



Online-Version
inklusive

Schmidbauer · Lewejohann · Pass · Salzberger · Stein

Besteuerung der Ärzte, Zahnärzte und sonstiger Heilberufe

mit Vertragsmustern und Arbeitshilfen

11. Auflage

LESEPROBE

Leseprobe entnommen aus „Besteuerung der Ärzte, Zahnärzte und sonstiger Heilberufe“
ISBN 978-3-482-**68081**-6

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2022
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Besteuerung der Ärzte, Zahnärzte und sonstiger Heilberufe mit Vertragsmustern und Arbeitshilfen

Begründet von

Steuerberater Dipl.-Kfm. Dr. H.-U. Lang und
Vors. Richter am FG a. D. A. Burhoff †

Fortgeführt von

Steuerberater Dipl.-Kfm. Wolfgang Schmidbauer,
Rechtsanwalt Wirtschaftsprüfer Steuerberater Dirk Lewejohann,
Steuerberaterin Dipl.-Kffr. Annette Pass,
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Dipl.-Kfm. Christian Salzberger,
Rechtsanwalt Oliver Stein

unter Mitarbeit von

Rechtsanwalt Dr. Marc Anschlag,
Steuerberater Jan Schlösser,
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Dipl.-Kfm. Alexander Ems

11., aktualisierte und erweiterte Auflage

Vorwort

Für die Ärztinnen und Ärzte und ihre Berater ist neben vielen anderen Rechtsgebieten gerade auch das Steuerrecht von zentraler Bedeutung; entsprechend gilt für die sonstigen Heilberufe. Die Rechtsanwendung ist dabei durchaus nicht einfach. Das Steuerrecht unterliegt ständigen Anpassungen durch die Gesetzgebung und kontinuierlicher Auslegung durch die Finanzgerichte. Daran dürfte sich in den kommenden Jahren nichts ändern, wobei neben der Entwicklung des nationalen (deutschen) Steuerrechts jedenfalls im Bereich der Umsatzsteuer auch die des EU-Rechts sorgfältig beobachtet werden muss. Die überaus große Anzahl von Verlautbarungen der Finanzbehörden zu Steuerfragen aller Art im Bereich der Heilberufe verdeutlicht anschaulich die überaus komplexe Rechtslage.

Es ist schon lange nicht mehr ausreichend, dass ein steuerlicher Berater mit seinem im heilkundlichen Bereich tätigen Mandanten einmal im Jahr steuerliche Aspekte bespricht bzw. dass er die notwendigen Gewinnermittlungen und Steuererklärungen einmal jährlich erstellt. Vielmehr ist eine fortwährende und intensive steuerliche Beratung nötig. Hierbei muss die Unterstützung der Mandanten allerdings darauf ausgerichtet sein, die Führung der heilkundlichen Praxis auch kaufmännisch zu optimieren. Steuerliche und betriebswirtschaftliche Beratung müssen „Hand in Hand“ erfolgen, was vom steuerlichen Berater in hohem Maße den Willen erfordert, sich ständig mit den Veränderungen der steuerlich und wirtschaftlich relevanten Aspekte der Heilberufe auseinanderzusetzen und hierüber den permanenten Dialog mit seinen Mandanten zu pflegen.

In dieser (elften) Auflage geht es im Schwerpunkt unverändert um die Besteuerung der Ärzte, Zahnärzte und sonstiger Heilberufe, also sowohl der akademischen Heilberufe, deren Ausübung eine durch Gesetz und Approbations(ver-)ordnung geregelte Ausbildung voraussetzt, als auch der sog. Gesundheitsfachberufe (z. B. Gesundheits- und Krankenpfleger, Ergotherapeuten, Logopäden und Physiotherapeuten), deren Ausbildung ebenfalls gesetzlich geregelt ist. Ihnen und deren Beratern (Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Rechtsanwälte, Notare oder sonstige Ärzteberater) sollen in möglichst übersichtlicher Form (und ohne Anspruch auf Vollständigkeit) wesentliche und wichtige Hinweise für die steuerliche und wirtschaftliche Optimierung der heilberuflichen Tätigkeiten gegeben werden. Hierbei wird ggf. (in grundsätzlicher Form) auch auf erforderliches juristisches Wissen außerhalb

des Steuerrechts eingegangen, vor allem aus dem Sozialrecht. Interessierten Erbringern ambulanter heilkundlicher Leistungen soll durch dieses Buch die Möglichkeit eröffnet werden, ihre Berater auf spezifische steuerliche Probleme anzusprechen und den sachkundigen Dialog zum Berater zu pflegen.

Soweit Überschneidungen der Kommentierung zu den Ausführungen des im Jahre 2021 in fünfter Auflage im NWB Verlag erschienenen Buchs von Möller/Ketteler-Eising über „Ärztliche Kooperationen – Rechtliche und steuerliche Beratung“ eintreten könnten, beschränkt sich dieses Buch (unter Verweis auf die genannte Veröffentlichung) auf grundsätzliche Ausführungen.

Das mit dieser elften Auflage befasste Referententeam aus dem Kreis des Branchencenters „Gesundheitswirtschaft“ der BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – eine der führenden Gesellschaften für Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Deutschland – hat sich gegenüber der Voraufgabe verändert. Herr Ralf Klabmann – der die vorherigen Auflagen federführend betreut hat – ist mit Wirkung zum 1. Februar 2021 in seinen wohlverdienten Ruhestand eingetreten und demzufolge auf eigenen Wunsch hin leider aus dem Autorenteam ausgeschieden. Neu hinzugekommen sind Dr. Marc Anschlag, Rechtsanwalt/BDO Legal Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Alexander Ems, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Jan Schlösser, Steuerberater und Wolfgang Schmidbauer, Steuerberater – jeweils BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft –. Alle Autorinnen und Autoren sind (mit unterschiedlichen Schwerpunkten) seit vielen Jahren insbesondere mit den steuerlichen, aber auch rechtlichen sowie betriebswirtschaftlichen Fragen der heilkundlichen Leistungserbringer befasst. Neu aufgenommen sind in der elften Auflage Ausführungen zu den rechtlichen Aspekten beim Kauf einer Arztpraxis sowie zu Fragen der Bewertung.

Auch in der Neuauflage können nicht alle möglicherweise relevanten Steuerfragen erörtert werden, wofür wir um Verständnis bitten. Wir haben uns aber unverändert bemüht, alle wichtigen Fragestellungen (zumindest) anzusprechen. Das Buch ist unverändert nicht nach einer allgemeinen steuerlichen Systematik, z. B. „streng nach Steuerarten“ gegliedert, sondern folgt einer mehr berufsbezogenen Reihenfolge. Diese Vorgehensweise der Voraufgaben hat sich in der Praxis überaus bewährt. Aus Gründen der Lesbarkeit wird im Übrigen grundsätzlich von Ärzten (ohne Verwendung auch der weiblichen Form) gesprochen. Wir bitten auch hierfür um Verständnis.

Die Veröffentlichung stellt ab auf den Rechtsstand zum 31. Januar 2022. Auf absehbare Steuerrechtsänderungen über diesen Stichtag hinaus wird, wo immer möglich, hingewiesen.

Für Hinweise und Anregungen aus der Leserschaft sind wir (unter „gesundheit@bdo.de“) stets sehr dankbar.

Köln/München, 31. Januar 2022

Wolfgang Schmidbauer,
Branchencenter „Gesundheitswirtschaft“
der BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
(für das Autorenteam)

INHALTSÜBERSICHT

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	11
Literaturverzeichnis	33
Abkürzungsverzeichnis	43
Kapitel I: Angestelltentätigkeit	53
Kapitel II: Gründung/Übernahme einer Praxis	101
Kapitel III: Niedergelassener Arzt/Zahnarzt	177
Kapitel IV: Besonderheiten einzelner Fachrichtungen	350
Kapitel V: Ärztliche Kooperationsformen	382
Kapitel VI: Umsatzsteuer	439
Kapitel VII: Grundvermögen, Grundbesitzwerte, Grunderwerbsteuer	595
Kapitel VIII: Lohnsteuer	602
Kapitel IX: Erbschaft-/Schenkungsteuer	614
Kapitel X: Außenprüfung	623
Kapitel XI: Selbstanzeige	670
Kapitel XII: Praxisaufgabe/Praxisveräußerung/Praxisverpachtung/ Praxisbewertung	691
Kapitel XIII: Checklisten und Musterverträge	737
Kapitel XIV: Kostenstruktur der Arztpraxen	790
Stichwortverzeichnis	983

INHALTSVERZEICHNIS

	Rz.	Seite
Vorwort		5
Inhaltsübersicht		9
Literaturverzeichnis		33
Abkürzungsverzeichnis		43

KAPITEL I: ANGESTELLTENTÄTIGKEIT

1. Einführung	1	54
2. Abgrenzung nichtselbständiger Tätigkeit gegenüber selbständiger Tätigkeit	5	56
a) Arztvertreter	6	56
b) Arzt im Notfalldienst	8	57
c) Betriebsarzt, Hilfsarzt bei Gesundheitsämtern, Bahnvertrauensarzt, Amtsarzt, Knappschaftsarzt, Musterungsvertragsarzt, Honorararzt	10	58
d) Arzt/Zahnarzt als Vorstandsmitglied einer Kassenärztlichen/Kassenzahnärztlichen Vereinigung	16	60
e) Krankenhausärzte	17	61
aa) Lohnsteuerpflicht der Erbringung ärztlicher Wahlleistungen	17	61
bb) Betrieb einer eigenen Praxis (Privatambulanz) im Krankenhaus	28	67
cc) Geldzuwendungen an nachgeordnete Krankenhausärzte	33	69
dd) Mitarbeit im Liquidationsbereich	39	71
ee) Vergütungen für die Erstellung von Gutachten	45	73
3. Bereitschaftsdienste – Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit	50	75
4. Steuerliche Geltendmachung von Bewerbungskosten	55	77
5. Förderung wissenschaftlicher Tätigkeiten von Ärzten	57	78

	Rz.	Seite
6. Nebeneinkünfte	59	79
a) Einkommensteuerliche Gesichtspunkte	59	79
b) Umsatzsteuerliche Gesichtspunkte	62	80
7. Erteilung von Unterricht	72	83
8. Werbungskosten	76	86
9. Besonderheiten bezüglich eines Praxiswertes bzw. einer Vertragsarztzulassung	94	96
10. Besonderheiten bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	99	98
11. Weitere abzugsfähige Betriebsausgaben	100	99

KAPITEL II: GRÜNDUNG/ÜBERNAHME EINER PRAXIS

1. Allgemeines	101	101
2. Kostenstruktur der Arztpraxen	103	102
3. Gründung einer Arzt-/Zahnarztpraxis; Übernahme einer Praxis durch Kauf; Erwerb durch Erbschaft; Gründung durch Kooperation	108	103
a) Gründung einer Praxis	109	103
b) Kauf einer bestehenden Praxis von einem aufgabewilligen Kollegen	125	109
aa) Was ist günstiger: Kauf oder Neugründung?	126	110
bb) Nachteile für den Praxisübernehmer	130	110
cc) Vorherige Mitarbeit in der zu übernehmenden Praxis	132	112
dd) Steuerrechtliche Haftung des Praxisübernehmers	133	112
c) Praxiserwerb durch Erbschaft oder Schenkung	136	113
aa) Gesamtrechtsnachfolge des Erben	137	113
bb) Einzelrechtsnachfolge bei Schenkungen	138	114
cc) Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer	139	114
d) Gründung durch Kooperation	140	114
aa) Berufsausübungsgemeinschaft/Gemeinschaftspraxis	141	115
bb) Praxisgemeinschaft	146	117
cc) Praxisgemeinschaft zweckmäßig?	147	117
dd) Partnerschaftsgesellschaft	148	117
ee) Medizinisches Versorgungszentrum	150	118
ff) Weitere Kooperationsmodelle?	151	118

	Rz.	Seite
4. Finanzierungsfragen	161	118
a) Finanzierungsbedarf	162	118
b) Finanzierungsgrundsätze	167	120
c) Kreditsicherheiten	175	121
d) Bankfinanzierung oder Leasing?	179	122
e) Finanzierung mit öffentlichen Mitteln	191	123
f) Fazit	198	125
g) Steuerliche Gesichtspunkte	199	125
5. Rechtliche Rahmenbedingungen beim Praxiskauf	220	125
a) Einführung	220	126
b) Der Praxiskaufvertrag	221	127
aa) Vertragsgegenstand und Vertragsparteien	222	127
bb) Übergabedatum	235	130
cc) Patientenkartei	244	134
dd) Kaufpreis	249	135
(1) Wertgutachten	250	135
(2) Aufteilung des Kaufpreises	251	136
(3) Fälligkeit des Kaufpreises und Kaufpreissicherung durch Bankbürgschaft	252	137
ee) Gewährleistung	255	138
ff) Eintritt in bestehendes Mietverhältnis	262	139
gg) Übergang der Arbeitsverhältnisse	270	142
(1) Betriebsübergang gemäß § 613a BGB	270	142
(2) Sichtung sämtlicher arbeitsvertraglicher Dokumente	273	143
(3) Zustimmung des Erwerbers bei Änderung der Arbeitsverträge	275	144
(4) Unterrichtung der Mitarbeiter	276	145
(5) Anteilige Zulagen	278	146
hh) Übernahme sonstiger Verträge	279	147
(1) Sachversicherungsverträge	280	147
(2) Sonstige Verträge	281	148
ii) Haftung für Altverbindlichkeiten	284	149
jj) Laufende Behandlungen	287	151
kk) Zustimmung des Ehegatten gemäß § 1365 BGB	288	151
ll) Wettbewerbsverbot/Vertragsstrafe	290	152
(1) Wettbewerbsverbot	290	152
(2) Vertragsstrafe	301	156

	Rz.	Seite
mm) Salvatorische Klausel/Schriftformklausel	304	157
(1) Salvatorische Klausel	304	157
(2) Schriftformklausel	307	158
nn) Schiedsgerichtsverfahren	309	159
oo) Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse zwischen Vertragsschluss und Übergabe, insbesondere Berufsunfähigkeit oder Tod des Praxisinhabers	311	160
pp) Rücktrittsrechte	313	161
qq) Rückabwicklung des Praxiskaufvertrages	315	161
rr) Kosten	319	163
c) Das Zulassungsverfahren	320	163
aa) Bereiche ohne Zulassungsbeschränkungen	320	163
bb) Bereiche mit Zulassungsbeschränkungen – Das Nachbesetzungsverfahren	321	163
(1) Einleitung eines Nachbesetzungsverfahrens nach § 103 Abs. 3a, 4 SGBV	323	164
(2) Die Verzichtserklärung des bisherigen Praxisinhabers	327	165
(3) Die Fortführung der bisherigen Praxis	329	167
(4) Antrag auf Einleitung des Nachbesetzungsverfahrens	330	168
(5) Das Ausschreibungsverfahren	331	168
(6) Das Zulassungsverfahren	335	170
(7) Sonderfall: Übernahme von Sitzen durch Medizinische Versorgungszentren	344	172
(a) § 103 Abs. 4a Satz 1 SGBV – Kein Nachbesetzungsverfahren	345	173
(b) § 103 Abs. 4c SGBV – Nachbesetzungsverfahren	346	173
(c) Nachbesetzung von Arztstellen im MVZ und bei Arztpraxen	347	173
d) Abgabe/Übernahme eines Anteils an einer Berufsausübungsgemeinschaft oder an einer MVZ-Gesellschaft	348	174
aa) Allgemeines	348	174
bb) Rechtskauf	349	174
cc) Rechtsfolgen	350	175
dd) Form, Anzeige- und Genehmigungspflichten	351	175

	Rz.	Seite
ee) Zustimmung der Patienten	352	175
ff) Haftung für Altverbindlichkeiten	353	176

KAPITEL III: NIEDERGELESENER ARZT/ZAHNARZT

1. „Abfärbetheorie“/„Infektionstheorie“ (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)	373	177
2. Abfindung für Aufgabe von Praxisräumen	376	180
3. Abwehrkosten (Rufschädigung)	377	181
4. Abgeltungssteuer	378	181
5. Abgrenzung freiberuflicher gegenüber gewerblicher Tätigkeit	380	183
6. Absetzungen für Abnutzung	401	194
a) Allgemeines	401	194
b) Gebäude	403	195
c) Praxiseinrichtung	411	196
d) Sonderabschreibungen/Ansparabschreibung	418	206
e) AfA bei Übergang vom freiberuflichen zum gewerblichen Betriebsvermögen	419	206
f) AfA nach Einlage und bei nachträglichen Anschaffungskosten	421	207
7. Amalgamabscheider	422	207
8. Angestellter Chefarzt	425	208
9. Ansparrücklage	426	208
10. Apparategemeinschaft	427	209
11. Arbeitnehmer-Pauschbetrag	428	209
12. Arbeitszimmer	429	209
a) Allgemeines	429	209
b) Begriff „Häusliches Arbeitszimmer“	430	210
c) Mittelpunkt der Betätigung	433	213
d) Für die berufliche Betätigung steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung	435	215
e) Aufwendungen für das Arbeitszimmer und die Ausstattung	436	216
f) Rechtsfolgen	437	217
13. Ärzte-GmbH	438	217
14. Ärztehäuser	439	217
15. Arztunfallausstattung (Notfallkoffer)	440	218
16. Aufbewahrungsfrist	441	218
17. Aufmerksamkeiten	442	218

	Rz.	Seite
18. Aufwandsentschädigung	443	218
19. Aufzeichnungspflichten	444	219
20. Ausbildungsdienstverhältnis	453	221
21. Ausbildungskosten	454	221
22. Außergewöhnliche Belastungen	455	221
23. Beendigung einer Gemeinschaftspraxis	456	223
24. Beerdigungskosten	457	223
25. Berücksichtigung volljähriger Kinder ohne Einkommensgrenze	458	223
26. Berufsausbildungskosten, Umschulungskosten, Kongresse und Seminare	471	224
a) Allgemeines	471	225
b) Beispiele aus der Rechtsprechung für Werbungskosten	478	228
c) Beispiele aus der Rechtsprechung für nichtabziehbare Aufwendungen	491	231
d) Kongresse und Seminare	501	233
27. Berufsausübungsgemeinschaft/Gemeinschaftspraxis	517	240
28. Berufsgenossenschaft	518	240
29. Berufskleidung	522	241
30. Berufskrankheiten	529	244
31. Berufsverbände	537	246
32. Beteiligung eines Arztes an einer GmbH	538	247
33. Betriebsprüfung	539	248
34. Betriebsveranstaltung	540	249
35. Betriebsvergleich für Arztpraxen	541	249
36. Bewachungskosten	545	251
37. Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter	546	251
38. Bewirtungsaufwendungen	547	251
39. Buchführung	561	255
a) Allgemeines	561	256
b) Der Unterschied der Gewinnermittlungsarten	564	257
c) Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)	565	258
40. Degressive AfA	575	261
41. Desinfektionskosten	576	261
42. Detektivkosten	577	261
43. Diagnostix-Card	578	262
44. Diebstahl	579	262
45. Doppelte Haushaltsführung	580	262

	Rz.	Seite
46. Edelmetallbestände in der Arzt- und Zahnarztpraxis	588	266
47. EDV	601	267
48. Ehefrau als Angestellte	602	267
49. Ehegatten-Arbeitsverhältnisse	603	268
50. Ehrenämter	604	268
51. Eigenlabor des Zahnarztes	611	270
52. Einnahmen-Überschuss-Rechnung	613	271
53. Elektronische Gesundheitskarte	614	271
54. Entlassungsabfindungen	615	272
54a. Entschädigungsleistungen	616	272
55. Erbschaftsteuer	617	272
56. Erhaltungsaufwand	618	272
57. Erleichterungen bei der Rechnungsstellung in elektronischer Form	619	273
58. Ermäßigte Vermietung an Kinder	620	273
59. Erstattung überzahlter Einkommensteuer	621	274
60. Erweiterte Honorarverteilung	622	274
61. Erwerb einer vertragsärztlichen Zulassung	623	275
62. EÜR-Vordruck	624	276
63. Fachliteratur/Wartezimmerlektüre	625	277
64. Fahrtkosten für Wege zwischen Wohnung und Praxis/erster Betriebsstätte	632	278
65. Familienangehörige – Beschäftigung von Ehegatten und Kindern in der Praxis	635	280
a) Keine steuerrechtliche Anerkennung	637	280
b) Anerkennung kann entgegenstehen	638	281
c) Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverhältnissen	639	281
d) Weitere Beurteilungskriterien für das Vorliegen von Ehegatten-Arbeitsverhältnissen	640	282
e) Ehegatten-Direktversicherung	641	283
f) Weihnachtsgratifikation an Arbeitnehmer-Ehegatten	642	283
g) Mitarbeit von Kindern	643	284
66. Fortbildungskosten	661	285
67. Fotoapparate in der Praxis	662	285
68. Freibetrag gem. § 18 Abs. 4 EStG	663	286

	Rz.	Seite
69. Freie Station	664	286
70. Freiwillige Zuschüsse	665	287
71. Gemeinschaftspraxis	666	287
72. Gemischte Nutzung von Wirtschaftsgütern	667	287
73. Geringfügiges Beschäftigungsverhältnis	668	287
74. Geringwertige Wirtschaftsgüter	669	289
75. Geschenke/Gelegenheitsgeschenke/Aufmerksamkeiten	670	291
76. Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO)	673	293
77. Gewerbliche (Neben-)Tätigkeit	674	293
78. Gold	675	294
79. Gründung einer Gemeinschaftspraxis bzw. Aufnahme in bestehende Gesellschaft	676	294
80. Grunderwerbsteuer	677	294
81. Gutachten	678	294
82. Hausangestellte	679	294
83. Hausapotheke	681	296
84. Haushaltsnahe Dienstleistungen/Handwerkerleistungen	686	296
85. Homepage	687	297
86. Honorarforderung – Erlass	688	297
87. IGeL-Leistungen, Umsatzsteuer	689	298
88. Infizierung	690	298
89. Integrierte Versorgung	691	298
90. Internet-Auftritt	692	298
91. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung nach § 7g EStG	693	298
92. Kammer- und Verbandsbeiträge	694	299
93. Kassennachschau	700	300
93a. Kinderbetreuungskosten	701	300
94. Kindergeld	702	300
95. Kirchensteuer, Automatisiertes Abzugsverfahren bei Kapitalerträgen	703	301
96. Kooperationen zwischen Ärzten und Krankenhäusern	704	301
97. Kooperationsformen	705	301

	Rz.	Seite
98. Kraftfahrzeug – steuerliche Behandlung	706	301
a) AfA-Sätze	706	301
b) Anschaffungskosten	707	301
c) Notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen	708	302
d) Wege zwischen Wohnung und Praxis	709	303
e) Fahrtkosten, pauschaler Ansatz	710	304
f) Nachweis und Abziehbarkeit beruflicher Aufwendungen	711	304
g) Unangemessene Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG)	712	304
h) Private Nutzung eines Praxisfahrzeugs	713	305
99. Krankentagegeldversicherung	717	309
100. Krankheitskosten	718	309
101. Kreditzinsen	719	309
102. Kunstwerke in Praxisräumen	720	310
103. Kursverluste	721	311
104. Laborgemeinschaft	722	311
104a. Laborärzte	723	311
105. Leasing	724	311
106. Leibrente als Betriebseinnahme	725	312
107. Liebhaberei am Ende einer freiberuflichen Tätigkeit als Arzt	726	313
108. Medizinisches Versorgungszentrum	727	313
109. Mehrfahrten zur Praxis/Arbeitsstätte	728	313
110. Minijobs	729	313
111. Nachzahlungszinsen auf Steuern	730	313
112. Partnerschaftsgesellschaft	731	314
113. Patientenkartei	732	315
114. Planungskosten für Praxisanbau	733	316
115. Plausibilität langfristiger Entnahmenverwendung	734	316
116. Praxisaufgabe/Praxisveräußerung/Praxisverpachtung	735	317
117. Praxiseinrichtung	736	317
118. Praxisgebühr	737	318
119. Praxisgemeinschaft	738	319
120. Praxisgründung/Praxisgründungskosten	739	319
121. Praxisjubiläum	740	319

	Rz.	Seite
122. Praxisnachfolger	741	320
123. Praxisnetze/Praxisverbände	742	320
124. Praxisräume	743	320
125. Praxisveräußerung	744	322
126. Praxisverlegung	745	323
127. Praxisvertretungen – Fahrtkosten	746	323
128. Praxiswert	747	323
129. Preisverleihung	748	323
130. Privatvermögen – Nachweis	749	324
131. Professorentitel	750	324
132. Promotion/Habilitation	751	324
133. Rechtsbehelfsverfahren	752	326
134. Reisekosten	753	326
135. Röntgengerät	754	327
136. Schadensersatz	755	327
137. Schenkungsteuer	756	327
138. „Schönheitschirurg“	757	328
139. Selbständige Mitarbeiter	758	328
140. Selbstanzeige	759	328
141. Sonderausgaben	760	328
142. Spenden	761	329
143. Sportmedizin	762	329
144. Sprachkurs	763	329
145. Steuerberatungskosten	764	330
145a. Steuererklärungen – hier: Abgabefristen, Verspätungszuschlag	765	330
146. Steuerfreie Sachbezüge	766	331
147. Steuerliche Förderung der Elektromobilität	767	332
148. Strafverteidigungskosten	768	332
149. Teilberufsausübungsgemeinschaftspraxis	769	333
150. Telefonkosten	770	333
151. Tod des Arztes	771	334
152. Überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft	772	335

	Rz.	Seite
153. Umsatzsteuer als Vorsteuer	773	335
154. Umzugskosten	774	335
155. Unterrichtserteilung	775	336
156. Unterschlagung/Diebstahl/Verluste	776	336
157. Verbindliche Auskunft des FA	777	336
158. Vereinfachtes Lohnsteuerabzugsverfahren	778	337
159. Versicherungen	779	337
160. Versorgungsabgaben/Versorgungswerk	785	339
161. Vertragsarztzulassung	786	339
162. Vertragsstrafe	787	340
163. Veruntreuung	788	340
164. Videogerät in der Praxis	789	340
165. Wechselseitige Vermietung	790	341
166. Weihnachtsgratifikation/Weihnachtszuwendung	791	341
167. Werbung	792	341
168. Wertpapiere im Betriebsvermögen	793	341
169. Witwenbezüge	794	342
170. Zertifizierungen (Qualitätsmanagement)	795	342
171. Zivilprozesskosten	796	343
172. Zu- und Abfließen von Einnahmen (Ausgaben)	797	344
a) Privatärztliche Verrechnungsstelle	798	345
b) Kassen(zahn)ärztliche Vereinigung	799	345
c) Abzüge der Verrechnungsstellen	806	347
d) Zufluss von Einnahmen nach Aufgabe der Praxis	809	348
e) Abfluss bei Überweisungsaufträgen	810	348
173. Zuwendungen an Ärzte	811	349

KAPITEL IV: BESONDERHEITEN EINZELNER FACHRICHTUNGEN

Einführung	831	351
1. Augenärzte	838	354
a) Einnahmen aus der Anpassung bzw. aus dem Verkauf von Kontaktlinsen	838	354
b) Augenärztliche Gemeinschaftspraxis	839	355

	Rz.	Seite
2. Betriebsärzte, Knappschaftsärzte, nicht voll beschäftigte Hilfsärzte bei Gesundheitsämtern, Vertragsärzte	846	359
3. Plastische Chirurgen	848	360
4. Hals-, Nasen- und Ohrenärzte	849	361
5. Krankenanstalten, Kurheime, Sanatorien	851	362
6. Laborärzte	855	364
7. Psychologische Psychotherapeuten, Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeuten	860	368
8. Röntgenärzte	861	369
9. Sonstige ärztliche Tätigkeiten und sonstige Heilberufe	862	369
10. Tierärzte	864	373
11. Zahnärzte	869	375
12. Palliativ-Care-Teams	873	377
13. Andere Gesundheitsheilerberufe – Grundsätzliches –	875	378
14. Physiotherapeuten	876	379

KAPITELV: ÄRZTLICHE KOOPERATIONSFORMEN

1. Die Berufsausübungsgemeinschaft (Gemeinschaftspraxis)	904	389
a) Grundsätze zur Besteuerung der Berufsausübungsgemeinschaft	906	390
b) Gründung einer Berufsausübungsgemeinschaft	915	396
aa) Gewinnbeteiligungsmodell	919	397
bb) Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gem. § 24 UmwStG	922	398
cc) Nutzungsüberlassungsmodell	923	399
dd) Fehlende Mitunternehmerschaft bei vermögensloser Beteiligung	924	400
c) Zusammenschluss mehrerer Einzelpraxen bzw. Berufsausübungsgemeinschaften	927	401
d) Die Aufnahme neuer Gesellschafter in eine bereits bestehende Berufsausübungsgemeinschaft	928	401
e) Gesellschafterwechsel	929	402
f) Ausscheiden eines Gesellschafters	930	402
g) Beendigung einer Berufsausübungsgemeinschaft	933	403

	Rz.	Seite
2. Die Teilberufsausübungsgemeinschaft	936	405
a) Grundsätzliche Überlegungen	936	405
b) Steuerliche Einzelfragen	939	406
aa) Gewinnverteilung	940	406
bb) Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Teilberufsausübungsgemeinschaft	941	407
3. Die überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft	946	409
a) Grundzüge	946	409
b) Steuerliche Anmerkungen	948	410
aa) Gründung im Wege der Einbringung	949	410
bb) Gründung durch Aufspaltung	950	411
4. Die Partnerschaftsgesellschaft nach dem Partnerschaftsgesellschaftsgesetz (PartGG)	951	411
5. Die Ärztegesellschaft	954	413
6. Die Praxisgemeinschaft (als Organisationsgemeinschaft)	955	413
a) Grundzüge	955	413
b) Steuerliche Behandlung der Praxisgemeinschaft	957	414
7. Die Apparategemeinschaft einschließlich gemeinsamer Großgerätenutzung (als Organisationsgemeinschaft)	960	416
8. Die Laborgemeinschaft (als Organisationsgemeinschaft)	969	418
a) Erbringung von Laborleistungen durch einen niedergelassenen Arzt	969	418
b) Erbringung von Laborleistungen durch eine Laborgemeinschaft	970	420
c) Erbringung von Laborleistungen durch eine Laborgemeinschaft ausschließlich an Mitglieder	971	421
d) Erbringung von Laborleistungen an Nichtmitglieder	972	422
9. Praxisnetze/Praxisverbünde (als Organisationsgemeinschaft)	973	422
10. Betreibergesellschaften (als Organisationsgemeinschaften)	975	424
11. Das Medizinische Versorgungszentrum (MVZ) gem. § 95 SGB V	976	425
a) Grundsätzliches zum MVZ	976	425
aa) Die „Angestelltenalternative“	982	427
bb) Die „Vertragsarztalternative“	983	428
b) Steuerliche Anmerkungen	984	428
aa) MVZ-GbR	985	428
bb) MVZ-GmbH	986	429

	Rz.	Seite
cc) Gründung einer MVZ-GmbH durch Einbringung einer Praxis/eines Mitunternehmeranteils	987	430
dd) Gründung von gemeinnützigen MVZ-GmbHs durch Krankenhäuser	988	431
12. Besondere Versorgung nach § 140a SGB V	989	431
13. Kooperationen zwischen Ärzten und Krankenhäusern	993	433
a) Großgerätekooperationen auf vertraglicher Ebene	993	433
aa) Nutzungsüberlassung zu Selbstkosten	994	433
bb) Geräteüberlassung mit Gewinnaufschlag ohne weitere Zusatzleistungen	995	433
cc) Nutzungsüberlassung von Großgeräten mit Gewinnaufschlag einschließlich der Erbringung von Zusatzleistungen	996	434
b) Großgerätekooperationen auf gesellschaftsrechtlicher Ebene	997	434
c) Radiologiekoperationen mit Krankenhäusern	998	435
d) Ärztehäuser	1000	436
14. Die Beschäftigung von Ärzten	1001	437

KAPITEL VI: UMSATZSTEUER

1. Einführung	1016	439
2. Arzt als Unternehmer	1034	448
3. Steuerbare Umsätze	1045	451
4. Besondere Entgeltformen	1078	461
a) Abtretung des Entgeltanspruchs aus Gutachteraufträgen	1078	461
b) Geschenke als Entgelt	1079	461
c) Gold als Entgelt	1080	461
d) Tausch und tauschähnlicher Umsatz	1081	462
5. Durchlaufende Posten	1084	463
6. Heilberufliche Umsätze (§ 4 Nr. 14 UStG)	1086	464
a) Einführung und Voraussetzungen	1086	464
aa) Umsatzsteuerbefreiungen für Ärzte, Zahnärzte und sonstige Heilberufler außerhalb der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG für heilkundliche Leistungen im Bereich der Humanmedizin	1086	464

	Rz.	Seite
bb) Bedeutung des EU-Rechts bzw. der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)	1091	468
cc) Grundsätzliche Hinweise zu § 4 UStG in der derzeit gültigen Fassung	1098	472
dd) Art und Umfang der Tätigkeit	1104	474
b) Rechtsform des Unternehmers	1115	479
c) Tätigkeit als Arzt	1120	480
d) Abgrenzungsfragen betr. steuerfreie und steuerpflichtige Leistungen	1130	486
e) Tätigkeit als Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme	1154	502
aa) Heilpraktiker	1155	502
bb) Physiotherapeuten	1157	504
cc) Zahnärzte, Dentisten	1164	506
dd) Hebammen	1174	509
f) Ähnliche heilberufliche Tätigkeiten	1178	510
g) Klinische Chemiker	1223	538
7. Berufsausübungsgemeinschaft (Gemeinschaftspraxis), Teilberufsausübungsgemeinschaft	1236	539
a) Berufsausübungsgemeinschaft (Gemeinschaftspraxis)	1236	539
aa) Laufende Besteuerung	1236	539
bb) Einbringungsvorgänge	1241	540
b) Teilberufsausübungsgemeinschaft	1245	541
8. Steuerfreiheit für Leistungen eines Medizinischen Versorgungszentrums, einer Praxisklinik oder einer anderen anerkannten Einrichtung i. S. des § 115 SGB V (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG)	1249	542
9. Steuerfreiheit für Leistungen im Rahmen der Integrierten Versorgung i. S. des § 140a Abs. 1 SGB V sowie im Rahmen der hausarztzentrierten Versorgung bzw. der besonderen ambulanten ärztlichen Versorgung (§ 4 Nr. 14 Buchst. c UStG)	1253	544
10. Steuerfreiheit für Leistungen der Praxis-, Apparate- und Laborgemeinschaften (§ 4 Nr. 29 UStG; ehemals § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a. F. – aufgehoben)	1258	546
11. Ausnahmen von der Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 2 UStG)	1273	549

	Rz.	Seite
a) Prothetikumsätze der Zahnärzte (§ 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 2 UStG)	1274	549
b) Leistungen der Tierärzte und der Gemeinschaftspraxen von Tierärzten	1285	552
12. Ermäßigter Steuersatz für steuerpflichtige Umsätze der Zahnärzte, Zahntechniker und Tierärzte sowie für den Betrieb von Schwimmbädern und für die Verabreichung von Heilbädern (§ 12 Abs. 2 Nr. 6, § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V. m. Nr. 37 der Anlage 2, § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG und § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG)	1294	553
a) Ermäßigter Steuersatz für Zahnärzte und Zahntechniker (§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG)	1294	553
b) Ermäßigter Steuersatz für Tierärzte (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 4 UStG)	1301	555
aa) Fütterungsarzneimittel (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG)	1301	555
bb) Leistungen, die unmittelbar der Vattertierhaltung, der Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen (§ 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG)	1302	556
cc) Regelsteuersatz	1309	557
c) Ermäßigter Steuersatz für die Verabreichung von Heilbädern (§ 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG)	1310	558
13. Umsatzsteuerbefreiung der ehrenamtlichen Tätigkeit (§ 4 Nr. 26 UStG)	1313	558
14. Umsatzsteuerbefreiung für Lieferungen bestimmter Gegenstände (§ 4 Nr. 28 UStG)	1323	561
15. Ausstellung von Rechnungen (§ 14 UStG)	1328	563
16. Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung (§§ 15, 15a UStG)	1335	567
17. Umsatzbesteuerung der Kleinunternehmer (§ 19 UStG)	1403	585
a) Nichterhebung der Umsatzsteuer für Umsätze von Kleinunternehmern	1403	585
b) Option des Kleinunternehmers zur Regelbesteuerung	1413	587
18. Veräußerung einer heilberuflichen Praxis (§ 1 Abs. 1a UStG)	1424	589
19. Praxisverbund	1430	590
20. Steuererklärungen	1432	591

**KAPITEL VII: GRUNDVERMÖGEN, GRUNDBESITZWERTE,
GRUNDERWERBSTEUER**

Rz. Seite

1.	Besteuerung (unter ggf. vorher durchzuführender Wertermittlung im Bedarfsfall) bei (teil-)entgeltlichen Grundstücksübertragungen, die der Grunderwerbsteuer unterfallen	1462	595
2.	Grundbesitzwerte unbebauter und bebauter Grundstücke für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke	1466	600

KAPITEL VIII: LOHNSTEUER

1.	Allgemeines	1481	602
2.	Altersruhegeldleistungen für den Arzt durch Versorgungskassen	1486	603
3.	Aufmerksamkeiten	1490	604
4.	Bekleidungsaufwand – typische Berufskleidung	1491	605
5.	Betriebsveranstaltung	1494	606
6.	Gehaltserhöhung oder steuerbegünstigte Extras	1496	608
7.	Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a EStG)	1497	608
	a) Haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis i. S. des § 8a SGB IV („Minijob“)	1498	609
	b) Andere haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen	1499	609
	c) Handwerkerleistungen	1500	609
	d) Zusammenleben von zwei Alleinstehenden	1501	610
	e) Nachweis der Voraussetzungen	1502	610
8.	Neuregelung bei 450-€-Minijobs	1503	610
	a) Geringfügig entlohnte Beschäftigung (sog. 450-€-Minijob)	1504	610
	b) Kurzfristige Beschäftigung	1505	611
9.	Trinkgeld	1507	612
10.	Werbungskosten – Ausbildungs- oder Fortbildungskosten	1511	613

KAPITEL IX: ERBSCHAFT-/SCHENKUNGSTEUER

Rz. Seite

1. Neues Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	1531	614
2. Steuerklassen, Steuertarif und Steuerbefreiungen	1538	617
a) Steuerklassen	1539	617
b) Steuertarif	1540	617
c) Steuerbefreiungen	1541	618
aa) Persönliche Freibeträge	1541	618
bb) Sachliche Steuerbefreiungen	1542	619
cc) Besteuerung des Praxisvermögens	1543	619
d) Grundbesitzwerte unbebauter und bebauter Grundstücke	1546	620
e) Erbschaftsteuer-Erklärung	1548	621

KAPITEL X: AUßENPRÜFUNG

1. Definitionen	1561	624
a) Allgemeines	1561	624
b) Die Zeitnahe Betriebsprüfung	1562	625
c) Kassen-Nachschauf	1563	625
2. Sinn und Zweck	1564	626
3. Zulässigkeit	1565	627
4. Zuständigkeiten	1566	629
5. Einteilung der Praxen in Größenklassen	1567	630
6. Prüfungsanordnung	1568	630
7. Bekanntgabe der Prüfungsanordnung	1569	633
8. Prüfungstermin	1570	634
9. Prüfungsort	1571	635
10. Prüfungsablauf	1572	636
a) Erscheinen des Prüfers	1572	636
b) Prüfungsgrundsätze	1573	637
aa) Untersuchungsgrundsatz	1574	637
bb) Rechtliches Gehör	1575	638
c) Keine Totalprüfung	1576	638
d) Schlussbesprechung und ihre Folgen	1577	641
aa) Zweck	1578	641
bb) Termin der Schlussbesprechung	1579	642

	Rz.	Seite
cc) Teilnahme eines entscheidungsbefugten Vertreters des Finanzamtes	1580	642
dd) Teilnahme des Steuerberaters des Arztes	1581	643
ee) Absprachen und ihre Folgen	1582	643
ff) Niederschrift über die Schlussbesprechung	1583	645
gg) Straf- und bußgeldrechtliche Würdigung und Schlussbesprechung	1584	646
hh) Ort der Schlussbesprechung	1585	646
e) Prüfungsbericht	1586	646
aa) Mitteilung über ergebnislose Prüfung	1587	647
bb) Prüfungsbericht kann angefordert werden	1588	647
cc) Beurteilung im Prüfungsbericht	1589	647
dd) Arbeitsbögen, Arbeitsakten, Akteneinsicht	1590	648
11. Digitaler Datenzugriff bei der Außenprüfung	1591	648
a) Begriff und Zweck	1592	649
b) Gegenstand des Datenzugriffs	1593	651
c) Arten des Datenzugriffs	1594	652
d) Aufwendungen für den Datenzugriff	1595	654
12. Abgekürzte Außenprüfung	1596	654
13. Rechte und Pflichten des Arztes während der Außenprüfung	1597	655
a) Anwesenheit und Mitwirkung des Arztes	1598	655
b) Patientenkartei	1599	657
c) Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte	1600	658
d) Befragung des Praxispersonals	1601	659
e) Kontrollmitteilungen	1602	660
f) Zeit der Außenprüfung	1603	661
g) Arbeitsraum für den Prüfer	1604	661
h) Praxisbesichtigung	1605	662
i) Verhalten gegenüber dem Prüfer	1606	662
14. Rechtsbehelfe gegen Maßnahmen der Außenprüfung	1607	665
a) Einspruch	1608	665
b) Dienstaufsichtsbeschwerde und Gegenvorstellung	1609	667
15. Außenprüfung und Strafverfahren	1610	668

KAPITEL XI: SELBSTANZEIGE		Rz.	Seite
1.	Personenkreis	1632	672
2.	Zuständige Behörde	1633	673
3.	Form der Selbstanzeige	1634	674
4.	Inhalt der Selbstanzeige	1635	675
5.	Fristgerechte Nachzahlung	1636	677
6.	Ausschluss der Selbstanzeige	1637	678
	a) Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung	1638	680
	b) Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens	1639	681
	c) Erscheinen des Prüfers	1640	682
	d) Entdeckung der Tat	1641	684
	e) Hinterziehungsbetrag von mehr als 25.000 €	1642	685
7.	Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung	1643	687
8.	Behandlung der Selbstanzeige	1646	689
KAPITEL XII: PRAXISAUFGABE/PRAXISVERÄUßERUNG/PRAXISVERPACHTUNG/PRAXISBEWERTUNG			
1.	Allgemeines	1661	691
2.	Wertbestimmung einer Praxis	1662	691
3.	Abschreibung des Praxiswertes	1677	702
4.	Praxisübertragung	1684	704
	a) Veräußerung einer Einzel- oder Teilpraxis	1685	704
	b) Praxisaufgabe	1700	711
	c) Veräußerung eines Anteils am Vermögen	1711	713
	d) Unentgeltliche Übertragung einer ärztlichen Einzelpraxis	1716	715
	e) Wohnsitzverlegung in das Ausland	1719	715
	f) Veräußerungs- und Aufgabegewinn	1721	716
	g) Freibeträge, Tarifvergünstigung	1726	718
	aa) Freibeträge	1726	718
	bb) Tarifvergünstigung gem. § 34 EStG	1730	719
	h) Auswirkungen bei den Erben	1734	720
	i) Verpachtung einer ärztlichen Praxis	1740	722
	j) Einkommensteuerliche Behandlung der bei Praxisübertragung gezahlten Beträge	1742	722

	Rz.	Seite
aa) Veräußerung gegen wiederkehrende Leistungen	1744	723
(1) Veräußerung gegen Leibrente	1749	724
(2) Veräußerung gegen Ratenzahlungen	1752	725
bb) Betriebliche Versorgungsleistungen	1754	725
cc) Unterhaltsleistungen	1758	727
k) Zeitpunkt der Praxisveräußerung und -aufgabe	1759	727
l) Ereignisse nach der Veräußerung, Schuldzinsenabzug	1761	728
5. Praxis im eigenen Haus und Praxisveräußerung	1766	729
6. Steuerliche Haftung des Erwerbers einer ärztlichen Praxis	1772	730
a) Unternehmen oder in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb	1773	730
b) Übereignung	1776	731
c) Übereignung der Praxis „im Ganzen“	1778	731
d) Umfang der Haftung	1784	732
aa) Die in der Praxis des Arztes/Zahnarztes begründeten Steuern	1785	733
bb) Steuerabzugsbeträge und sonstige Ansprüche	1788	733
cc) Zeitliche Beschränkung	1789	733
dd) Beschränkung auf das übernommene Vermögen	1790	734
e) Haftungsausschluss	1791	734
f) Auskunftserteilung bei Betriebsübernahme	1792	734
7. Praxisübergabe – Zeitpunkt	1793	734
8. Rechtliche Rahmenbedingungen beim Praxisverkauf/-kauf	1796	736

KAPITEL XIII: CHECKLISTEN UND MUSTERVERTRÄGE

A. Checklisten

1. Checkliste für die Angehörigen bei Ableben des Praxisinhabers	1821	737
a) Versicherungsgesellschaften	1821	737
b) Kreditinstitute	1821	737
c) Öffentliche Stellen	1821	737
d) Berufliche Institutionen	1821	738
e) Vertragskündigungen bei Praxisaufgabe/Praxisveräußerung	1821	738
f) Feststellung Honorare, Forderungen, Schulden	1821	738
g) Steuerliche Angelegenheiten	1821	739

	Rz.	Seite
h) Einschaltung eines Praxistreuhanders	1821	739
i) Verträge bei Praxisveräußerung	1821	739
2. Checkliste für Praxisabgeber bei Praxisveräußerung	1822	739
3. Checkliste für Praxisübernehmer/Praxisabgeber	1823	741
4. Checkliste Nachfolgeregelung	1824	742
5. Selbständiger/angestellter Arzt/Zahnarzt, Vorteile/Nachteile	1825	743
6. Zulassung als Vertragsarzt	1826	748
B. Musterverträge		
1. Mietvertrag Arztpraxis	1827	749
2. Praxisgemeinschaftsvertrag	1828	758
3. Vertrag einer Berufsausübungsgemeinschaft (Gemeinschaftspraxis Radiologie)	1829	764
4. Arbeitsvertrag für Medizinische Fachangestellte	1830	771
5. MVZ GmbH-Vertrag	1831	771
6. Praxiskaufvertrag	1832	778
7. Arbeitshilfe für Arbeitsverträge mit angestellten Ärzten	1833	787

KAPITEL XIV: KOSTENSTRUKTUR DER ARZTPRAXEN

1. Kostenstruktur im Allgemeinen	1851	790
2. Kostenstruktur bei Arzt- und Zahnarztpraxen sowie Praxen von psychologischen Psychotherapeuten im Einzelnen	1852	791
a) Überblick über Ergebnisse der Kostenstrukturerhebungen für 2019	1853	792
b) Tabellen zu den Kostenstrukturen im Einzelnen	1855	793
3. Kostenstruktur bei anderen Einrichtungen des Gesundheitswesens im Einzelnen	1859	965
a) Allgemeines	1859	965
b) Überblick über Ergebnisse der Kostenstrukturerhebungen für 2018	1863	967
c) Tabellen zu den Kostenstrukturen im Einzelnen	1868	971

Stichwortverzeichnis		983
-----------------------------	--	-----

Kapitel III: Niedergelassener Arzt/Zahnarzt

Nachfolgend werden steuerliche Fragen der niedergelassenen Ärzte und Zahnärzte in **ABC-Folge** behandelt. Die Ausführungen gelten zum Teil auch für den Arzt im Angestelltenverhältnis, ebenso z. B. auch für den angestellten Chefarzt hinsichtlich seiner Privatambulanz im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.¹ Aufwendungen, die sowohl für den niedergelassenen als auch für den angestellten Arzt steuerlich als Betriebsausgaben bzw. als Werbungskosten abzugsfähig sind, werden in diesem Abschnitt behandelt. 371

Darüber hinaus werden u. a. auch grundsätzliche Anregungen dargestellt, die Besonderheiten der Einkunftsermittlung an sich betreffen, weiterhin wurden steuerrelevante Begriffe aufgenommen sowie kurze Hinweise zu wichtigen, häufig vorkommenden steuerlichen Situationen, die insbesondere auch bei Ärzten/Zahnärzten häufiger auftreten können (z. B. Verträge mit Familienangehörigen, Ausgaben im Sonderausgabenbereich oder im Bereich sog. abzugsfähiger außergewöhnlicher Belastungen). 372

1. „Abfärbetheorie“/„Infektionstheorie“ (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)

Literatur: *Drüen*, Über Zweck und Grenzen der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, FR 2000 S. 177; *Seer/Drüen*, Ausgliederung gewerblicher Tätigkeiten zur Vermeidung der Gewerbesteuerpflicht freiberuflicher Sozietäten, BB 2000 S. 2176; *Kempermann*, Bestandsaufnahme der jüngeren BFH-Rechtsprechung zur „Abfärberegelung“ des § 15 Abs. 3 EStG, DStR 2002 S. 664; *Plewka*, „Abfärberegelung“ bei gewerblicher neben freiberuflicher Tätigkeit, NWB 2002 S. 855; *Gragert*, Ertragsteuerliche Behandlung der integrierten Versorgung im Gesundheitswesen, NWB 2006 S. 3529; *Gragert/Wichert*, Abgrenzung gewerblicher Einkünfte von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, NWB 2008 S. 2229; *Korn*, Keine Abfärbewirkung geringfügiger gewerblicher Einnahmen freiberuflicher Personengesellschaften – BFH typisiert die Bagatellgrenze, NWB 2015 S. 1042, NWB BAAAE-87435; *Korn*, Die Abfärbetheorie in der Betriebsprüfung bei Heilberuflern, PFB 3/2018 S. 61, NWB XAAAG-72849.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 – S 2242 – 7/06 („Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung“), BStBl 2006 I S. 253, NWB WAAAAB-80130.

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn sich Freiberufler zu einer Personengesellschaft zusammenschließen. Voraussetzung ist aber, dass alle Mitunternehmer die Merkmale eines freien Berufes (das muss nicht not- 373

1 Vgl. hierzu auch Rz. 1 ff. in Kapitel I „Angestelltentätigkeit“.

wendigerweise derselbe sein) erfüllen¹ und im Rahmen des ihnen innerhalb der Personengesellschaft zugewiesenen Aufgabenkreises aufgrund eigener Fachkunde leitend und eigenverantwortlich in einer in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Weise freiberuflich tätig sind.² Es besteht dann keine Gewerbesteuerpflicht. Eine **Infizierung** (oder Infektion), und damit die Entstehung von Gewerbesteuer, liegt vor, wenn – ungeachtet aus welchen Gründen – an der Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft oder eine andere berufsfremde Person als Mitunternehmer beteiligt ist.³ Dies kann auch dadurch erfolgen, dass ein Mitglied einer Berufsausübungsgemeinschaft verstirbt und sein Erbe (noch) nicht über die notwendige Berufsqualifikation verfügt. Diese Folgen können durch eine Nachfolgeklausel im Gesellschaftsvertrag oder eine Erbaueinandersetzung innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall vermieden werden.⁴ Die Einkünfte einer Ärzte-GbR sind ferner auch insgesamt solche aus Gewerbebetrieb, wenn die GbR auch Vergütungen aus ärztlichen Leistungen erzielt, die in nicht unerheblichem Umfang ohne leitende und eigenverantwortliche Beteiligung der Mitunternehmer-Gesellschafter erbracht werden.⁵

- 374 Unter „Abfärbetheorie“ ist die **Umqualifizierung** freiberuflicher Einkünfte in gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu verstehen. Diese Umqualifizierung kommt nur dann in Betracht, wenn die Tätigkeit **nicht** als **einheitlich** zu betrachtende **Gesamtbetätigung** anzusehen ist.⁶ Eine **gemischte Tätigkeit** muss deshalb unabhängig von der „Abfärbetheorie“ danach qualifiziert werden, welche Tätigkeit der Gesamtbetätigung das **Gepräge** gibt.⁷

Derer BFH hat die Bagatellgrenze im Jahr 2014 neu „definiert“:⁸ Demnach tritt eine **Abfärbewirkung nicht ein, wenn**

- ▶ die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse
- ▶ 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und

1 BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl 1985 II S. 584, NWB BAAAA-92083.

2 BFH v. 20.4.1989 – IV R 299/83, BStBl 1989 II S. 727, NWB HAAAA-92940.

3 BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl 2001 II S. 241, NWB GAAAA-88854.

4 Vgl. hierzu insbesondere BMF v. 14.3.2006 – IV B2 – S 2242 – 7/06 („Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung“), BStBl 2006 I S. 253, NWB WAAAB-80130.

5 BFH v. 3.11.2015 – VIII R 62/13, BStBl 2016 II S. 381, NWB TAAAF-70023.

6 BFH v. 4.11.2004 – IV R 63/02, BStBl 2005 II S. 362, NWB HAAAB-44586.

7 Vgl. BFH v. 1.2.1979 – IV R 113/76, BStBl 1979 II S. 574, NWB QAAAA-91443 unter 3.; Kempermann, Bestandsaufnahme der jüngeren BFH-Rechtsprechung zur „Abfärberegelung“ des § 15 Abs. 3 EStG, DStR 2002 S. 664.

8 BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl 2015 II S. 1002, NWB YAAAE-84199.

- ▶ den Betrag von 24.500 €
- ▶ im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen.

In den Fällen der **integrierten Versorgung** nach §§ 140a ff. SGBV werden zwischen dem Arzt und der Krankenkasse Verträge abgeschlossen, nach denen die Krankenkasse dem Arzt für die Behandlung der Patienten eine Fallpauschale zahlt, die sowohl die medizinische Betreuung als auch die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln abdeckt.

Bei einer gemischten Tätigkeit ist diese auch dann infolge der „Abfärberegelung“ des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als gewerblich anzusehen, wenn die gewerbliche Tätigkeit von der **Gewerbsteuer befreit** ist. Die Gewerbesteuerbefreiung erstreckt sich in solchen Fällen jedoch auch auf die Tätigkeit, die ohne die „Abfärbung“ freiberuflich wäre.¹ 375

Im Jahr 2015 nahm der BFH zur Mitunternehmerschaft im Rahmen einer Freiberuflerpraxis Stellung, und zwar unter dem Aspekt der Eigenverantwortlichkeit als unverzichtbarem Bestandteil des einkommensteuerlichen Mitunternehmerbegriffs.² Die Entscheidung fiel wie folgt aus:

Erhält ein (Schein-)Gesellschafter eine von der Gewinnsituation abhängige, nur nach dem eigenen Umsatz bemessene Vergütung und ist er zudem von einer Teilhabe an den stillen Reserven der Gesellschaft ausgeschlossen, kann wegen des danach nur eingeschränkt bestehenden Mitunternehmerrisikos eine Mitunternehmerstellung nur bejaht werden, wenn eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative vorliegt. Hieran fehlt es jedoch, wenn zwar eine gemeinsame Geschäftsführungsbefugnis besteht, von dieser aber tatsächlich wesentliche Bereiche ausgenommen sind.

Der BFH stellte fest, dass der hinzutretende Junior-Gesellschafter unter Berücksichtigung der vorliegenden Absprachen kein Mitunternehmer im einkommensteuerlichen Sinne geworden ist. Eine gesellschaftsrechtliche Vollhaftung als Mitgesellschafter der GbR ist für den BFH nicht ausreichend, um den Mitunternehmerbegriff ausfüllen zu können.

Die Rechtsfolge dieser Entscheidung des BFH führte dazu, dass die Ärzte-GbR (einschließlich der bisherigen (Alt-) Gesellschafter) keine freiberuflichen Einkünfte erzielt, da nach Ansicht des BFH die eigenverantwortliche und leitende Führung nicht sichergestellt sei. Der Junior-Gesellschafter ist einkommensteuerlich selbständig und nicht Teil der Mitunternehmerschaft. Aufgrund dieses

1 BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl 2002 II S. 152, NWB GAAAA-89142.

2 BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl 2016 II S. 383, NWB DAAAF-70024.

Mangels wurden insgesamt die Einkünfte der GbR als gewerblich qualifiziert, mit der Folge, dass die gesamten Einkünfte der GbR-Gesellschafter gewerbesteuerlich nachbelastet wurden.

EMPFEHLUNG:

Insbesondere für den Fall, dass Junior-Arztkollegen in eine Ärzte-GbR oder Partnerschaftsgesellschaft aufgenommen werden sollen, jedoch anfangs noch gegen geringere Gesellschaftsrechte (Beteiligung an stillen Reserven, Gewinnbeteiligung, Stimmrechte u. Ä.), empfehlen wir, im Vorfeld einen steuerlichen Berater zu kontaktieren.

Die „**Abfärbewirkung**“ kann allerdings dadurch **vermieden** werden, dass Ärzte, die neben der Erbringung freiberuflicher Leistungen auch gewerblich tätig werden wollen, die **gewerbliche Betätigung** in einer **zweiten Personengesellschaft** ausüben.¹ Im entschiedenen Fall handelte es sich um eine **Gemeinschaftspraxis von Fachärzten für Augenkrankheiten**, die auch einen Handel mit Kontaktlinsen in einer von der freiberuflichen ärztlichen Praxis getrennten **Kontaktlinsengesellschaft** ausübten.

2. Abfindung für Aufgabe von Praxisräumen

- 376 Die einem freiberuflich tätigen Arzt für die Aufgabe der Praxisräume gezahlte **Abfindung** ist einkommensteuerlich als **Betriebseinnahme** zu behandeln.² Entsprechendes gilt für den Verkauf der Praxisräume, wenn sie sich im Eigentum des Arztes befinden.

Im Fall des Erwerbs der Praxisräume dürfte seitens des **Käufers** das folgende BFH-Urteil interessant sein: Eine vertragliche Kaufpreisaufteilung auf das Grundstück und das Gebäude ist der Berechnung der **AfA** auf das Gebäude zugrunde zu legen, sofern sie nicht nur zum Schein getroffen wurde und auch keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt; ferner darf das FG auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung von den das Grundstück und das Gebäude betreffenden Einzelumständen nicht zu dem Ergebnis gelangen, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und somit wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.³

1 BFH v. 19.2.1998 – IV R 11/97, BStBl 1998 II S. 603, NWB QAAAA-96297.

2 BFH v. 8.10.1964 – IV 365/62 U, BStBl 1965 III S. 12.

3 BFH, Urteil v. 16.9.2015 – IX R 12/14, BStBl 2016 II S. 397, NWB YAAAF-19026.

3. Abwehrkosten (Rufschädigung)

Aufwendungen, die dazu bestimmt und geeignet sind, Schäden und Beeinträchtigungen abzuwenden, sind Betriebsausgaben.¹ 377

4. Abgeltungssteuer

Literatur: *Homburg*, Die Abgeltungssteuer als Instrument der Unternehmensfinanzierung, DStR 2007 S. 686; *Gemmel/Hoffman-Fölkersamb*, Die Abgeltungssteuer, NWB F.3 S. 14695; *Delp*, Die Anlegerseite der Abgeltungssteuer DB 2008 S. 945; *von Glasenapp*, Die Auswirkungen der UntStReform 2008 auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen, BB 2008 S. 360.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 15.8.2008 – IV C 1 - S 2000/07/0009 („Anwendungs- und Zweifelsfragen zur Einführung der Abgeltungssteuer zum 1.1.2009“), NWB PAAAC-92684; BMF v. 1.4.2009 – IV C 1 - S 2000/07/0009 („Anwendungs- und Zweifelsfragen zur Einführung einer Abgeltungssteuer zum 1.1.2009“), NWB FAAAD-18545.

Bei der seit dem 1.1.2009 eingeführten Abgeltungssteuer handelt es sich um einen gesonderten **Steuertarif** für Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 25%.² Hinzu kommen der Solidaritätszuschlag und ggf. die Kirchensteuer. Die **Erhebung** der Einkommensteuer auf Kapitalerträge erfolgt unverändert durch die Kapitalertragsteuer. Mit der Einführung der Abgeltungssteuer ist die **Einkommensteuer** für die Einkünfte aus Kapitalerträgen grundsätzlich **abgegolten**.³ Ein **Abzug** der tatsächlichen **Werbungskosten** ist **ausgeschlossen**,⁴ es kann nur noch der **Sparer-Pauschbetrag** abgezogen werden. 378

Die Nichtabziehbarkeit der Werbungskosten hat insbesondere bei Anlegern, die ihr Kapitalvermögen fremdfinanzieren, Auswirkungen, da die Kapitaleinkünfte pauschal mit 25 % versteuert werden, die Fremdkapitalzinsen jedoch nicht in Abzug gebracht werden dürfen.

Die Abgeltungssteuer gilt **nur für natürliche Personen**. Sie ist nicht anzuwenden, wenn die Kapitaleinkünfte zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus Vermietung und Verpachtung oder zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören.⁵ 379

§ 32d Abs. 2 EStG enthält **Ausnahmen** von der Abgeltungssteuer zur Vermeidung von Missbräuchen.

1 BFH v. 7.7.2005 – IV B 101/03, BFH/NV 2005 S. 2205, NWB FAAAB-68107.

2 § 32d EStG.

3 § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG.

4 § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG.

5 § 32d Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 20 Abs. 8 EStG.

Für den Fall, dass der individuelle Grenzsteuersatz unterhalb der pauschalen Abgeltungssteuer von 25 % liegt (sog. **Günstigerprüfung**), kann eine Veranlagung mit der tariflichen Einkommensteuer erfolgen. Sie ist in diesem Fall zu beantragen (**Antragsveranlagung**).¹

Die Kapitaleinkünfte gehörten damit seit dem Veranlagungszeitraum 2009 nicht mehr zum Gesamtbetrag der Einkünfte. Um die steuerlichen Wirkungen der Einkunfthöhe, z. B. bei der Bestimmung der Höhe der zumutbaren (Eigen-)Belastung des Steuerpflichtigen bei der Abzugsfähigkeitsberechnung von außergewöhnlichen Belastungen sowie bei der Bestimmung der Höhe von abzugsfähigen Spenden, zu erhalten (§ 10b EStG), wurden die Kapitaleinkünfte bis einschließlich 2011 für diese Zwecke in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen.² Seit 2012 wurde durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1.11.2011 die Möglichkeit, die mit Abgeltungssteuer belasteten Kapitalerträge in die Berechnung der **abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen** und des **Spendenhöchstbetrags** einzubeziehen, wieder beseitigt. Nur solche Kapitalerträge, die dem allgemeinen Veranlagungssteuersatz unterliegen, können seit 2012 noch bei der Berechnung des Spendenabzugs berücksichtigt werden. Mit dieser „Vereinfachung“ soll das Veranlagungsverfahren entlastet werden, da nun die Notwendigkeit, abgeltend besteuerte Kapitalerträge allein für diese Zwecke in der Einkommensteuererklärung anzugeben, entfällt (vgl. hierzu § 44a EStG). Die Neuregelung wird jedoch tendenziell eher nachteilig für den steuerpflichtigen Arzt/Zahnarzt sein, da er dann bei Vorhandensein von Kapitalerträgen, die der Abgeltungssteuer unterliegen, **nicht mehr in der bisherigen Höhe** Spenden und Aufwendungen für außergewöhnlichen Belastungen in Ansatz bringen kann.

Hinsichtlich einer Besteuerung mit **Kirchensteuer** auf Kapitalerträge, die im Wege der Abgeltungssteuer versteuert werden, wurde ein automatisiertes Abzugsverfahren eingeführt, welches erstmals für Kapitalerträge angewendet wird, die nach dem 31.12.2014 zufließen. Bei bis zum 31.12.2014 erfolgenden Zahlungen wird die Kirchensteuer dagegen nur auf Antrag des Gläubigers der Kapitalerträge einbehalten.

Seit geraumer Zeit wird in der Politik eine Erhöhung der Abgeltungssteuer diskutiert.

1 § 32d Abs. 6 EStG.

2 § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG.

5. Abgrenzung freiberuflicher gegenüber gewerblicher Tätigkeit

Literatur: *Hardorp*, Kunsttherapie als freier Beruf auf dem Gebiet des Heilwesens, BB 1985 S. 1064; *Böhme*, Grundlagen und Grenzen der Steuervergünstigungen für Krankenhäuser, DStZ A 1987 S. 552; *Hebig/Heuer*, Betriebswirtschaftliche und steuerliche Aspekte ärztlicher Tätigkeit, StBp 1987 S. 232; *o.V.*, Arzt als Inhaber eines zytologischen Instituts – Mithilfe fachlich vorgebildeter Hilfskräfte – Eigenverantwortliche Tätigkeit, DB 1988 S. 2031; *App*, Zur Gewerbesteuerpflicht von Freiberuflerpraxen bei Erreichen bestimmter Größenordnung, KStZ 1990 S. 226; *Römermann*, Gewerbesteuerpflicht für ärztliche Tätigkeit im Labor, BB 1996 S. 613; *Korn/Strahl*, Freiberufliche Tätigkeit im Steuerrecht, NWB F. 3 S. 13417, NWB CAAAB-54004; *Jahn*, Überblick zur steuerlichen Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit, DB 2005 S. 692; *Gragert/Wichert*, Abgrenzung gewerblicher Einkünfte von Einkünften aus selbständiger Arbeit, NWB 2008 S. 2229; *Niemeier/Schnitter/Kober/Nöcker/Stuparu*, Grüne Reihe, Einkommensteuer, 24. Aufl. 2018; *Schwarzkopf*, Einkommensteuer: Was ist, wenn sich ein Freiberufler vertreten lässt?, NWB AAAAE-64592.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 22.10.2004 – IV B 2 - S 2246 - 3/04 („Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG); Heil-, Heilhilfsberufe“), BStBl 2004 I S. 1030, NWB UAAAB-35504; OFD Frankfurt v. 2.4.2015 – S 2245 A - 11 - St 210 („Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG), Heil-, Heilhilfsberufe“), NWB SAAAE-89768.

Die **selbständige Berufstätigkeit der Ärzte** und Zahnärzte gehört gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu der **freiberuflichen Tätigkeit** und **unterliegt nicht der Gewerbesteuer**. Die freiberufliche Tätigkeit unterscheidet sich vom gewerblichen Betrieb i. d. R. dadurch, dass der Einsatz von Kapital gegenüber der geistigen Arbeit und der eigenen Arbeitskraft in den Hintergrund tritt. 380

HINWEIS ZUR EINKUNFTSABGRENZUNG ALLGEMEIN:

Ein selbständig Tätiger muss nicht zwingend nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen. Es können auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus anderen Einkunftsarten von einem Steuerpflichtigen erzielt werden. Unerheblich ist hierbei zudem, ob die ausgeübten Tätigkeiten inhaltlich gleichartig sind. Beispielsweise kann ein Arzt als Angestellter unselbständig tätig sein und erzielt hiermit Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit. Falls er zugleich medizinische Fachvorträge als Autor hält, ist er in dieser Funktion selbständig tätig und hat damit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.¹

Betätigt sich eine **natürliche Person** (Arzt/Zahnarzt) **sowohl gewerblich** als auch **freiberuflich**, sind diese Tätigkeiten **getrennt** voneinander zu beurteilen, wenn zwischen ihnen **kein Zusammenhang** besteht und sofern nach der Ver-

¹ Vgl. hierzu den Beitrag von Schwarzkopf, Einkommensteuer: Inwieweit gibt es ein Nebeneinander von selbständigen und nicht selbständigen Einkünften?, NWB BAAAE-64583.

Beträge gesamtschuldnerisch mit dem Empfänger ihrer Leistung geschuldet werden.¹

- 1085 Bei **Auslagen** eines praktischen Arztes für **Arzneimittel und Verbandstoffe**, die er aus der **Apotheke** im Ganzen und im eigenen Namen bezieht und seinen Patienten verabreicht, sowie bei Auslagen für Blutuntersuchungen, die er nach den von ihm selbst den Patienten entnommenen Blutproben – sei es auch mit deren Vorwissen – durch eine **Blutuntersuchungsstelle** vornehmen lässt, sind diese Voraussetzungen nicht gegeben. Deshalb liegen insoweit **keine** durchlaufenden Posten vor. Diese Auslagen gehören vielmehr zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt und müssen deshalb mit Umsatzsteuer weiterbelastet werden, wenn die vom Arzt erbrachte Leistung umsatzsteuerpflichtig sein sollte (was wegen der Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG für heilkundliche Leistungen im Bereich der Humanmedizin aber nur ausnahmsweise der Fall ist).

6. Heilberufliche Umsätze (§ 4 Nr. 14 UStG)

a) Einführung und Voraussetzungen

aa) Umsatzsteuerbefreiungen für Ärzte, Zahnärzte und sonstige Heilberufler außerhalb der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG für heilkundliche Leistungen im Bereich der Humanmedizin

- 1086 Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden, sind umsatzsteuerbar; sie sind jedoch bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG **umsatzsteuerfrei**. Dies hat allerdings u. a. zur Konsequenz, dass ein **Vorsteuerabzug** aus Investitionen und/oder aus Sachaufwendungen des Arztes gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG **insoweit nicht** möglich ist.
- 1087 Ein Verzicht auf diese Umsatzsteuerbefreiung, der den Vorsteuerabzug eröffnen würde, ist (in § 9 UStG) – anders als z. B. bei bestimmten Vermietungsumsätzen – gesetzlich nicht vorgesehen; die Umsatzsteuerbefreiung im heilkundlichen Bereich der Humanmedizin ist vielmehr zwingend.²

1 BFH v. 3.7.2014 – V R 1/14, BFH/NV 2014 S. 2024, NWB JAAAE-77332.

2 Vgl. Abschn. 9.1 Abs. 1 UStAE: „Ein Verzicht auf Steuerbefreiungen (Option) ist **nur** in den Fällen des § 4 Nr. 8 Buchstaben a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, 13 oder 19 UStG zulässig. Der Unternehmer hat **bei diesen Steuerbefreiungen** die Möglichkeit, seine Entscheidung für die Steuerpflicht bei jedem Umsatz einzeln zu treffen.“

Tierärzte sind jedoch in die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG **nicht** einbezogen, weil in dieser Vorschrift nur Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin genannt werden. 1088

Auch bestimmte **Prothetikumsätze der Zahnärzte** sind gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 2 UStG von der Befreiung ausgeschlossen, um unberechtigte Wettbewerbsvorteile gegenüber selbständigen Zahntechnikern auszuschließen. 1089

Für Ärzte, Zahnärzte, Heilpraktiker, Physiotherapeuten, Hebammen und Heilberufler mit einer ähnlichen Tätigkeit sind – über § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG hinaus – gelegentlich **weitere** Befreiungstatbestände von Bedeutung. Zu nennen sind insoweit insbesondere:¹ 1090

► **§ 4 Nr. 14 Buchst. f UStG** wurde mit dem Jahressteuergesetz 2020 mit Wirkung zum 1.1.2021 neu in das Gesetz angefügt. Danach sind ab diesem Zeitpunkt steuerfrei „die eng mit der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens verbundenen Leistungen, die erbracht werden von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Sanitäts- und Rettungsdiensten, die die landesrechtlichen Voraussetzungen erfüllen, oder Einrichtungen, die nach § 75 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch die Durchführung des ärztlichen Notdienstes sicherstellen.“ Diese Erweiterung der Steuerbefreiung erfolgt auf Grundlage des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c und g MwStSystRL. Somit sind Leistungen z. B. bei Großveranstaltungen befreit, die Rettungsdienste u. a. durch Erstversorgung und Transportbegleitung (entsprechendes gilt für Sanitätsdienste), wie auch durch Rufbereitschaft oder den Betrieb einer Rettungsleitstelle sowie durch Bereitstellung von Notfallfahrzeugen und Rettungskräften erbringen.

§ 4 Nr. 28 UStG befreit die Lieferungen von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen ist² oder die **ausschließlich** für bestimmte umsatzsteuerbefreite Tätigkeiten³ verwendet

1 Im Einzelfall ist aber § 4 UStG stets **insgesamt** (mit sämtlichen Befreiungstatbeständen) zu prüfen.

2 Nach § 15 Abs. 1a UStG sind diejenigen Vorsteuerbeträge nicht absetzbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das einkommensteuerliche Abzugsverbot (nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG) gilt, wobei für angemessene und nachgewiesene Bewirtungsaufwendungen Sonderregelungen bestehen.

3 Konkret für Tätigkeiten, die gem. § 4 Nr. 8 bis 27 und 29 UStG steuerfrei sind, wozu z. B. Tätigkeiten i. S. des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG zählen.

worden sind, von der Umsatzsteuer.¹ Diese Voraussetzungen müssen während des gesamten Verwendungszeitraumes vorgelegen haben.²

Die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 28 UStG kommt hiernach bei Ärzten Zahnärzten und sonstigen Heilkundlern in Betracht z. B. beim Verkauf von Anlagegütern, die vorher ausschließlich für Praxiszwecke (i. S. des § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG) verwendet worden sind.

Die Übertragung **immaterieller Wirtschaftsgüter**, z. B. der Praxiswert oder der Patientstamm, ist allerdings eine „sonstige Leistung“ i. S. des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG und damit keine „Lieferung“ mit der Folge, dass eine Anwendung des § 4 Nr. 28 UStG (somit wohl) nicht möglich ist und eine solche Veräußerung umsatzsteuerpflichtig ist.³

- ▶ **§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG** befreit die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer, soweit es sich **nicht** handelt um die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden – diese Einschränkung dürfte für Ärzte keine größere Rolle spielen –, um die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen oder um die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören – sog. **Betriebsvorrichtungen** –, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind.⁴

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG gilt **nicht nur** für die Vermietung und Verpachtung von ganzen Grundstücken, sondern auch für die Vermietung und Verpachtung von **Grundstücksteilen**. Hierzu gehören insbesondere Gebäude und Gebäudeteile wie Stockwerke, Wohnungen und einzelne Räume; steuerfrei ist auch die Überlassung von Werkdienstwohnungen durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer.⁵

Zu den nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreien Leistungen der Vermietung und Verpachtung gehören **auch** die damit **in unmittelbarem**

1 Eine umsatzsteuerpflichtige Nutzung dieser Gegenstände i. H. v. bis zu 5 % („in geringfügigem Umfang“) ist für die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 28 UStG (aus Vereinfachungsgründen) **unschädlich**, allerdings nur dann, wenn für diese Gegenstände auf einen anteiligen Vorsteuerabzug verzichtet wird (bzw. worden ist); vgl. Abschn. 4.28.1 Abs. 2 UStAE.

2 Abschn. 4.28.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

3 Vgl. BMF v. 8.6.2011 – S 7100/08/10009 („Umsatzsteuer; Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter (z. B. Firmenwert, Kundenstamm)“), BStBl 2011 I S. 582, NWB KAAAD-85225.

4 Vgl. hierzu Becker, Umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsvorrichtungen bei Vermietung und Verkauf – Welche Sonderregelungen sind zu beachten?, NWB 2015 S. 2085; zur Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von Grundstücksteilen vgl. auch den koordinierten Ländererlass v. 5.6.2013 – S 3130 („Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen“), BStBl 2013 I S. 734, NWB DAAAE-40449.

5 Vgl. Abschn. 4.12.1 Abs. 3 UStAE.

wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen; dies sind Leistungen, die im Vergleich zur Grundstücksvermietung bzw. -verpachtung nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen. Als Nebenleistungen sind regelmäßig die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit Wasser, auch mit Warmwasser, die Überlassung von Waschmaschinen, die Flur- und Treppenreinigung, die Treppenbeleuchtung sowie die Lieferung von Strom durch den Vermieter¹ anzusehen.²

Keine Nebenleistungen sind die Lieferungen von elektrischem Strom und von Heizgas und Heizöl.

Die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG erstreckt sich i. d. R. aber **auch** auf mitvermietete oder mitverpachtete Einrichtungsgegenstände, z. B. auf das bewegliche Büromobiliar.³

Eine (umsatzsteuerpflichtige) **Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen** liegt vor, wenn dem Fahrzeugbesitzer der Gebrauch einer Stellfläche überlassen wird. Auf die **tatsächliche** Nutzung der überlassenen Stellfläche als Fahrzeugstellplatz durch den Mieter kommt es **nicht** an. Die Umsatzsteuerpflicht (gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) gilt **auch** für die Vermietung eines Parkplatz-Grundstücks, wenn der Mieter dort zwar nicht selbst parken will, aber entsprechend der Vereinbarung im Mietvertrag das Grundstück Dritten zum Parken überlässt.⁴

Die Vermietung eines Platzes für das Abstellen eines Fahrzeugs ist aber (ausnahmsweise) **umsatzsteuerfrei**, wenn sie eine **Nebenleistung** zu einer steuerfreien Leistung, insbesondere einer steuerfreien Grundstücksvermietung, ist. Für die Annahme einer solchen Nebenleistung ist es „unschädlich“, wenn die steuerfreie Grundstücksvermietung und die Stellplatzvermietung zivilrechtlich in getrennten Verträgen vereinbart werden. Beide Verträge müssen aber zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen sein. Sie können andererseits jedoch zu unterschiedlichen Zeiten zu-

1 BFH v. 15.1.2009 – V R 91/07, BStBl 2009 II S. 615, NWB QAAAD-17980; EuGH v. 11.6.2009 – C-572/07 „RLRE Tellmer Property“, BFH/NV 2009 S. 1368, NWB ZAAAD-36782.

2 Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE.

3 BFH v. 11.11.2015 – V R 37/14, BStBl 2017 II S. 1259, NWB NAAAF-66183, und Abschn. 4.12.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE („Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen; BFH-Urteil vom 11. November 2015, V R 37/14“), BStBl 2017 I S. 1664, NWB PAAAAG-67374.

4 Abschn. 4.12.2 Abs. 3 Sätze 1 bis 3; BFH v. 30.3.2006 – V R 52/05, BStBl 2006 II S. 731, NWB BAAAB-92148.

stande kommen. Allerdings ist für die Annahme einer Nebenleistung ein räumlicher Zusammenhang zwischen Grundstück und Stellplatz erforderlich.¹

- ▶ **§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG** befreit die Leistungen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Umsatzsteuer. Hierunter fallen insbesondere **die Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken**,² die Bestellung sowie die Übertragung von **Erbbaurechten**, die Lieferung von **auf fremdem Boden errichteten Gebäuden** nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit und die Übertragung von **Miteigentumsanteilen an Grundstücken**.³

Die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG will die Doppelbesteuerung eines Grundstücksgeschäftes mit Grunderwerbsteuer **und** zugleich mit Umsatzsteuer vermeiden.⁴

bb) Bedeutung des EU-Rechts bzw. der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)

1091 Der deutsche Gesetzgeber hat bereits mit Wirkung zum 1.1.2009 die nationale deutsche Befreiung für den heilkundlichen Bereich neu gefasst. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008⁵ wurden die Umsatzsteuerbefreiungen für alle Erbringer heilkundlicher Leistungen, wozu neben den Ärzten z. B. auch die Krankenhäuser und die Medizinischen Versorgungszentren zählen,⁶ insgesamt in § 4 Nr. 14 UStG zusammengefasst und nicht mehr – wie vorher – teilweise auch anderer Stelle (§ 4 Nr. 16 UStG a. F.) geregelt.

1092 Die derzeitige rechtliche Würdigung des § 4 Nr. 14 UStG seitens der Finanzbehörden ergibt sich vorrangig⁷ aus der aktuellen Fassung des sog. **Umsatzsteuer-Anwendungserlasses** (UStAE). Dieser wird fortlaufend („tagesaktuell“) gepflegt, um eine (möglichst) **zeitnahe** Wiedergabe des Gesetzes und der (zu-

1 Abschn. 4.12.2 Abs. 3 Sätze 4 bis 9 UStAE, BFH v. 10.12.2020 – V R 41/19, NWB TAAAH-80849.

2 Abschn. 4.9.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

3 Vgl. Abschn. 4.9.1 Abs. 2 UStAE.

4 Die Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer verstößt grundsätzlich **nicht** gegen EU-Recht, konkret gegen Art. 401 MwStSystRL; vgl. EuGH v. 27.11.2008 – C-156/08 „Vollkommer“, DStR 2009 S. 223, NWB YAAAD-10815.

5 BStBl 2009 I S. 74.

6 Vgl. im Einzelnen § 4 Nr. 14 Buchst. b bis f UStG.

7 Er wird ergänzt durch weitere Verfügungen, Erlasse oder Schreiben einzelner Finanzbehörden, in denen zu aktuellen Anwendungsfragen – zumeist abgestimmt zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder – Stellung genommen wird. Auf derartige zusätzliche Veröffentlichungen wird im Rahmen dieser Darstellung an geeigneter Stelle jeweils hingewiesen.

mindest von der Finanzverwaltung akzeptierten) Rechtsprechung zu gewährleisten. Seit der Bekanntgabe der ersten Fassung haben sich eine Vielzahl von Änderungen ergeben, die teilweise auch diejenigen Abschnitte des UStAE betreffen, welche die Befreiung gem. § 4 Nr. 14 UStG zum Gegenstand haben. Dies hat für den Rechtsanwender zur Folge, dass er **ständig** in die Regelungen des UStAE Einblick nehmen muss, um alle Rechtsentwicklungen bei den Finanzbehörden zeitnah zur Kenntnis nehmen zu können.

Ob der deutsche Gesetzgeber mit den Regelungen in § 4 Nr. 14 UStG die EU-rechtlichen Vorgaben des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL **tatsächlich vollständig und richtlinienkonform umgesetzt** hat, ist fraglich. Die Rechtsentwicklung bei der Frage der zutreffenden Umsetzung des EU-Rechts in nationales Umsatzsteuerrecht ist derzeit immer noch im Fluss; hierzu sind gerade im Bereich der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 14 UStG wiederholt höchstgerichtliche Entscheidungen ergangen.¹ Dabei ging es weniger um die – hier unmittelbar relevanten – Regelungen des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG, sondern zumeist um die Regelungen in § 4 Nr. 14 Buchst. b insbesondere für Krankenhäuser. In Rz. 1039 f. ist allerdings bereits auf die aktuellen Urteile des EuGH vom 18.9.2019 und des BFH vom 18.12.2019 (als Nachfolgeentscheidung)² zu der Frage hingewiesen worden, ob sich die Steuerfreiheit von Heilbehandlungen eines Facharztes für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik im Bereich der Humanmedizin nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (diese Vorgabe ist national in § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG umgesetzt) oder nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL (diese Vorgabe ist national in § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG umgesetzt) beurteilt und ob bei Anwendung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL ein Vertrauensverhältnis zwischen dem Arzt und der behandelten Person gegeben sein muss.³

Die EU-gemeinschaftsrechtliche Grundlage des deutschen Umsatzsteuerrechts – hier speziell im Bereich des § 4 Nr. 14 UStG, also der Umsatzsteuerbefreiung 1094

1 Zuletzt zu den Fragen der Umsatzsteuerbefreiung (oder -pflicht) von Privatkliniken ohne Zulassung nach § 108 SGB V; vgl. hierzu u. a. BFH v. 23.10.2014 – V R 20/14, BStBl 2016 II S. 785, NWB BAAAE-85277.

2 C-700/17 „Peters“, NWB YAAAH-30619 sowie XI R 23/19 (XI R 23/15) NWB YAAAH-44211.

3 Vgl. auch Klaußmann, Ungeschriebene Voraussetzungen für die Umsatzsteuerbefreiung heilkundlicher Leistungen von selbstständig tätigen Ärzten z. B. in Krankenhäusern, Der Krankenhaus-Jurist 4/2016 S. 30.

ungen im heilkundlichen Bereich – ist **Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)**.¹ Hiernach befreien die EU-Mitgliedstaaten Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt bzw. bewirkt werden von der Umsatzsteuer, sowie **die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzttähnlichen Berufe**² erbracht werden.

- 1095 Eine EU-Richtlinie (wie z. B. die MwStSystRL) ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels **verbindlich**. Sie überlässt **jedoch** den EU-Staaten die Wahl der Form und der Mittel. EU-Richtlinien entfalten in diesem Sinne gleichsam **mittelbare Wirkung**, weil sie den Gemeinschaftsbürger auf dem Weg über die von dem jeweiligen Mitgliedstaat ergriffenen Durchführungsmaßnahmen treffen. Kommt aber ein Mitgliedstaat seiner Umsetzungspflicht nicht rechtzeitig, nicht ordnungsgemäß oder nicht in vollem Umfang nach, entsteht ein Konflikt zwischen nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht. Der EuGH hat deshalb **den EG-Richtlinien** schon frühzeitig unter bestimmten Voraussetzungen **unmittelbare Wirkung zuerkannt**.³
- 1096 Sämtliche Leistungen eines Arztes oder eines anderen Heilberufers sind vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung umsatzsteuerlich **sowohl nach den Regeln der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie als auch nach den nationalen (deutschen) Regeln des UStG zu prüfen**. Weichen die Regelungsinhalte voneinander ab, **gehen die EU-rechtlichen Regeln im Zweifel vor**. Sind sie günstiger als die nationalen (deutschen) Regeln, kann sich jeder Betroffene unmittel-

1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28.11.2006 (mit späteren Änderungen), NWB CAAAC-35909.

2 Die Definition der „arzttähnlichen Berufe“ obliegt den Mitgliedstaaten, denen insoweit ein Ermessen eingeräumt ist. Bei der Ausübung dieses Ermessens haben sie aber den **Grundsatz der Gleichbehandlung** (Grundsatz der steuerlichen Neutralität) zu beachten; vgl. Bunjes/Heidner, UStG Kommentar, 17. Aufl. 2018, § 4 Nr. 14 Rz. 14 – unter Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung.

3 Vgl. Heidner, Richtlinienkonforme Auslegung von Befreiungsvorschriften im Umsatzsteuerrecht – Dargestellt anhand einiger ausgewählter Fälle aus der Rechtsprechung des EuGH – , UR 2006 S. 74.

bar auf sie berufen,¹ immer vorausgesetzt, dass er **nachweislich** die gesetzlichen Voraussetzungen der (für ihn materiell günstigeren) Regelung der MwStSystRL **insgesamt erfüllt**.²

Der **Begriff „Heilbehandlung“** ist weder gemeinschaftsrechtlich noch in § 4 UStG definiert; er ist ein autonomer unionsrechtlicher und zugleich deutscher Begriff.³ Damit bleibt es der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung überlassen, die Grenzen der Steuerbefreiung zu bestimmen.⁴ Die bisherigen und nachfolgenden Ausführungen machen deutlich, dass diese Abgrenzung im Einzelfall durchaus schwierig ist. Vernünftigerweise ist davon auszugehen, dass der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ nicht statisch, sondern **dynamisch** auszulegen ist, so dass dem Wandel, der sich im medizinischen Bereich fortlaufend vollzieht, Rechnung getragen werden muss.⁵ Er umfasst grundsätzlich Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und – soweit möglich – Heilung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen dienen; Leistungen, die keinem therapeutischen Ziel dienen, sind demgemäß keine Heilbehandlungen im umsatzsteuerlichen Sinne.⁶ 1097

1 Vgl. Heidner, Richtlinienkonforme Auslegung von Befreiungsvorschriften im Umsatzsteuerrecht – Dargestellt anhand einiger ausgewählter Fälle aus der Rechtsprechung des EuGH –, UR 2006 S. 74; dort z. B. im Hinblick auf Leistungen im Rahmen der Grundpflege (Körperpflege, Zubereiten und Hilfe bei der Aufnahme der Nahrung, An- und Auskleiden, Hilfe beim Aufstehen und Zubettgehen); diese Leistungen stellen eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen i. S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie (bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL) dar.

2 Zu den Nachweisanforderungen bei der Geltendmachung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG vgl. Hölzer in: Rau/Dürrwächter, UStG Kommentar, Stand: Januar 2018, § 4 Nr. 14 Anm. 379 ff. Das Beweismaß kann nach BFH v. 4.12.2014 – V R 16/12, BFH/NV 2015 S. 645, NWB KAAAE-84613, auf eine „größtmögliche Wahrscheinlichkeit“ reduziert werden; ggf. reichen deshalb anonymisierte Patientenunterlagen aus.

3 Vgl. z. B. FG Niedersachsen v. 18.1.2016 – 5 K 162/15, NWB NAAAG-47738.

4 Vgl. hierzu z. B. Widmann, Aktuelles zur Umsatzsteuer aus Berlin, Brüssel, Luxemburg und München, DStR 2009 S. 1061 – unter 2.1.2.: „Leider bleiben auch die bisherigen Abgrenzungsfragen zwischen nicht steuerbefreiter bloßer ärztlicher Tätigkeit und steuerfreier Heilbehandlung ... weiterhin unklar. Es scheint, dass bei diesen gesellschaftlich heftig umstrittenen Feldern die Steuerpolitiker in Deckung gehen und es der Verwaltung und Rechtsprechung überlassen, die Grenzen der Vorschriften zu bestimmen.“

5 Hölzer in: Rau/Dürrwächter, UStG Kommentar, Stand: Januar 2018, § 14 Anm. 91, unter Verweis auf die Schlussanträge der Generalanwältin im Verfahren EuGH v. 10.9.2009 – C-262/08 „Copy-Gene“, NWB NAAAD-46347.

6 FG Niedersachsen v. 18.1.2016 – 5 K 162/15, NWB NAAAG-47738.

Kapitel XII: Praxisaufgabe/Praxisveräußerung/ Praxisverpachtung/Praxisbewer- tung

Literatur: *Schoor*, Steuerliche Folgen beim Tod eines Einzelunternehmers, DStZ 2003 S. 791; *Klapp*, Abgabe und Übernahme einer Arztpraxis, 3. Aufl., 2006; *Schoor*, Problemfälle und Gestaltungserwägungen bei Praxisveräußerungen, DStZ 2007 S. 445; *Schoor*, Praxisveräußerung oder Praxisaufgabe, NWB 2014 S. 54; *Schoor*, Tarifprivilegien bei Betriebs- und Anteilsveräußerung, NWB 2015 S. 932; *Lange/Bilitewski/Götz*, Personengesellschaften im Steuerrecht, 11. Aufl. 2020; *Schmidt*, Kommentar EStG, 40. Aufl. 2021; *Wollny*, Unternehmens- und Praxisübertragungen, 10. Aufl. 2022.

1. Allgemeines

Seit Einführung der Bedarfsplanung im Jahr 1993 bestehen in überversorgten Gebieten Zulassungsbeschränkungen für Vertragsärzte. Seitdem können sich Ärzte insbesondere in Ballungsgebieten nur noch im Wege einer **Praxisübernahme** neu als Vertragsarzt niederlassen. Dabei sind neuerdings aber zusätzlich die Risiken einer Ablehnung des Nachbesetzungsverfahrens zu beachten. Andererseits gibt es aber gerade im Hinblick auf die Hausarztpraxen auf dem Land unterversorgte Gebiete, bei denen es schwer ist, Nachfolger zu finden. Abhängig von der Attraktivität des Standorts und der jeweiligen Honorarsituation ergeben sich daher individuell höchst unterschiedliche wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen. Wir verweisen hierzu auf unsere Ausführungen in Kapitel II. Neben den vor der Übertragung der Praxis zu klärenden rechtlichen und wirtschaftlichen Fragen sind vor Abschluss des Kaufvertrages vor allem auch die steuerlichen Folgen für den Verkäufer (und auch den Käufer) zu berücksichtigen.

1661

2. Wertbestimmung einer Praxis

Literatur: *Küntzel*, Bewertung von Arztpraxen, DStR 2000 S. 1103; *Lang*, Aktuelle Gestaltungstipps zur steuerlichen Behandlung der Veräußerung, Aufgabe und Verpachtung des Gewerbebetriebs und der Freiberuflerpraxis, 2000; *ders.*, Steuerliche und inhaltliche Aspekte der Praxisführung, 7. Aufl. 2005; *Lewejohann/Morton/Porten/Stein*, Kauf und Bewertung einer Arztpraxis, 3. Aufl. 2018; *Ballhorn/König*, Die modifizierte Ertragswertmethode im Zugewinnausgleich – „Narrenfreiheit“ für die Sachverständigen?, NJW 2018 S. 1911.

1662 Eine der grundlegenden Fragen der Käufer und Verkäufer ist die nach dem „richtigen“ Kaufpreis für die Arztpraxis. Am zuverlässigsten lässt sich der Wert einer Praxis aus zu den beobachtenden Marktpreisen aus vergleichbaren Transaktionen von Arztpraxen in zeitlicher Nähe zum geplanten Erwerb bzw. Veräußerung der Arztpraxis ableiten. Bestehen solche vergleichbaren Marktpreise nicht oder besteht das Bedürfnis, bekannte Marktpreise aus betriebswirtschaftlicher Sicht zu verifizieren, besteht die Möglichkeit, einen Praxiswert nach den Grundsätzen für die Durchführung von Unternehmensbewertungen zu ermitteln.¹ Der Praxiswert wird dabei als Zukunftserfolgswert definiert, welcher den Praxiserwerber in die Lage versetzen soll, über zukünftige Gewinne und Netto-Liquiditätszuflüsse aus der Arztpraxis die Finanzierung des Kaufpreises sicherzustellen. Des Weiteren wird zwischen einem **objektivierten** und einem **subjektiven Praxiswert** unterschieden. Der objektivierte Praxiswert betrachtet die zu bewertende Arztpraxis, wie sie aktuell vorhanden ist und konzeptionell betrieben wird. Der subjektive Praxiswert berücksichtigt mögliche Änderungen des Praxiskonzepts und stellt aus Käufersicht die Kaufpreisobergrenze sowie aus Sicht des Verkäufers die Kaufpreisuntergrenze dar. Bei der Ermittlung eines subjektiven Praxiswerts werden insbesondere noch nicht umgesetzte, aber mögliche Änderungen u. a. am Praxiskonzept, am medizinischen Leistungsangebot, an den persönlichen Faktoren in der Person des Arztes oder auch Synergieeffekte berücksichtigt und bewertet. Die sich hieraus ergebende Bandbreite der Praxiswerte stellt aus Sicht des Käufers und des Verkäufers den Verhandlungsspielraum dar, in welchem sich im Rahmen von Verhandlungen aus betriebswirtschaftlicher Sicht sinnvoll auf einen Kaufpreis geeinigt werden kann. Des Weiteren unterscheidet man die einzelnen Bestandteile des Praxiswerts zwischen materiellem und ideellem Wert einer Praxis.² Wichtig bei der Wertermittlung ist aber, dass keine doppelte Berücksichtigung stattfindet. Bei Anwendung eines ertragsorientierten Bewertungsverfahrens ist das betriebsnotwendige Vermögen im Ertragswert bereits enthalten. Nur für nicht betriebsnotwendiges Vermögen und ggf. als Vergleichswert kommt dem Substanzwert eine relevante Bedeutung zu. Ebenfalls Bedeutung hat der Substanzwert für die Aufteilung des Kaufpreises auf die zusammen mit der Praxis erworbenen, einzeln steuerlich zu erfassenden Wirtschaftsgütern.

1 IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1 i. d. F. 2008; Stand: 4.7.2016).

2 Vgl. Küntzel, Bewertung von Arztpraxen, DStR 2000 S. 1103.

Nach den Hinweisen zur Bewertung von Arztpraxen der Kassenärztlichen Bundesvereinigung und der Bundesärztekammer (Stand: 9. September 2008) besteht der Praxiswert aus einem Substanzwert und einem ideellen Wert.¹

Der **materielle Wert (Substanzwert)** einer Arztpraxis beinhaltet die **Zeitwerte** 1663 der materiellen und immateriellen – einzeln bewertbaren – Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens. Er setzt sich zusammen aus der Summe der **Verkehrswerte** für die Einrichtungsgegenstände (Mobiliar, Fachbücher), der medizinischen Geräte, EDV-Anlagen, Praxis-Software, Vorräte an Praxisverbrauchsartikeln, den bestehenden Forderungen aus Leistungen der Praxis, falls und soweit sie übertragen werden, abzüglich der Verbindlichkeiten, falls und soweit diese übernommen werden. Basis für die Ermittlung des materiellen Wertes (Substanzwert) ist das **Anlageverzeichnis bzw. eine Bilanz oder Vermögensaufstellung zum Zeitpunkt der Übertragung**, in dem bzw. der die Wirtschaftsgüter, Vorräte, Forderungen und ggf. Verbindlichkeiten der Praxis regelmäßig zu Buchwerten (nicht zu Zeit- bzw. Verkehrswerten) aufgelistet sind. Für die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden gibt es nicht den einen objektiven bzw. allgemein gültigen Zeitwert. Der Zeitwert wird beeinflusst durch die individuellen und subjektiven Wertvorstellungen des Verkäufers und des Käufers, die in solchen Fällen zu unterschiedlichen Bewertungen führen können.

Beim **materiellen Wert** einer Praxis einigt man sich für die zu übertragenden 1664 Vermögensgegenstände und Schulden entweder auf den Ansatz von Buchwerten oder Zeitwerten im Wege der Schätzung; Schätzwerte, welche regelmäßig zwischen dem Buchwert und dem Anschaffungswert entsprechend dem Alter und der Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter liegen. Neuerungen auf dem Markt beeinflussen die Wertfeststellung. Bei sehr werthaltigen Wirtschaftsgütern wie z. B. teuren medizinischen Geräten ist ggf. ein Gutachter einzuschalten, der über erhebliche technische Kenntnisse verfügen muss. Hilfestellung können hier u. a. auch Fachfirmen bzw. die Gerätehersteller geben. Materialien, Medikamente und sonstiger Praxisbedarf werden i. d. R. zu Buchwerten ggf. mit bestimmten Wertabschlägen (z. B. Abschläge für niedrigere Wiederbeschaffungskosten, Haltbarkeits- und Reichweitenabschläge, Abschläge wegen geringer oder fehlender Nutzbarkeit) bewertet.

Der **ideelle Wert** einer Arztpraxis ist vorwiegend das Resultat aus Leistung und 1665 Vertrauensverhältnis, das der bisherige Praxisinhaber zu seinen Patienten aufgebaut hat. Er ist regelmäßig stark an die Person des ausscheidenden Arztes

1 Vgl. DtÄrzteBl 2008 S. A 2778.

geknüpft und kann sich deshalb rasch verflüchtigen. Für den die Praxis übernehmenden Arzt repräsentiert der ideelle Wert die Chance, rasch Zugang zu den Patienten zu bekommen und die Patienten von den eigenen Leistungen und Fähigkeiten zu überzeugen. Der ideelle Wert lässt sich aber nicht isoliert ermitteln. Letztendlich ergibt er sich als Unterschiedsbetrag zwischen der Kaufpreiszahlung und den identifizierten einzeln bewertbaren materiellen Wirtschaftsgütern. Er beinhaltet damit neben den persönlichen Spezifika des ausscheidenden Arztes auch die nicht spezifisch greifbaren Besonderheiten des Praxisstandortes, des Mitarbeiterteams, der Zusammensetzung des Patientienstammes usw. Vor diesem Hintergrund gehen z. B. die **Hinweise der Bundesärztekammer** zur Bewertung von Arztpraxen von einer ertragswertorientierten Methode unter Berücksichtigung der Kosten aus. Die im Folgenden dargestellte Bewertung nach den Hinweisen der Bundesärztekammer weicht systematisch vom Verfahren nach IDW S 1 ab. Nach IDW S 1 wird in einem Schritt der Gesamtwert des Unternehmens/der Praxis ermittelt. Nach den Hinweisen der Bundesärztekammer erfolgt die Ermittlung aber zweistufig und der Gesamtwert ergibt sich additiv aus materiellem und ideellem Wert. Trotz der theoretischen Schwächen des von der Bundesärztekammer vorgeschlagenen Verfahrens muss sich jedoch im Ergebnis nicht zwingend ein wesentlicher Unterschied zur Vorgehensweise gemäß Standard IDW S 1 ergeben. Letztendlich sollten Bewertungsergebnisse aber nie ohne zusätzliche Plausibilisierung und Validierung als richtig unterstellt werden.

- 1666 **Wertbeeinflussende Faktoren** einer Arztpraxis sind: starke oder geringe Arztdichte, geringe oder hohe Anzahl niedergelassener Ärzte gleicher Fachrichtung in unmittelbarer Umgebung der Praxis, u.U. im selben Gebäude, verkehrsgünstige Lage, Nähe zu Haltestellen öffentlicher Verkehrsmittel, Parkplatzmöglichkeiten, Nähe von Einkaufsmöglichkeiten, Veränderungen, die durch städtebauliche Maßnahmen zu erwarten sind, Größe und Ausstattung der Praxis (ausreichende Praxisgröße, mehrere Untersuchungs- und Behandlungszimmer, Anzahl der Toiletten, Sozialraum für Personal, Aus- und Umbaumöglichkeiten, Lärmempfindlichkeit der Praxisräume), Übereinstimmung der fachlichen Praxisausübung vom übertragenden und übernehmenden Arzt, ausreichendes und gut eingearbeitetes Personal, Höhe der Vergütung des Personals, Patientenstruktur (Privatpatienten, Kassenpatienten, Rentneranteil, Häufigkeit der Fallzahlen), Nähe eines Krankenhauses bei belegärztlicher Tätigkeit, ausreichende Vertretungsregelung durch Nachbarkollegen (insb. bei Landpraxen), Qualitätsmanagement, Dauer der Berufsausübung des abgebenden Arztes, Kooperationen (Berufsausübungsgemeinschaft, Apparategemeinschaft, Medizinische Kooperationsgemeinschaft). Die **kassenärztliche Zulassung** selbst ist

nicht veräußerbar; der Wert der Praxis ist aber selbstverständlich von der Aussicht auf ein erfolgreiches Nachbesetzungsverfahren (§ 103 SGBV) abhängig.

Der **ideelle Wert** ist aufgrund einer mehrjährig entstandenen Leistungs- und Vertrauensbeziehung zwischen Praxisinhaber und Patienten vorwiegend und nachhaltig personenbezogen. Er wird **ertragswertorientiert ermittelt**. Folgende Formel sehen die Hinweise der Bundesärztekammer vor: 1667

$$\begin{array}{r}
 \text{Übertragbarer Umsatz} \\
 - \text{ Übertragbare Kosten} \\
 \hline
 = \text{ Übertragbarer Gewinn} \\
 - \text{ Alternatives Arztgehalt} \\
 \hline
 = \text{ Nachhaltig erzielbarer Gewinn} \\
 \times \text{ Prognosemultiplikator} \\
 \hline
 = \text{ Ideeller Wert}
 \end{array}$$

Der übertragbare Umsatz ist der übertragbare **durchschnittliche Jahresumsatz** aus den letzten **drei Kalenderjahren** vor dem Kalenderjahr des Bewertungsfalles. **Jahresumsatz** sind alle **Einnahmen** der Arztpraxis, also die Honorare aus **vertragsärztlicher Tätigkeit** (wie Regelleistungsvolumen, qualifikationsgebundene Zusatzvolumina, extrabudgetäre Leistungen) ggf. individuelle Gesundheitsleistungen (**IGeL**) und die Erlöse aus **privatärztlicher Tätigkeit** sowie **sonstige Einnahmen** aus ärztlicher Tätigkeit. Er wird **bereinigt** um die nicht übertragbaren Umsatzanteile. Dies sind Leistungen, die ausschließlich und individuell personengebunden dem Praxisinhaber zuzurechnen sind (z. B. Gutachter-tätigkeit, personenbezogene Abrechnungsgenehmigungen, Belegarztztätigkeit, betriebsärztliche Tätigkeit, individuelle Erträge wie Miet- und Zinserträge), sonstige Besonderheiten (z. B. Krankheit des Praxisinhabers) und vorhersehbare künftige Änderungen (z. B. geänderte Abrechnungsmodalitäten). 1668

Übertragbare Kosten sind die **durchschnittlichen Praxiskosten** in den letzten **drei Kalenderjahren** vor dem Kalenderjahr des Bewertungsfalles, korrigiert um nicht übertragbare Kosten, kalkulatorische Kosten und künftig entstehende Kosten. Dabei sollten insbesondere auch die Kosten für den eventuell erhöhten materiellen Wert berücksichtigt werden, um eine insoweit doppelte Vergütung der materiellen Wirtschaftsgüter bzw. Vermögensgegenstände zu vermeiden. Beim **übertragbaren Gewinn** als Saldogröße handelt es sich um den **Gewinn vor Steuern**. Die beim Praxisinhaber anfallenden Ertragsteuern sind abhängig von dessen persönlichen steuerlichen Verhältnissen. Sie bleiben hier unberücksichtigt. 1669

1 Zusammenfassende Übersicht 2019 – Arztpraxen

1.1 Arztpraxen nach Organisationsform und Einnahmengrößenklassen – Deutschland

Einnahmen von bis unter EUR	Praxen	Praxis- inhaber	Einnahmen aus selbständiger ärztlicher Tätigkeit je Praxis	Aufwendungen je Praxis	Reinertrag je Praxis
	Anzahl		1 000 EUR		
	Arztpraxen insgesamt				
Insgesamt	68 529	97 278	697	381	317
davon					
17 500 - 250 000	11 345	12 057	178	98	81
250 000 - 500 000	29 893	33 023	370	179	190
500 000 - 1 000 000	17 955	29 079	683	321	362
1 000 000 und mehr	9 337	23 120	2 402	1 482	920
	davon: Einzelpraxen				
Insgesamt	47 744	47 744	419	211	208
davon					
17 500 - 250 000	10 517	10 517	177	96	81
250 000 - 500 000	26 838	26 838	366	176	190
500 000 - 1 000 000	8 727	8 727	647	319	328
1 000 000 und mehr	(1 662)	(1 662)	1 598	939	659
	Fachgleiche Berufsausübungsgemeinschaften				
Insgesamt	17 010	41 456	1 115	572	543
davon					
17 500 - 500 000	(3 268)	(7 023)	365	171	194
500 000 - 1 000 000	8 210	18 341	714	315	400
1 000 000 und mehr	5 531	16 092	2 152	1 191	961
	Fachübergreifende Berufsausübungsgemeinschaften				
Insgesamt	[1 781]	(5 367)	/	/	/
davon					
17 500 - 500 000	[234]	[505]	/	/	/
500 000 - 1 000 000	[717]	[1 627]	739	295	(444)
1 000 000 und mehr	(829)	(3 236)	/	/	/
	Medizinische Versorgungszentren				
Insgesamt	1 994	(2 711)	(2 725)	(2 210)	/
davon					
17 500 - 1 000 000	[680]	[581]	506	479	/
1 000 000 und mehr	1 314	(2 130)	(3 873)	(3 105)	/
	Arztpraxen ohne fachübergreifende BAG und MVZ ¹⁾				
Insgesamt	64 754	89 200	602	306	296
davon					
17 500 - 250 000	11 141	11 873	179	96	83
250 000 - 500 000	29 482	32 505	369	177	192
500 000 - 1 000 000	16 937	27 067	680	317	363
1 000 000 und mehr	7 194	17 755	2 024	1 133	891

DEUBNER MEDIEN
Vogelsanger Str. 187
50825 Köln

Ihre Bestellmöglichkeiten

Internet: shop.deubner.de
E-Mail: bestellungen@deubner.de
Der einfachste und schnellste Weg!
Post: Im Fensterkuvert an nebenstehende
Adresse
Telefon: 0800 . 33 82 637 (kostenlos)
Fax: 0800 . 11 19 934 (kostenlos)

Hiermit bestelle ich zur sofortigen Lieferung bzw. nach Erscheinen folgende Werke:

Anz.	Titel	Preis in €
	Schmidbauer · Lewejohann · Pass · Salzberger · Stein (Hrsg.) Besteuerung der Ärzte, Zahnärzte und sonstiger Heilberufe	109,00

Darauf können Sie vertrauen. Garantiert!

Bei DEUBNER MEDIEN bestellen Sie immer ohne Risiko zum unverbindlichen Test mit 4-wöchigem Widerrufsrecht. Sie bezahlen nur, was Ihnen nach ausgiebiger Prüfung auch wirklich zu sagt. Sollte das Produkt innerhalb der Testphase Ihre Erwartungen nicht erfüllen, senden Sie uns eine kurze Mitteilung per Post oder E-Mail. Bei Online-Produkten und DVD-Fachdatenbanken müssen Sie uns nichts zurück senden. Das spart Zeit, Geld und schont die Umwelt. Änderungen und Irrtümer vorbehalten. Preis- und Seitenangaben bei noch nicht erschienenen Werken können sich bis zum Erscheinungstermin noch ändern. Stand 01.02.2023.

Aktualisierungs-Service

Die regelmäßigen Updates gewährleisten, dass Ihre Produkte gesetzlich, inhaltlich und technisch immer auf dem neuesten Stand bleiben. Dafür sorgen ausgewiesene Experten der jeweiligen Fachgebiete. Diesen Aktualisierungs-Service können Sie jederzeit beenden - bei Jahresbezügen mit einer Frist von 4 Wochen zum Ende des Bezugszeitraums. Der Zugang zur Online - Version und allen Inklusiv-Leistungen ist auf den Bezugszeitraum begrenzt.

Datum

Unterschrift

Anschrift

Bitte in Blockschrift ausfüllen

Bitte ergänzen Sie:

 Herr Frau

Firma

Vorname

Straße

Name

PLZ

Ort

Telefon

Hinweis zum Datenschutz:

Wir informieren Kunden und Interessenten gezielt über wichtige Ereignisse und Neuigkeiten bei DEUBNER MEDIEN. Die Speicherung / Verwendung Ihrer Adressdaten erfolgt unter strikter Beachtung der Datenschutzbestimmungen durch DEUBNER MEDIEN und verbundene Unternehmen ausschließlich zu diesem Zweck. Falls Sie diesen Service nicht mehr nutzen wollen, genügt eine kurze schriftliche Nachricht mit Ihrer Anschrift an DEUBNER MEDIEN, Vogelsanger Str. 187, 5082 Köln, Fax 0800 . 11 19 934, info@deubner.de.

Branche

Position im Unternehmen

E-Mail

Vielen Dank für Ihre Bestellung!