

## **Es ist vollbracht: gleichlautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder zur Bewertung des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungssteuer**

Horst Stingl / Peter Goldbach, September 2009

Einige Unklarheiten, die von uns in einem vorhergehenden Artikel beschrieben wurden, sind nunmehr durch den Erlass, veröffentlicht im Bundessteuerblatt 2009, Teil 1, Nr. 13, S. 698 ff., ausgeräumt.

Vorweg ist festzustellen, dass die meisten der Feststellungen zu gewerblichen bzw. bilanzierenden Unternehmen und Gesellschaften beschrieben sind. Es wird zwar darauf verwiesen, dass die Grundsätze auch für freie Berufe und somit auch für Ärzte und Zahnärzte gelten, besondere Vorschriften für diese Berufe sind jedoch nicht gemacht und müssen aus den allgemeingültigen Aussagen abgeleitet werden.

Grundsätzlich ist der gemeine Wert aus Verkäufen abzuleiten. Dies ist bei Ärzten und Zahnärzten nur bei Berufsausübungsgemeinschaften denkbar, wenn Anteile innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag, z.B. für die Aufnahme eines weiteren Gesellschafters, getätigt wurden.

Dabei muss man immer wieder den Anlass der Bewertung nach dem Erbschaft- oder Schenkungsteuergesetz vor Augen haben, nämlich der hier betroffene Steuerpflichtige ist entweder verstorben und seine Erben oder Mitgesellschafter erhalten einen Vermögensvorteil aus der Beteiligung oder es geht um die schenkweise Aufnahme eines Angehörigen.

Wenn der Wert nicht aus Verkäufen abgeleitet werden kann, ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln. Anhaltspunkte dafür, dass ein Erwerber neben dem Ertragswertverfahren bei der Bemessung des Kaufpreises eine andere übliche Methode zugrunde legen würde, können sich insbesondere auch aus branchenspezifischen Verlautbarungen ergeben, z.B. bei Kammerberufen aus der Veröffentlichung der Kammern.

Die Bundesärztekammer und die Bundes-KV haben gerade gemeinsam Hinweise (ohne rechtliche Verbindlichkeit) zur Bewertung von Arztpraxen herausgegeben. In diesen wird das Ertragswertverfahren, modifiziert für die Besonderheiten ärztlicher Berufsausübung, für die Bewertung zur Grundlage gemacht. Somit ist das die derzeit übliche Methode, die somit nicht von den Vorschriften des Gesetzes abweicht. Nun werden auch Arztpraxen für steuerliche Zwecke die Ertragswertmethode anwenden müssen. Die Zahnärztekammern sind diesem Verfahren bislang nicht beigetreten. Allerdings gibt es hier auch keine anderen Veröffentlichungen oder branchenspezifischen Verlautbarungen, wie eine Bewertung vorgenommen werden

soll. Insbesondere existieren keine besonderen Vervielfältiger oder sonstigen Rechengrößen. Auch hier wird man davon ausgehen können, dass zukünftig für steuerliche Zwecke das Ertragswertverfahren anzuwenden ist.

Der Substanzwert ist in jedem Fall als Mindestwert anzusetzen, wenn entweder der gemeine Wert nach dem noch zu beschreibenden Ertragswertverfahren, oder mit einem Gutachtenwert, der nach dem Ertragswertverfahren ermittelt sein kann, oder eine andere im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke übliche Methode. Bei der Ermittlung des Substanzwertes als Mindestwertes ist jetzt klargestellt, dass ein Geschäfts- oder Firmenwert oder auch ein Praxiswert, unabhängig davon, ob er selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurde, nicht anzusetzen ist. Es sind lediglich die materiellen oder besondere immaterielle Wirtschaftsgüter wie Patente, Lizenzen anzusetzen. Das heißt für Arzt- und Zahnarztpraxen, dass auch dann, wenn im Anlageverzeichnis noch ein Praxiswert enthalten ist, der noch nicht abgeschrieben ist und der von einem Vorgänger erworben wurde, dieser nicht angesetzt werden muss. Nicht ausdrücklich erwähnt ist der sogenannte Zulassungswert, der als besonderes nicht abzuschreibendes Wirtschaftsgut – neben dem abschreibbaren Praxiswert – eventuell in den Büchern zu finden ist. Die bisherige steuerliche Rechtsprechung der Finanzgerichte ordnet diesem nicht abschreibbaren Praxiswert einen Rang wie Konzessionen bzw. ein ähnliches Recht zu. Damit ist davon auszugehen, dass dieser nicht abschreibbare Teil Zulassungswert bei der Ermittlung des Mindestwertes anzusetzen ist.

Die Gefahr für Arzt- und Zahnarztpraxen besteht darin, dass, wenn der Arzt oder Zahnarzt oder dessen Erben keine Vorsorge zur Wertermittlung getroffen haben, das Finanzamt den Wert zunächst einmal unter Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens, das ohne weitere Begründung zu höheren exorbitanten Steuerwerten führt, ansetzen wird. Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist nur dann nicht anzuwenden, wenn branchentypisch ertragswertorientierte Verfahren ausgeschlossen sind, weil z.B. Multiplikatorenverfahren oder Substanzwertverfahren zur Anwendung kommen. Wörtlich ist weiter beschrieben, dass dann, wenn branchentypisch auch ertragswertorientierte Verfahren anzuwenden sind, eine Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren möglich ist. Allerdings bleibt die Prüfung eines offensichtlich unzutreffenden Ergebnisses vorbehalten. Des Weiteren wird aber dazu gesagt, dass dann, wenn der Steuerpflichtige von dem vereinfachten Ertragswertverfahren bzw. dem dort ermittelten Wert abweichen will, er die Feststellungslast für die Ermittlung eines abweichenden Wertes trägt. Das heißt, es wird vermehrt zu Fällen kommen, in denen wahrscheinlich nur durch Gutachten eines vereidigten Sachverständigen ein niedrigerer Wert als der pauschale, im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelte Wert, anzusetzen ist.

Einflussfaktoren im vereinfachten Ertragswertverfahren sind letztlich nur noch der angemessene Unternehmerlohn sowie der pauschale Ertragsteueraufwand, der in diesem Verfahren auch bei nicht bilanzierenden Freiberuflern, also Ärzten, angesetzt

werden darf. Ein angemessener Unternehmerlohn soll aus an leitende Angestellte des Unternehmens gezahlten Bruttogehältern abgeleitet werden. Soweit nicht möglich, kann auf branchenspezifische Datensammlungen zurückgegriffen werden. Beides ist bei Arzt- und Zahnarztpraxen eher unwahrscheinlich. Es wird zwar vermehrt angestellte Ärzte und Zahnärzte geben, jedoch werden diese weder die Qualifikation noch die strategische kaufmännische Position des freiberuflichen Unternehmers ausüben und bezahlt bekommen. Auch hier muss wieder, wie bereits der BGH entschieden hat, der Ansatz eines individuell ermittelten kalkulatorischen Arztlohnes erlaubt sein.

Vorteilhaft ist, dass zur pauschalen Abgeltung des Ertragsteueraufwandes für ein positives Betriebsergebnis eine Steuer von 30 % darauf in Abzug zu bringen ist. Hier wird nicht nach Gewerbebetrieb oder sonstigen freiem Beruf, also Arzt und Zahnarzt, unterschieden.

Zusammenfassend ist festzustellen:

Die Bewertungsgrundsätze des Bewertungsgesetzes sind nur dann anzuwenden, wenn der steuerliche Tatbestand des Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes erfüllt ist, das heißt Bewertung bei Tod des Inhabers oder Schenkung durch den Inhaber.

Alle anderen Bewertungsanlässe einschließlich solcher in gerichtlichen Verfahren sind mit betriebswirtschaftlich üblichen Methoden zu bearbeiten.

Für Ärzte und Zahnärzte wird in solchen steuerlichen Bewertungsfällen das Ertragswertverfahren (modifiziertes Ertragswertverfahren) anzuwenden sein, weil Gerichte, Kammer und Standesorganisationen kein abweichendes Bewertungsverfahren (z.B. IBT-Methode, alte Bundesärztekammermethode, Mischverfahren), sondern eben gerade ausdrücklich inzwischen ein Ertragswertverfahren für anwendbar erklärt haben.

Das nach den Hinweisen der Ärztekammer tunlichst bereit gehaltene Gutachten bzw. ein vom vereidigten Sachverständigen im modifizierten Ertragswertverfahren ermitteltes Gutachten sollte rechtlich vorgelegt werden, bevor das Finanzamt im fiskalischen vereinfachten Ertragswertverfahren einen wahrscheinlich erheblich höheren Steuerwert feststellt.

**estimed**  
bewerten.bewegen

**estimed - Bernert, Stingl und Partner**

Am Dörpsdiek 2  
24109 Kiel/Melsdorf

Tel. (04340) 4070 60  
Fax (04340) 4070 99

[beratung@estimed.de](mailto:beratung@estimed.de)

Lokstedter Steindamm 35  
22529 Hamburg

Tel. (040) 2390 876 55  
Fax (040) 2390 876 56

[beratung@estimed.de](mailto:beratung@estimed.de)