

3.2.1 Neugründung einer Berufsausübungsgemeinschaft

Eine Neugründung ist dadurch gekennzeichnet, dass sich zwei oder mehrere Zahnärzte zusammenschließen und ihre Berufsausübung gemeinsam an einem neuen Standort betreiben und unter einer KV-Nummer abrechnen. Bisher waren diese Mitglieder der Berufsausübungsgemeinschaft noch nicht gemeinsam tätig und dieser Standort auch nicht belegt.

Gekennzeichnet sind **Praxisneugründungen** durch hohe Investitions- und Finanzierungsvolumina. Neben der langfristigen Finanzierung der technischen Geräte und Umbauten kommt der kurzfristigen Finanzierung eine erhebliche Bedeutung zu, da der Praxisvorlauf über diesen zu finanzieren ist. Dieser liegt in etwa zwischen zwei und vier Jahren.

3.2.2 Gemeinschaftlicher Erwerb einer Einzelpraxis

Denkbar ist auch, dass gerade in ländlichen Regionen zahnärztliche Praxen mit hoher Frequentierung durch zwei oder mehrere Berufskollegen übernommen werden. Diese schließen sich erstmals zusammen, um gemeinsam die bisherige zahnärztliche Einzelpraxis im Weiteren als zahnärztliche Berufsausübungsgemeinschaft fortzuführen. Auch hier ist der Investitions- und Finanzierungsbedarf zu beachten, falls ein Renovierungsstau bei der zu übergebenden Einzelpraxis besteht.

3.2.3 Zusammenschluss mehrerer Einzelpraxen

Wenn mehrere Einzelpraxisinhaber oder Mitglieder von Berufsausübungsgemeinschaften sich zu einer neuen Berufsausübungsgemeinschaft zusammenschließen, stellt dies aus steuerlicher Perspektive ebenfalls eine Veräußerung gegen Entgelt oder die Einbringung von Mitunternehmeranteilen gegen Gesellschaftsrechte dar. In diesem Kontext ist § 24 UmwStG anwendbar, wodurch auf Antrag die Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden kann. § 24 UmwStG findet jedoch keine Anwendung auf eventuelle Ausgleichszahlungen, die Gesellschafter aufgrund unterschiedlicher Wertverhältnisse der eingebrachten Praxen an das Privatvermögen des Einbringenden leisten. Diese Regelungen gelten entsprechend auch für den Zusammenschluss mehrerer Berufsausübungsgemeinschaften, wobei steuerlich gesehen ebenfalls eine Einbringung von Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegt.

3.2.4 Aufnahme eines Partners in eine zahnärztliche Einzelpraxis

Die Aufnahme eines Partners in eine zahnärztliche Einzelpraxis gilt steuerlich als Einbringung der Einzelpraxis in die neu begründete Berufsausübungsgemeinschaft. Erfolgt diese Einbringung gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Berufsausübungsgemeinschaft, handelt es sich ertragsteuerlich um einen tauschähnlichen Vorgang im Sinne einer Betriebsveräußerung (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1994, III R 39/91, BStBl II 1994, 458).

§ 24 UmwStG bietet die Option, die Einbringung entweder zu Buchwerten durchzuführen, wodurch stille Reserven nicht besteuert werden, oder zu einem höheren Wert (bis maximal zum gemeinen Wert), was zur Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven führt. Dieses Wahlrecht steht auch Freiberuflern zu, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

Wenn die Praxis gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wird, ist grundsätzlich der gemeine Wert anzusetzen. Um die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden, kann abweichend hiervon das Betriebsvermögen auf Antrag auch zum Buchwert oder einem höheren Wert (maximal jedoch zum gemeinen Wert) angesetzt werden, sofern das deutsche Steuerrecht auf das eingebrachte Vermögen weiterhin Anwendung findet und andere Gegenleistungen (neben den neuen Gesellschaftsanteilen) nicht mehr als 25 % des Buchwerts oder 500.000 € betragen (§ 24 Abs. 2 UmwStG).

Der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich Ergänzungsbilanzen gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Übersteigt dieser Wert den steuerlichen Buchwert der Praxis, entsteht ein Veräußerungsgewinn. Dieser Gewinn kann nur dann nach §§ 16, 18 Abs. 3, 34 EStG begünstigt sein, wenn sämtliche stillen Reserven aufgedeckt werden (§ 24 Abs. 3 UmwStG).

Erhält ein Zahnarzt bei der Einbringung seiner Einzelpraxis in eine neugegründete Gemeinschaftspraxis vom anderen Gesellschafter eine Zuzahlung, zählt diese zu den Betriebseinnahmen der Einzelpraxis und wird nicht als steuerbegünstigter Gewinn i.S.d. §§ 16, 18 Abs. 3, 34 EStG betrachtet (vgl. BFH-Beschluss vom 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl II 2000, 123).

3.2.5 Sonderform der Gründung einer zahnärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft

Zur Vermeidung komplizierter Finanzierungsmodelle hat sich auch die Gründung der Berufsausübungsgemeinschaft über das Gewinnbeteiligungsmodell etabliert. Es handelt sich dabei um eine besondere Form der finanziellen Gründung.

Dieses Modell ist also dadurch gekennzeichnet, dass bereits eine Einzelpraxis oder Berufsausübungsgemeinschaft besteht und ein neuer Partner aufgenommen wird. Der eintretende Partner verzichtet auf zukünftige Gewinnanteile, die in Höhe und Dauer festgelegt sind. Der Vorteil liegt darin, dass der neu eintretende Partner keinen direkten Kaufpreis zahlt, sondern durch den oder die bisherigen Partner vorfinanziert und kreditiert wird. Mit dem Verzicht auf laufende Gewinnanteile werden sukzessiv Anteile an der Zahnarztpraxis erworben, d.h. das Anteilsvolumen steigt jährlich, je nach vertraglicher Regelung geben die aufnehmenden Gesellschafter ratierlich Anteile ab.

Dieser Vorteil hat aber auch einen Nachteil. Der Zahnarzt entzieht seiner Privatsphäre Liquidität, da die nicht entnommenen Gewinne zur Tilgung der zu Beginn der gemeinsamen Tätigkeit eingegangenen Kaufpreisschuld verwendet werden. Dies bedingt einen Liquiditätsentzug für die Privatsphäre und einen erheblichen Nachteil für den Zahnarzt, wenn er aktuell private Darlehen aufgenommen hat oder künftig private Kredite benötigt. Durch den Gewinnverzicht tilgt er vorrangig seine betrieblichen Schulden, die zum Schuldzinsenabzug berechtigen, im Gegensatz zu privaten Darlehen.

Dieses Modell birgt die steuerliche Gefahr, dass im Gewinnverzicht eine verdeckte Ratenzahlung gesehen wird. So hat der Bundesfinanzhof im Fall eines neu eintretenden Gesellschafters gegen Verzicht auf Anteile des künftig auf ihn entfallenden Gewinns zugunsten des Altgesellschafters entschieden, dass die entsprechenden zusätzlichen Gewinnanteile beim Neugesellschafter laufende Gewinnanteile darstellen und beim Altgesellschafter eine Mitunternehmeranteilsveräußerung im Sinne der §§ 16, 18 Abs. 3, 34 EStG vorliegt (BFH-Urteil vom 10.02.2016, VIII R 47/12, BStBl II 2016, 600).

3.2.6 Überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft

Die überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft unterscheidet sich steuerlich nicht von der örtlichen. Sie ist lediglich dadurch gekennzeichnet, dass die berufliche Tätigkeit zeitgleich zumindest an zwei Praxissitzen ausgeübt wird und diese Sonder-

Ausgaben, gleich ob Betriebsausgaben oder Werbungskosten, können nur insoweit von Einnahmen abgezogen werden, als sie den Betrag von 3.000 € p.a. übersteigen (§ 3 Nr. 26 Satz 2 EStG).

1.4 Privatausgaben

Privatausgaben sind solche Ausgaben des Zahnarztes, die in keinem Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit und damit in Verbindung mit der Erzielung von Einkünften stehen. Solche Aufwendungen sind grundsätzlich der Privatsphäre zuzuordnen. Damit ist allerdings nicht gesagt, dass sie keine steuerliche Auswirkung haben. Festgestellt wird nur, dass diese nicht im Rahmen der beruflichen Tätigkeit des Zahnarztes, weder in der Zahnarztpraxis als Betriebsausgaben noch bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Sie lassen sich jedoch weiter in steuerlich berücksichtigungsfähige Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen unterscheiden. Damit können bestimmte Privatausgaben dennoch geltend gemacht werden und die Einkommensteuer mindern.

Erst wenn eine Ausgabe weder zu den Sonderausgaben noch zu den außergewöhnlichen Belastungen rechnet, entfalten die Privatausgaben keine steuermindernde Wirkung. Naturgemäß stellt sich daher die Frage, welche privaten Ausgaben dem Sonderausgabenabzug oder dem Abzug als außergewöhnliche Belastung unterliegen und in welcher Höhe.

1.4.1 Sonderausgaben

Sonderausgaben sind Aufwendungen der Lebensführung, die aus den unterschiedlichsten Gründen steuerlich gefördert werden. Diese werden weiterhin unterteilt in Vorsorgeaufwendungen und in übrige Sonderausgaben.

Die Unterscheidung zwischen Sonderausgaben und Vorsorgeaufwendungen ist dabei weiter bedeutsam, da die Beiträge zu bestimmten Versicherungen nur als Vorsorgeaufwendungen und zu bestimmten Höchstbeträgen abzugsfähig sind. Die übrigen Sonderausgaben wirken sich entweder unbegrenzt oder auch nur bis zu einem Höchstbetrag steuermindernd aus.

Die **allgemeinen Sonderausgaben** umfassen insbesondere folgende Ausgaben:

- **Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten** bis höchstens 13.805 € p.a. Der Betrag von 13.805 € erhöht sich

um den Betrag, der für die Absicherung der Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung des/der dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten aufgewendet wurde (§ 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG);

- **Renten und dauernde Lasten**, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG;
- **Kirchensteuerzahlungen** (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG);
- 2/3 der nachgewiesenen **Kinderbetreuungskosten für jedes Kind**, maximal bis zum ein Höchstbetrag von 4.000 € (**Hinweis!** Mit Wirkung ab dem 1.1.2025 erfolgt durch das JStG 2024 vom 2.12.2024 (BGBl 2024 I Nr. 387) eine Anhebung auf 80 % der Aufwendungen, höchstens aber 4.800 €). Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines im Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Dies gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG);
- Aufwendungen für die **erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium** bis zu 6.000 € im Kalenderjahr (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG);
- 30 % des **Schulgeldes** an eine staatlich anerkannte inländische Ersatz- oder Ergänzungsschule sind nach Abzug von Beherbergungs-, Betreuungs- und Verpflegungskosten als Sonderausgaben abzugsfähig. Es gilt ein Höchstbetrag von 5.000 € p.a. (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG);
- Zuwendungen für bestimmte steuerbegünstigte Zwecke, d.h. **Spenden**, bis zu 20 % des jährlichen Einkommens oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter (§ 10b EStG).

Ohne Nachweis von Einzelaufwendungen werden Sonderausgaben bei jeder Einkommensteuerveranlagung des Zahnrztes mit 36 € bei Ledigen und 72 € bei Verheirateten vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen, § 10c EStG (Sonderausgabenpauschbetrag).

1.4.2 Vorsorgeaufwendungen

Zu den Vorsorgeaufwendungen zählen insbesondere die Altersvorsorgeaufwendungen mit folgenden Beiträgen oder Versicherungen:

1. gesetzliche Rentenversicherungsbeiträge und gleichgestellte Aufwendungen als Basis-Versorgung,

2. private Rentenversicherungsbeiträge, Aufwendungen zum Aufbau einer Riester-Rente oder zum Aufbau einer freiwilligen kapitalgedeckten Altersversorgung der Selbstständigen als Basisversorgung, besser bekannt als Rürup-Rente.

Für diese Beiträge zur Basisversorgung ist der Sonderausgabenabzug seit 2013 schrittweise erhöht worden und beträgt seit dem Veranlagungszeitraum 2023 100 % des Höchstbeitrags zur knappschaftlichen Rentenversicherung (§ 10 Abs. 3 Sätze 1–3 i.V.m. Satz 6 2. Halbsatz EStG). Dieser Höchstbeitrag ergibt sich aus der von der Bundesregierung für das jeweilige Jahr zu erlassenden Verordnung über maßgebende Rechengrößen der Sozialversicherung und der Verordnung zur Bestimmung der Beitragssätze in der gesetzlichen Rentenversicherung unter Anwendung des jeweiligen Beitragssatzes auf die Beitragsbemessungsgrenze der knappschaftlichen Rentenversicherung (West). Für das Jahr 2024 ergibt sich somit ein Wert i.H.v. 27.566 € für die Einzelveranlagung und bei i.H.v. 55.132 € für die Zusammenveranlagung. Im Gegenzug zu diesem erweiterten Sonderausgabenabzug sind die Renten in der Auszahlungsphase ab 2005 vollumfänglich zu versteuern. Dabei gibt es analog dem Abzug als Sonderausgabe auch einen gleitenden Übergang, in dem beginnend ab 2005 50 % dieser Renten steuerpflichtig sind und dieser Ertragsanteil jährlich bis einschließlich 2020 um 2 Prozentpunkte und ab 2021 um 1 Prozentpunkt steigt, sodass ab 2058 diese Rentenzahlungen vollumfänglich und nachgelagert besteuert werden.

Beispiel:

Der freiberuflich tätige Zahnarzt Dr. Maier hat im Jahr 2024 Beiträge i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG an das Versorgungswerk und Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa EStG zu einer Rürup-Versicherung von insgesamt 30.000 € entrichtet.

Lösung:

Altersvorsorgeaufwendungen insgesamt			30.000 €
Höchstbetragsberechnung nach § 10 Abs. 3 EStG			
Altersvorsorgeaufwendungen	30.000 €		
Höchstbetrag 2024		30.000 €	
abzugsfähige Sonderausgaben nach § 10 Abs. 3 EStG			27.566 €

2.2 Berechnung der Gewerbesteuer

Die Berechnung der Gewerbesteuer erfolgt in etwa nach folgender Grundstruktur. Ausgangspunkt ist dabei der jeweils ermittelte gewerbesteuerpflichtige Jahresüberschuss aus der Gewinnermittlung des Zahnarztes, der noch um bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen zu modifizieren ist.

Grobstruktur der Gewerbesteuerberechnung

Ausgehend vom Gewinn aus Gewerbebetrieb wird die Gewerbesteuer in einem zweistufigen Verfahren erhoben und festgesetzt:

Stufe 1: Feststellung des Gewerbesteuermessbescheids durch das Finanzamt

$$\begin{array}{l}
 \text{Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb} \\
 + \text{ Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)} \\
 ./ \text{ Kürzungen (§ 9 GewStG)} \\
 ./ \text{ Gewerbeverlust (§ 10a GewStG)} \\
 \hline
 = \text{ Gewerbeertrag (Abrundung auf volle 100 €)} \\
 ./ \text{ Freibetrag i.H.v. 24.000 €} \\
 \times \text{ Steuermesszahl} \times 3,5 \% (\S 11 \text{ GewStG}) \\
 \hline
 = \text{ einheitlicher Steuermessbetrag}
 \end{array}$$

Stufe 2: Festsetzung der Gewerbesteuer durch die Gemeinde

$$\begin{array}{l}
 \text{Steuermessbetrag} \times \text{Hebesatz der Gemeinde (unterschiedlich je Gemeinde)} \\
 = \text{ Gewerbesteuerfestsetzung}
 \end{array}$$

Für zahnärztliche Einzelpraxen und Kooperationen gibt es den Freibetrag i.H.v. 24.500 €, der bei Kapitalgesellschaften nicht gewährt wird. Die Gewerbesteuer wird also nur erhoben, wenn der Gewinn diesen Betrag überschreitet. Der durch die Finanzbehörde ermittelte Steuermessbetrag wird mit dem von den Städten und Gemeinden festgelegten Hebesatz multipliziert und erst dieser Betrag ergibt die Gewerbesteuerbelastung.

Das folgende Beispiel zeigt die Berechnung der Gewerbesteuer ausgehend vom Praxisgewinn über die Berücksichtigung des Freibetrages, der Gewerbesteuermesszahl als auch des Hebesatzes der Gemeinde. Dabei wurde im Beispiel von einem Hebesatz von 430 % ausgegangen. Anzumerken ist, dass die Gemeinden unterschiedliche Hebesätze zur Berechnung der Gewerbesteuer festlegen. Zum Vergleich wird auch die steuerliche Belastung bei einem freiberuflichen Zahnarzt dargestellt.

Beispiel:

Bei gleichen Einkünften zahlt der Zahnarzt unterschiedlich viel Steuern in Abhängigkeit von der Qualifikation seiner Einkünfte. Im Falle der gewerblichen Tätigkeit ergibt sich eine Gewerbesteuerbelastung in Höhe von 32.430 €, unabhängig vom Familienstand des Zahnarztes. Diese Steuer Mehrbelastung wird gemindert durch die mögliche teilweise Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer. Durch die Möglichkeit der Anrechnung ergibt sich eine verbleibende Steuer Mehrbelastung bei der Qualifikation der gewerblichen Einkünfte in Höhe von 2.262 €.

I. Qualifikation der Einkünfte als gewerblich	ledig	verheiratet
Gewinn aus Gewerbebetrieb	240.000 €	240.000 €
= Gewerbeertrag	240.000 €	240.000 €
./. Gewerbesteuerfreibetrag	<u>24.500 €</u>	<u>24.500 €</u>
= verbleibender Gewerbeertrag	215.500 €	215.500 €
x 3,5 % (Messzahl)		
= Gewerbesteuermessbetrag	7.542 €	7.542 €
x Hebesatz 430 % der Gemeinde/Stadt		
= Gewerbesteuerbelastung	32.430 €	32.430 €

II. Einkommensteuer	Grundtabelle	Splittingtabelle
Gewinn aus Gewerbebetrieb	240.000 €	240.000 €
Einkommensteuer	90.827 €	80.854 €
Solidaritätszuschlag	4.995 €	4.447 €
Anrechnung der Gewerbesteuer (Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG)	<u>./. 30.168 €</u>	<u>./. 30.168 €</u>
Zwischensumme	65.654 €	55.133 €
zuzüglich Gewerbesteuerbelastung	<u>+ 32.430 €</u>	<u>+ 32.430 €</u>
Gesamt	98.084 €	87.563 €

III. Qualifikation der Einkünfte als freiberuflich		
Freiberufliche Einkünfte	240.000 €	240.000 €
Einkommensteuer	90.827 €	80.854 €
Solidaritätszuschlag	<u>4.995 €</u>	<u>4.447 €</u>
Gesamtsteuerbelastung	95.822 €	88.911 €
IV. Steuermehrbelastung bei gewerblicher Qualifikation der Einkünfte		
Gesamtsteuerbelastung bei gewerblichen Einkünften	98.084 €	87.563 €
Gesamtsteuerbelastung bei freiberuflichen Einkünften	<u>95.822 €</u>	<u>85.301 €</u>
Steuermehrbelastung bei gewerblichen Einkünften	2.262 €	2.262 €

3. Umsatzsteuer

Selbstständige Zahnärzte oder die Berufsausübungsgemeinschaften haben regelmäßig eine Umsatzsteuererklärung beim zuständigen Finanzamt abzugeben.

Die angestellten Zahnärzte haben mit der Umsatzsteuer nichts zu tun, die Umsatzsteuer haben nur die selbstständigen Zahnärzte zu beachten!

3.1 Grundsystematik der Umsatzsteuer

Technisch ausgedrückt handelt es sich bei der deutschen Umsatzsteuer um eine sog. Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Damit kommt bereits zum Ausdruck, dass das Steuersystem grundsätzlich durch zwei unabhängig voneinander zu sehende Säulen getragen wird.

Die erste Säule bilden die Ausgangsumsätze und die darauf zu erhebende Ausgangsumsatzsteuer. Die zweite Säule wird durch die Vorsteuer gebildet.

Im Mittelpunkt der Umsatzsteuer steht „der Unternehmer“, da das Umsatzsteuerrecht nur auf Unternehmer i.S.d. UStG anwendbar ist. Ein selbstständiger Zahnarzt ist ein Unternehmer i.S.d. § 2 UStG, wenn er eine gewerbliche oder berufliche Tätig-

Beispiele für typische Sonderbetriebsausgaben in der Zahnarztpraxis: Insbesondere Kosten für Fortbildungsveranstaltungen, für Fachliteratur, Berufshaftpflichtversicherung oder Reisekosten sowie häufig auch Aufwendungen für die Ausstattung des persönlichen Arbeitsbereiches, die der Einzelne trägt, aber dennoch für seine Berufsausübung im Rahmen der Gemeinschaft genutzt werden.

Der betriebliche Praxis-Pkw rechnet natürlich auch zum Sonderbetriebsvermögen und zu den Sonderbetriebsausgaben, sofern er zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird. Der Nachweis ist durch den Zahnarzt zu erbringen.

4. Betriebsprüfung

Die §§ 193–203a AO (Abgabenordnung) regeln die grundsätzliche Vorgehensweise für alle Arten von Prüfungen, die in einer Zahnarztpraxis anfallen können. Die Außenprüfung ist dabei Mittel zum Zweck. Denn die „Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden (siehe § 85 AO).

4.1 Arten von Betriebsprüfungen

Betriebsprüfungen für Zahnärzte finden für folgende Anlässe statt:

- Allgemeine Betriebsprüfung (§ 193 AO),
- Abgekürzte Außenprüfung (§ 203 AO),
- Lohnsteuer Außenprüfung (§ 42f EStG),
- Umsatzsteuersonderprüfung.

Betriebsprüfungen bedürfen einer strengen gesetzlichen Vorgabe. Neben den Rechtsgrundlagen verwendet die Finanzverwaltung die sogenannte Betriebsprüfungsordnung (Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung – Betriebsprüfungsordnung – (BpO 2000)). Dies ist zwar kein Gesetz, die Finanzverwaltung hält sich im Rahmen einer Selbstbindung aber an diese Vorgaben, auch wenn sie sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken.

Nicht zu den Betriebsprüfungen gehören:

- Einzelermittlungsmaßnahmen des Außenprüfers,
- Umsatzsteuernachschau nach § 27b UStG,

- betriebsnahe Veranlagungen, die von der Veranlagungsdienststelle des Finanzamts vor Ort durchgeführt werden,
- Steuerfahndung.

Aufgrund der Vielzahl der Steuerfälle ist es im Allgemeinen für die Finanzbehörde nicht möglich, zeitnah alle für sie offenen Fragen zu klären oder näher zu untersuchen. Für diese Fälle gibt es die **Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung** (§ 164 AO) und die **vorläufige Steuerfestsetzung** (§ 165 AO). Hiermit wird ein Steuerbescheid erlassen und es bleibt der Finanzbehörde die Möglichkeit, zu einem späterem Zeitpunkt diese Festsetzungen nochmals zu überprüfen. Dies ist u.a. die Aufgabe des Betriebsprüfers.

Neben den steuerlichen Außenprüfungen muss der Zahnarzt im Allgemeinen auch an Prüfungen der Sozialversicherungsträger (DRV) teilnehmen, die nach ähnlichen Regeln ablaufen sowie ähnliche Ziele verfolgt.

4.2 Wer wird alles geprüft?

Neben objektiv fassbaren Anlässen für eine Betriebsprüfung gibt es eine ganz Reihe von Ansatzpunkten, die weniger greifbar sind und die einzeln oder in Kumulation eine Betriebsprüfung auslösen können. Zunächst einmal gibt es sogenannte Größenklassen, die Betriebe voneinander abgrenzen und darüber bestimmen, ob ein Betrieb immer oder selten geprüft wird.

In dem BMF-Schreiben vom 15.12.2022 (Einordnung in Größenklassen gemäß § 3 BpO 2000; Festlegung neuer Abgrenzungsmerkmale zum 01.01.2024, IV A 8 – S 1450/19/10001:003) werden für Zahnärzte folgende Größenklassen festgelegt:

Betriebsmerkmal in €	Großbetriebe (G)	Mittelbetriebe (M)	Kleinbetriebe (K)
Umsatzerlöse oder	12.000.000 €	5.600.000 €	990.000 €
Steuerlicher Gewinn über	1.400.000 €	700.000 €	165.000 €

Großbetriebe werden lückenlos geprüft. Das bedeutet nicht, dass jedes Jahr ein Betriebsprüfer erscheint, sondern dass zwischen den Prüfungszeiträumen keine „prüfungsfreie Zeit“ besteht. Mittelbetriebe werden nicht lückenlos geprüft, sondern zwischen diesen Prüfungen liegen immer Jahre, in denen keine Prüfung stattfindet. Kleinbetriebe werden aufgrund ihrer steuerlichen Bedeutung ebenfalls nicht lückenlos geprüft.

Beispiel:

Die Zahnärzte Müller, Meyer und Schulze betreiben gemeinsam eine zahnärztliche Berufsausübungsgemeinschaft. Die Gesamthonorareinnahmen des Jahres 01 betragen 1,5 Mio. €. Der Gewinn beträgt im selben Jahr 750.000 €.

Lösung:

Das Größenklassenmerkmal Umsatz ist für den Mittelbetrieb nicht erfüllt, aber der Gewinn liegt oberhalb der Grenze von 700.000 €. Die zahnärztliche Berufsausübungsgemeinschaft Müller, Meyer, Schulze gilt als Mittelbetrieb.

Weitere Ansatzpunkte, die für eine anstehende Betriebsprüfung sprechen, sind:

- Die Zahnarztpraxis wurde bisher noch nicht geprüft.
- Die Möglichkeit zur Prüfung durch den Vorbehalt der Nachprüfung liegt vor.
- Es finden wesentliche Änderungen im Betrieb statt, z.B. Aufgabe, Veräußerung, Übertragung der Praxis oder Kooperation.
- Bei sonst konstanter Geschäftsentwicklung liegen starke Schwankungen im Gewinn, Umsatz oder den Betriebsausgaben vor.
- Dem Finanzamt liegt eine Kontrollmitteilung vor z.B. über eine Vertretung beim Kollegen oder über eine Incentive-Reise des Dental-Depots.
- Der Zahnarzt leistet sich einen hohen privaten Lebensstandard, hat aber nur geringe Privatentnahmen.
- In die Praxis werden Einlagen vorgenommen, bei denen die Mittelherkunft unklar ist.

All diese Kriterien können, müssen aber nicht zu einer Betriebsprüfung führen. Die einzig sichere Einschätzung ist, dass ein Großbetrieb mit hoher Wahrscheinlichkeit früher oder später geprüft wird.

Ein **Rechtsanspruch auf Vornahme einer Außenprüfung** besteht im Übrigen nicht, selbst wenn der Zahnarzt ein Interesse an einer verbindlichen Zusage nach § 204 AO hat.

4.3 Ablauf der Betriebsprüfung in der Zahnarztpraxis

Eine Betriebsprüfung ist kein außergewöhnlicher Vorgang. Es sind damit per se keine negativen Folgen verbunden und nicht selten endet eine Betriebsprüfung mit

Zusammenfassung der Bewertung nach der Bundesärztekammermethode

Praxisbewertung der Gesamtpraxis	
Substanzwert (materieller Wert)	100.000,00 €
Goodwill (immaterieller Wert)	<u>241.888,00 €</u>
Praxisgesamtwert	341.888,00 €

Es ergibt sich ein Gesamtwert der Praxis von 341.888,00 €.

Die genaue Berechnung ist der nachfolgenden Tabelle zu entnehmen:

Bundesärztekammer-Methode	
Gewinn in €	
Wirtschaftsjahr 2022	292.000,00 €
Wirtschaftsjahr 2023	270.000,00 €
Wirtschaftsjahr 2024	<u>281.000,00 €</u>
=	843.000,00 €
Durchschnittlicher Jahresgewinn	281.000,00 €
./. Kalkulatorischer Arbeitslohn	<u>160.056,00 €</u>
= nachhaltig erzielbarer Gewinn	120.944,00 €
Prognosemultiplikator (2 x für Einzelpraxis, 2,5 x für Sozietät)	
Ideeller Praxiswert (Goodwill)	241.888,00 €

2.2.2 Ertragswertmethoden

Die Gruppe der **Ertragswertmethoden**, unter die die Methode des IDW und die modifizierte Ertragswertmethode fallen, leiten den Goodwill aus zukünftig zu erwartenden Liquiditätsüberschüssen ab, bei denen Kosten für die Substanzerhaltung berücksichtigt worden sind. Grundsätzlich wird auch hier bei den zukünftigen Erträgen ein Zahnarztgehalt als kalkulatorischer Unternehmerlohn vom Gewinn abgezogen. Die Zukunftserträge werden mittels eines noch zu beschreibenden **Kapitalisierungszinssatzes** abgezinst. Der Kapitalisierungszins ist ein Ausdruck für die Geldentwertung und das Risiko, das mit der Praxis zusammenhängt. Je höher das Risiko ist, desto höher ist der Kapitalisierungszinssatz. Je größer die Chancen der Praxis sind, desto niedriger ist der Kapitalisierungszinssatz. Es werden also Risikoabschläge berechnet, die über eine Reduzierung der Zukunftserträge den Gesamt-

wert der Zahnarztpraxis vermindern. Die Summe der abgezinsten Zukunftserträge bildet den immateriellen Wert, also den **Goodwill**.

Das **modifizierte Ertragswertverfahren** (auch: modifizierte Ertragswertmethode) unterscheidet sich vom einfachen Ertragswertverfahren durch die Begrenzung des Kapitalisierungszeitraumes (Goodwill-Reichweite) und die daraus folgende Einbeziehung des Substanzwertes. Bei der Anwendung des modifizierten Ertragswertverfahrens gibt es verschiedene Ansätze. Das modifizierte Ertragswertverfahren, das sich an dem IDW S1-Standard des Instituts der Wirtschaftsprüfer orientiert, hat sich in der Praxis bewährt.

So hat der Bundesgerichtshof in seiner Entscheidung vom 09.02.2011 (XII ZR 40/09, NJW 2011, 999) das reine Ertragswertverfahren für die Bewertung einer Zahnarztpraxis als unzulänglich erklärt und auf die individuelle Berechnung des Unternehmerlohns verwiesen. Das Bundessozialgericht hat darauf aufbauend in einem Urteil vom 14.12.2011 (B 6 KA 39/10, BSGE 110, 34) die modifizierte Ertragswertmethode für die Ermittlung von Praxiswerten als geeignet anerkannt.

Wenn man davon ausgeht, dass der Durchschnittsgewinn der vergangenen drei Jahre zukünftig erzielbar sein wird, stellt dieser die Eingangsgröße dar, um die Berechnung nach der modifizierten Ertragswertmethode durchzuführen.

Praxiseinnahmen	2022	2023	2024
KZV-Einnahmen	372.000 €	368.000 €	380.000 €
Einnahmen aus Privatliquidationen	324.000 €	335.000 €	340.000 €
Sonstige Einnahmen	25.000 €	30.000 €	20.000 €
./. nicht nachhaltige Einnahmen (z.B. Gutachtertätigkeit, Geräteverkauf)	0 €	./. 5.000 €	./. 3.000 €
Summe Praxiseinnahmen	721.000 €	728.000 €	737.000 €
Praxisausgaben			
Praxis-/Laborbedarf/ Fremdleistungen	./. 76.000 €	./. 80.000 €	./. 75.000 €
Personalkosten	./. 210.000 €	./. 220.000 €	./. 230.000 €
Raumkosten	./. 66.000 €	./. 67.000 €	./. 66.000 €

Steuern, Versicherungen, Beiträge	./.	15.000 €	./.	15.000 €	./.	15.000 €
Fahrzeugkosten	./.	6.000 €	./.	6.000 €	./.	6.000 €
Werbe- und Reisekosten	./.	6.000 €	./.	5.000 €	./.	4.000 €
Instandhaltung/Wartung	./.	12.000 €	./.	5.000 €	./.	5.000 €
Abschreibungen	./.	41.000 €	./.	33.000 €	./.	30.000 €
Zinsaufwendungen	./.	6.000 €	./.	6.000 €	./.	6.000 €
Sonstige Kosten	./.	8.000 €	./.	9.000 €	./.	5.000 €
./.	Fahrzeugkosten	<u>+ 6.000 €</u>	<u>+ 6.000 €</u>	<u>+ 6.000 €</u>		
Summe Praxisausgaben	./.	440.000 €	./.	440.000 €	./.	436.000 €
Gewinn/Verlust (-)		281.000 €		288.000 €		301.000 €
Durchschnitt						290.000 €
./.	alternatives Arztgehalt				./.	<u>228.000 €</u>
nachhaltig erzielbarer Gewinn						62.000 €
./.	Ertragsteuerbelastung (35 %)				./.	<u>21.700 €</u>
Zwischenergebnis						40.300 €
Abzinsung (Basiszins + Marktrisikoprämie) auf 5 Jahre						174.000 €
Ideeller Wert						174.000 €
Materieller Wert						<u>100.000 €</u>
Praxisgesamtwert						274.000 €

Große Streitpunkte in der Diskussion um das Bewertungsverfahren liegen in der Beantwortung dieser Fragen:

- Was ist der richtige Kapitalisierungszinssatz?
- Was ist der richtige Abzinsungszeitraum?

Der **Abzinsungszeitraum** soll grundsätzlich die „Verflüchtigung“ des immateriellen Praxiswerts beschreiben. Diese Goodwill-Verflüchtigung tritt auf, wenn das Vertrauen zwischen Patienten und Zahnarzt nach dem Ausscheiden des bisherigen Praxisinhabers schnell schwindet. Während des Kapitalisierungszeitraums entwickelt

3. Notwendige Unterlagen zur Praxisbewertung

1.	<p>Einnahme-/Überschussrechnung oder Bilanzen der letzten fünf Jahre</p> <p>Es sind ebenfalls erforderlich die sog. Kontennachweise bei Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen bzw. die sog. Summen- und Saldenliste</p>	<p>Abgeber/Steuerberater</p> <p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>
2.	<p>Betriebswirtschaftliche Auswertungen (BWA)</p> <p>Grundsätzlich, soweit die Einnahme-/Überschussrechnung bzw. die Bilanz noch nicht erstellt ist und für das laufende Jahr;</p> <p>auch hier sind Kontennachweise, Summen- und Saldenlisten erforderlich.</p> <p>Es empfiehlt sich, auch die betriebswirtschaftlichen Auswertungen und hier die sog. kurzfristige Erfolgsrechnung (KER), ohne extra Summen- und Saldenliste für den gesamten fünfjährigen Betrachtungszeitraum anzufordern, da sich hieraus besondere Rückschlüsse auf die betriebswirtschaftliche Situation der Praxis ergeben.</p>	<p>Abgeber/Steuerberater</p> <p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>
3.	Abrechnung der letzten 12 Quartale der KZV	<p>Abgeber/KZV</p> <p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>
	Rechnungsausgangsbuch bei selbst erstellten Selbstzahlerrechnungen	<p>Abgeber/Steuerberater</p> <p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>
	Abrechnungen des Rechnungslegungsinstituts (PVS, EOS Health AG)	<p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>
4.	<p>Leistungsstatistik der Praxis</p> <p>Anschaffungsrechnungen</p>	<p>Abgeber</p> <p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>

4.	<p>Soweit noch nicht erfasst:</p> <ul style="list-style-type: none"> Anlageverzeichnis über alle Gegenstände/über das Inventar der Praxis; <p>Hier sollte bereits eine Bereinigung um nicht mehr vorhandene Vermögensgegenstände vorgenommen worden sein.</p>	<p>Abgeber/Steuerberater</p> <p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>
	Mietvertrag mit Nachträgen	<p>Abgeber</p> <p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>
	Grundrissplan der Praxis	<p>Abgeber</p> <p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>
	<p>Leasingverträge</p> <p>Laufzeit, Anschaffungspreis, Beginn und Restwert müssen daraus hervorgehen.</p>	<p>Erwerber/Steuerberater</p> <p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>
	<p>Jahreslohnjournale der letzten drei Jahre</p> <p>Hieraus muss sich ergeben, welche Mitarbeiter dem Betrieb noch zugehörig sind wie Helferinnen in Elternzeit sowie der Ehegatte.</p>	<p>Abgeber/Steuerberater</p> <p>Geprüft</p> <p><input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein</p>

