



**KONZEPT**

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Dipl.-Oec. J. Pfeilsticker & Partner

**Die Praxisabgabe**  
**Strategie, Steuer- und betriebswirtschaftliche Aspekte**

## **Die Praxisabgabe Strategie, Steuer- und betriebswirtschaftliche Aspekte**

Im Rahmen unserer Tätigkeit für Angehörige der Heilberufe werden wir immer wieder mit sich wiederholenden Problemstellungen konfrontiert, für die wir entsprechende Lösungen erarbeitet haben. Neben der Begleitung der Existenzgründung sowie der Gründung bzw. Gestaltung von Kooperationen gehört auch die Praxisabgabe zu diesen speziellen Fragestellungen. Die Abgabe einer ärztlichen oder zahnärztlichen Praxis wird in vielfältiger Weise auch vom Steuerrecht tangiert. Der nachfolgende Beitrag soll insbesondere zu den ertragssteuerlichen Auswirkungen Hilfestellung bieten.

### **I. Vorbereitungsphase der Praxisabgabe - Strategie**

Wichtig ist im Hinblick auf die Aufgabe der freiberuflichen Tätigkeit, dass die Planungen rechtzeitig beginnen. Die Suche eines geeigneten Nachfolgers, die Maximierung des Verkaufserlöses sowie die Minimierung der steuerlichen Belastung des Veräußerungsvorgangs sind zu bewältigen.

Wenn die Umstände es zulassen, kann es hilfreich sein, die Praxis für einen Übergangszeitraum mit dem Interessenten zusammen zu betreiben, um die Bindung der Patienten möglichst reibungslos auf den Nachfolger zu übertragen. Der normalerweise festzustellende Verlust von Patienten bei einer Übernahme ohne gemeinsame Übergangszeit kann mit Hilfe einer so genannten Übergangssozietät erheblich vermindert werden. Dieser Effekt wird auch erreicht, wenn ein bereits in der Praxis beschäftigter Assistent die Arztpraxis übernimmt.

In der Beratungspraxis haben wir mehrere Fälle vorgefunden, die stark vereinfacht wie folgt zu skizzieren sind. In räumlicher Nähe einer Stadt sind sowohl ein Senior-Arzt als auch ein Junior-Arzt tätig. Der Senior hat viele Patienten, gut zu tun und als Ziel die Abgabe der Praxis mittelfristig vertraglich zu sichern sowie in Etappen kürzer zu treten. Der Junior würde gern mehr Patienten behandeln und hat als Ziel seine Praxis auszubauen, weiß aber nicht genau, wie er neue Patienten generieren kann. Wenn es nun gelingt durch gemeinsame Beratungsgespräche die natürlichen Berührungspunkte abzubauen, kann es am Ende beispielsweise dazu kommen, dass die Praxen zusammengelegt werden. Der Senior bekommt einen Vertrag, der die späteren Abgabemodalitäten wie zum Beispiel den Kaufpreis sowie den Zeitpunkt des Ausstieges bereits genau festlegt und somit eine sehr komfortable und sichere Phase bis zum tatsächlichen Ruhestand. Der Junior erhält die Möglichkeit die Patienten des Seniors in dieser gemeinsamen Phase nach und nach und in gewünschtem Umfang zu übernehmen. Durch diese Beratungsstrategie konnten wir in der Praxis mehrfach erreichen, dass die beteiligten Ärzte ihre Ziele mittels Übergangssozietät sehr effektiv gemeinsam verwirklichen konnten.

Ist man in der glücklichen Lage, dass eines der Kinder oder ein anderer naher Angehöriger zum Zeitpunkt des bevorstehenden Ruhestandes bereitsteht in die Fußstapfen zu treten, könnte auch so der ideale Praxisnachfolger gefunden werden, da sich bei der familieninternen Lösung zum Teil steuerlich günstige Gestaltungen anbieten, die im Einzelfall geprüft werden sollten.

Der Wert einer Arztpraxis hängt in erster Linie von drei Kriterien ab. Liegt die Praxis in einem gesperrten oder offenen Zulassungsbezirk, in welchem Zustand befindet sich das materielle Anlagevermögen (Substanzwert) und entscheidend, wie hoch ist der ideelle Ertragswert (good will). Bei den Zahnärzten ist die Bedarfszulassung mit Wirkung vom 01.04.2007 entfallen, so dass das vorgenannte Kriterium der Zulassungsknappheit keine Rolle mehr spielt. Durch Modernisierungsinvestitionen (z. B. in neue Geräte, Behandlungseinheiten, etc.) kann der Substanzwert gesteigert werden. Nach Möglichkeit sollten diese Investitionen jedoch bereits fünf Jahre vor der geplanten Abgabe erfolgen, da dann die steuerlichen Abschreibungen noch in der aktiven Phase der Berufstätigkeit, in der hohe Steuersätze anfallen, zum Tragen kommen. Der für die Kaufpreisfindung häufig ausschlaggebende Ertragswert wird nach den herkömmlichen Praxisbewertungsmethoden maßgeblich durch den Umsatz der letzten drei bis fünf Jahre bestimmt. Daher ist es wichtig, die Entwicklung der Umsätze in den letzten Jahren nicht „schleifen zu lassen“, sondern im Gegenteil darauf zu achten, dass die Umsätze nach Möglichkeit nicht sinken, sondern zumindest konstant gehalten werden. Auch unter diesem Aspekt könnten Ersatzinvestitionen, die vielleicht eine effektivere Arbeitsweise ermöglichen und somit Umsatzsteigerungen ermöglichen, für die spätere Praxisbewertung äußerst hilfreich sein.

## **II.) Veräußerung einer Einzel-Praxis im steuerrechtlichen Sinne**

Der Gewinn, der bei der Veräußerung einer Praxis entsteht, ist in der Regel steuerlich begünstigt. Die Vergünstigung führt normalerweise dazu, dass der Veräußerungsgewinn nicht wie der „normale laufende“ Gewinn mit ca. 48% (incl. Soli und Kirchensteuer) besteuert wird, sondern im Durchschnitt mit ca. 20% oder zum Teil auch überhaupt nicht besteuert wird. Der Begünstigung liegt der gesetzgeberische Wille zugrunde, unbillige Härten zu vermeiden, welche bei einem hohen Veräußerungspreis dadurch entstehen würden, dass der oft in vielen Jahren entstandene Wert der Praxis mit einem Schlag nach dem progressiven ESt-Tarif versteuert werden müsste. Der Gesetzgeber wollte dem Unternehmer, der jahrelang sein Unternehmen aufgebaut hat, den Veräußerungserlös als zweites Standbein der Altersversorgung zum großen Teil belassen. Folgende Verhaltensweisen müssen jedoch eingehalten werden, damit die steuerliche Vergünstigung zum Tragen kommt.

### 1.) Veräußerung der wesentlichen Grundlagen einer Praxis

Die Begünstigung des Veräußerungsgewinns setzt voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen der freiberuflichen Tätigkeit im Ganzen auf einen Erwerber übertragen werden. Werden nur einzelne Wirtschaftsgüter veräußert sind diese Veräußerungen nicht steuerbegünstigt, sondern zählen zum laufenden Gewinn. Die wesentliche Grundlage einer freiberuflichen Praxis ist der Patientenstamm. Das betriebliche Praxisgebäude kann ebenfalls dazu zählen.

### 2.) Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit für eine gewisse Zeit

Die begünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis setzt nach ständiger Rechtsprechung zwingend voraus, dass der Steuerpflichtige seine selbständige Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine ‚gewisse Zeit‘ einstellt. Die Überleitung des Patientenstammes ist nach Meinung des BFH nicht gesichert, wenn der Veräußerer mit seiner bisherigen Tätigkeit in räumlicher Nähe zu dem veräußerten Betrieb ohne zeitliche Unterbrechung weiterhin tätig bleibt und damit mit dem Erwerber zumindest bezüglich der bisherigen Patienten in Konkurrenz tritt. In der Praxis dürfte das aber häufig schon durch vertraglich vereinbarte Wettbewerbsverbote seitens des Erwerbers im Rahmen der Kaufverträge verhindert werden.

Sofern die Berufstätigkeit nach erfolgter Praxisveräußerung dennoch nicht vollständig aufgeben werden soll, bieten sich hierbei folgende Gestaltungen und Möglichkeiten an, ohne die Steuerbegünstigung der Praxisveräußerung zu verlieren.

### 3.) Geringfügige Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit < 10%

Die Fortsetzung der Haupttätigkeit am gleichen Ort ohne Einhaltung der Wartefrist ist steuerlich für den Veräußerungsgewinn nur dann unschädlich, wenn sie in geringem Umfang ausgeübt wird. Die Rechtsprechung hat das angenommen, wenn die darauf entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren weniger als 10% der gesamten Einnahmen ausmachten.

### 4.) Mitarbeit in der Praxis des Erwerbers

Wenn der Praxisveräußerer als Angestellter oder freier Mitarbeiter nach Praxisabgabe in der Praxis des Erwerbers seine früheren Patienten im Namen und auf Rechnung des Erwerbers betreut, so steht dies der steuerbegünstigten Praxisveräußerung nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nicht entgegen.

### **III.) Steuerliche Folgen beim Praxisabgeber**

Liegt eine begünstigte Praxisveräußerung vor, unterliegt der Veräußerungsgewinn nach §§ 16 und 34 EStG einer Tarifbegünstigung, und es kommt ein Freibetrag von Euro 45.000 zum tragen. Der Freibetrag ermäßigt sich jedoch um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 Euro übersteigt. Seit 1996 kommt der Freibetrag nur dann in Betracht, wenn der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 28.11.2007 entschieden, dass der Freibetrag nur gewährt werden kann, wenn der Veräußerer das 55. Lebensjahr bereits im Zeitpunkt der Veräußerung der Praxis vollendet hat. Als Veräußerungszeitpunkt ist nicht der Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung maßgebend und auch nicht der Zahlungstermin des Kaufpreises, sondern ausschließlich der Zeitpunkt des so genannten Nutzen-/Lastenüberganges, also der Zeitpunkt der eigentlichen Übergabe der Praxis.

Für die Wahl des optimalen Zeitpunktes der Praxisabgabe ist wichtig zu wissen, dass nach Möglichkeit zu Beginn und nicht zum Ende eines Kalenderjahres übertragen wird. Dadurch kann vermieden werden, dass zusätzlich zum Veräußerungsgewinn noch hohe laufende Praxiseinkünfte versteuert werden müssen, was zu einem höheren Steuersatz führen würde.

Der Freibetrag wird jedem Stpfl. nur noch einmal im Leben und auf Antrag gewährt. Bei zwei Betrieben muss also geprüft werden, wo sich der Freibetrag besser auswirken kann. In bestimmten Fällen kann auch eine so genannte Fünftelregelung das steuerlich günstigste Ergebnis hervorbringen. Es ist also eine Prüfung des jeweiligen Einzelfalles vorzunehmen.

Dipl.-Oec. Frank Pfeilsticker, Steuerberater  
Konzept Steuerberatungsgesellschaft mbH, Berlin und Potsdam