

**Aktuelles aus dem Steuerrecht**

**Arbeitsgemeinschaft Medizinrecht, Düsseldorf, 9. November 2012**



**LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER**

Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

Robert-Perthel-Str. 77a, 50739 Köln, Telefon 0221/95 74 94-0, E-Mail: office@laufmich.de

Umsatzsteuer-Update



LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER

**Umsatzsteuer-Update**

Umsatzsteuer bei Praxisveräußerung  
/Abgabe/Übertragungen

Umsatzsteuer-Update



**§ 1 Abs. 1a UStG**

Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird.

Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.

Der Erwerber muss das Unternehmen (die Praxis) als solche fortführen.

© by Laufenberg Michels und Partner

Umsatzsteuer-Update



**§ 4 Nr. 28 UStG**

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:


28. die **Lieferungen** von Gegenständen, ....., wenn der Unternehmer die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Nummern 8 bis 27 steuerfreie Tätigkeit verwendet hat.

**Beispiel:** Ein Arzt veräußert Einrichtungsgegenstände, die ausschließlich seiner nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Tätigkeit gedient haben.

**Hinweis:** „ausschließlich“ = aus Vereinfachungsgründen 95% und Verzicht auf den anteiligen Vorsteuerabzug (A 4.28.1. Abs. 2 UStAE)

© by Laufenberg Michels und Partner

Umsatzsteuerliche Hinweise



LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER


BFH v. 21.12.1988, V R 24/87, BStBI II 1989, 430  
(vgl. hierzu BMF v. 20.7.1989, BStBI I 1989, 265; Übernahme der Grundsätze durch die Finanzverwaltung)

Leitsatz:  
Die Überlassung eines **sog. Praxiswerts** kann eine nach § 4 Nr.28 Buchstabe a UStG 1980 steuerfreie Lieferung eines Gegenstandes sein.

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 5

Umsatzsteuer-Update




LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER

BMF v. 8.6.2011, BStBI I 2011, 582 in Bezug auf EuGH-Urteil C-242/08

Abschnitt 3.1 Abs. 4 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„...Als sonstige Leistungen kommen insbesondere in Betracht:  
Dienstleistungen, Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen .....  
**Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter wie z.B. Firmenwert,**  
Kundenstamm oder .....(vgl. EuGH-Urteil vom 22. 10. 2009, C-242/08,  
BStBI 2011 II S. 559),.....

© by Laufenberg Michels und Partner



LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER


### Umsatzsteuerliche Folgen bei Teilentschädigungen

- Nach aktueller Rechtsprechung ist der Verkauf (einer Zulassung und)des Goodwills umsatzsteuerlich keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung.
- Folge: Verkauf ist nicht nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei

**➔ Die Veräußerung des Goodwills ist grds. umsatzsteuerpflichtig.**


- Ausnahme: Der Arzt ist ein sog. Kleinunternehmer
- Voraussetzungen hierfür: steuerpflichtige Umsätze (keine Heilbehandlungen, z.B. Laborumsätze bei Zahnarzt mit Eigenlabor) im laufenden Jahr < 50.000 € **und** im vorangegangenen Jahr < 17.500 €.
- **Veräußerung des Goodwills** fließt nicht in diese Umsatzgrenzen ein.

© by Laufenberg Michels und Partner Seite 7



LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER

### Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG Jährliche Betragung zum 01.01. des Jahres



Retrospektiv im Vorjahr:  
weniger als 17.500 €\*  
←

Erwartung für das kommende  
Jahr:  
weniger als 50.000 €\*  
→

01.01.

<p><b>Ja</b></p> <p>Nein</p> <p>Ja</p>	<p><b>Ja = Kleinunternehmer</b></p> <p>Ja = Kein Kleinunternehmer</p> <p>Nein = Kein Kleinunternehmer</p>
--	---

\* = umsatzsteuerpflichtiger Umsatz (ohne steuerfreie Heilbehandlungsleistungen)
 Verkauf des Goodwills geht nicht in die BMG ein

© by Laufenberg Michels und Partner

## Umsatzsteuer-Update



### Folge aus EuGH-Urteil C-242/08:

Nicht der Umsatzsteuer unterliegen zwar nach wie vor der Verkauf/Einbringung:

- o der gesamten Praxis als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen,
- o eines gesondert geführten Teils der Praxis („Teilbetrieb“) als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen,
- o eines Gesellschaftsanteils an einer Gemeinschaftspraxis (keine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit).

sowie die

- o Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage  
(vgl. EuGH v. 26.6.2003, C-442/01, DStRE 2003, 936)

© by Laufenberg Michels und Partner

## Umsatzsteuerliche Problemstellungen - Beispielfälle



### **Beispiel 1**

Dr. A veräußert seine gesamte Arztpraxis für 450.000 Euro an Dr. B. Hiervon entfallen 100.000 Euro auf das Anlagevermögen und 350.000 Euro auf den Praxiswert.

Lösung: Da Geschäftsveräußerung im Ganzen keine Umsatzsteuer

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 10

Umsatzsteuerliche Problemstellungen - Beispielfälle



**Beispiel 2**

Dr. A veräußert seine Kassenpraxis für 250.000 Euro an Dr. B. Hiervon entfallen 50.000 Euro auf das Anlagevermögen und 200.000 Euro auf den Praxiswert. Seine privatärztliche Tätigkeit (ca. 10 % des Gesamtumsatzes) führt er nach der Veräußerung weiter fort. Er erzielt umsatzsteuerpflichtige Umsätze von 10.000 Euro je Jahr.

**Abwandlung**

Er erzielt umsatzsteuerpflichtige Umsätze von 20.000 Euro je Jahr.

Umsatzsteuerliche Problemstellungen - Beispielfälle



**Lösung**

- Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen, da Kassenarztpraxis kein Teilbetrieb
- Keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG
- Aber: im Originalfall: keine Umsatzsteuer, da Dr. A Kleinunternehmer ist.

**Lösung der Abwandlung**

- Umsatzsteuer fällt für Praxiswert an, da Dr. A in diesem Fall kein Kleinunternehmer mehr ist
- In diesem Fall fällt Umsatzsteuer auf 150.000 Euro (brutto) an, also ca. 23.950 Euro

Umsatzsteuerliche Problemstellungen - Beispielfälle



**Beispiel 3**

Aus einer dreiköpfigen chirurgischen Gemeinschaftspraxis scheidet Dr. A aus, um eine Tätigkeit in einer Einzelpraxis weiter zu betreiben. Da er seine Patienten mit übernimmt, erhält er für den ideellen Praxiswert keine Abfindung.

Als Gegenleistung für die ihm zustehende Abfindung des materiellen Anlagevermögens erhält er zwei medizinische Geräte.

Auf Grund von Schönheitsoperationen ist die Gemeinschaftspraxis keine Kleinunternehmerin im Sinne des UStG.

Umsatzsteuerliche Problemstellungen - Beispielfälle



**Lösung**

- Umsatzsteuerlich „verkauft“ der Dr. A seine Gesellschaftsrechte und erhält als Gegenleistung seinen Patientenstamm.
- Diese Abfindung gegen Minderung Gesellschaftsrechte ist ein Leistungsaustausch und daher grundsätzlich umsatzsteuerbar.
- Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen, da kein einzelner Standort übertragen wurde.
- Keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG , da immaterielle Werte (nämlich Goodwill) verkauft wurden.
- Umsatzsteuer fällt an, da die Gemeinschaftspraxis keine Kleinunternehmerin ist.
- Bemessungsgrundlage ist der Wert der zurückgegebenen Gesellschaftsanteile.

#### Beispiel 4

Dr. A bringt seine kassenärztliche Praxis nebst Zulassung in eine üBAG ein. Seine privatärztliche Tätigkeit führt er in einer gesonderten Praxis weiter fort. Auf Grund von Gutachten und Vorträgen ist er kein Kleinunternehmer mehr.

Als Gegenleistung erhält Dr. A Anteile an der üBAG in Höhe von 100.000 Euro. Hiervon entfallen 30.000 Euro auf das materielle Anlagevermögen und 70.000 Euro auf den Praxiswert.

#### Lösung

- Umsatzsteuerlich verkauft der A seine kassenärztliche Tätigkeit und erhält hierfür Anteile.
- Eine Einbringung kann zwar auch Geschäftsveräußerung im Ganzen sein, allerdings nur, wenn die gesamte Praxis eingebracht wird.
- Hier also keine Geschäftsveräußerung im Ganzen, da die Privatpraxis zurückbehalten wurde.
- Keine Steuerbefreiung, da nur der immaterielle Wert eingebracht wurde
- Kein Kleinunternehmer
- Folge: Es fällt Umsatzsteuer an. Bemessungsgrundlage ist der Wert der Anteile an der üBAG, also 100.000 Euro (brutto).



## Steuerliche Folgen bei Einziehung der Zulassung und Entschädigungszahlung



## Ertragsteuerliche Folgen

- Entschädigungen sind grundsätzlich Betriebseinnahmen, unabhängig davon, von welcher Stelle sie gezahlt werden



Entschädigung ist einkommensteuerpflichtig

- Fraglich ist, ob sie tarifbegünstigt ist als „Betriebsveräußerung“

## Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung

### Voraussetzungen für den Freibetrag und „halben“ Steuersatz

- ➔ 55. Lebensjahr vollendet oder dauernd berufsunfähig
- ➔ Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven (Veräußerung/Entnahme in das PV)
- ➔ Einstellung der ärztlichen Tätigkeit für eine „gewisse Zeit“ im „örtlichen Wirkungskreis“
- ➔ einmal im Leben

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 19

## Ertragsteuerliche Folgen

- Voraussetzung hierfür: Aufgabe bzw. Einstellung der gesamten Tätigkeit
- keine Voraussetzung: Verkauf an einen Erwerber (mehrere möglich)
- **Folge:** wenn Praxis nicht mehr fortgeführt wird und der Arzt die Voraussetzungen erfüllt (älter als 55 Jahre oder berufsunfähig), ist Verkauf als Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe begünstigt (Tarifbegünstigung und Freibetrag).

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 20

## Ertragsteuerliche Folgen



### Beispiel

Dr. A (60 Jahre) möchte seine Praxis verkaufen. Die KV macht von ihrem Recht Gebrauch, die Zulassung einzuziehen und zahlt Dr. A eine Entschädigung hierfür von 200.000 €. Den Kundenstamm sowie die Geräte seiner umfangreichen privatärztlichen Tätigkeit veräußert Dr. A im Anschluss hieran für 200.000 € an Dr. B.

### Lösung:

Der Verkauf an zwei unterschiedliche Vertragspartner ist für die Anwendung der Tarifbegünstigung ertragsteuerlich unschädlich. Für die Veräußerung kann Dr. A den Freibetrag sowie die Tarifbegünstigung für die Betriebsveräußerung in Anspruch nehmen. Das gleiche gilt, wenn er die privatärztliche Tätigkeit nicht veräußert, sondern lediglich aufgibt.

## Umsatzsteuerliche Folgen



- Grundsatz bei Verkauf einer Arztpraxis: Geschäftsveräußerung im Ganzen, nicht umsatzsteuerbar
- Voraussetzung für Geschäftsveräußerung im Ganzen jedoch: Veräußerung an einen Erwerber und Fortführung des Unternehmens
- Folge: bei Einziehung der Zulassung durch die KV keine Geschäftsveräußerung im Ganzen

## Umsatzsteuerliche Folgen



- Voraussetzung für die Umsatzsteuerbarkeit: Es muss eine Leistung stattfinden, für die eine Gegenleistung erbracht wird.
- Entschädigungszahlung der KV wird nicht als Gegenleistung für den freiwilligen Verkauf der Praxis gezahlt
- Arzt plante Verkauf – die Einziehung der Zulassung bewirkt gegenüber ihm keinen Vorteil
- Es wird lediglich Vermögensnachteil des Arztes ausgeglichen.
- **Folge:** u.E. kein echter Leistungsaustausch; die Entschädigung der KV ist **nicht umsatzsteuerbar**.


## Umsatzsteuerliche Folgen bei Teilentschädigungen



Problem bei „**Teilentschädigung**“:

Der Kaufpreis bei Veräußerung des **privatärztlichen** Teils an einen anderen Arzt stellt **keine** Entschädigung dar.  
(**Keine** nicht umsatzsteuerbare „Geschäftsveräußerung im Ganzen“, da die KV die Praxis nicht fortführt.)




Umsatzsteuerliche Folgen bei Teilentschädigungen

---

- Nach aktueller Rechtsprechung ist der Verkauf (einer Zulassung und) des Goodwills umsatzsteuerlich keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung.
- Folge: Verkauf ist nicht nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei
- **➡ Die Veräußerung des Goodwills ist grds. umsatzsteuerpflichtig.**
- Ausnahme: Der Arzt ist ein Kleinunternehmer.
- Veräußerung des Goodwills fließt nicht in die Umsatzgrenzen hierfür ein.

© by Laufenberg Michels und PartnerSeite 25

Umsatzsteuerliche Folgen bei Teilentschädigungen

---

**Beispiel:**

Dr. A (60 Jahre) möchte seine Praxis verkaufen. Die KV macht von ihrem Recht Gebrauch, die Zulassung einzuziehen und zahlt Dr. A eine Entschädigung hierfür von 200.000 €.

Den Kundenstamm sowie die Geräte seiner umfangreichen privatärztlichen Tätigkeit veräußert Dr. A im Anschluss hieran für 200.000 € an Dr. B. Auf den Kundenstamm bzw. den Goodwill entfallen hiervon 150.000 €.

Dr. A ist kein Kleinunternehmer, da er nebenberuflich noch umsatzsteuerpflichtige Vermietungseinnahmen i.H.v. 70.000 €/Jahr erzielt.

© by Laufenberg Michels und PartnerSeite 26

## Umsatzsteuerliche Folgen bei Teilentschädigungen

---

### Lösung:

- Keine „Geschäftsveräußerung im Ganzen“, da die Praxis nicht an einen Erwerber veräußert wurde. ➡ Aufteilung notwendig.
- Entschädigung durch KV (200.000 €): nicht umsatzsteuerbar
- Veräußerungspreis von Dr. B (200.000 €):
  - 50.000 € (Veräußerung von Geräten) sind steuerfrei (wenn der Arzt nur steuerfreie Leistungen erbracht hat)
  - 150.000 € (Kundenstamm, Goodwill) sind zu 19 % steuerpflichtig, es sei denn, der Arzt ist umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer.

➡ **Ergebnis:** der Verkauf unterliegt zu 150.000 € (brutto) der Umsatzsteuer. Diese beträgt als Definitivbelastung **23.949,58 €**.

---

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 27

## Umsatzsteuerliche Folgen

---

### Zusammenfassung

- Entschädigung der KV für die reine Zulassung: u.E. nicht umsatzsteuerpflichtig.
- Verkauf an fremden Dritten: Verkauf von Geräten grds. steuerfrei; Verkauf des Goodwills jedoch nach aktueller Rechtsprechung steuerpflichtig, sofern der Arzt nicht Kleinunternehmer ist.

---

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 28

## Steuerliche Folgen der Zuweisungen gegen Entgelt



## Steuerliche Behandlung von Zuweiserentgelten

Zuweiserentgelte können sich darstellen als:

Offene  
zutreffend  
deklarierte  
Zahlungen

Verdeckte  
Zahlungen


Offene  
unzutreffend  
deklarierte  
Zahlungen

Unzulässige  
Beteiligungen  
an  
Unternehmen



Steuerliche Behandlung ist auf Ebene des Leistenden und des Empfängers zu prüfen.

Steuerliche Behandlung von Zuweiserentgelten - Leistender



LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER

**Zutreffende steuerliche Behandlung beim Leistenden**


Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit:

- Zahlung ist betrieblich veranlasst (kein Geschenk)
- Zuwendung selbst darf keine rechtswidrige Handlung sein, „die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt“  
(§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG)  
(vgl. ausführlich BMF v. 10.10.2002, BStBl I 2002, 1031)

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 31

Steuerliche Behandlung von Zuweiserentgelten - Leistender



LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER

**Hinweise zu § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG**

- Nicht die strafrechtliche Relevanz der Annahme der Vorteile ist steuerlich maßgebend, sondern die strafrechtliche Relevanz der Zuwendung durch den Leistenden
- Abzugsverbot auch ohne rechtskräftige Verurteilung  
(eigene Prüfung durch die Finanzverwaltung)
- Tatsächliche Verfolgbarkeit ist irrelevant
- Informationspflicht gegenüber Strafverfolgungsbehörden  
(BFH v. 14.07.2008, VII B 92/08, BStBl II 2008, 850)

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 32



Steuerliche Behandlung von Zuweiserentgelten - Empfänger

LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER

**Zutreffende steuerliche Behandlung beim Empfänger**

- Gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG);  
Bei Gemeinschaftspraxen: Abfärbetheorie nach § 15 Abs. 3 EStG  
Folge: Gewerblichkeit der gesamten Praxis
- Umsatzsteuerpflichtige Leistung;  
keine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG, da keine  
Heilbehandlung
- Ausnahme: Kleinunternehmerregelung:  
Voraussetzungen hierfür: steuerpflichtige Umsätze (keine  
Heilbehandlungen, z.B. Laborumsätze bei Zahnarzt mit Eigenlabor) im  
laufenden Jahr < 50.000 € **und** im vorangegangenen Jahr < 17.500 €.

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 33

Steuerliche Behandlung von Zuweiserentgelten - Empfänger

LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER

**Fangprämien/Vermittlungsprovisionen als  
verdeckte Zahlung**

➤ Steuerstrafrechtlicher Tatbestand!!



© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 34

## Steuerliche Behandlung von Zuweiserentgelten - Empfänger

Zuweiserentgelte als **offene unzutreffend** deklarierte Zahlung

### Folgen beim Empfänger

- Deklaration als Heilbehandlungsleistung/Arbeitslohn  
= Verkürzung der Umsatzsteuer- und Gewerbesteuer  
= Steuerstrafrechtlicher Tatbestand
  
- Deklaration als (andere) umsatzsteuerpflichtige gewerbliche Leistung  
= Zweifaches Schulden der Umsatzsteuer wg. falscher  
Leistungsbezeichnung (§ 14c UStG) – u.E. Berichtigungsmöglichkeit der  
Rechnung

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 35

## Steuerliche Behandlung von Zuweiserentgelten - Leistender

### **Risiko Steuerhinterziehung beim Leistenden**


- FG Köln vom 18.11.2011, AdV-Beschluss 10 V 2432/11

Falsch deklarierte Zahlungen des Leistenden stellen Steuerhinterziehung des Leistenden dar, wenn das Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG vorsätzlich nicht beachtet wurde.

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 36

Steuerliche Behandlung von Zuweiserentgelten - Empfänger



**Steuerliche Behandlung der unzulässigen Beteiligung an Gesellschaften**

- Steuerlich keine Besonderheiten zu beachten
- Steuerlich gleiche Behandlung wie gesetzlich „erlaubte“ Beteiligungen

© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 37



**Herzlichen Dank für  
Ihre Aufmerksamkeit!**



© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 38

**Wir sind gerne für Sie da. Sprechen Sie uns an!**



LAUFENBERG  
MICHELS UND  
PARTNER



**Dr. Rolf Michels**  
Dipl.-Kaufmann, Steuerberater

Laufenberg Michels und Partner  
Robert-Perthel-Straße 77a  
50739 Köln

Tel.: 0221.95 74 94-0  
Fax.: 0221.95 74 94-27  
michels@laufmich.de  
www.laufmich.de



© by Laufenberg Michels und Partner

Seite 39