

## **Umsatzsteuer bei Praxisveräußerung und Praxisumstrukturierungsmaßnahmen**

Immer mehr in den Fokus der Finanzverwaltung rückt die Umsatzsteuer bei Praxisveräußerungs- und Praxisumstrukturierungsmaßnahmen. Hintergrund hierfür ist eine Änderung durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH).

Der Umsatzsteuer unterliegen alle Leistungen in Form von Lieferungen und sonstigen Leistungen. Unter Lieferungen versteht man grundsätzlich alle Vorgänge, die gegenständlich übertragen werden können. Bei den sonstigen Leistungen handelt es sich um Tätigkeiten, die durch ein Tun, Dulden oder Unterlassen ihren Ausdruck finden.

Bei Ärzten und Zahnärzten erbringen in der Regel (aber nicht ausnahmslos) umsatzsteuerfreie Leistungen. Daher unterliegen die Leistungen der Ärzte und Zahnärzte in der Regel nicht der Umsatzsteuer. Anders hingegen, wenn der Arzt oder Zahnarzt auch umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt.

Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn der Arzt

- umsatzsteuerpflichtige Gutachten erbringt oder
- Leistungen erbringt, die kein therapeutisches Ziel zum Gegenstand haben (z.B. Schönheitschirurgische Eingriffe die ästhetisch bedingt sind) oder
- bei Zahnärzten der gesamte Eigenlaborbereich.

Überschreitet der Arzt bzw. Zahnarzt die Umsatzgrenze von 17.500 € (netto) mit umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen unterliegen die Umsätze der sog. Regelbesteuerung und der Unternehmer (Zahn-) Arzt hat Umsatzsteuer abzuführen.

### **Beispiel 1:**

Ein Arzt erbringt ausschließlich umsatzsteuerfreie Umsätze aus ärztlicher Tätigkeit. Im Rahmen einer Neuinvestition verkauft er ein gebrauchtes Ultraschallgerät für 5.000 € an einen Kollegen.

Lösung:

Da der veräußernde Arzt ausschließlich umsatzsteuerfreie sonstige Leistungen erbringt, ist auch der Verkauf des Anlagevermögens in Gestalt des Ultraschallgerätes umsatzsteuerfrei. § 4 Nr. 28 UStG stellt die Lieferungen von Gegenständen umsatzsteuerfrei, wenn der Unternehmer die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine steuerfreie Tätigkeit verwendet hat.

### **Beispiel 2:**

Beispiel wie zuvor, der Arzt erbringt jedoch neben seinen ärztlichen Heilbehandlungsleistungen auch umsatzsteuerpflichtige Gutachtenleistungen. Sie belaufen sich auf 10% des Umsatzes.

Lösung:

Der Verkauf des Ultraschallgerätes ist nunmehr umsatzsteuerpflichtig, da das Gerät nicht ausschließlich für steuerfreie Tätigkeiten genutzt wurde. Aus Vereinfachungsgründen wird die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG auch in den Fällen gewährt, in denen der Unternehmer die Gegenstände im geringfügigen Umfang (höchstens 5%) für Tätigkeiten verwendet, die nicht umsatzsteuerbefreit sind. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Unternehmer für diese Gegenstände darauf verzichtet, einen anteiligen Vorsteuerabzug vorzunehmen.

Einer Sonderregelung unterliegt der Vorgang der einer sogenannten Geschäftsveräußerung im Ganzen. Dieser Vorgang ist nicht umsatzsteuerbar, und somit auch nicht umsatzsteuerpflichtig. Diese Regelung wurde geschaffen, da der Erwerber eines Unternehmens grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und somit die Umsatzsteuer für den Fiskus ein sogenanntes Nullsummenspiel wäre.

Bis zur Änderung der Rechtsprechung durch den EuGH war die Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsgutes (z.B. Praxiswert, Patientenstamm) umsatzsteuerlich eine Lieferung, die umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 28 UStG war, wenn sie nicht im Zusammenhang mit einer Geschäftsveräußerung (Praxisveräußerung) im Ganzen zusammenhing.

**Merke:**

Der Verkauf der gesamten Praxis ist nach wie vor eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen und löst keine Umsatzsteuer aus.

Nunmehr hat jedoch der EUGH entschieden, dass die Überlassung eines immateriellen Wirtschaftsgutes keine Lieferung mehr darstellt, sondern eine sonstige Leistung.

Das hat zur Folge, dass die Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern nun nicht mehr unter die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG fällt, wenn sie nicht im Zusammenhang mit einer Geschäftsveräußerung (Praxisveräußerung) im Ganzen erfolgt.

**Beispiel 3**

Ein Arzt verkauft seinen vertragsärztlichen Patientenstamm unter Ausschreibung seiner Zulassung und führt in Zukunft die Praxis als reine privatärztliche Einzelpraxis weiter.

Lösung:

Im Rahmen der Einkommensteuer handelt es sich bei dem Verkauf des vertragsärztlichen Anteils der Praxis um keinen sogenannten Teilbetrieb. Ertragssteuerlich handelt es sich um den Verkauf des Teils einer Praxis, der keine ertragssteuerlichen Vergünstigungen genießt. Der entsprechende Veräußerungsgewinn ist voll zu versteuern. Umsatzsteuerlich handelt es sich nicht um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, so dass dieser Vorgang umsatzsteuerbar ist. Im Hinblick auf die anteilige Übertragung des Praxiswertes (immaterielles Wirtschaftsgut) kann die Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 28 UStG nicht angewendet werden. Hier greift die neue Rechtsprechung des EuGH, wonach die Überlassung eines immateriellen Wirtschaftsgutes keine Lieferung mehr darstellt, sondern eine sonstige Leistung. Damit ist der anteilige Kaufpreis auf den Praxiswert ein Bruttokaufpreis. Die Umsatzsteuer ist herauszurechnen und vom Veräußerer an das Finanzamt abzuführen. Eine Überwälzung auf den Erwerber wird nicht in Betracht kommen, da in der Regel der Erwerber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, denn der erwerbende Arzt tätig in der Regel (ausschließlich) umsatzsteuerfreie Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

**Beispiel 4:**

Der Arzt aus Beispiel 3 verkauft Jahre später auch seine PKV-Praxis.

Lösung:

Ertragssteuerlich handelt es sich hier nun um den Verkauf einer gesamten Praxis. Liegen die persönlichen Voraussetzungen (vollendetes 55. Lebensjahr oder dauernd berufsunfähig im sozialversicherungsrechtlichen Sinne und keine Beanspruchung der Steuervergünstigung in der Vergangenheit) vor, kann dem Veräußerer einen Veräußerungsfreibetrag von bis zu 45

T€ und der ermäßigte Steuersatz (56% des durchschnittlichen persönlichen Steuersatzes) gewährt werden.

Umsatzsteuerlich handelt es sich um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, die nicht umsatzsteuerbar ist. Umsatzsteuer fällt nicht an.

#### **Beispiel 5:**

Der Arzt aus Beispiel 3 bekommt seine privatärztliche Praxis nicht verkauft. Daraufhin entschließt er sich zur „stillen Schließung“. Einige medizinische Geräte verkauft er an Kollegen bzw. Wiederverkäufer.

Lösung:

Ertragssteuerlich handelt es sich nunmehr nicht um eine Praxisveräußerung, sondern um eine Praxisaufgabe. Die ertragsteuerlichen Konsequenzen entsprechen dennoch denen zu Beispiel 4.

Umsatzsteuerlich handelt es sich jedoch nicht um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, denn es gibt keinen Erwerber, der die Praxis fortführt. Bei dem Verkauf der medizinischen Geräte handelt es sich um umsatzsteuerbare Vorgänge. Hat der veräußernde Arzt die Geräte ausschließlich zu umsatzsteuerfreien Zwecken genutzt, ist auch der Verkauf nach § 4 Nr. 28 UStG umsatzsteuerfrei. Wurde mit den Geräten jedoch mehr als 5% umsatzsteuerpflichtige Umsätze erzielt, ist auch der Verkauf dieser Wirtschaftsgüter umsatzsteuerpflichtig. Der Verkaufspreis wäre ein Bruttokaufpreis, die Umsatzsteuer wäre herauszurechnen und an das Finanzamt vom Veräußerer abzuführen.

#### **Beispiel 6:**

Ein Arzt veräußert einen Teil seiner Einzelpraxis zwecks Gründung einer Gemeinschaftspraxis und erhält hierfür eine Ausgleichszahlung in sein Privatvermögen. Anschließend bringt jeder seinen Anteil in die zu gründende Gemeinschaftspraxis ein.

Lösung:

Ertragssteuerlich handelt es sich bei der Zahlung in das Privatvermögen um die Zahlung eines Kaufpreises für die hälftige Praxis. Der Verkauf des Teils einer Praxis stellt keinen ertragssteuerlich begünstigten Veräußerungsvorgang dar. Ertragssteuerlich begünstigt ist nur der Verkauf der gesamten Praxis, einer Teilpraxis (eigenständige für sich überlebensfähige Organisationseinheit) oder eines gesamten Anteils an einer Gemeinschaftspraxis. Der hier erzielte Gewinn stellt laufenden Gewinn dar, der der allgemeinen Gewinnbesteuerung unterliegt.

Umsatzsteuerlich handelt es sich bei dem Verkauf der halben Praxis nicht um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen. Insoweit kann die Ausnahmeregelung über eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht in Anspruch genommen werden. Insoweit im Kaufpreis Zahlungen für immaterielle Güter (z.B. Praxiswert) enthalten sind, handelt es sich um einen Bruttokaufpreis. Die Umsatzsteuer ist aus dem anteiligen Kaufpreis herauszurechnen und vom Veräußerer an das Finanzamt abzuführen. Für die anteiligen materiellen Wirtschaftsgüter bestimmt sich die umsatzsteuerliche Wirkung unter Beachtung des § 4 Nr. 28 UStG (95/5%-Grenze, siehe oben).

#### **Beispiel 7:**

Ein Arzt ist nur noch Inhaber seiner Zulassung. Er besitzt keine materiellen Wirtschaftsgüter mehr, auch ein Praxiswert ist nicht mehr oder allenfalls geringfügig vorhanden.

Er entschließt sich von der Regelung des § 103 Abs. 4a bzw. 4b SGB V Gebrauch zu machen. Verzichtet danach ein Vertragsarzt in einem Planungsbereich, für den Zulassungsbeschränkungen angeordnet sind, auf seine Zulassung, um in ein medizinisches Versorgungszentrum (§103 Abs. 4a SGB V) oder bei einem Vertragsarzt (§ 103 Abs. 4b SGB V) tätig zu werden, so hat der Zulassungsausschuss die Anstellung zu genehmigen, wenn Gründe der vertragsärztlichen Versorgung dem nicht entgegenstehen.

Für diesen Fall, dass der abgebende Arzt ausschließlich seine Zulassung (im Rahmen eines Tausches „mit einem Anstellungsvertrag“) auf seinen zukünftigen Arbeitgeber überträgt, erfolgt nur die Übertragung eben dieser Vertragsarztzulassung, der nach Ansicht des BFH ein wirtschaftlicher Vorteil (immaterielles Wirtschaftsgut) immanent ist (BFH-Urteil vom 9.8.2011, VIII R 13/08).

Ertragssteuerlich wird auf Seiten des abgebenden Arztes in der Regel ein Veräußerungsgewinn realisiert, der bei Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen (siehe Lösung Beispiel 4) steuerbegünstigt ist. Der Erwerber (Arbeitgeber) zahlt in diesem Fall für ein immaterielles Wirtschaftsgut „wirtschaftlicher Vorteil“, welches nicht abschreibbar ist.

Umsatzsteuerlich liegt nur die Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsgutes „wirtschaftlicher Vorteil“ vor, da nur die Zulassung übertragen wird. Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen ist nicht gegeben. Daher ist dieser Vorgang umsatzsteuerbar und nicht umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 28 UStG (mangels Vorliegen einer Lieferung) und damit zum Regelsteuersatz steuerpflichtig. Das gezahlte Entgelt ist ein Bruttoentgelt. Die Umsatzsteuer ist herauszurechnen und an das Finanzamt abzuführen.

### **Beratungsempfehlung:**

Im Rahmen der Sachverhaltsgestaltung sollte geprüft werden, ob es nicht darstellbar erscheint, einen „echten Praxisverkauf“ darzustellen. Hierzu gehören die Übertragung von materiellen Wirtschaftsgütern und die Übertragung eines Patientenstammes.

Vor der Gestaltung eines sogenannten Scheinkaufvertrags über eine Arztpraxis ist jedoch dringend zu warnen, da damit nicht nur gegenüber dem Zulassungsausschuss ein falscher Vertrag vorgelegt würde, der die Übertragung einer Praxis suggeriert, die tatsächlich gar nicht existiert, sondern auch der Tatbestand der Steuerhinterziehung realisiert würde.

### **Beispiel 8**

Der Arzt erhält eine Entschädigungszahlung nach § 103 Abs. 3a SGB V durch die Kassenärztliche Vereinigung, weil der Zulassungsausschuss entschieden hat, kein Nachbesetzungsverfahren mehr durchzuführen.

Lösung:

Dieser Vorgang ist zunächst mit einigen tatsächlichen Problemstellungen behaftet. Zunächst stellt sich die Frage nach der Höhe der Entschädigung. So hat die Kassenärztliche Vereinigung Nordrhein verlautbaren lassen, dass diese Entschädigung zwei KV-Quartalsumsätze beträgt. Hier darf durchaus die Rechtfertigung für die Höhe der Werte und die Wertermittlungsmethode hinterfragt werden. Des Weiteren stellt sich die Frage, in wie weit auch der privatärztliche Praxisanteil mit zu entschädigen ist. Diese Frage stellt sich insbesondere in den Fällen, in denen die privatärztliche Praxis nach Einstellung der vertragsärztlichen Tätigkeit für sich nicht überlebensfähig ist. Auch die Frage nach der Abfindung der Sachwerte (insbesondere bei investitionsintensiven Fachgruppen) ist ungeklärt.

Die ertragssteuerliche Würdigung dieser Entschädigungszahlung ist bisher nicht geklärt. Die Entschädigung ist jedoch keine Kaufpreiszahlung, da die zahlende Kassenärztliche Vereinigung keine Praxis erwirbt. Es ist jedoch zu prüfen, ob eine Entschädigungszahlung nach § 24 Nr. 1b EStG vorliegt. Eine Entschädigungszahlung in diesem Sinne unterliegt einer ermäßigten Besteuerung im Rahmen der sogenannten 5-tel-Regelung. Diese Steuerermäßigung ist jedoch qualitativ nicht vergleichbar mit der Steuerermäßigung zum 56%igen durchschnittlichen persönlichen Steuersatz.

Wird nunmehr jedoch die Zahlung im Zusammenhang mit einer zeitlich im Zusammenhang stehenden Praxisaufgabe/Veräußerung gezahlt, wäre die Entschädigungszahlung Bestand der Gewinnermittlung im Rahmen des Aufgabe-/Veräußerungsgewinns. So denn wäre auch die Entschädigungszahlung im Rahmen einer Praxisaufgabe/Veräußerung zum 56%igen durchschnittlichen persönlichen Steuersatzes zu versteuern.

Umsatzsteuerlich ist dieser Vorgang bisher weder durch die Finanzverwaltung noch durch Gerichte gewürdigt worden. Man wird jedoch davon ausgehen können, dass es sich bei der Entschädigungszahlung um einen echten Schadensersatz im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt, da ein sogenannter Leistungsaustausch (die Leistung wird um der Gegenleistungswillen erbracht) nicht vorliegt. Schadenersatzleistungen unterliegen grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer.

#### **Beispiel 9:**

Förderung des freiwilligen Verzichts gemäß §105 Abs. 3 Satz 2 StGB V: „In einem Planungsbereich, für den Zulassungsbeschränkungen angeordnet sind, ist eine finanzielle Förderung auch durch den Aufkauf der Arztpraxis durch die Kassenärztliche Vereinigung möglich, wenn auf eine Ausschreibung zur Nachbesetzung nach § 103 Abs. 4 S. 1 SGB V verzichtet wird.

Lösung:

Auch hier sind zunächst die tatsächlichen Probleme bezüglich der Wertermittlungsmethode und der Werthöhe, als auch der Frage nach der privatärztlichen Praxis und der Zahlungen für Sachwerte zu klären - siehe Beispiel 8.

Die ertragssteuerliche Würdigung stellt sich wie folgt dar: Im Gegensatz zur Zahlung auf der Rechtsgrundlage des § 103 Abs. 3a SGB V handelt es sich nicht um eine Entschädigungszahlung im zivilrechtlichen/steuerlichen Sinn. Vielmehr spricht der Gesetzestext ausdrücklich von einem „Aufkauf einer Arztpraxis“. Fraglich könnte vom Sachverhalt her sein, was die KV erwirbt – nur die Zulassung? – Auch die materiellen Wirtschaftsgüter? – Auch die immateriellen Güter (Praxiswert)? – Erwirbt die KV auch die privatärztlichen Anteile der Praxis? Entsprechend des tatsächlichen Sachverhaltes richtet sich die steuerliche Beurteilung.

Soweit die Abwicklung der Praxis in einem kurzen zeitlichen Zusammenhang erfolgt, wird man von einer Betriebsaufgabe/-veräußerung ausgehen können. Die Zahlung der KV würde so denn einen Teil der Kaufpreiszahlungen darstellen, die bei Erfüllen der übrigen persönlichen und sachlichen Voraussetzungen die Vergünstigungen wie Freibetragsgewährung und ermäßigte Besteuerung zum 56%igen durchschnittlichen persönlichen Steuersatzes nach sich ziehen würde. Andernfalls ist von einem laufenden Gewinn auszugehen, der der Regelbesteuerung unterliegt.

Umsatzsteuerlich wird lediglich die Zahlung der Kassenärztlichen Vereinigung vereinnahmt, weil ansonsten keine materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter (mehr) vorliegen, liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, sondern nur die Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsgutes. Außerdem ist in diesem Zusammenhang darauf

hinzuweisen, dass keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen würde, weil der Erwerber keinerlei Fortführungsabsicht hat (selbige sogar gesetzlich ausgeschlossen ist „wenn auf einer Ausschreibung zur Nachbesetzung nach § 103 Abs. 4 Satz 1 SGB V verzichtet wird“). Damit wäre die Übertragung des immateriellen Wirtschaftsgutes „wirtschaftlicher Vorteil“, der der Zulassung immanent ist, ein steuerbarer und nicht nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfreier Vorgang, der mit dem Regelsteuersatz der Umsatzsteuer unterliegt.

Wird in diesem Zusammenhang auch Anlagevermögen (an Dritte) übertragen, ist insoweit die Anwendung der Vorschrift des § 4 Nr. 28 UStG zu prüfen (Beachtung der 5% bzw. der 95% Grenze).

**Beratungsempfehlung:**

An den ausgewählten Fallbeispielen wird deutlich, dass die Materie Praxisveräußerung und Praxisumstrukturierungsmaßnahmen komplex sind und die Schwierigkeiten im Detail stecken. Eine rechtezeitige zukunftsorientierte Beratung bringt in vielen Fällen Lösungen mit sich.