

Steuerliche Gefahren bei Gründung und Betrieb von Medizinischen Versorgungszentren
4.11.2011 Düsseldorf



**LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER**


Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Robert-Perthel-Str. 77a, 50739 Köln, Telefon 0221/95 74 94-0, E-Mail: office@laufmich.de



Steuerliche Gefahren bei
Gründung und Betrieb von
Medizinischen Versorgungszentren





LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater


Aktueller Stand Abschreibung Vertragsarztzulassung

Exkurs:

Aktueller Stand Abschreibung Vertragsarztzulassung

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 3



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Aktueller Stand Abschreibung Vertragsarztzulassung


Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung:
Die Zulassung zur vertragsärztlichen Versorgung stellt grundsätzlich ein **eigenständiges, nicht abnutzbares, immaterielles Wirtschaftsgut** dar.

Folge:
Der auf die Zulassung entfallende Kaufpreis für eine Arztpraxis kann nicht abgeschrieben werden, die Anschaffungskosten wirken sich erst im Zeitpunkt der Praxisveräußerung aus.

FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 09.04.2008, 2 K 2649/07:
Die Kassenzulassung ist kein gesondert vom Praxiswert zu erfassendes, nicht abnutzbares, immaterielles Wirtschaftsgut, sondern ein wertbildender Faktor für diesen.

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 4


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Aktueller Stand Abschreibung Vertragsarztzulassung

Ganz aktuell: BFH Urteil v. 09.08.2011, VIII R 2011


Orientiert sich der Kaufpreis für eine Vertragsarztzulassung ausschließlich am Verkehrswert, ist der im Praxiswert enthaltene Vorteil aus der Vertragsarztzulassung damit abgegolten.

Lediglich in **Sonderfällen** kann die Zulassung Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs sein.

- z.B. wenn Zahlungen im Zusammenhang mit der Erlangung des Vertragsarztsitzes geleistet werden, ohne dass eine Praxisübernahme stattfindet und der Vertragsarztsitz an einen anderen Ort verlegt wird.

Aus dem Urteil ergibt sich, dass der Kaufpreis für den Erwerb einer Arztpraxis in der Regel, von der erwähnten Ausnahme abgesehen, voll abschreibbar ist.

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 5


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

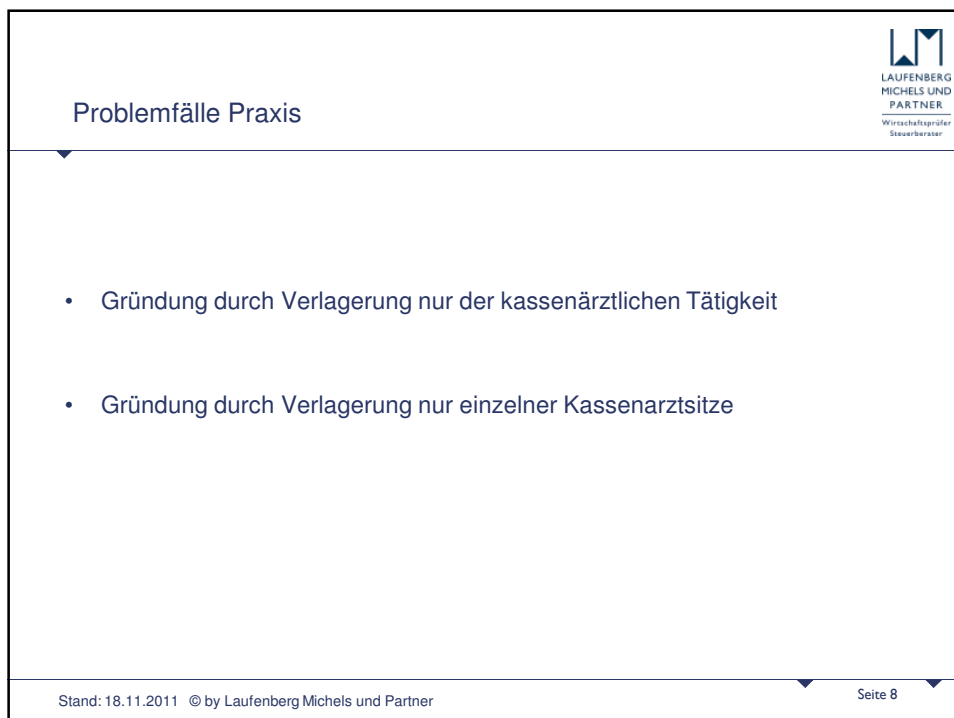
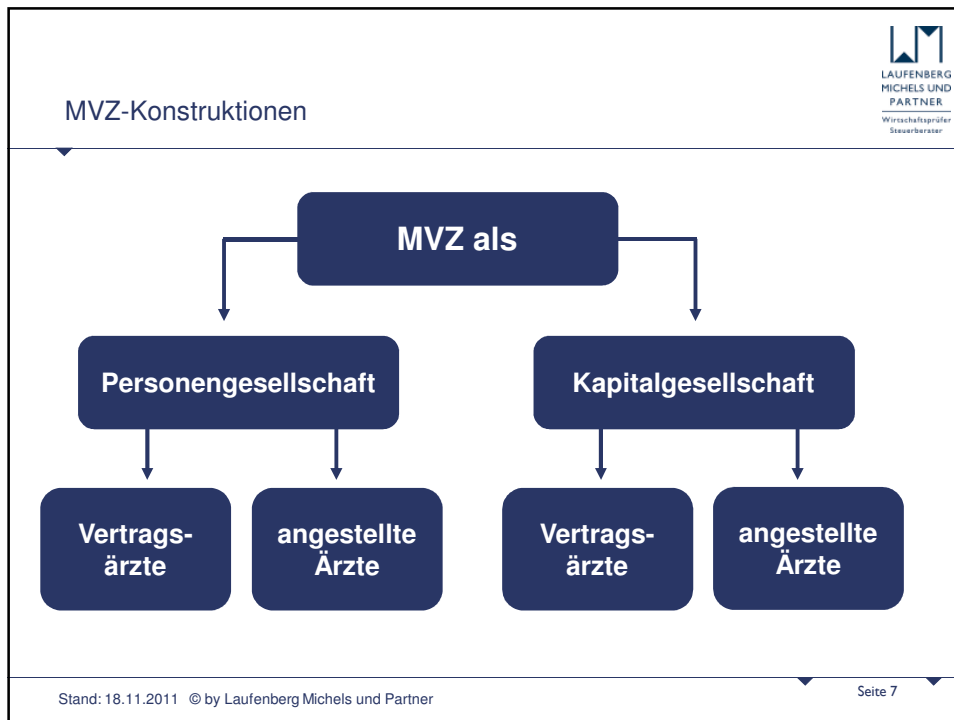
Aktueller Stand Abschreibung Vertragsarztzulassung


Für die verbleibenden „Restrisikofälle“ gilt:

Indizien dafür schaffen, dass nicht die Zulassung, sondern eine Praxis gekauft wurde, wie z.B.

- Bewertung nach Ertragswertgrundsätzen
- Patientenkartei wird übernommen
- Mitarbeiter gehen mit
- Keine direkte Verlagerung der Praxis
- usw...

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 6





LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Einbringung einer Einzelpraxis in eine Personengesellschaft

➔ **Beispiel:**
Dr. Albert (60) ist Inhaber einer vertrags- und privatärztlichen Einzelpraxis.

Dr. Albert plant die Übertragung seiner vertragsärztlichen Tätigkeit auf eine MVZ-GbR, um dort als angestellter Arzt tätig zu werden. Als Gegenleistung erhält er einen Anteil von 10% an der MVZ – GbR mit vollen Gesellschaftsrechten. Die umfangreiche privatärztliche Tätigkeit setzt er mit eigenen Geräten und Personal weiter auf eigene Rechnung fort.

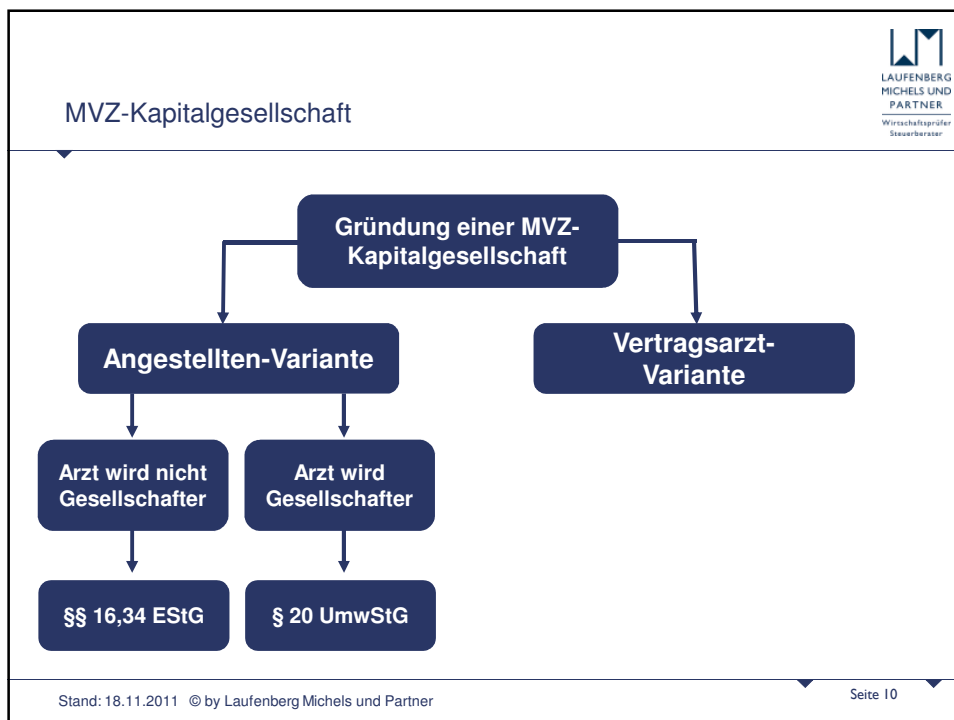
Steuerliche Folgen:


➔ Steuerliche Einzelfallentscheidung bzgl. der stillen Reserven der vertragsärztlichen Tätigkeit:

Privatärztliche Tätigkeit = Sonderbetriebsvermögen zur MVZ-GbR
⇒ Anwendungsfall § 24 UmwStG = Auf Antrag Einbringung zu Buchwerten

Privatärztliche Tätigkeit = eigenständige Praxis
⇒ Kein Anwendungsfall § 24 UmwStG
⇒ Anwendungsfall § 6 Abs. 5 EStG?

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 9






Modell § 20 UmwStG

- Einbringung Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil = Veräußerung (Tausch)
 - ➔ Grundsatz: Bewertung mit dem gemeinen Wert
- auf Antrag (!) Bewertung mit den Buchwerten (ggf. Zwischenwert) = Anschaffungskosten der Anteile
- Voraussetzung (wesentliche):
 - ➔ Einbringung sämtlicher funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen in die Gesellschaft (SBV bei Kapitalgesellschaft ist nicht möglich!)
 - ➔ Gewährung neuer Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage; Sachkapitalerhöhung)
 - ➔ Erstellung einer Einbringungsbilanz
 - ➔ Bei negativem steuerlichem Buchwert (Kapitalkonto) ⇒ Aufstockung der Buchwerte auf mind. 0,00
 - ➔ Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt


Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 11



Die Behaltefristen von § 22 UmwStG

- Bei Einbringung nach § 20 UmwStG entstehen so genannte „einbringungsgeborene“ Anteile
- Werden die Anteile innerhalb von 7 Jahren nach Erwerb verkauft ist ein sog. **Einbringungsgewinn I** zu versteuern
- Dieser besteht in der Differenz zwischen gemeinen Wert **bei Einbringung** und tatsächlichen Wertansatz bei der KapGes (Buchwert) abzgl. Veräußerungskosten
- Für jedes volle Jahr, das seit der Einbringung vergangen ist, verringert sich der **Einbringungsgewinn I** um 1/7
- Der **Einbringungsgewinn I** erhöht im Gegenzug die Anschaffungskosten der im Rahmen der Einbringung erhaltenen Anteile

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 12



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater


Die Behaltefristen von § 22 UmwStG

Dr. A hat zum 01.01.2008 seinen Betrieb gegen Gewährung von 20% Gesellschaftsanteilen in die MVZ-GmbH eingebracht. Der gemeine Wert des Betriebes und der eingebrachten Anteile betrug zum 01.01.2008 5,5 Mio. €. Die Einbringung wurde zum Buchwert von 2 Mio. € durchgeführt.

Am 06.08.2013 verkauft Dr. A die 20% Anteile an der MVZ-GmbH komplett zu einem Verkaufspreis von 6 Mio. € an Dr. B.

Damit liegt die Veräußerung von sog. einbringungsgeborenen Anteilen innerhalb der Sperrfrist von 7 Jahren vor. Einbringungsgewinn I und der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile ermitteln sich wie folgt:

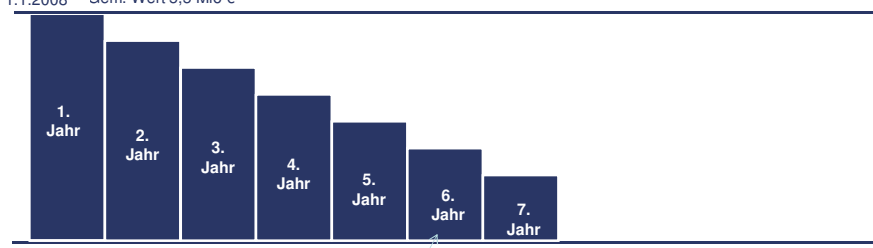
Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 13



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Die Behaltefristen von § 22 UmwStG

1.1.2008 Gem. Wert 5,5 Mio €



Verkauf am 6.8.2013 für 6 Mio €

31.12.2014

BW 2 Mio €

<u>Einbringungsgewinn I</u>		<u>§ 17 EStG</u>	
	5,5 Mio € gem. Wert	Verkaufspreis	6,0 Mio €
./. <u> </u>	2,0 Mio € BW	./. AK	2,0 Mio €
	3,5 Mio €	./. nachtr. AK	1,0 Mio €
davon	2/7, da zwei Jahre noch nicht abgelaufen	Gewinn	3,0 Mio €
=	1 Mio € Einbringungsgewinn I		

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 14

Problem Praxisimmobilie



Problem: Immobilie


Einbringung einer Einzelpraxis in eine Kapitalgesellschaft

➔ Beispiel:

Dr. Albert (60) ist Inhaber einer Einzelpraxis mit einem Wert von 300.000,00 EUR und einem steuerlichen Buchwert in Höhe von 50.000,00 EUR.

Dr. Albert plant die Übertragung seiner Einzelpraxis gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine MVZ-GmbH, um dort als angestellter Arzt tätig zu werden.

Die Praxisimmobilie steht im Eigentum von Dr. Albert. Diese überträgt er nicht auf die MVZ – GmbH, sondern vermietet sie im Anschluss an die Übertragung der Praxis langfristig an die GmbH.




LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Problem: Immobilie

Steuerliche Folgen:

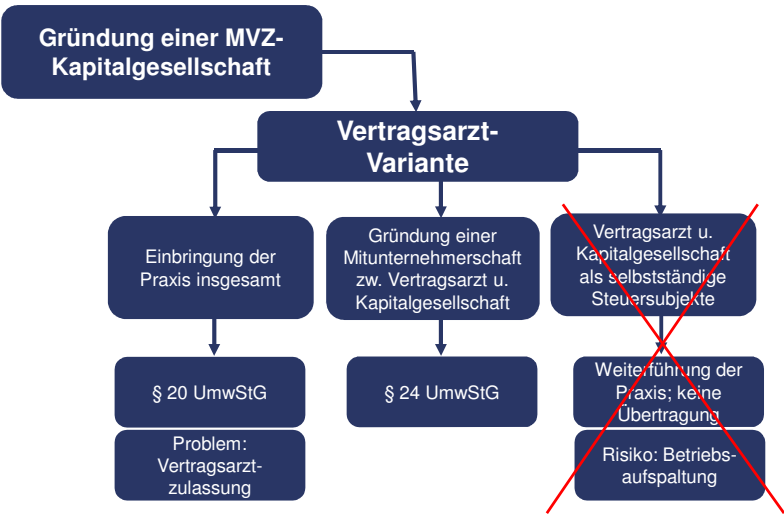
- ➔ Dr. Albert überträgt nicht sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen auf die MVZ - GmbH
 - ⇒ § 20 UmwStG ist nicht anwendbar, Dr. Albert hat sämtliche stille Reserven in der Praxis aufzudecken und zu versteuern.
 - ⇒ Die Praxisimmobilie wird in das Privatvermögen entnommen. Die stillen Reserven in der Praxisimmobilie sind aufzudecken und zu versteuern. (Hier: Ausweggestaltung durch vorherige Übertragung der Praxisimmobilie auf eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG)

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 17



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater


MVZ-Kapitalgesellschaft



```

graph TD
    A[Gründung einer MVZ-Kapitalgesellschaft] --> B[Vertragsarzt-Variante]
    B --> C[Einbringung der Praxis insgesamt]
    B --> D[Gründung einer Mitunternehmerschaft zw. Vertragsarzt u. Kapitalgesellschaft]
    B --> E[Vertragsarzt u. Kapitalgesellschaft als selbstständige Steuersubjekte]
    C --> C1[§ 20 UmwStG]
    C1 --> C2[Problem: Vertragsarztzulassung]
    D --> D1[§ 24 UmwStG]
    E --> E1[Weiteführung der Praxis; keine Übertragung]
    E1 --> E2[Risiko: Betriebsaufspaltung]
    E -.-> E1
    E -.-> E2
    
```

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 18




 LAUFENBERG
 MICHELS UND
 PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

MVZ-Kapitalgesellschaft

Dr. Albert bringt seine gesamte Praxis nach § 20
 UmwStG in die MVZ-GmbH ein, will aber weiter
 als Vertragsarzt für diese GmbH tätig sein.

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 19




 LAUFENBERG
 MICHELS UND
 PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

MVZ-Kapitalgesellschaft

```

graph TD
    A[Gründung einer MVZ-Kapitalgesellschaft] --> B[Vertragsarzt-Variante]
    B --> C[Einbringung der Praxis insgesamt]
    B --> D[Gründung einer Mitunternehmerschaft zw. Vertragsarzt u. Kapitalgesellschaft]
    B --> E[Vertragsarzt u. Kapitalgesellschaft als selbstständige Steuersubjekte]
    C --> C1[§ 20 UmwStG]
    C1 --> C2[Problem: Vertragsarzt-zulassung]
    D --> D1[§ 24 UmwStG]
    E --> E1[Weiterführung der Praxis; keine Übertragung]
    E --> E2[Risiko: Betriebsaufspaltung]
    style E stroke:#f00,stroke-width:2px
    style E1 stroke:#f00,stroke-width:2px
    style E2 stroke:#f00,stroke-width:2px
    
```

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 20



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater


Einbringung einer Einzelpraxis in ein Gesamt-MVZ

➔ **Beispiel:**

Dr. Albert (60) ist Inhaber einer Einzelpraxis. Dr. Albert plant die Fortsetzung seiner Tätigkeit als **Vertragsarzt** im Rahmen eines MVZ mit einer MVZ-GmbH, die er gemeinsam mit der Klinik XY-GmbH gründet.

Dr. Albert vereinbart auf Grundlage eines Gesellschafts-/Kooperationsvertrages, dass das das Vermögen der bisherigen Praxis Gesamthandsvermögen des „Gesamt-MVZ“ wird. Die Tätigkeit soll aber nunmehr auf **gemeinsame Rechnung** im Rahmen des MVZ erfolgen. Die MVZ-GmbH tritt dabei als Trägergesellschaft nach außen auf. Der gemeinschaftlich erwirtschaftete Gewinn/Verlust wird 75% (MVZ-GmbH) und 25% (Dr. Albert) aufgeteilt.

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 21



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Gesamt-MVZ als Personengesellschaft

Dr. Albert
20%

„Gesamt-MVZ“

MVZ - GmbH


Gesellschafts-
vertrag

Vertragsarzt
Dr. Albert

Klinik-gGmbH
80%

Mitunternehmerschaft

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 22


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Einbringung einer Einzelpraxis in ein Gesamt-MVZ

Steuerliche Folgen:


- ➔ Die MVZ-GmbH und Dr. Albert bilden steuerlich eine Mitunternehmerschaft „Gesamt-MVZ“

Die Einzelpraxis kann nach § 24 UmwStG auf Antrag steuerneutral zum Buchwert in das Betriebsvermögen des „Gesamt-MVZ“ eingebracht werden.

- ⇒ keine Aufdeckung der stillen Reserven der Praxis

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 23



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Steuergefahren beim Betrieb von MVZ

Steuergefahren beim Betrieb von MVZ

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 24


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

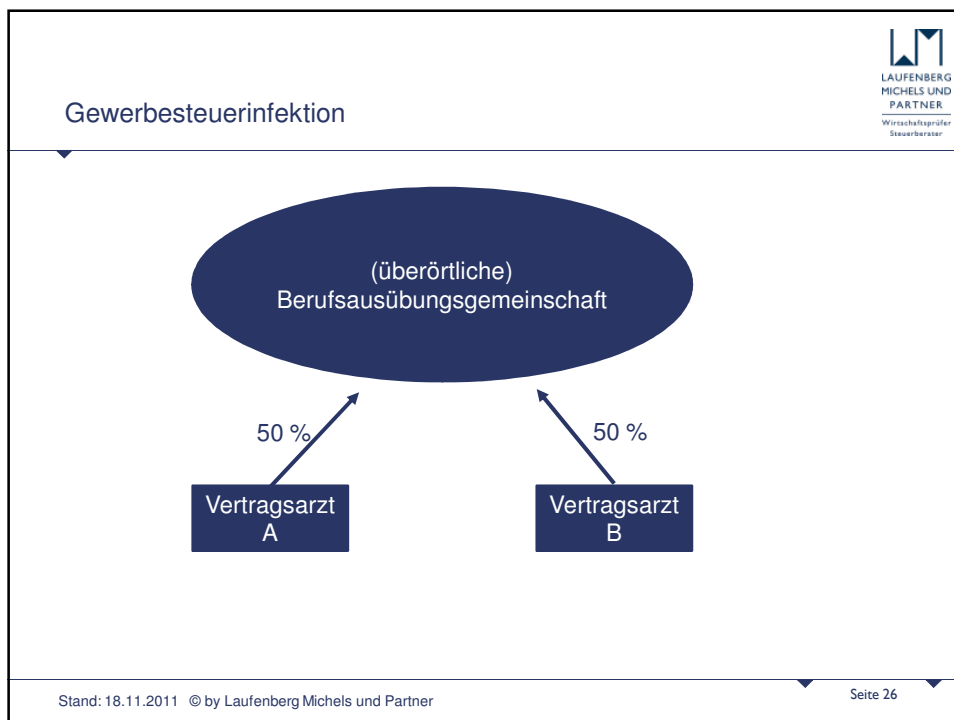
Gewerbesteuerinfektion

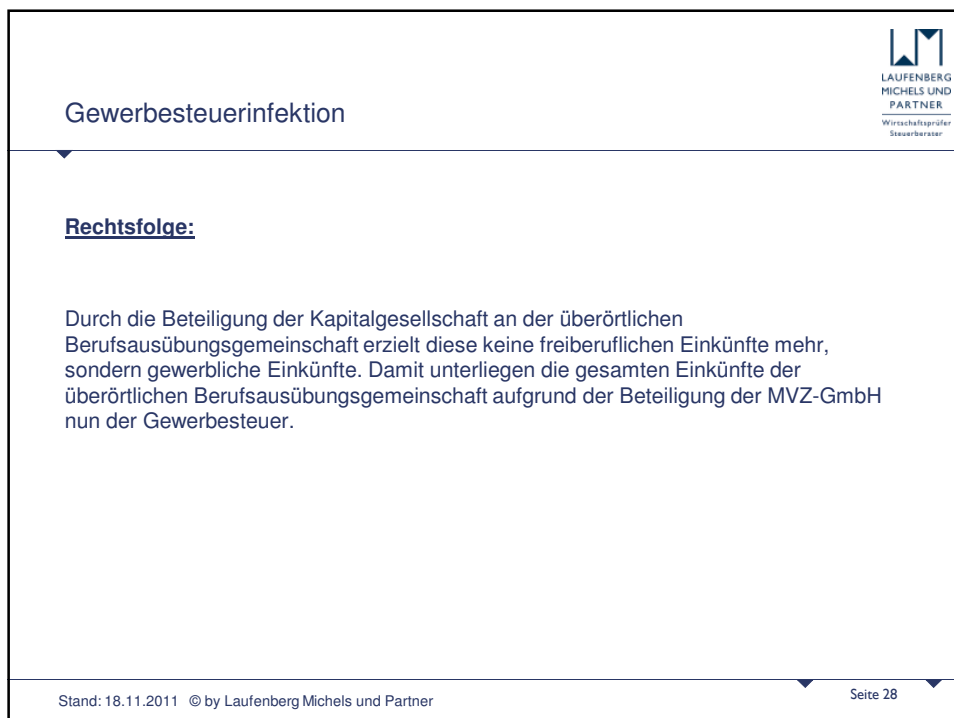
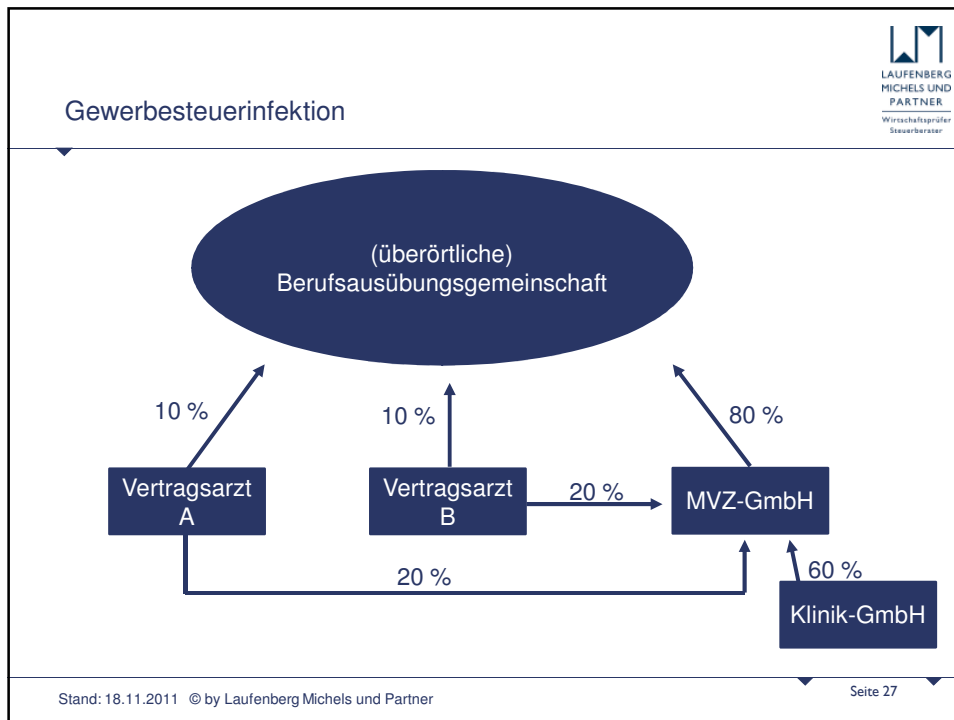
Vertragsarzt A und Vertragsarzt B sind zu je 50% Gesellschafter einer überörtlichen Berufsausübungsgemeinschaft, die freiberufliche Einkünfte erzielt und damit nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

Zum 01.01.2011 nehmen sie die MVZ-GmbH, an der sie selbst zu je 20% und eine Klinik-GmbH zu 60% beteiligt sind, in die überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft auf. Diese erhält 80% der Anteile, so dass A und B nun noch zu je 10% an der überörtlichen Berufsausübungsgemeinschaft beteiligt sind.

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 25








**Teilnahme MVZ an
Laborgemeinschaften**


Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 29



Teilnahme MVZ an Laborgemeinschaften


- 1) Beteiligung eines MVZ an einer LG ist umsatzsteuerlich seit dem 1.1.2008 kein Problem. MVZ GmbH kann Mitglied einer Laborgemeinschaft sein.
- 2) Ertragsteuerlich ist die Beteiligung auch kein Problem, wenn die LG eine reine Kostengemeinschaft ist. Wenn aber eine Gewinnerzielungsabsicht besteht (weil Leistungen gegenüber Dritten erbracht werden), wird die LG gewerblich und infiziert die an ihr beteiligten Praxen, falls diese selbst und nicht die einzelnen Ärzte beteiligt sind.

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 30



Umsatzsteuerliche Hinweise
Umsatzsteuer bei Verkauf/Abgabe/Übertragung

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 31



Umsatzsteuerliche Hinweise


§ 1 Abs. 1a UStG

Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird.

Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 32



Umsatzsteuerliche Hinweise

§ 4 Nr. 28 UStG

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

28. die **Lieferungen** von Gegenständen,, wenn der Unternehmer die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Nummern 8 bis 27 steuerfreie Tätigkeit verwendet hat.

Beispiel: Ein Arzt veräußert Einrichtungsgegenstände, die ausschließlich seiner nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Tätigkeit gedient haben.

Hinweis: „ausschließlich“ = aus Vereinfachungsgründen 95% und Verzicht auf den anteiligen Vorsteuerabzug (A 4.28.1. Abs. 2 UStAE)

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 33



Umsatzsteuerliche Hinweise


BFH v. 21.12.1988, V R 24/87, BStBl II 1989, 430

(vgl. hierzu BMF v. 20.7.1989, BStBl I 1989, 265; Übernahme der Grundsätze durch die Finanzverwaltung)

Leitsatz:

Die Überlassung eines **sog. Praxiswerts** kann eine nach § 4 Nr.28 Buchstabe a UStG 1980 steuerfreie Lieferung eines Gegenstandes sein.

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 34



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater


Umsatzsteuerliche Hinweise

BMF v. 8.6.2011, BStBl I 2011, 582 in Bezug auf EuGH-Urteil C-242/08

Abschnitt 3.1 Abs. 4 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Als sonstige Leistungen kommen insbesondere in Betracht: Dienstleistungen, Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen **Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter wie z.B. Firmenwert**, Kundenstamm oder(vgl. EuGH-Urteil vom 22. 10. 2009, C-242/08, BStBl 2011 II S. 559),.....

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 35



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Umsatzsteuerliche Hinweise

Folge aus EuGH-Urteil C-242/08:


Nicht der Umsatzsteuer unterliegen zwar nach wie vor der Verkauf/Einbringung:

- der gesamten Praxis als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen,
- eines gesondert geführten Teils der Praxis („Teilbetrieb“) als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen,
- eines Gesellschaftsanteils an einer Gemeinschaftspraxis (keine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit).

sowie die

- Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage (vgl. EuGH v. 26.6.2003, C-442/01, DStRE 2003, 936)

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 36



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Umsatzsteuerliche Hinweise


Folge aus EuGH-Urteil C-242/08:

Andere Veräußerungsvorgänge werden aber umsatzsteuerlich beachtlich:

Die (isolierte) Veräußerung eines Praxiswertes stellt keine Lieferung mehr dar, sondern ist als sonstige Leistung (Dienstleistung) zu betrachten.

Folglich ist besteht für den Praxiswert **kein Raum mehr für die USt-Befreiung nach § 4 Nr. 28 UStG.**

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 37



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Einbringung einer Einzelpraxis in eine Personengesellschaft

➔ **Beispiel:**
Dr. Albert (60) ist Inhaber einer vertrags- und privatärztlichen Einzelpraxis.

Dr. Albert plant die Übertragung seiner vertragsärztlichen Tätigkeit auf eine MVZ-GbR, um dort als angestellter Arzt tätig zu werden. Als Gegenleistung erhält er einen Anteil von 10% an der MVZ – GbR mit vollen Gesellschaftsrechten. Die umfangreiche privatärztliche Tätigkeit setzt er mit eigenen Geräten und Personal weiter auf eigene Rechnung fort.

➔ **Steuerliche Folgen:**
Die Übertragung des „kassenärztlichen“ Praxiswertes auf das MVZ stellt keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung dar und unterliegt einer 19 %-igen Umsatzsteuer.

Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner
Seite 38


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit



Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 39


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Wir sind gerne für Sie da. Sprechen Sie uns an!



Dr. Rolf Michels
Dipl.-Kaufmann, Steuerberater

Laufenberg Michels und Partner
Robert-Perthel-Straße 77a
50739 Köln

Tel.: 0221.95 74 94-0
Fax.: 0221.95 74 94-27
michels@laufmich.de
www.laufmich.de



Stand: 18.11.2011 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 40