



Zahnärztebrief 01/12

www.vpmed.de

Umsatzsteuerrisiken bei Zahnärzten – auch im Hinblick auf die neue GOZ

Kleinunternehmerregelung

Auch wenn Sie beim Lesen unseres weiteren Beitrags eine potenzielle umsatzsteuerliche Gefahr für sich ausmachen, möchten wir eines vorwegnehmen: Eine Steuerpflicht tritt grundsätzlich nicht ein, wenn Sie ein sogenannter Kleinunternehmer sind. Voraussetzung hierfür ist, dass die maßgeblichen umsatzsteuerpflichtigen Umsätze im Vorjahr 17.500 Euro nicht überschritten haben und im laufenden Jahr voraussichtlich nicht mehr als 50.000 Euro betragen werden. Sind also die jährlichen umsatzsteuerpflichtigen Umsätze immer geringer als 17.500 Euro, ist trotz grundsätzlich bestehender Umsatzsteuerpflicht eine Umsatzsteuer nicht zu entrichten. Die umsatzsteuerfreien Umsätze bleiben bei dieser Berechnung unberücksichtigt. Sie dürfen in Ihren Rechnungen allerdings dann auch keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen.

Umsatzsteuerrisiken bei Zahnärzten

Ein Zahnarzt erbringt grundsätzlich umsatzsteuerfreie Leistungen, da seine Leistungen in der Regel unter die sogenannten Heilbehandlungen fallen.

Bei Zahnärzten sind Leistungen der Zahnästhetik wie z. B. **Bleaching**, Versorgung gesunder Frontzähne mit **Veneers** aus kosmetischen Gründen usw. jedoch mit 19% umsatzsteuerpflichtig, da sie nicht primär der Heilung von Krankheiten dienen.

Die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen, anderen Waren der Zahnprothetik sowie kieferorthopädischen Apparaten und Vorrichtungen sind ebenfalls nicht umsatzsteuerbefreit (Stichwort: „**Eigenlabor**“). Dabei ist es unerheblich, ob die Arbeiten vom Zahnarzt selbst oder von angestellten Personen (z.B. einem angestellten Zahntechniker) durchgeführt werden. Eigenlaborleistungen unterliegen allerdings einem ermäßigten Steuersatz von 7%.

Nach der Neufassung des § 2 Absatz 3 Satz 1 der GOZ 2012 müssen nunmehr sämtliche **Verlangensleistungen** und ihre Vergütung in einem Heil- und Kostenplan



schriftlich vereinbart werden. Diese Änderung könnte grundsätzlich neue umsatzsteuerliche Probleme zwischen den Ärzten und der Finanzverwaltung aufwerfen. Verlangensleistungen sind Leistungen, die über das Maß einer zahnmedizinisch notwendigen zahnärztlichen Versorgung hinausgehen; sie dürfen nur berechnet werden, wenn sie auf Verlangen des Zahlungspflichtigen erbracht worden sind. Solche Leistungen sind z.B. Leistungen, die ausschließlich kosmetischen Zwecken dienen oder aus anderen Gründen nicht zu Heilzwecken erbracht werden. Nicht unter diese Kategorie fallen Leistungen, die ästhetisch und zugleich zahnmedizinisch veranlasst sind, selbst dann, wenn der ästhetischen Motivation ein besonderes Gewicht zukommt.

Unterliegen Verlangensleistungen also der Umsatzsteuer?

Diese Frage lässt sich leider nicht pauschal und derzeit auch nicht abschließend beantworten.

Die Übernahme der Kosten durch die Krankenkasse ist zwar ein Indiz für die Umsatzsteuerfreiheit der zahnärztlichen Leistungen, aber aus der fehlenden Kostenübernahme lässt sich nicht automatisch auf die Umsatzsteuerpflicht schließen. Ein gutes Beispiel hierfür ist die **professionelle Zahnreinigung (PZR)** als wissenschaftlich anerkannter Teil der zahnärztlichen Prophylaxe. Die PZR ist von der Umsatzsteuer befreit.

Des Weiteren stellt sich die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung solcher Leistungen, die zwar einer medizinischen Notwendigkeit entspringen, die aber im Rahmen der Gesamtmaßnahme letztendlich auch eine ästhetische Motivation beinhalten. Die einheitliche Leistung einer kieferorthopädischen Behandlung lässt sich im Umsatzsteuerrecht unseres Erachtens auch nicht künstlich in zwei Teile aufspalten, in eine umsatzsteuerfreie Leistung „Heilbehandlung“ und eine umsatzsteuerpflichtige Leistung

„Ästhetik“. Der Patient erhält hierbei vielmehr eine einheitliche Leistung. Es ist jedoch zu befürchten, dass die Finanzverwaltung dies anders sieht.

Bei **Leistungen aus Gründen der Zahnästhetik**, bei denen die ästhetische Motivation eine wesentliche Rolle spielt, sollte der Zahnarzt daher unbedingt seinen Steuerberater ansprechen und gegebenenfalls bereits – soweit möglich und umsetzbar – die Umsatzsteuerbelastung in seine Honorargestaltung mit einkalkulieren.

Allerdings sollte auf keinen Fall in den Rechnungen Umsatzsteuer ausgewiesen werden, denn es gilt: Wer in einer Rechnung Umsatzsteuer ausweist, schuldet diese dem Finanzamt. Dies ist unabhängig davon, ob die Leistung von der Umsatzsteuer befreit gewesen wäre.

Steuerliche Aspekte der Praxisabgabe

Grundlagen

Neben den zahlreichen wirtschaftlichen Fragen spielen bei der Praxisabgabe natürlich auch die Steuern eine nicht unbedeutende Rolle.

Der niedergelassene Zahnarzt erzielt in der Regel Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Zu diesen Einkünften gehört auch der Gewinn, der bei der Veräußerung der Praxis entsteht. Unter bestimmten Voraussetzungen kann dieser Veräußerungsgewinn jedoch steuerbegünstigt sein.

Eine Veräußerung im steuerlichen Sinne liegt vor, wenn der Zahnarzt die für seine selbstständige Tätigkeit erforderlichen wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen auf einen anderen veräußert und damit sämtliche stille Reserven in dem Praxisvermögen aufgedeckt werden. Zu den wesentlichen wirt-

schaftlichen Grundlagen gehören insbesondere die immateriellen Wirtschaftsgüter der Praxis wie Patientenstamm und Praxiswert (Goodwill).

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist eine solche Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen nur anzunehmen, wenn der Zahnarzt seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellt.

Steuerbegünstigung

Im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes der letztmaligen Besteuerung der Zahnarztpraxis ist sowohl der Gewinn aus der laufenden (zahnärztlichen) Tätigkeit wie auch der Gewinn aus der eigentlichen Veräußerung festzustellen.

Anlässlich der Praxisveräußerung muss der Zahnarzt, der in der Regel bisher seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte, zwingend zur sogenannten Bilanzierung übergehen und damit alle noch nicht vereinnahmten Honorare abzüglich der noch nicht verausgabten Kosten besteuern. Dieser Gewinn zählt noch zum laufenden, nicht begünstigten Gewinn.

Der steuerlich begünstigte Veräußerungsgewinn errechnet sich dagegen wie folgt:

Veräußerungspreis

+ **gemeiner Wert** der in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter (z.B. zukünftig privat genutzter Pkw)

./ **steuerlicher Buchwert** des Praxisvermögens im Zeitpunkt der Veräußerung

./ **Veräußerungskosten**

= **steuerlicher Veräußerungsgewinn**

Dieser so ermittelte Veräußerungsgewinn kann unter bestimmten Voraussetzungen steuerbegünstigt sein. Es gibt als Steuervergünstigung die so genannte „Fünftelungsregelung“, den Veräußerungsfreibetrag und den „halben Steuersatz“.

Die Fünftelungsregelung ist nur interessant, wenn der Zahnarzt die Voraussetzungen für den halben Steuersatz nicht erfüllt. Und sie bringt nur dann einen Vorteil, wenn in dem Jahr der Veräußerung die übrigen Einkünfte sehr niedrig sind.

Der Veräußerungsfreibetrag beträgt 45.000 Euro. Er reduziert sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 Euro übersteigt. Das bedeutet, dass ab einem Veräußerungsgewinn von 181.000 Euro kein Freibetrag mehr gewährt wird.

Außerdem gewährt der Gesetzgeber dem veräußernden Zahnarzt den sogenannten „halben“ Steuersatz (der im Übrigen auch dann erhalten bleibt, wenn der Freibetrag wegen Übersteigen des Höchstveräußerungspreises entfällt). Dieser ermäßigte Steuersatz reduziert die Steuerbelastung auf 56% des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ohne Begünstigung ergäbe. Der begünstigte Steuersatz beträgt aber mindestens 14%.

Beispiel

Der Zahnarzt erzielt aus der Veräußerung seiner Praxis einen steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn in Höhe von 250.000 Euro. Aufgrund der sonstigen laufenden Einkünfte beträgt der durchschnittliche Steuersatz 41,5% und würde zu einer Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn in Höhe von 41,5% auf 250.000 Euro = 103.750 Euro führen. Die Steuerbegünstigung reduziert nun den anzuwendenden Steuersatz auf 56% von 41,5%, also 23,2%, und die Einkommensteuer auf den begünstigten Veräußerungsgewinn auf 58.000 Euro (23,2% von 250.000 Euro).

Die Begünstigung führt hier zu einer Steuerersparnis von 45.750 Euro.

Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbegünstigung

1. Der Zahnarzt muss im Zeitpunkt der Praxisabgabe das 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauernd berufs unfähig sein.
2. Anlässlich der Praxisabgabe müssen sämtliche im Praxisvermögen enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Häufig befindet sich der auch privat genutzte Pkw im sogenannten Betriebsvermögen. Da das Fahrzeug i.d.R. nicht mitveräußert wird, wird es anlässlich der Praxisabgabe in das Privatvermögen überführt. Soweit im Zeitpunkt der Praxisabgabe der Verkehrswert des Fahrzeugs höher ist als der steuerliche Buchwert, ist die Differenz als Veräußerungsgewinn zu versteuern. Wesentlich gravierender ist das Problem, wenn die Zahnarztpraxis in einer dem Zahnarzt gehörenden eigenen Immobilie betrieben wurde. Da der Praxiserwerber i.d.R. die Immobilie nicht mit erwirbt sondern allenfalls weiter mietet, ist die Immobilie im Zeitpunkt der Praxisveräußerung ebenfalls zum Marktwert in das Privatvermögen zu übernehmen. Die in der Immobilie steckenden stillen Reserven sind grundsätzlich zu versteuern. Der Arzt erzielt hiermit zukünftig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Sollte sich eine Praxisimmobilie im Betriebsvermögen befinden, sollten Sie sich



unbedingt frühzeitig an einen Steuerberater wenden, um das weitere Vorgehen mit ihm abzustimmen.

3. Zur Erlangung der Steuerbegünstigung muss der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis zumindest für eine gewisse Zeit einstellen.

Der Begriff gewisse Zeit ist höchstrichterlich bewusst nicht näher bestimmt worden, weil diese von den Umständen des Einzelfalles abhängig ist. Ein Zeitraum von weniger als einem Jahr ist definitiv zu kurz, ein Zeitraum von mehr als 3 Jahren auf jeden Fall ausreichend. Innerhalb dieser Zeitspanne ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden. In einem konkreten Fall wurde bei einem Zahnarzt der Zeitraum bis zur Wiederaufnahme der Tätigkeit von 9 Monaten als zu kurz erachtet, nach anderthalb Jahren wurde dem Antrag jedoch stattgegeben.

Auch der Radius des örtlichen Wirkungskreises kann sich nur aus den Umständen des Einzelfalles ergeben. Hier wurde bei einem Zahnarzt ein Umkreis von 25 km zur bisherigen Praxis als ausreichend angesehen. Je spezialisierter die Tätigkeit im Einzelnen ist, umso weiter ist der Wirkungskreis anzunehmen.

Die Zahl der Zahnärzte, die jedoch auch nach Beendigung ihrer freiberuflichen Tätigkeit noch weiter – zumindest teilweise – beruflich aktiv sein wollen, steigt ständig an. Damit stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Zahnarzt auch nach der Praxisveräußerung tätig werden darf, ohne dass er seine Steuerbegünstigung gefährdet.

Schädliche Tätigkeiten

Häufig wird gefragt, ob Praxisvertretungen auf freiberuflicher Basis der Steuerbegünstigung entgegenstehen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann auch eine nur vorübergehende Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit nach einer kurzfristigen Einstellung der Steuervergünstigung entgegenstehen und damit schädlich sein. Von daher raten wir von einer solchen Gestaltung ab.

Eine Fortführung der freiberuflichen Tätigkeit mit „Altpatienten“ in geringem Umfang (Umsatz weniger als 10% des bisherigen Umsatzes) ist möglich. Es dürfen jedoch keine neuen Patienten hinzugewonnen werden. Auch diese Gestaltung ist in der steuerlichen Beratungspraxis nicht zu empfehlen, da sehr schnell gegen die Voraussetzung, keine neuen Patienten in Zukunft hinzu zu gewinnen, verstoßen wird und häufig aus dem Auge verloren wird, dass der Umsatz mit diesen Altpatienten 10% des früheren Gesamtumsatzes nicht überschreiten darf.

Ebenso ist Vorsicht geboten beim Abschluss von so genannten Beraterverträgen. Hier stellt sich die Frage, was denn der Zahnarzt in der Praxis berät, wenn er tatsächlich Patienten behandelt.

Unschädliche Tätigkeiten

Eine Anstellung im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses auf Lohnsteuerkarte ist für die Steuerbegünstigungen unschädlich.

Neues aus unserer Kanzlei

Im nächsten Quartal bieten wir die folgenden Seminare für Sie an:

21.11.2012 „Die Praxisabgabe“ (Köln)

in Zusammenarbeit mit Marscholke, Lautenschläger und Partner (MLP)

28.11.2012 „Gründung von Arztpraxen – Was ist zu beachten?“ (Köln)

in Zusammenarbeit mit MLP

Wenn Sie mehr zu diesen Seminaren erfahren möchten, sprechen Sie uns an.

Impressum

Herausgeber

VPmed Steuerberatungsgesellschaft mbH
Uerdinger Straße 202, 47799 Krefeld
Telefon: 021 51 / 8539400 • Telefax: 021 51 / 8539499
Internet: www.vpmed.de • E-Mail: info@vpmed.de

Redaktion

Thomas Karch, Wirtschaftsprüfer / Steuerberater

Layout

DIE FISCHER Werbeagentur • www.die-fischer.net

Druck, Auflage, Stand

Berk Druck, 120 Stück, Oktober 2012

Wir freuen uns über Ihre Anregungen zum Zahnärztebrief. Wenn Sie den Zahnärztebrief nicht mehr beziehen möchten, senden Sie bitte eine E-Mail an info@vpmed.de.