




**NEUES AUS DEM STEUERRECHT  
ARBEITSGEMEINSCHAFT MEDIZINRECHT  
10. NOVEMBER 2017, DÜSSELDORF**



Neues zur Vertragsarztzulassung  
Grundlagen, „Verkehrswert“, AfA



-2-



**VERTRAGSARZTZULASSUNG  
STEUERLICHER GRUNDSATZ**

- × Eine Vertragsarztpraxis ist ein einheitliches Chancenpaket
- × „Chancenpaket“ = immaterieller Praxiswert als Summe aus verschiedenen wertbildenden nicht messbaren Einzelbestandteilen
- × Der „Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung, ist im Chancenpaket mit enthalten.
- × Es erfolgt keine Aufteilung in einen immateriellen „Praxiswert“ einerseits und den „Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung“ andererseits.
- × Von Rechtsprechung und BMF anerkannt ist eine drei- bis fünfjährigen Nutzungsdauer für entgeltlich erworbene Einzelpraxiswerte und eine sechs- bis zehnjährige Nutzungsdauer für entgeltlich erworbene (anteilige) Gemeinschaftspraxiswerte.



-3-



**VERTRAGSARZTZULASSUNG  
STEUERLICHE AUSNAHMEN**

- × **Sonderfall:** Erwerb der Vertragsarztzulassung
- × Bei wirtschaftlicher Betrachtung kann sich im Rahmen einer Gesamtwürdigung der „Vorteil aus der Vertragsarztzulassung“ zu einem selbständigen, nicht abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgut konkretisieren.
- × **Folge:** Der gesamte Kaufpreis ist nicht abschreibungsfähig.
- × **Beraterhinweis:** Die ertragsteuerliche Feststellungslast liegt beim Finanzamt.
- × **Beraterhinweis:** Ein Sonderfall kann auch im Falle eines Gesellschafterbeitritts mit Sitzverlegung und zeitnahe Ausscheiden ohne Tätigkeit in der Gesellschaft vorliegen, wenn das Interesse nur an der Vertragsarztzulassung bestanden hat.



-4-



**VERTRAGSARZTZULASSUNG  
BFH V. 21.2.2017, VIII R 24/16 - HINWEIS**

- × Der „Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung“ kann Sonderbetriebsvermögen eines (Neu)Gesellschafters sein oder auch Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft.
- × Entscheidend ist, wer den Kaufpreis wirtschaftlich trägt (zahlt) sowie die weiteren Begleitumstände, z.B. das Führen von Vertragsverhandlungen.


-5-




**VERTRAGSARZTZULASSUNG  
INDIZIEN**

- × Zeitnahe Verlegung der Vertragsarztzulassung unter Aufgabe der Praxisräume?
- × Intensität der Bemühungen um die Überleitung eines Patientenstamms / der Zuweiserbindungen
- × Orientierung des Kaufpreises am Verkehrswert der Praxis
- × Übernahme Patientenkartei
- × Übernahme Personal und Geräte
- × Räumliche Entfernung zwischen Verkäufer und Übernehmer
- × Fallzahlen des Veräußerers

-6-





### VERTRAGSARZTZULASSUNG BFH V. 21.2.2017, VIII R 7/14 - SACHVERHALT

- ✘ Verkauf einer rad. Einzelpraxis (S) an eine rad. Praxis-GbR. (Zurückbehaltung Teilbereich der privatärztlichen Knochen dichtemessung)
- ✘ Entfernung zwischen Einzelpraxis und einem Standort der Praxis-GbR ca. 150 m
- ✘ M, die bereits in der Präambel der Vereinbarung als voraussichtliche Übernehmerin der Vertragsarztzulassung genannt wurde, war vom 01.01. bis 31.03.2004 in der Einzelpraxis von S als „Schnupperassistentin“ tätig.
- ✘ Die Vertragsarztzulassung wurde zum 01.04.2004 auf M übertragen und an den Standort der Praxis-GbR verlegt.
- ✘ Dezierte Regelungen wie die Übertragung der Vertragsarztzulassung gelingen soll. Der Übernahmepreis war nur bei Erfolg zu bezahlen.

- 7 -



### VERTRAGSARZTZULASSUNG BFH V. 21.2.2017, VIII R 7/14 - SACHVERHALT

- ✘ Laufende Praxisvertragsverhältnisse (insbesondere der Mietvertrag) verblieben allein beim Verkäufer, d.h. keine Übernahme der Praxisräume.
- ✘ Den Personalbestand der Einzelpraxis hatte die GbR teilweise (nach Reduzierung durch den Verkäufer) zu übernehmen (4 von 13 Mitarbeitern).
- ✘ Die Vertragsparteien erklärten, sie gingen aber davon aus, dass die medizinischen Geräte zum Stichtag wirtschaftlich verbraucht seien. Die GbR hatte S aber von den Entsorgungskosten des veralteten Praxisinventars freizustellen
- ✘ Die Praxis-GbR übernahm entsprechend der Vereinbarung das Patientenarchiv samt der Archivaufnahmen

- 8 -



### VERTRAGSARZTZULASSUNG BFH V. 21.2.2017, VIII R 7/14 - SACHVERHALT

- ✘ Gutachten zum Wert der Praxis (inkl. Sachwerten) im August 2002: **367.700 DM**
- ✘ Nachtrag zum Praxiswertgutachten im September 2002: **638.900 DM**
- ✘ Vereinbarte Kaufpreis für die Übernahme in Höhe von **825.000 DM**


- 9 -



### VERTRAGSARZTZULASSUNG BFH V. 21.2.2017, VIII R 7/14 - ENTSCHEIDUNG

- ✘ Zuschlag zum Verkehrswert (Überpreis) spricht dafür, dass Gegenstand der Übertragung die Praxis des Übergebers als Chancenpaket ist.
- ✘ Fortsetzung der ärztliche Tätigkeit in den bisherigen Räumen des Inhabers der Vertragsarztzulassung nicht zwingend.
- ✘ Eine vertragliche Verzahnung zwischen der Bindungswirkung des zivilrechtlichen Kaufvertrags und dem Ausgang des Nachbesetzungsverfahrens hat keine Indizwirkung dafür, dass es dem Erwerber um den Erwerb nur des wirtschaftlichen Vorteils aus der Zulassung geht.
- ✘ Verkäufer und Käufer haben (lt. BFH entgegen FA und FG) Bemühungen entfaltet, um die Zuweiserbindungen auf den Käufer (Praxis-GbR) zu übertragen (Tätigkeit von M für drei Monate in der Einzelpraxis von S).

- 10 -



### VERTRAGSARZTZULASSUNG BFH V. 21.2.2017, VIII R 7/14 - ENTSCHEIDUNG

- ✘ GbR übernahm entsprechend der Vereinbarung das Patientenarchiv samt der Archivaufnahmen
- ✘ Übernahme von Mitarbeitern des S gemäß § 613a BGB durch die Praxis GbR
- ✘ Es erfolgte eine Übernahme von medizinischen Geräten und Praxisinventar (lt. BFH entgegen FA und FG), da die GbR den Verkäufer S von den Entsorgungskosten des veralteten Praxisinventars freizustellen hatte.

- 11 -



### Erinnerung zu Organisationsgemeinschaften (Praxis-, Apparat-, Laborgemeinschaften)

- 12 -




## AUSGESTALTUNG DER MITGLIEDSCHAFT

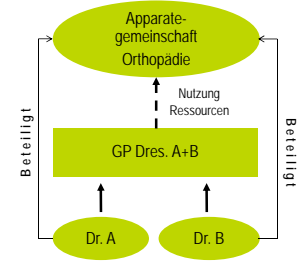
Aktuelle Kernfrage:

- ✘ Wie muss die Mitgliedschaft an einer Kostengemeinschaft für den Fall ausgestaltet sein, damit die Dienstleistungen der Kostengemeinschaft schlussendlich von einer **Berufsausübungsgemeinschaft (GbR/PartG)** für deren Heilbehandlungsleistungen verwendet werden?


- 13 -



## ORGANISATIONSGEMEINSCHAFTEN



- 14 -




## HINWEIS VORAUSSETZUNGEN

Gemeinschaften von Ärzten und/oder Krankenhäuser/Einrichtungen

- ✘ Steuerbefreit werden sonstige Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder ausschließlich Angehörige der in § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG bezeichneten Berufe (insbesondere Ärzte!) und/oder Einrichtungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG sind.

- 15 -




## HINWEIS VORAUSSETZUNGEN

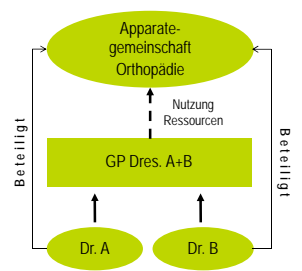
Gegenüber ihren Mitgliedern

- ✘ Nur Leistungen **an die Mitglieder der Gemeinschaft** sind nach § 4 Nr. 14 Buchst. d) UStG von der Umsatzsteuer befreit.
- ✘ Leistungen der Gemeinschaft an Nicht-Mitglieder sind von der Befreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. d) UStG ausgeschlossen.


- 16 -



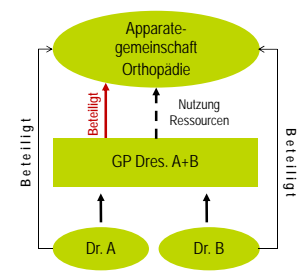
## ORGANISATIONSGEMEINSCHAFTEN



- 17 -



## ORGANISATIONSGEMEINSCHAFTEN



- 18 -

**HINWEIS GEGENÜBER DEN MITGLIEDERN**

Aufgrund der unsicheren Rechtslage ergeben sich folgende Handlungsempfehlungen an die Berater:

- ✗ Überprüfung der Verträge/Mitgliedschaften bei Kostengemeinschaften im Falle der Einbindung von Berufsausübungsgemeinschaften.
- ✗ Klärung, ob die Berufsausübungsgemeinschaft oder die Gesellschafter der Berufsausübungsgemeinschaft Mitglieder der Kostengemeinschaft sind.

- 19 -

**HINWEIS GEGENÜBER DEN MITGLIEDERN**

Aufgrund der unsicheren Rechtslage ergeben sich folgende Handlungsempfehlungen an die Berater:

- ✗ Umstellung darauf, dass die Berufsausübungsgemeinschaft Mitglied der Kostengemeinschaft wird.
- ✗ Berücksichtigung des Risikos aus der Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alternative EStG.

- 20 -

**Neues zur Realteilung  
Grundlagen**

- 21 -

**AUSEINANDERSETZUNG ÜBERSICHT**

```
graph TD
    A[Auseinandersetzung] --> B[Abfindung]
    A --> C[Realteilung]
    B --> B1[In bar]
    B --> B2[In Sachwerten]
    C --> C1[In Einzelpraxen]
    C --> C2[In Gemeinschaftspraxen]
    C2 --> C2a[In Sonderbetriebsvermögen]
    C2 --> C2b[In Gesamthandsvermögen]
```

- 22 -

**HINWEISE ZUR SACHWERT-ABFINDUNG - REALTEILUNG**

**Ansicht der Finanzverwaltung:**

- ✗ Die Realteilung ist gekennzeichnet durch den **Tatbestand der Betriebsaufgabe** auf Ebene der Mitunternehmerschaft. Der bisherige Betrieb wird aufgegeben.
- ✗ Bei der Sachwertabfindung dagegen scheiden Mitunternehmer aus der **weiter existierenden** Mitunternehmerschaft gegen Übernahme von Sachwerten aus.


- 23 -

**HINWEISE ZUR SACHWERT-ABFINDUNG - REALTEILUNG**

**Ansicht des BFH**

- ✗ Ausreichend ist die Aufgabe des (kompletten) Mitunternehmeranteils gegen **Minnahme eines Teilbetriebes** und Fortführung der bisherigen Mitunternehmerschaft durch die verbleibenden Mitunternehmer.
- ✗ Ebenfalls ein Fall der Realteilung ist das komplette Ausscheiden gegen Übernahme **einzelner Wirtschaftsgüter**.
- ✗ Bleibt der abgefundene Mitunternehmer weiterhin Gesellschafter (Teilabfindung), handelt es sich um eine **Sachwertabfindung**.

- 24 -





## HINWEISE ZUR SACHWERT- ABFINDUNG - REALTEILUNG

Probleme:

- ✘ Der Bundesfinanzhof weicht teilweise von der Meinung der Finanzverwaltung ab.
- ✘ Wie wird die Finanzverwaltung reagieren?
- ✘ Wie soll der Berater verfahren?

- 25 -







## ABGRENZUNG DES BFH „ECHTE“ UND „UNECHTE“ REALTEILUNG

- ✘ Die Realteilung i. S. d. § 16 Absatz 3 Satz 2 ff. EStG ist grundsätzlich  
  1. auf Fälle der Betriebsaufgabe auf der Ebene der Mitunternehmerschaft anzuwenden („echte“ Realteilung) und
  2. auf die Fälle des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft unter Übernahme eines Teilbetriebs oder einzelner Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers unter Fortbestand der Mitunternehmerschaft („unechte“ Realteilung).  
BFH v. 16.12.2015, III R 49/13, BSiBl II 2017, 37 - Teilbetrieb  
BFH v. 30.3.2017, IV R 11/15, DSiR 2017, 1376 - EinzelWG
  3. Eine Auflösung der Gesellschaft in Anlehnung an das Zivilrecht ist nicht (mehr) erforderlich.

- 26 -







## ABGRENZUNG „ECHTE“ UND „UNECHTE“ REALTEILUNG

- ✘ Wir unterscheiden als zukünftig zwischen einer
  - echten Realteilung (die bisherige Mitunternehmerschaft geht unter) und einer
  - unechten Realteilung, bei der die bisherige Mitunternehmerschaft fortbesteht.

- 27 -







## SACHWERTABFINDUNG - ABGRENZUNG

- ✘ Als Sachwertabfindung verbleiben dann nur folgende Fälle:
  - Ausscheiden unter Mitnahme von Wirtschaftsgütern, die danach privat genutzt werden, z.B. PKW, Immobilie etc.
  - (Teil-)Abfindung mit Sachmitteln ohne vollständiges Ausscheiden des Abgefundenen

- 28 -






## ÜBERNAHME VON VERBINDLICHKEITEN

Grundsatz:

- ✘ Im Rahmen einer Realteilung ist die Übernahme von **Verbindlichkeiten** steuereutral möglich, bei der Sachwertabfindung löst dies einen Teil-Veräußerungsvorgang aus (Folge: Anschaffungskosten / Veräußerungsgewinn)
- ✘ Bei der **echten** Realteilung entspricht dies auch der Ansicht der Finanzverwaltung.
- ✘ **Offen Frage:** Führt die Übernahme von Verbindlichkeiten im Rahmen des Ausscheidens aus einer Mitunternehmerschaft im Falle der „**unechten**“ Realteilung zu einer (teilweisen) Gewinnrealisierung durch Aufdeckung stiller Reserven?
- ✘ BFH - bei Übernahme Teilbetrieb unschädlich, bei Übernahme einzelner Wirtschaftsgüter ungeklärt
- ✘ Die Reaktion der Finanzverwaltung ist abzuwarten

- 29 -



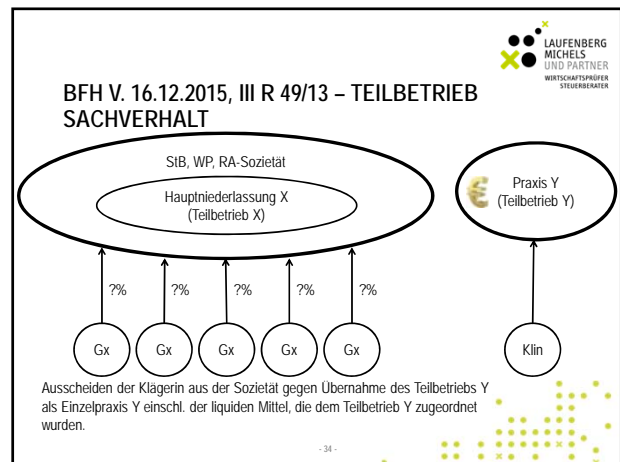
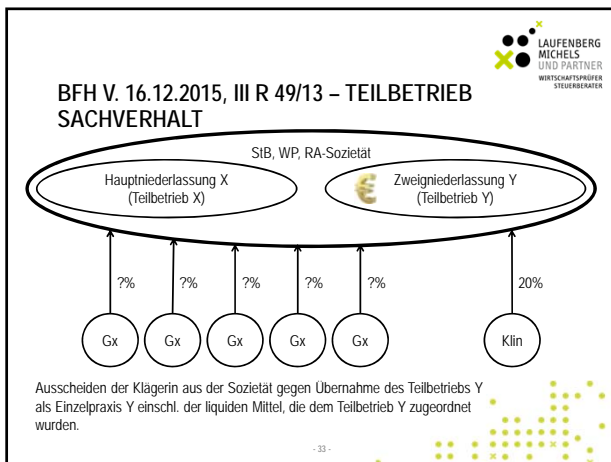
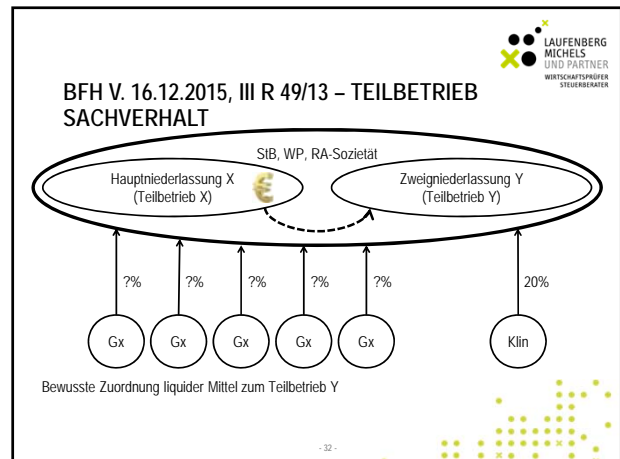
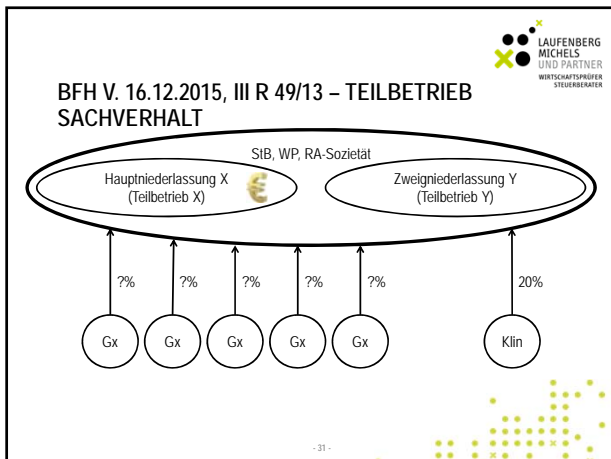


## „UNECHTE“ REALTEILUNG ÜBERNAHME LIQUIDER MITTEL

- ✘ **Offen Frage:**
- ✘ Führt die (quotale, überquotale oder unterquotale) Übernahme liquider Mittel im Rahmen des Ausscheidens aus einer Mitunternehmerschaft im Falle der „**unechten**“ Realteilung zu einer (teilweisen) Gewinnrealisierung durch Aufdeckung stiller Reserven und wenn Ja, nur hinsichtlich einer überquotalen Übernahme?

- 30 -





### „UNECHTE“ REALTEILUNG ÜBERNAHME LIQUIDER MITTEL

- ✘ Aussage BFH v. 17.9.2015, III R 49/13, Rn. 44 (Teilbetrieb): Geld und Forderungen können als Teil des (ungeteilten) Betriebsvermögens wie andere materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter im Zuge einer Realteilung den Gesellschaftern frei zugeordnet werden.
- ✘ Aussage BFH v. 30.3.2017, IV R 11/15 (EinzelWG): Das Urteil enthält diesbezüglich keine klare Aussagen, sondern nur einen allgemeinen Bezug auf die Gründe im Urteil des BFH v. 17.9.2015, III R 49/13.
- ✘ Die Reaktion der Finanzverwaltung ist abzuwarten.

- 35 -

### SPERRFRIST

Grundsatz

- ✘ Die Übertragung von Wirtschaftsgütern löst bei einer Sachwertabfindung immer, bei einer Realteilung nur in bestimmten Fällen (Übertragung bestimmter einzelner Wirtschaftsgüter (wesentliche Betriebsgrundlagen)) eine dreijährige Sperrfrist (Wohlvhaltensfrist) aus.


- 36 -



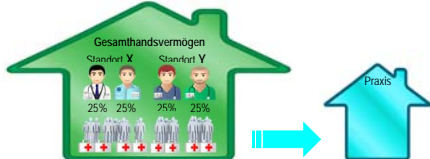
## Folgen eines Sperrfristverstosses



- 37 -




## ABFINDUNG UND PATIENTEN- MITNAHME IN EINZELPRAXIS



- ✘ Ein Gesellschafter scheidet aus der Praxis aus und darf im Sinne einer Abfindung einzelne Patienten und/oder Geräte der Gemeinschaftspraxis im Rahmen der Gründung einer Einzelpraxis überführen.



- 38 -




## ABFINDUNG UND PATIENTEN- MITNAHME / SACHWERTABFINDUNG IN EINZELPRAXIS


Steuerfolgen:

1. Ebene (Primärebene):

- ✘ Ausscheidender Gesellschafter führt die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter fort, es entsteht kein Veräußerungsgewinn.
- ✘ Verbleibende Gesellschafter haben keine Anschaffungskosten, die Buchwerte der Gemeinschaftspraxis reduzieren sich entsprechend



- 39 -




## ABFINDUNG UND PATIENTEN- MITNAHME IN EINZELPRAXIS


Steuerfolgen:

2. Ebene (Sekundärebene):

- ✘ Die steuerneutrale Buchwertübertragung aus der Gemeinschaftspraxis löst eine dreijährige Behaltfrist (Veräußerungssperrfrist) aus. Die Frist beginnt mit der Abgabe der Steuererklärung der Gemeinschaftspraxis.
- ✘ Eine vertragliche Regelung wird erforderlich, die die Folgen/den Schaden eines Verstoßes dem Ausscheidenden zurechnet.




- 40 -




## ABFINDUNG UND PATIENTEN- MITNAHME – VORSCHLAG STEUERKLAUSEL

- ✘ „Soweit durch das Ausscheiden steuerliche Behalte- oder Sperrfristen ausgelöst werden sollten, hat ein Vertragspartner, der gegen die Fristen gleich aus welchem Grund verstößt, die steuerlichen Folgen zu verantworten und den/dem anderen Vertragspartner/n den durch den Verstoß entstandenen Vermögensschaden vollumfänglich zu ersetzen.
- ✘ Sofern bei der Schadenberechnung Auf- oder Abzinsungen nötig werden, sind diese mit 6% p.a. zu verzinsen“




- 41 -




## ABFINDUNG UND PATIENTEN- MITNAHME IN EINZELPRAXIS


Ein Jahr später .....



Verkauf der Praxis für 250.000 € in bar




- 42 -




## ABFINDUNG UND PATIENTENMITNAHME IN EINZELPRAXIS

Steuerfolgen:  
2. Ebene: (Sekundärebene):

- ✘ Rückwirkend auf den Ausscheidensstichtag sind die übertragenen Wirtschaftsgüter nicht mehr mit dem Buchwert, sondern mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) anzusetzen.

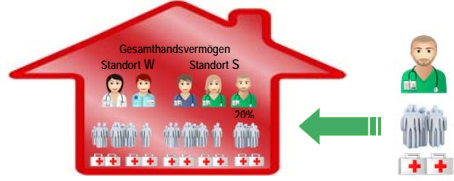


- 43 -



## ABFINDUNG UND PATIENTENMITNAHME – SPERRFRISTVERSTOß

Oder: Ein Jahr später ...



Einbringung der Praxis nach § 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

- 44 -



## „UNECHTE“ REALTEILUNG FOLGEN AUS EINEM SPERRFRISTVERSTOß

- ✘ Offen Frage: Besteht bei einem Verstoß gegen die Sperrfrist mit einem rückwirkenden Ansatz des gemeinen Wertes die Möglichkeit durch schriftliche Vereinbarung die Gewinnrealisierung allein dem schädlich verfügenden Realteiler zuzurechnen?
- ✘ Aussage BFH v. 17.9.2015, III R 49/13, Rn. 44 (Teilbetrieb):  
J. [Hinweis: Bei Teilbetrieben gibt es keine Sperrfrist]
- ✘ Aussage BFH v. 30.3.2017, IV R 11/15 (EinzelWG):  
J.
- ✘ Die Reaktion der Finanzverwaltung ist abzuwarten.


- 45 -



## ECHTE REALTEILUNG – SPERRFRISTVERSTOß FOLGEN LT. FINANZVERWALTUNG

- ✘ Der Gewinn aus dem rückwirkenden Ansatz des gemeinen Wertes ist bei Wirtschaftsgütern, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörten, allen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, dass der Gewinn nach dem Gesellschaftsvertrag oder den von den Mitunternehmern schriftlich getroffenen Vereinbarungen über die Realteilung allein dem entnehmenden oder verauerbenden Realteiler zuzurechnen ist.

- 46 -



## „UNECHTE“ REALTEILUNG WEITERE BERATERHINWEISE

- ✘ Steuerneutrale Realteilung führt i.d.R. zur Verlagerung stiller Reserven und damit zur Verlagerung latenter Steuerlasten/-entlastungen. Im Rahmen einer Realteilung ist daher neben einem Spitzenausgleich auch ein Steuerausgleich im Auge zu halten.
- ✘ Die Unklarheit über die Besteuerungsfolgen, insbesondere bei der Übernahme bzw. Auszahlung liquider Mittel aus dem Gesellschaftsvermögen bringt Unsicherheit und macht Aufang-/Anpassungsklauseln erforderlich.
- ✘ Schlussbilanz mit Übergangsgewinnermittlung ist für die konkrete Umsetzung zu empfehlen, denn sie schafft Transparenz.

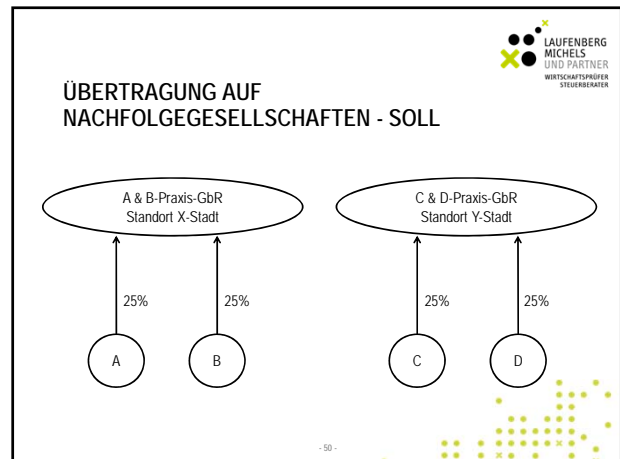
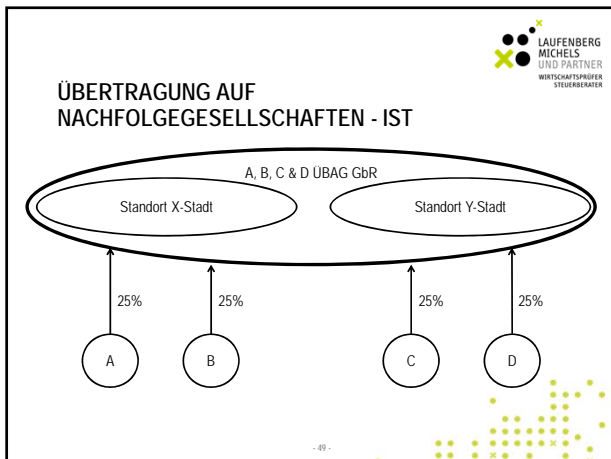
- 47 -



## Neues zur Realteilung Ausblick

- 48 -



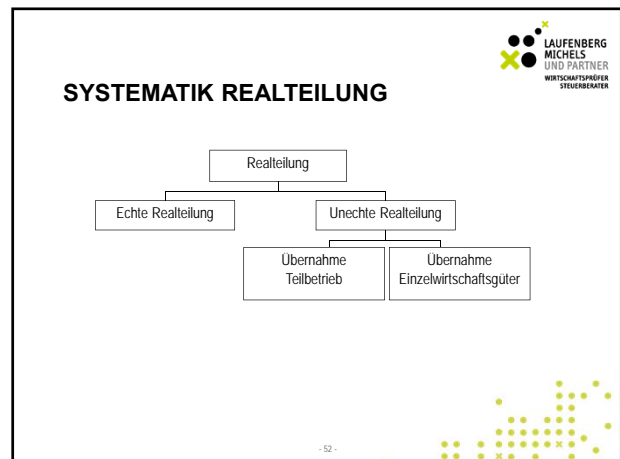


### ÜBERTRAGUNG AUF NACHFOLGEGESELLSCHAFTEN

- ✗ Fin.Verw.: Übertragung in GHV einer anderen MUSchaft unzulässig.
- ✗ BFH v. 30.3.2017, IV R 11/15, DSiR 2017, 1376, Rz. 43:  
"Die Verlagerung stiller Reserven in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, an deren Vermögen nur Personen beteiligt sind, die vor der Betriebsaufgabe der Personengesellschaft oder vor dem Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen an dem Vermögen der Personengesellschaft beteiligt waren, entspricht dem Zweck der Regelung in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG".
- ✗ Reaktion der Finanzverwaltung ist abzuwarten

LAUFENBERG  
MICHELS  
UND PARTNER  
WIRTSCHAFTSPRÜFER  
STEUERBERATER

- 51 -



### OFFENE FRAGEN

- ✗ Der Anwendungsbereich der Realteilung hat sich erweitert.
- ✗ Offene Fragen bei der **unechten** Realteilung:
- ✗ Übernahme von Verbindlichkeiten
 

- bei TB lt. BFH	= ja
- bei Einzel-WG	= offen
- ✗ Übernahme liquider Mittel
 

- bei TB lt. BFH und FV	= ja
- bei Einzel-WG	= offen
- ✗ Folgen des Sperrfristverstoßes dem Verursacher zurechnen = offen
- ✗ Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einer Mitunternehmerschaft in eine andere Mitunternehmerschaft = nach wie vor ungeklärt

LAUFENBERG  
MICHELS  
UND PARTNER  
WIRTSCHAFTSPRÜFER  
STEUERBERATER

- 53 -

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

**LAUFENBERG  
MICHELS  
UND PARTNER**  
WIRTSCHAFTSPRÜFER  
STEUERBERATER

© by Laufenberg Michels und Partner

