

11 STEUERRECHTLICHE GESICHTSPUNKTE BEI DER PRAXISBE- ENDIGUNG

Aufgrund der Komplexität des Steuersystems ist die rechtzeitige Kontaktaufnahme mit einem Sachverständigen dringend zu empfehlen, um mögliche wirtschaftliche Nachteile im Falle nicht optimaler Gestaltung der Betriebsaufgabe zu vermeiden.

11.1 Umsatzsteuer

Ärztliche Leistungen sind von der Umsatzsteuer (unecht) befreit. „Unecht“ befreit bedeutet, dass ärztliche Leistungen auf der einen Seite zwar nicht der Umsatzsteuer unterliegen, dass jedoch diese Befreiung den Arzt auch von der Berechtigung zum Vorsteuerabzug ausschließt. Sämtliche betriebliche Ausgaben des Arztes, die mit Umsatzsteuer behaftet sind, belasten den Arzt also mit dem Bruttobetrag (betriebliche Investitionen in Gebäude, Einrichtung, Geräte usw., Einkauf von Medikamenten, Betriebskosten, eventuell Mietkosten etc.). Dafür ist aber auch die Lieferung von Gegenständen, für die kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte und die ausschließlich im Rahmen der steuerfreien ärztlichen Tätigkeit verwendet wurden, steuerfrei. **In aller Regel hat daher die Praxisaufgabe (Praxisveräußerung) keinerlei umsatzsteuerliche Folgen.**

Die Formulierung „in aller Regel“ lässt aber bereits vermuten, dass es auch **Ausnahmen** gibt. Bestimmte **gutachterliche Leistungen** eines Arztes **unterliegen** nämlich **der Umsatzsteuer** und ist der Arzt auch berechtigt, mit der steuerpflichtigen Tätigkeit verbundene Ausgaben von der Umsatzsteuer zu entlasten. Denkbar wäre beispielsweise die Anschaffung von Büroeinrichtungen oder EDV-Anlagen, die sowohl im Rahmen der steuerbefreiten ärztlichen Tätigkeit als auch im Rahmen der steuerpflichtigen gutachterlichen Tätigkeit zum Einsatz gelangen. Der Vorsteuerabzug kann in diesen Fällen anteilig (in Höhe des Verhältnisses der steuerpflichtigen Umsätze zum Gesamtumsatz) geltend gemacht werden. Ändert sich in den nächsten 4 Folgejahren das Ausmaß der steuerpflichtigen Umsätze, kommt es zu einer positiven oder negativen Korrektur des Vorsteuerabzuges, so dass schlussendlich nur jener Vorsteuerbetrag übrigbleibt, der der anteiligen Nutzung als Gutachter entspricht. Hier kann sich bei der Betriebsaufgabe (oder auch beim Verkauf oder der Überführung in das Privatvermögen während der laufenden Praxistätigkeit) eine Steuerfalle auftun:

Umsatzsteuerbefreit ist nämlich nur die Lieferung von Gegenständen, für die **kein** Vorsteuerabzug geltend gemacht werden durfte und die **ausschließlich** im Rahmen einer steuerbefreiten Tätigkeit verwendet wurden. Konnte daher ein (auch nur anteiliger) Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, so **unterliegt die Veräußerung oder Entnahme (zur Gänze) der Umsatzsteuer.**

11.2 Einkommensteuer

11.2.1 Gewinnermittlungsart

Der Gewinn eines Arztes wird (praktisch ausnahmslos) durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben ermittelt. Es gilt (bis auf die Anschaffung von Wirtschaftsgütern, deren Anschaffungskosten mehr als € 1.000,00 betragen und die daher nur verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden dürfen, sowie für Geldbeschaffungskosten von mehr als € 900,00 und Vorauszahlungen von Mieten, Beratungs-, Fremdmittel- und ähnlichen Kosten für mehr als zwölf Monate) das „Zu- und Abflussprinzip“ unabhängig davon, welcher Periode (Jahr) der jeweilige betriebliche Geldfluss zuzuordnen ist.

Wird die ärztliche Tätigkeit eingestellt, so werden auch nach dem Zeitpunkt der Einstellung der Praxis noch Zahlungsflüsse erfolgen, die den Zeitraum der aktiven Tätigkeit betreffen (noch nicht vereinnahmte Honorare, Zahlung der Telefonrechnung usw.) oder sind im Zeitraum der

aktiven Tätigkeit Zahlungen erfolgt, die zu Vorratsvermögen (Medikamentenlager) geführt haben. Um solche Geschäftsfälle nicht unberücksichtigt zu lassen, erfordert die Betriebsaufgabe die Erstellung einer „Schlussbilanz“ und damit den Wechsel der Gewinnermittlungsart (vom Einnahmen- / Ausgabenrechner zum „Bilanzierer“). Dabei ist der „Übergangsgewinn“ derart zu ermitteln, dass noch nicht vereinnahmte Honorare und das vorhandene Vorratsvermögen (Inventurerstellung!!) als „Zuschlag“ und noch nicht bezahlte Leistungen Dritter als „Abschlag“ zu erfassen sind.

Ein **Übergangsgewinn** anlässlich der Betriebsaufgabe oder der Betriebsveräußerung kann mit dem **halben Steuersatz** versteuert werden, wenn die Aufgabe / Veräußerung erfolgt, weil

- der Arzt verstorben ist, oder
- der Arzt auf Grund einer körperlichen oder geistigen Behinderung erwerbsunfähig ist, oder
- der Arzt das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt (eine geringfügige Tätigkeit mit einem Jahresumsatz bis € 22.000.- und einem Jahresgewinn bis € 730.- gilt nicht als Erwerbstätigkeit). Weiters muss die Praxis (Betrieb) mindestens seit sieben Jahren bestanden haben.

Steuerlich optimal ist demnach bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung des Übergangsgewinnes, diesen zu Lasten des laufenden Gewinnes möglichst hochzugestalten. Dies kann erreicht werden, indem

- Honorareinnahmen nach Möglichkeit nach dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe vereinnahmt und
- möglichst alle Zahlungsverpflichtungen (Löhne, Lohnabgaben, Mieten, Beratungskosten, Betriebskosten) noch vor dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe erfüllt werden.

11.2.2 Betriebsaufgabegewinn

Substanzwert

Der steuerliche Buchwert der Wirtschaftsgüter des betrieblichen Anlagevermögens errechnet sich durch Abzug der Abschreibungen („AfA“) von den Anschaffungskosten (bis zum „Erinnerungscents“ bzw. € 0.-).

Werden im Zuge der Betriebsaufgabe Anlagegüter veräußert, so bildet die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem steuerlichen Buchwert den Veräußerungsgewinn.

Werden einzelne Anlagegüter nicht veräußert und kann deren Wertlosigkeit nicht nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden, so gelten sie als in das Privatvermögen überführt. Der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn errechnet sich bei diesen Wirtschaftsgütern aus der Differenz zwischen dem „gemeinen Wert“ (Verkehrswert) und dem steuerlichen Buchwert. Um lästigen Diskussionen mit der Abgabenbehörde in Bewertungsfragen aus dem Weg zu gehen, macht es allenfalls Sinn, die Werte von einem Sachverständigen schätzen zu lassen.

Gebäudebegünstigung bis 30.6.2023

Befindet sich die Praxis im Betriebsvermögen und wird sie im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt (und allenfalls anschließend vermietet), so bleibt der „Entnahmegewinn“ der Praxis auf Antrag dann steuerfrei, wenn

- sich die Praxis in einem Gebäude befindet, das dem Arzt bis zur Betriebsaufgabe als Hauptwohnsitz gedient hat (Wohnung und Praxis in einer Gebäudeeinheit),
- auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen wurden und

- die Betriebsaufgabe deshalb erfolgt, weil der Arzt verstorben ist, oder der Arzt auf Grund einer körperlichen oder geistigen Behinderung erwerbsunfähig ist, oder der Arzt das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt (eine geringfügige Tätigkeit mit einem Jahresumsatz bis € 22.000.- und einem Jahresgewinn bis € 730.- gilt nicht als Erwerbstätigkeit).
- Wird das Gebäude (Gebäudeteil) innerhalb von 5 Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Arzt (oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger) veräußert, kommt es zu einer nachträglichen Berichtigung des Aufgabegewinns und somit zu einer Besteuerung der stillen Reserven.

Neuregelung für die Entnahme von Gebäuden nach dem 30.06.2023

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2023 wurde die Entnahme von Gebäuden aus dem Betriebsvermögen wesentlich erleichtert. Durch diese Gesetzesänderung kann die Entnahme von Gebäuden mit dem Buchwert erfolgen. Damit unterbleiben bei der Entnahme die Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven. Da damit bei der Überführung der Praxis ins Privatvermögen kein Entnahmegewinn mehr anfällt, ist auch die vorstehend dargestellte Regelung zur Gebäudebegünstigung für Entnahmen nach dem 30.06.2023 gegenstandslos. Die Besteuerung der stillen Reserve des Gebäudes erfolgt erst im Zuge einer tatsächlichen, späteren Veräußerung. Als Veräußerungsgewinn ergibt sich ein Betrag in Höhe der Differenz zwischen dem erzielten Veräußerungserlös und dem Entnahmewert, der in der Regel der Immobilienertragsteuer mit einem Steuersatz von 30% unterliegt. Für den Fall einer anschließenden Vermietung ist der Entnahmewert auch die Basis für die Berechnung der Abschreibungen.

Wahlrecht bei Betriebsaufgaben zum Ansatz des Gebäudes mit dem gemeinen Wert

Ebenso wurde für Betriebsaufgaben in § 24 Abs 6 EStG ein Wahlrecht eingeführt. Wird der Betrieb (die ärztliche Tätigkeit) aufgegeben und werden Gebäude in das Privatvermögen übernommen, können Gebäude auf Antrag mit dem gemeinen Wert statt mit dem Buchwert entnommen werden, wenn der Hälftesteuersatz zur Anwendung kommt.

Eine Betriebsaufgabe in diesem Sinne liegt vor, wenn

- der Arzt verstorben ist, oder
- der Arzt auf Grund einer körperlichen oder geistigen Behinderung erwerbsunfähig ist, oder
- der Arzt das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt (eine geringfügige Tätigkeit mit einem Jahresumsatz bis € 22.000.- und einem Jahresgewinn bis € 730.- gilt nicht als Erwerbstätigkeit).

Die Ausübung dieses Wahlrechts bietet zwei Vorteile: Einerseits kann bei einer Entnahme des Gebäudes zum gemeinen Wert im Rahmen einer Betriebsaufgabe künftig eine höhere Abschreibung geltend gemacht werden, wenn das Gebäude anschließend vermietet wird. Andererseits ergibt sich auch ein Vorteil, wenn eine Veräußerung des Gebäudes geplant ist. Die Gewinne aus der Veräußerung des Gebäudes unterliegen, wie oben angeführt, idR der Immobilienertragsteuer von 30%. Aufgrund der Entnahme zum Buchwert werden alle stillen Reserven erst im Zeitpunkt des Verkaufs mit 30% Immobilienertragsteuer besteuert. Durch das neue Wahlrecht kann jedoch alternativ eine Versteuerung bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bei Entnahme mit dem gemeinen Wert erfolgen. Dadurch kommt nur der halbe Einkommensteuersatz von 25% bis maximal 27,5% zur Anwendung (anstatt die 30% Immobilienertragsteuer). Die konkrete Vorgangsweise ist daher mit dem Steuerberater abzustimmen.

Firmenwert

Erlöse für den Firmenwert (Patientenstock) erhöhen den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn bzw. sind Teil desselben.

11.2.3 Zeitpunkt der Betriebsaufgabe

Sollte unter Berücksichtigung pensionsrechtlicher Vorschriften und sämtlicher sonst zu berücksichtigenden Umstände der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe flexibel gestaltet werden können, so macht es, sollte ein entsprechender Übergangs- und Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn erzielt werden, steuerlich Sinn, die Betriebsaufgabe auf den Anfang eines Kalenderjahres zu verlagern, damit die Steuerprogression nicht mit dem laufenden Gewinn eines vollen Kalenderjahres, sondern nach Möglichkeit mit (entsprechend niedrigeren) Ruhebezügen berechnet wird.

11.2.4 Freibetrag / Steuerbegünstigungen

Im Falle eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns besteht unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit, eine der folgenden steuerlichen Begünstigungen in Anspruch zu nehmen:

- Freibetrag iHv € 7.300.-
- Die Gleichmäßige Verteilung des Veräußerungsgewinns auf 3 Jahre
- Halber Einkommenssteuersatz
-

Ob der Freibetrag von € 7.300.- eine Verteilung des Veräußerungs-/Aufgabegewinnes auf drei Jahre oder der Hälftesteuersatz beantragt wird, ist individuell zu berechnen. Die optimale Gestaltung obliegt dem Steuerberater in Absprache mit dem Arzt unter Berücksichtigung seiner individuellen Verhältnisse.