

Arbeitsgemeinschaft Medizinrecht
Aktuelles aus dem Steuerrecht
13. November 2015, Düsseldorf



**LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER**

Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Robert-Perthel-Str. 81, 50739 Köln, Telefon 0221/95 74 94-0, E-Mail: office@laufmich.de



Steuerliche Fragen bei der Übertragung von Anstellungsgenehmigungen



Übertragung Anstellungsgenehmigung - Vertragsarztrecht




- § 24 Abs. 7 **Ärzte-Zulassungsverordnung**:
„Der Zulassungsausschuss darf den Antrag eines Vertragsarztes auf Verlegung seines Vertragsarztsitzes nur genehmigen, wenn Gründe der vertragsärztlichen Versorgung dem nicht entgegenstehen. Entsprechendes gilt für die Verlegung einer genehmigten Arztstelle.“
- **Amtliche Begründung**:
„Mit der Ergänzung im Abs. 7 wird sichergestellt, dass MVZ bei Zulassung und Betrieb nicht gegenüber Vertragsärztinnen und Vertragsärzten benachteiligt werden. MVZ und Vertragsärzte müssen gleiche Gestaltungsmöglichkeiten haben. **Daher wird die Verlegung einer Anstellungsgenehmigung von einem MVZ in ein anderes MVZ (in gleicher Trägerschaft oder bei Identität der Gesellschafter) geregelt.** Eine solche Übertragung der Anstellungsgenehmigung ist analog der Sitzverlegung bei der Zulassung zulässig. Danach ist die Verlegung nur dann zulässig, wenn Gründe der vertragsärztlichen Versorgung dem nicht entgegen stehen.
- **KV Niedersachsen** wohl sehr liberal:
Genehmigt Verlegung zwischen allen zugelassenen Vertragsärzten und MVZ.

Übertragung Anstellungsgenehmigung – Steuerliche Fragen



1. Hat die Übertragung der Anstellungsgenehmigung Wirtschaftsgutcharakter?
2. Werden durch die Übertragung der Anstellungsgenehmigung stille Reserven aufgedeckt?
3. Sind etwaige Anschaffungskosten der Anstellungsgenehmigung abschreibungsfähig?
4. Löst die Übertragung der Anstellungsgenehmigung Umsatzsteuer aus?





LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

Wirtschaftsgutcharakter einer Vertragsarztzulassung

- BFH-Urteil vom 09.08.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875:
- Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt ist **grundsätzlich kein** neben dem Praxiswert stehendes oder ihn überlagerndes **selbständiges Wirtschaftsgut**
- In „**Sonderfällen**“ kann sich die Vertragsarztzulassung aber zu einem selbständigen (**immateriellen**) **Wirtschaftsgut konkretisieren**
- z. B. **isolierter Erwerb der Vertragsarztzulassung** ohne Übernahme materieller Wirtschaftsgüter, Patientenkartei, Arbeitnehmer etc. unter Wegverlegung des Vertragsarztsitzes.
- FG-Rechtsprechung zu Sonderfällen:
FG Köln vom 26.01.2012 – 6 K 4538/07, FG Nürnberg vom 12.12.2013 – 6 K 1496/12, FG Düsseldorf vom 27.05.2014 – 11 K 2364/13 F, FG Nürnberg vom 23.09.2014 – 1 K 1894/12
- Bei isolierter Übertragung der Vertragsarztzulassung (hier in Form einer Anstellungsgenehmigung) liegt u. E. ein „Sonderfall“ vor
→ immaterielles Wirtschaftsgut

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 5


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

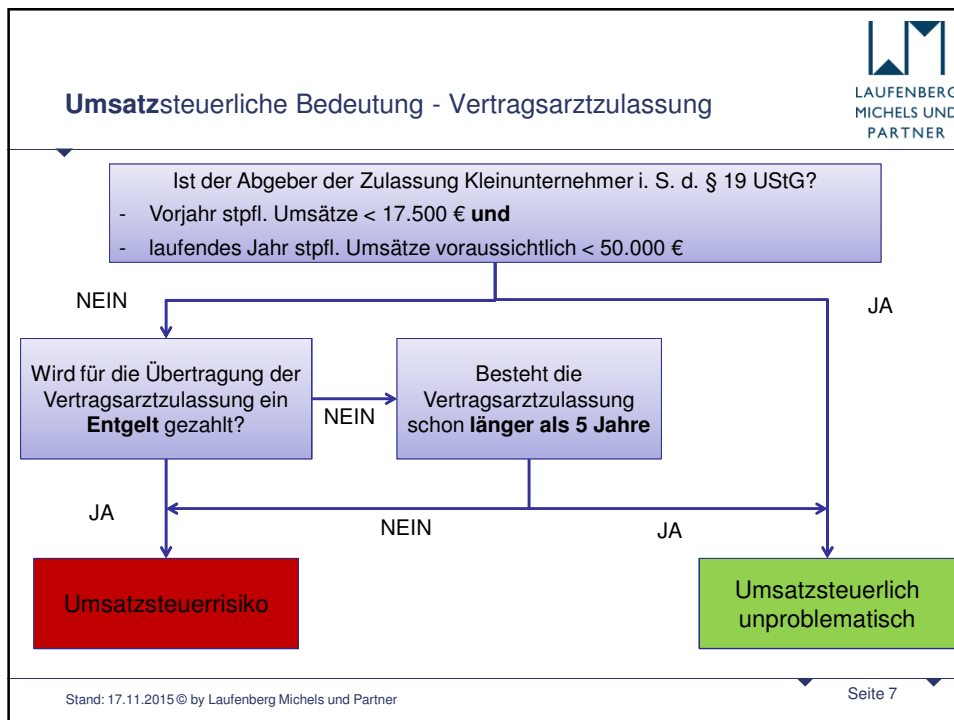
Wirtschaftsgutcharakter einer Vertragsarztzulassung


Merke:
Wird eine Anstellungsgenehmigung übertragen, handelt es sich nicht um ein steuerrechtliches Nullum, sondern um die Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts (Vertragsarztzulassung)



```
graph TD; A["Merke:  
Wird eine Anstellungsgenehmigung übertragen, handelt es sich nicht um ein steuerrechtliches Nullum, sondern um die Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts (Vertragsarztzulassung)"] --> B["Die Vertragsarztzulassung ist entweder Teil des Praxiswertes"]; A --> C["Bei isolierter Übertragung: ein eigenständiges Wirtschaftsgut (Vertragsarztzulassung)"]; B --> D["Abschreibung über 3 bis 10 Jahre"]; C --> E["Abschreibung nach Wegfall Altersgrenze fraglich"]; style C stroke-dasharray: 5 5; style E stroke-dasharray: 5 5;
```

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 6





Übertragungsmöglichkeiten Sachverhaltsalternativen

- **Gesetzesbegründung bezieht sich ausschließlich auf die Verlegung bei MVZ**

- Aus steuerlicher Sicht zu unterscheidende Übertragungswege:
Unentgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen
 1. zwischen zwei Standorten eines MVZ
 2. zwischen zwei beteiligungsidentischen MVZ-GbRs
 3. zwischen zwei nicht-beteiligungsidentischen MVZ-GbRs
 4. zwischen zwei MVZ-GmbHs

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 8

1. Unentgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen
zwischen zwei Standorten eines MVZ

Standort A

Standort B

Anstellungsgenehmigung

MVZ GmbH/GbR

LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 9

1. Unentgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen
zwischen zwei Standorten eines MVZ

Standort A

Standort B

Anstellungsgenehmigung

MVZ GmbH/GbR

- Übertragung von Anstellungsgenehmigungen ist Sonderfall i. S. d. BFH-Rechtsprechung (Loslösung von Praxiswert)
- = Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts
- Innerhalb des gleichen Betriebsvermögens einer MVZ-GmbH oder einer MVZ-GbR (Gesamthandsvermögen) **steuerlich unbeachtlich**.

LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 10

2. Unentgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen
zwischen zwei beteiligungsidentischen MVZ-GbRs

LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 11

2. Unentgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen
zwischen zwei beteiligungsidentischen MVZ-GbRs

LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

- Strittig, ob steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen **beteiligungsidentischen** Personengesellschaften möglich (GHV → GHV; BFH-Urteil vom 10.04.2013 – I R 80/12)
- Gesetzeswortlaut und BMF (-); BFH (+)
- BVerfG muss unter 2 BvL 8/13 klären ob § 6 Abs. 5 EStG verfassungsgemäß ist (Art. 3 Abs. 1 GG).
- Lösung: - wenn darstellbar???
Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen ABC I MVZ GbR in **Sonderbetriebsvermögen** des A,B oder C nach § 6 Abs. 5 Nr. 2 EStG; (vgl. FG Düsseldorf vom 27.05.2015 – 11 K 2364/13 F, EFG 2015, 1428)

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 12

3. Unentgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen
zwischen zwei nicht-beteiligungsidentischen
MVZ-GbRs

LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 13

3. Unentgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen
zwischen zwei nicht-beteiligungsidentischen
MVZ-GbRs

LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

- Keine steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen nicht-beteiligungsidentischen Personengesellschaften möglich (GHV → GHV)
- Wegen fehlender Beteiligungsidentität BVerfG: 2 BvL 8/13 irrelevant
- Folge:
 - Entnahmegewinn nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zum Teilwert (ABC MVZ-GbR)
 - Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zum Teilwert (XYZ MVZ-GbR); (Abschreibung strittig; vgl. Revisionsverfahren BFH: VIII R 56/14)
- Lösung: - wenn darstellbar????
Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen ABC MVZ GbR in **Sonderbetriebsvermögen** des X,Y oder Z.

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 14

4. Unentgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen
zwischen zwei MVZ-GmbHs

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 15

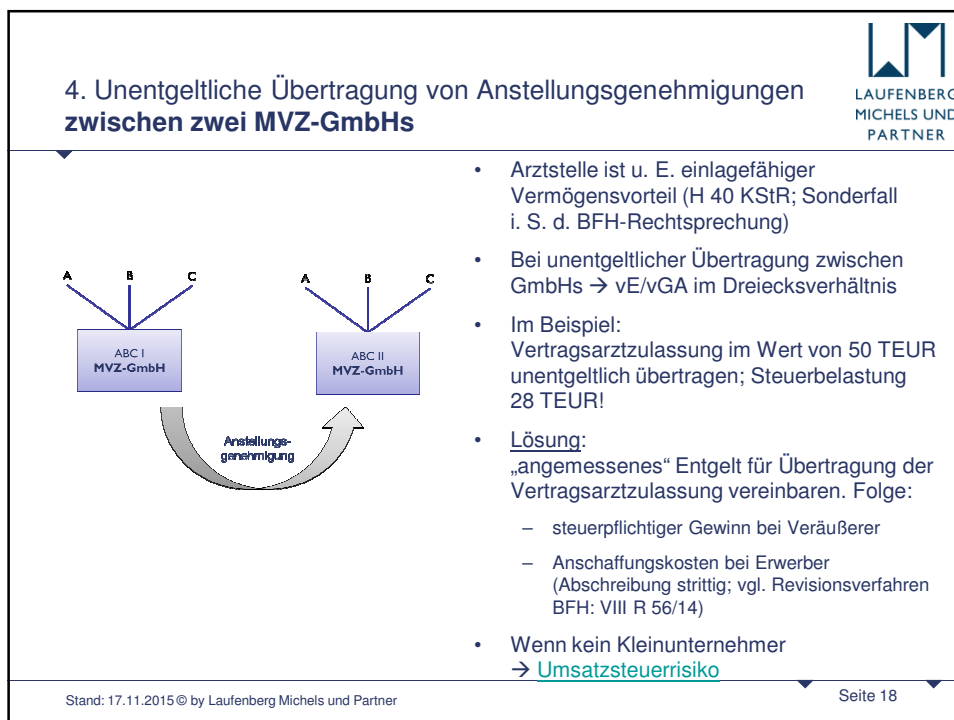
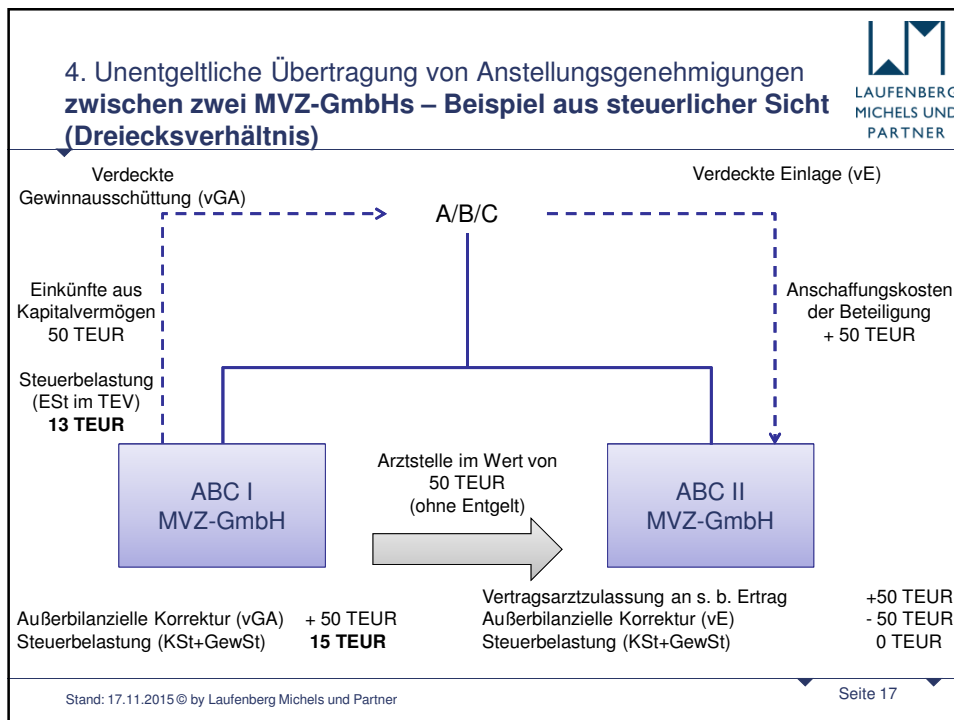
4. Unentgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen
zwischen zwei MVZ-GmbHs



Vorab zu klären:

- Besteuerung von GmbHs erfolgt nach dem „Trennungsprinzip“
- GmbH ist wie „fremder Dritter“
- GmbH besitzt keine Privatkonten
- Geschäfte zwischen Gesellschafter und GmbH müssen jeweils **fremdüblich** abgeschlossen werden
- Wenn nicht, erfolgen steuerliche Anpassungen (verdeckte Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung)

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner

Seite 16




 

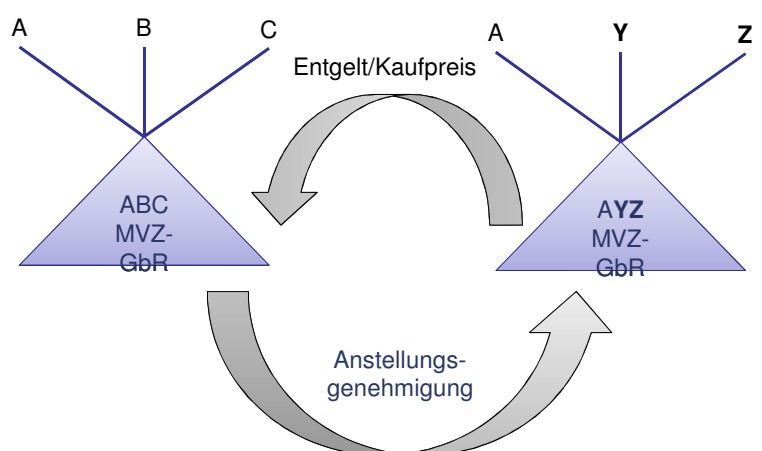
Zusammenfassung - Unentgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen

	Unentgeltliche Übertragung	Steuerliche Folge	Lösung
1.	Zwischen zwei Standorten innerhalb des gleichen MVZ	Keine Auswirkung	-,-
2.	Zwischen zwei beteiligungsidentischen MVZ-GbRs	Entnahmegewinn (ggf. steuerneutral gem. § 6 Abs. 5 EStG ; BVerfG anhängig)	Übertragung in Sonderbetriebsvermögen
3.	Zwischen zwei nicht-beteiligungsidentischen MVZ-GbRs	Entnahmegewinn	Übertragung in Sonderbetriebsvermögen
4.	Zwischen zwei MVZ-GmbHs	vE/vGA (großer Steuerschaden!)	angemessenes Entgelt?


Stand 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 19

Exkurs: Entgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen zwischen zwei (nicht-) beteiligungsidentischen MVZ-GbRs/GmbHs

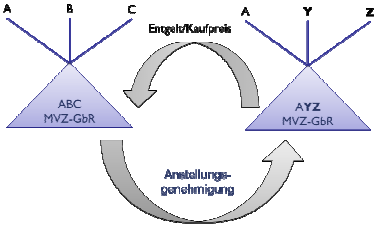




Stand 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 20




Exkurs: Entgeltliche Übertragung von Anstellungsgenehmigungen zwischen zwei (nicht-) beteiligungsidentischen MVZ-GbRs/GmbHs




- ABC MVZ-GbR/GmbH erzielt laufenden Veräußerungsgewinn:
 - Veräußerungspreis = Veräußerungsgewinn, da Buchwert 0 €.
 - Veräußerungsgewinn ist i. d. R. nicht steuerbegünstigt
- AYZ MVZ-GbR/GmbH realisiert Anschaffungskosten und aktiviert die Vertragsarztzulassung.
 - Abschreibung fraglich, da keine Abnutzbarkeit seit Wegfallen der Altersgrenze (§ 95 Abs. 7 Satz 3 SGB V n. F.)
- Wenn kein Kleinunternehmer → [Umsatzsteuerrisiko](#)


Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und PartnerSeite 21



II. Steuerliche Arbeitnehmerstellung eines GbR-Gesellschafters im Lichte des Versorgungstärkungsgesetz 2015




Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und PartnerSeite 22



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

Arbeitnehmerstellung eines GbR-Gesellschafters

- § 95 Abs. 6 Satz 4 SGB V in der Fassung vom 16.07.2015:
„Die Gründereigenschaft nach Absatz 1a Satz 1 bleibt auch für die angestellten Ärzte bestehen, die auf ihre Zulassung zugunsten der Anstellung in einem medizinischen Versorgungszentrum verzichten haben, solange sie in dem medizinischen Versorgungszentrum tätig sind und Gesellschafter des medizinischen Versorgungszentrums sind.“
- Zivilrechtlich Wechsel eines GbR-Gesellschafters in Arbeitnehmerstellung strittig.



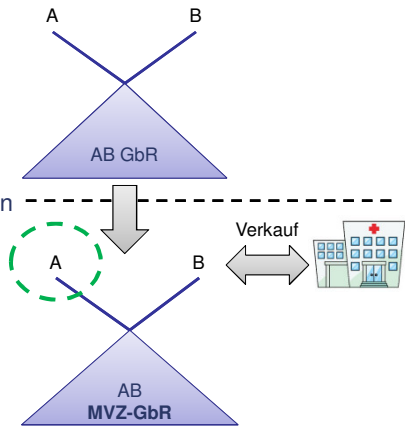
Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 23


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER


Arbeitnehmerstellung eines GbR-Gesellschafters

Fallbeispiel:

- Dr. A und Dr. B betreiben gemeinsam die AB-GbR (Berufsausübungsgemeinschaft)
- Dr. A ist 50 Jahre alt
- Dr. B ist 56 Jahre alt
- Dr. B möchte seine gesamte Beteiligung an einen Krankenhausträger veräußern und aufhören
- Dr. A ist weiter in der AB MVZ-GbR als angestellter Arzt beschäftigt (über Arztstelle)
- Dr. A und Dr. B gründen eine AB MVZ-GbR
- Dr. B verkauft an Krankenhausträger



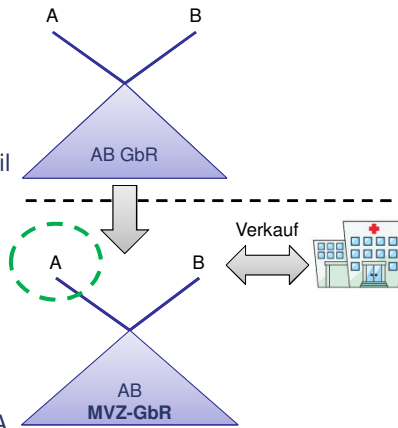
Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 24


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER


Arbeitnehmerstellung eines GbR-Gesellschafters

Fallbeispiel – steuerliche Würdigung:

- Formwechsel der Gemeinschaftspraxis in MVZ-GbR ist steuerlich unbeachtlich (Formwechsel: PersG → PersG)
- Verkauf des Dr. B ist steuerbegünstigt, weil Dr. B 55. Lebensjahr vollendet hat
 - halber Steuersatz (56%)
 - abschmelzender Freibetrag § 16 Abs. 4 EStG (45 TEUR)
- Ziel Dr. A:
Abwarten, bis ebenfalls 55. Lebensjahr vollendet
- Frage Dr. A:
Wie sind die laufenden Einkünfte des Dr. A bis dahin zu qualifizieren?



Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 25



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

Arbeitnehmerstellung eines GbR-Gesellschafters

Steuerliche Grundsätze :
Gesellschafter muss Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative entfalten:


(Mindest-)Vorgaben

- Gewinnabhängige Vergütung des Partners notwendig
- Anteil am Zuwachs der stillen Reserven seit Eintritt
- Beteiligung an der Geschäftsführung
- Kein vollständiger Haftungsausschluss für den Partner



Werden diese Vorgaben nicht (mehr) erfüllt, ist der Gesellschafter kein Mitunternehmer, sondern Scheingesellschafter. Die Vorgaben des BSG sind ähnlich!

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 26



Arbeitnehmerstellung eines GbR-Gesellschafters

Aus steuerlicher Sicht sind zwei Alternativen denkbar:


**„leicht“ eingeschränkte
Gesellschafterstellung**

Mitunternehmerrisiko und
Mitunternehmerinitiative
bestehen im
eingeschränkten Umfang
fort.

„Scheingesellschafter“

Verlust von
Mitunternehmerrisiko oder
Mitunternehmerinitiative

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und PartnerSeite 27




Arbeitnehmerstellung eines GbR-Gesellschafters

„leicht“ eingeschränkte Gesellschafterstellung

- Steuerliche Mitunternehmerstellung besteht fort
- Alle Einkünfte führen zu Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
- Lohn- und Gehaltszahlungen sind:
 - Sonderbetriebseinnahmen des Arztes (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 **2. Halbsatz** i. V. m. 18 Abs. 4 EStG)
- Keine Gewerbesteuerbelastung

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und PartnerSeite 28

Arbeitnehmerstellung eines GbR-Gesellschafters



LAUFENBERG
MICHEL UND
PARTNER


„Scheingesellschafter“

- Steuerliche Mitunternehmerstellung geht verloren

- Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 18 Abs. 4 EStG (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG), wg. Überführung in Privatvermögen erfolgt

- Lohn- und Gehaltszahlungen stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

- Wenn übrige Gesellschafter gegenüber dem „Scheingesellschafter“ nicht leitend und eigenverantwortlich tätig sind (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG), greift die **Abfärbetheorie** des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG:




➔

Gesamte Einkünfte der MVZ-GbR sind gewerblich!
(im Beispiel zu vernachlässigen, weil Krankenhaus beteiligt ist)

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und PartnerSeite 29

Arbeitnehmerstellung eines GbR-Gesellschafters



LAUFENBERG
MICHEL UND
PARTNER

Offene Fragen:

- Was passiert, wenn Dr. A wegen fehlender Mitunternehmerstellung einen **Aufgabegewinn versteuern** muss – aufgrund seiner zivilrechtlichen Gesellschafterstellung aber **später ein davon abweichender Veräußerungspreis gezahlt wird**?
→ rückwirkendes Ereignis oder steuerfreie Veräußerungsgewinne im Privatvermögen?

- Was passiert, wenn Dr. A einen verbindlichen Kaufvertrag zur Übereignung in 5 Jahren **gegen fixen Verkaufspreis** schließt?

- Was passiert, wenn Dr. A einen verbindlichen Kaufvertrag zur Übereignung in 5 Jahren **gegen fixen Verkaufspreis + ./.. Anpassung aufgrund von Wertveränderungen** abschließt?

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und PartnerSeite 30


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER

Danke für Ihre
Aufmerksamkeit

DANKE!

Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner Seite 31

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


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER



Dr. Rolf Michels
Dipl.-Kaufmann, Steuerberater

Laufenberg Michels und Partner mbB
Robert-Perthel-Straße 81
50739 Köln

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



Stand: 17.11.2015 © by Laufenberg Michels und Partner