

Steuerlicher Leitfaden für den Verkauf von Mundhygieneartikeln

Der Prophylaxe-Shop in der Praxis

Ein Beitrag von Bernhard Fuchs, Volkach, und Herbert Michel, Würzburg

Die präventionsorientierte Zahnmedizin wird das prägende Zukunftsmodell zeitgemäßer zahnärztlicher Berufsausübung sein. Viele Praxen haben deshalb schon organisatorische Änderungen vorgenommen und praktizieren ein schlüssiges Prophylaxekonzept. Erfolgreiche Prophylaxe setzt ein hochtrainiertes, kompetentes Praxisteam voraus, das eine wirkungsvolle Prophylaxe bedarfsgerecht und systematisch zu praktizieren weiß. Zum Angebot einer professionellen Prophylaxe gehört heute aber auch, dem Patienten die Möglichkeit zum Erwerb der empfohlenen Zahn und Mundpflegeartikel in der Praxis zu geben. Allgemein bekannt ist, dass berufsrechtlich keine Bedenken gegen den Verkauf dieser Artikel bestehen. Mit diesem Beitrag soll die große Unsicherheit bezüglich der steuerlichen Behandlung eines solchen „ProphylaxeShops“ beseitigt werden.

Vorbemerkung:

Dieser Beitrag zur steuerlichen Behandlung der Verkaufstätigkeit ist in Zusammenarbeit mit Herrn Steuerberater Bernhard Fuchs aus der Kanzlei Fuchs + Martin in Volkach entstanden. Diese Kanzlei hat sich auf die Beratung von Heilberufen spezialisiert.

Der nachfolgende Beitrag befasst sich ausschließlich mit steuerrechtlichen Aspekten. Etwaige berufsrechtliche Probleme wurden nicht beleuchtet. Die Ausführungen beruhen auf dem Rechtsstand vom März 2002. Aus leidvoller Erfahrung sind kurzfristige künftige Änderungen nicht auszuschließen. Jegliche Haftung wird ausdrücklich ausgeschlossen. Der Zahnarzt sollte bei geplanter Verkaufstätigkeit stets Rücksprache mit seinem Steuerberater nehmen. In schwierigen Fällen ist auch an die Einholung einer verbindlichen Auskunft des Finanzamtes zu denken.

Umsatzsteuer

Die zahnärztliche Tätigkeit ist nach § 4 Nr. 14 UstG grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Ausnahme hiervon ist nur die in der eigenen Praxis hergestellte Prothetik.

Der Verkauf von Waren ist keine zahnärztliche Tätigkeit, auch wenn diese Waren in en

gem. Zusammenhang mit der praktizierten Zahnheilkunde stehen, wie dies zum Beispiel bei Prophylaxeartikeln der Fall ist (Abb.). Der Verkauf ist deshalb prinzipiell umsatzsteuerpflichtig.

Übersteigt der Verkaufsumsatz die Grenze von EUR 16.600 pro Jahr nicht, handelt es sich bei dem Zahnarzt gemäß § 19 UStG um einen so genannten Kleinunternehmer. In diesem Fall tritt keine Umsatzsteuerpflicht ein, es sei denn, der Zahnarzt ist schon aus anderen Gründen umsatzsteuerpflichtig, wie beispielsweise durch sein Praxislabor oder durch Tätigkeiten außerhalb seiner Praxis (Vermietung einer Büroimmobilie o. ä.). Entsprechendes gilt für Gemeinschaftspraxen. Ein Kleinunternehmer kann jedoch freiwillig zur

Regelumsatzbesteuerung „optieren“. Eine solche Option ist für fünf Jahre bindend. Wer umsatzsteuerpflichtig ist oder als Kleinunternehmer zur Umsatzsteuerpflicht optiert, muss bestimmte Aufzeichnungen führen, damit die Umsatzsteuerschuld ermittelt werden kann. Auch müssen jährlich Umsatzsteuererklärungen und beim Überschreiten bestimmter Grenzen vierteljährlich oder monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben werden.

Die Umsatzsteuerpflicht hat zur Folge, dass von den Verkaufserlösen 16 Prozent Umsatzsteuer herausgerechnet werden müssen und dem Finanzamt geschuldet werden. Auf der anderen Seite darf der Umsatzsteuerpflichtige die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, die so genannte Vorsteuer, bei der Umsatzsteuerschuld dagegenrechnen. Nur der Differenzbetrag ist an das Finanzamt zu zahlen. Insbesondere ist hier an die Vorsteuer auf den Wareneinkauf und auf die Kosten für die Einrichtungsgegenstände, die ausschließlich dem Warenverkauf dienen, zu denken. Diese Vorsteuer kann vollständig abgezogen werden. Wenn der umsatzsteuerpflichtige Verkaufsumsatz in Ausnahmefällen eine erhebliche Größenordnung erreicht, kann es sinnvoll sein, auch Vorsteuern für empfangene Leistungen, die sowohl der Praxis als auch dem Warenverkauf dienen, wie zum Beispiel für Miete usw. den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen anteilig zuzuordnen und abzuziehen. Auch bei Unterschreiten der Kleinunternehmergrenze von EUR 16.600 p. a. kann es in Einzelfällen sinnvoll sein, freiwillig zur Umsatzsteuer zu optieren. Nämlich dann, wenn auf den fünfjährigen Bindungszeitraum gerechnet die Vorsteuern nennenswert höher sein werden als die Umsatzsteuer auf die Verkaufserlöse.

Dies wird insbesondere in Betracht kommen, wenn für die Verkaufstätigkeit Anlageinvestitionen - in der Regel für Einrichtungsgegenstände - in beträchtlicher Höhe anfallen.

Fazit:

Die Umsatzsteuerpflicht ist mit Arbeitsaufwand verbunden. Die Vorsteuer auf Einrichtungsinvestitionen wird in der Regel gering sein, so dass regelmäßig die Umsatzsteuerschuld höher sein wird als der Vorsteuerabzug. Eine Option zur Umsatzsteuerpflicht wird deshalb bei Unterschreiten der Umsatzgrenze von EUR 16.600 p. a. in der Regel nicht sinnvoll sein.

Gewerbsteuer

Allgemein

Die Einkünfte aus zahnärztlicher Tätigkeit sind gemäß § 18 EStG als freiberuflich anzusehen und unterliegen deshalb grundsätzlich nicht der Gewerbesteuerpflicht. Der Ankauf und Verkauf von Waren jedoch ist grundsätzlich der freiberuflichen Tätigkeit wesensfremd.

Da der Zahnarzt mit dem Verkauf von Waren in Konkurrenz zur gewerblichen Wirtschaft tritt, entsteht bei ihm prinzipiell Gewerbesteuerpflicht. Nebenbei bemerkt sind auch Apotheker gewerbesteuerpflichtig. Die Gewerbesteuer ist eine besonders unangenehme Steuer, da sie im Prinzip zusätzlich zur Einkommensteuer zu zahlen ist. Seit 2001 ist aber aufgrund der Unternehmenssteuerreform eine Teilanrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer möglich. Maximal angerechnet wird gemäß § 35 EStG das 1,8fache des Gewerbesteuermessbetrages. Inwieweit hierdurch eine Kompensation der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer erfolgt, hängt, zusätzlich zu den nachfolgend genannten Umständen bei der

Einkommensteuer, von der Höhe des Gewerbesteuer-Hebesatzes der betreffenden Kommune ab. Je nach den Umständen des Einzelfalles kann sich hierbei eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer ergeben. Es kann aber auch vorkommen, dass sich die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nur in geringerem Umfang oder überhaupt nicht auswirkt. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb durch Verluste aus anderen Einkunftsarten stark gemindert werden. Gewinne von bis zu EUR 24.500 jährlich sind grundsätzlich von der Gewerbesteuer freigestellt (nicht bei der GmbH). Bei Überschreitung dieses Freibetrages beginnt die Gewerbesteuerpflicht aufgrund einer Staffelung nach und nach, um bei Überschreitung eines Betrages von EUR 73.600 jährlich mit voller Schärfe einzusetzen. Je nach Hebesatz der Gemeinde beziehungsweise Stadt kann die Gewerbesteuer bis zu 20 Prozent des Gewinnes betragen. Wird neben einer freiberuflichen eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, sind die beiden Tätigkeiten steuerlich getrennt zu behandeln, wenn eine Trennung nach der Verkehrsauffassung ohne besondere Schwierigkeiten möglich ist. Eine getrennte Behandlung wird insbesondere in Betracht kommen können, wenn eine getrennte Buchführung für die beiden Tätigkeiten vorhanden ist; soweit erforderlich, können die Besteuerungsgrundlagen auch im Schätzungswege festgestellt werden.

Sind aber bei einer gemischten Tätigkeit die beiden Tätigkeitsmerkmale miteinander verflochten und bedingen sie sich gegenseitig unlösbar, so muss der gesamte Betrieb als einheitlicher angesehen werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sich die freiberufliche Tätigkeit lediglich als Ausfluss einer gewerblichen Betätigung darstellt oder wenn ein einheitlicher Erfolg geschuldet wird und in der dafür erforderlichen gewerblichen Tätigkeit auch freiberufliche Leistungen enthalten sind. In diesem Fall ist unter Würdigung aller Umstände zu entscheiden, ob nach dem Gesamtbild die gemischte Tätigkeit insgesamt als freiberuflich oder als gewerblich zu behandeln ist. Das heißt bei „einheitlicher Betätigung“ ist alles gewerblich, wenn durch die gewerbliche Tätigkeit die einheitliche Tätigkeit eine „gewerbliche Prägung erfährt“ (BFH Urteil vom 24.04.1997, IV-R60/95, BStBI 1997 II Seite 567).

Beispiel: Freiberuflich tätige Ingenieure, die Software entwickeln, liefern ihren Kunden auch die speziell darauf abgestimmte Hardware.

Der Verkauf von Zahnpflegemitteln einerseits und die zahnärztliche Tätigkeit andererseits ist nicht einheitlich, sondern leicht trennbar. Aufgrund der Gewerbeordnung ist für eine gewerbliche Tätigkeit bei der zuständigen Gemeinde eine Gewerbebeanmeldung vorzunehmen. Ob dies tatsächlich getan wird oder nicht, hat allerdings auf die steuerliche Behandlung keinen Einfluss. Auch wird eine fehlende Gewerbebeanmeldung bei Gewerbebetrieben von geringem Umfang von den Kommunalbehörden nicht beanstandet.

Einzelpraxis

Vorbemerkung zu Praxisgemeinschaften: Bei einer Praxisgemeinschaft handelt es sich um mindestens drei Unternehmen, nämlich um zwei Einzelpraxen sowie um die eigentliche Praxisgemeinschaft, die in der Regel das Personal beschäftigt, die Räume mietet und die Einrichtung besitzt. Wenn der Verkauf der Waren durch die jeweilige Einzelpraxis stattfindet, gelten die nachfolgenden Ausführungen zur normalen Einzelpraxis. Ist die Praxisgemeinschaft die Verkäuferin, gelten die Ausführungen zur Gemeinschaftspraxis.

Wenn es sich bei der gewerblichen Tätigkeit um eine, wie vorstehend ausgeführt, „trennbare Tätigkeit“ handelt, entstehen keine Probleme, wenn

getrennte Rechnungen und Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben der gewerblichen Tätigkeit vorliegen.

In der Regel ist es zulässig, die Einnahmen / Ausgaben der Zahnarztpraxis und die Einnahmen / Ausgaben aus der gewerblichen Tätigkeit in einer Finanzbuchhaltung aufzuzeichnen und in einer gemeinsamen Gewinnermittlung (Einnahmen-Überschuss-Rechnung bzw. Bilanz) zu erfassen. Die Einnahmen und Ausgaben sollten aber jeweils auf eigenen Buchführungskonten erfasst und in der Gewinnermittlung getrennt ausgewiesen werden. Sollte dies nicht (vollständig) geschehen sein, ist gemäß Hinweis 136 der Einkommensteuerrichtlinien eine Trennung im Schätzungswege zulässig.

Ganz allgemein lässt sich derzeit aus der Rechtsprechung und den Anweisungen der Finanzverwaltung eine wohlwollende Haltung zur Aufteilung von trennbarer gewerblicher Tätigkeit und freiberuflicher Tätigkeit entnehmen. Ist die gewerbliche Verkaufstätigkeit von erheblicher Bedeutung, empfiehlt sich unseres Erachtens gleichwohl eine Ausgliederung analog den nachfolgenden Ausführungen zur Gemeinschaftspraxis. Das gilt auch für den Zahnarzt, der absolut sichergehen will.

Gemeinschaftspraxis

Hinsichtlich der Gewerbesteuergefahr besteht zur Einzelpraxis ein gravierender Unterschied durch die „Abfärbetheorie“ des § 15 Abs. 3 Nummer 1 EStG. Die gleiche Problematik kann sich in Einzelfällen durch das Entstehen einer kapitalistischen beziehungsweise einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ergeben, nämlich bei der Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen, wie zum Beispiel eigenen Räumen oder sehr umfangreicher Einrichtung.

§ 15 Abs. 3 Nummer 1 EStG sagt: „Bei einer Personengesellschaft, die auch gewerblich tätig ist, ist alles gewerblich, auch die an sich freiberufliche Tätigkeit. Auf den Umfang der gewerblichen Tätigkeit kommt es hierbei prinzipiell nicht an.“

Diese Vorschrift hat in der Vergangenheit schon manches Steuerdrama ausgelöst,

verlor allerdings seit 2001 aufgrund der Teilanrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG in vielen Fällen an Brisanz. Leider schlugen bisher alle Versuche fehl, diese Regelung zu beseitigen. So hat das Bundesverfassungsgericht eine entsprechende Vorlage des niedersächsischen Finanzgerichts nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss vom 17.11.1998 - 1 BvL 10/98). Der Bundesfinanzhof (BFH) bestätigt ständig die Anwendung dieser Regelung. Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 11.08.1999 [2] entschieden, dass ein gewerblicher Anteil am Gesamtumsatz von ganz untergeordneter Bedeutung nicht zu einer Abfärbung führt. Im Urteilsfall betragen die gewerblichen Umsätze 1,25 Prozent des Gesamtumsatzes. Für bereits verunglückte Fälle, in denen keine Ausgliederung erfolgte, kann dieses BFH-Urteil eine Hilfe bei der Auseinandersetzung mit dem Finanzamt sein. In noch zu gestaltenden Fällen sollte aber vorsichtigerweise nicht zu viel auf dieses Urteil gegeben werden. Zum einen kann der im BFH-Urteil genannte Umsatzanteil von 1,25 Prozent leicht überschritten werden, zum anderen kann der BFH seine Meinung gelegentlich auch wieder ändern. Deshalb ist hier nach wie vor höchste Vorsicht geboten! Das Eintreten einer „gewerblichen Abfärbung“ auf die freiberufliche Tätigkeit einer Personengesellschaft hat zur Folge, dass der gesamte Gewinn der Gemeinschaftspraxis gewerbesteuerpflichtig wird. Hat zum Beispiel die

Gemeinschaftspraxis einen freiberuflichen Gewinn von EUR 358.000 pro Jahr, kann - in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinde - eine Gewerbesteuerschuld von zirka EUR 51.200 p. a. anfallen. Dieser Nachteil wird ab dem Veranlagungszeitraum 2001 durch die unter „Allgemein“ geschilderte Teilanrechnung der Gewerbesteuer in positiven Fällen kompensiert, in anderen gemindert. In extrem unglücklich gelagerten Fällen erfolgt jedoch keinerlei Anrechnung dieser Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer.

Das Problem kann nur durch „Ausgliederung“ der gewerblichen Tätigkeit gelöst werden. Diese Ausgliederung ist zum Beispiel zulässig auf eine zweite Personengesellschaft, die beteiligungsidentisch mit der zahnärztlichen Gemeinschaftspraxis sein darf. Es kann auch auf nur einen Gesellschafter oder auf den bzw. die Ehegatten ausgegliedert werden. Die Ausgliederung auf die Ehegatten oder einzelne Beteiligte wird insbesondere dann sinnvoll sein, wenn ansonsten eine Betriebsaufspaltung droht. Keinesfalls sollte die zahnärztliche Gemeinschaftspraxis als solche an der Gewerbe-GbR beteiligt sein, da dann ebenfalls „gewerbliche Abfärbung“ eintreten würde.

Was ist bei der Ausgliederung zu beachten?

Grundsatz:

Die Gewerbegesellschaft muss unbedingt als eigene Gesellschaft nach außen erkennbar werden.

Im Einzelnen:

- Der Gesellschaftsvertrag (schriftlich!) ist so zu gestalten, dass die Gewerbegesellschaft wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell von der zahnärztlichen Gemeinschaftspraxis unabhängig ist.
- Es müssen getrennte Bankkonten und Kassen vorhanden sein.
- Es sind verschiedene Rechnungsvordrucke und Briefbögen zu verwenden.

Die beiden Gesellschaften müssen zur Unterscheidbarkeit unterschiedliche Bezeichnungen tragen:

z. B. Huber & Maier - Zahnärzte (GbR)

z. B. Huber & Maier - Mundhygieneartikel GbR.

Für die Gewerbegesellschaft sind auch Phantasienamen

zulässig, z. B. „Blitzender Zahn GbR“, „Kussmund GbR“ oder „Zahn um Zahn GbR“.

- Für die beiden Geschäftsbereiche ist jeweils eine eigenständige Buchführung einzurichten und eine eigene Gewinnermittlung vorzunehmen. Einzelne Falschbuchungen sind nach Auffassung des BFH jedoch unschädlich.

- Die beiden Gesellschaften müssen jeweils über eigenes Betriebsvermögen verfügen, wofür allerdings Forderungen, Bankkonto und Barkasse genügen. Von der Gewerbe-GbR allein genutztes Betriebsvermögen, das bislang der Gemeinschaftspraxis zugerechnet wurde, muss gegebenenfalls in die neu gegründete Gewerbe-Gesellschaft überführt werden.

- Nach dem BFH-Urteil vom 19.02.1998 [3] kann der Eindruck entstehen, dass die gewerbliche Tätigkeit in eigenen Räumen betrieben werden muss, die ihr aber von der Zahnarzt-GbR überlassen werden dürfen. Im Erlass des Finanzministeriums vom 14.05. 1997 [1] wurde das nicht verlangt.

Dr. Arno Bordewin, Richter am BFH a. D., Bonn, meint in einem Aufsatz hierzu: „Allerdings müsste es (bei gegebenem Raummangel) unschädlich sein, wenn die eine GbR der anderen lediglich die Mitbenutzung eines Raumes gestattet. “

Nach Auskunft der OFD Nürnberg sind eigene Räume dann nicht nötig, wenn die Gewerbe-GbR als solche nach außen erkennbar wird, das heißt wenn die anderen Punkte dieser Checkliste erfüllt sind.

- So genannte Allgemeinkosten wie Telefon, Porto, Kosten für Einrichtung und Räumlichkeiten sind anteilig von der Gewerbe-gesellschaft zu tragen. Der Aufwendungsersatz ist bei der Zahnärzte-GbR im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zu erfassen.
- Es muss aus Hinweisschildern am Praxiseingang und gegebenenfalls an dem von der Gewerbe-GbR genutzten Raum darauf geschlossen werden können, dass unabhängig von der zahnärztlichen Leistung die „Warenabgabe“ gesondert angeboten wird.
- Prophylaxe- und Pflegemittel sind vom Betriebsvermögen der Gemeinschaftspraxis getrennt zu lagern.
- Zwischen den Gesellschaften darf keine (mitunternehmerische) Betriebsaufspaltung bestehen. Das heißt: Die Zahnarzt-GbR darf der Gewerbe-GbR keine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen. Im Zweifel sollte eine verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung eingeholt werden, dass beispielsweise die überlassenen Räume nicht als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind (siehe auch BFH 13.11.1997, BStBl II 1998, Seite 254).

Das Finanzamt darf die Anforderungen an die Abgrenzung der beiden Gesellschaften des bürgerlichen Rechts aber nicht überziehen. Der BFH führt nämlich in seinem Urteil vom 19.02.1998 [3] aus: „Zur steuerlichen Anerkennung der Gesellschaft ist nicht erforderlich, dass einem rechtlich bzw. steuerrechtlich nicht kundigen Kunden/Patienten auch die unterschiedliche Organisationsform des Vertragspartners ersichtlich wird. Deshalb kommt es auch auf eine mögliche Einschränkung der ärztlichen Werbung durch Standesrecht nicht mehr an.“

Mit freundlicher Genehmigung von Herrn Dr. Herbert Michel, Ludwigstraße 11, 97070 Würzburg