



**NEUES AUS DEM STEUERRECHT
ARBEITSGEMEINSCHAFT MEDIZINRECHT
9. NOVEMBER 2018, DÜSSELDORF**



Vertragsgestaltungsrelevante Steuerrisiken



Gewerbesteuerrisiken

- 3 -



Folgen der Gewerbesteuer

- 4 -



Der Finanzierungsbedarf von morgen



- 5 -

Beispiel mit Zahlen (entnommen aus zwei aktuellen Betriebsprüfungen)



- 6 -

BEISPIEL MIT ZAHLEN

	Praxis 1	Praxis 2
Gewinn p.a. (durchschnittlich)	1.800.000	5.500.000
Hebesatz, steuerfrei	475 %	520 %
Außenstände Jahresende	670.000	1.500.000
Gewerbesteuer p.a.	295.000	993.000
./. ESt-Entlastung	235.000	765.000
<u>Netto-Belastung p.a.</u>	<u>60.000</u>	<u>228.000</u>

- 7 -

BEISPIEL MIT ZAHLEN

	Praxis 1	Praxis 2
BP 2013 – 2015	180.000	684.000
(Abgabe Erklärung 2016 = Anfang 2017) Zahlung für 2016	60.000	228.000
(Beginn BP 2017), Zahlung für 2017	60.000	228.000
1. HJ. 2018, Vorauszahlungen	30.000	114.000
./. 1.662.000 + 1.292.000	330.000	1.254.000
<u>Steuern auf Außenstände¹⁾</u>	<u>335.000</u>	<u>750.000</u>
<u>Steuern gesamt</u>	<u>665.000</u>	<u>2.004.000</u>

¹⁾ ggf. auf drei Jahre zu verteilen

- 8 -



Gewerbsteuerliche Risiken bei der Anstellung von Ärzten



- 9 -



GEWERBESTEUERLICHE RISIKEN BEI DER ANSTELLUNG VON ÄRZTEN

Auch ein freiberuflich tätiger Arzt kann sich nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte (Angestellte oder freie Mitarbeiter) bedienen und dennoch immer noch freiberufliche Einkünfte erzielen.

Voraussetzung ist allerdings, dass der Arzt (Berufsträger) immer noch aufgrund

1. eigener Fachkenntnisse
2. leitend und
3. Eigenverantwortlich

tätig wird (so genannte „Stempeltheorie“).



- 10 -

GEWERBESTEUERLICHE RISIKEN BEI DER ANSTELLUNG VON ÄRZTEN

Beispiel:

- ✘ Der nuklearmedizinisch tätige Gesellschafter einer Radiologisch-Nuklearmedizinischen Praxis (3 Radiologen, 1 Nuklearmediziner) scheidet altersbedingt aus. Als Nachfolger wird zunächst kein neuer Partner gefunden, so dass die Arztstelle zunächst mit einem angestellten Nuklearmediziner besetzt wird.

Steuerliche Würdigung:

- ✘ Die Gesellschafter der radiologischen Praxis sind aufgrund eigener Fachkenntnisse nicht in der Lage, die Arbeit des Nuklearmediziners zu überwachen. In diesem Fall ist die Anstellung des Nuklearmediziners schädlich für die Freiberuflichkeit.
- ✘ Der Gemeinschaftspraxis erzielt Einkünfte, die als gewerblich zu qualifizieren sind.

- 11 -

GEWERBESTEUERLICHE RISIKEN BEI DER ANSTELLUNG VON ÄRZTEN

Praxisfall

- ✘ Die operativ tätige A-B-C-Augenarzt-GbR beabsichtigt, einen „Satelliten“ zu kaufen, der rein konservativ tätig ist. Da die Gesellschafter keine Lust haben, in dem Satelliten zu arbeiten, überlegen sie, dort ausschließlich einen angestellten Arzt tätig sein zu lassen.

Problem

- ✘ Wenn die fachliche Überwachung des Filialleiters nicht durch ein ausgeprägtes Kontrollsystem sichergestellt ist, besteht eine hohe Gefahr der Gewerblichkeit.
- ✘ Dadurch Infektion der gesamten Praxiseinkünfte (auch des operativ tätigen Standortes).

Lösung

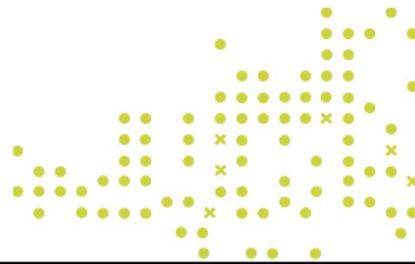
- ✘ In dem Standort wird ein „0%-Gesellschafter“ tätig.
- ✘ Die Satelliten werden in ein selbständiges MVZ ausgegliedert.

- 12 -

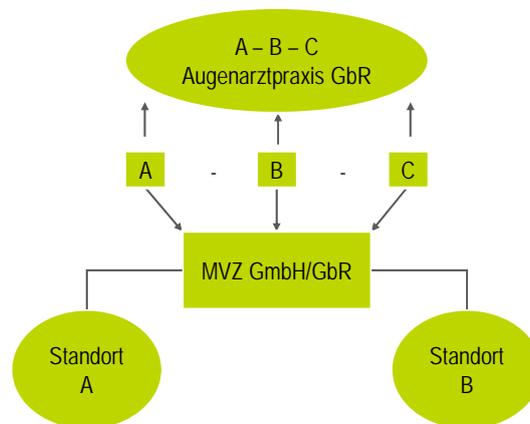
MVZ-Lösung Das Einfachgebiet-MVZ



- 13 -



MVZ-LÖSUNG



- 14 -



GEWERBESTEUERLICHE RISIKEN BEI DER ANSTELLUNG VON ÄRZTEN

Ist das jetzt Verstoß gegen das Verbot
der Zuweisung gegen Entgelt?

- 15 -



ÜBERWACHUNG DER ANGESTELLTEN ÄRZTE

- ✘ Die Erstellung von Behandlungsleitlinien durch die Praxisinhaber.
- ✘ Die Erstellung der Arbeitsplanung und -verteilung durch die Praxisinhaber
- ✘ Die Einarbeitung und Anleitung von (neu) angestellten Ärzten durch die Praxisinhaber.
- ✘ Der Vorbehalt der Behandlung „problematischer Behandlungsfälle“ durch die Praxisinhaber.
- ✘ Die Durchführung von Konsensuskonferenzen bei allen problematischen Behandlungsfälle oder unklaren Befunden.
- ✘ Die flächendeckende Nachbefundung und Kontrolle der Patientenbehandlungen durch die Praxisinhaber durch Sichtung der Patientenakten. Es ist aus Nachweisgründen dringend anzuraten, die tatsächliche Durchführung der Kontrolle durch entsprechende Kennzeichnung in der Praxissoftware zu dokumentieren.
- ✘ In Einzelfällen soweit notwendig, insbesondere bei unklaren Befunden, das nochmalige Einbestellen der Patienten durch die Praxisinhaber und die persönliche Zweitbefundung.

- 16 -



ÜBERWACHUNG DER ANGESTELLTEN ÄRZTE

- ✘ Die regelmäßige Besprechung der Ergebnisse der Kontrollen mit den angestellten Ärzten.
- ✘ Die Durchführung von Voruntersuchungen durch die Praxisinhaber in geeigneten Fällen.
- ✘ Die Festlegung der jeweiligen Behandlungsmethode durch die Praxisinhaber in geeigneten Fällen.
- ✘ Bei räumlicher Trennung zu angestellten Ärzten:
 - ✘ Die telemedizinische Überwachung von Patientenbehandlungen durch die Praxisinhaber.
 - ✘ Die Durchführung regelmäßiger Arbeitskontrollbesuche durch die Praxisinhaber.

- 17 -

Nullbeteiligungsgesellschaft



- 18 -

BEGRIFF DER MITUNTERNEHMERSCHAFT

Eine Mitunternehmerschaft setzt ein zivilrechtliches **Gesellschaftsverhältnis** oder ausnahmsweise ein wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis voraus.

Eine Mitunternehmerschaft liegt steuerlich vor, wenn mehrere Personen

- ✘ durch gemeinsame **Unternehmerinitiative** und
- ✘ durch gemeinsame Übernahme des **Unternehmerrisikos** und
- ✘ mit Gewinnerzielungsabsicht auf Ebene der Gesellschaft

auf einen bestimmten Zweck hin tatsächlich zusammenarbeiten.

- 19 -



SONDERPROBLEM: NULLBETEILIGUNGSGESELLSCHAFT

- ✘ Beide Merkmale Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein, sind aber beide erforderlich.
- ✘ **Mitunternehmerrisiko**
bedeutet zumindest Teilhabe am Gewinn und auch am Verlust sowie auch an den stillen Reserven; ein Vorabgewinn als eine Art feste Vergütung mit ggf. Erfolgsprämie reicht nicht aus.
- ✘ **Mitunternehmerinitiative**
bedeutet danach zumindest Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen des Handelsgesetzbuches.

- 20 -



MINDESTVORAUSSETZUNGEN MITUNTERNEHMER

- ✘ Erfolgsabhängige Vergütung
 - ✘ Anteil am Zuwachs der stillen Reserven seit Eintritt
 - ✘ Beteiligung an der Geschäftsführung
 - ✘ Kein vollständiger Haftungsausschluss
- Werden diese Vorgaben nicht erfüllt, ist der neue Partner kein Mitunternehmer sondern Scheingesellschafter

- 21 -

SONDERPROBLEM: NULLBETEILIGUNGSGESELLSCHAFT

→ Urteil dazu (FG Düsseldorf, 19.09.2013 – 11 K 3969/11 G)

Sachverhalt:

- ✘ Eine aus zwei Gesellschaftern bestehende Gemeinschaftspraxis (jeweils 50% beteiligt) nahm eine weitere Ärztin in die Gemeinschaft auf.
- ✘ Die Wirtschaftsgüter der zuvor zweigliedrigen Gemeinschaftspraxis wurden durch die Altgesellschafter im Sonderbetriebsvermögen gehalten.
- ✘ Die Neugesellschafterin (N) war weder an den materiellen noch den immateriellen Werten der Praxis beteiligt (0%), konnte aber optional nach 3 Jahren 1/3 der Gemeinschaftspraxis erwerben.

- 22 -

SONDERPROBLEM: NULLBETEILIGUNGSGESELLSCHAFT

- ✘ Die Gewinnabrede sah vor, dass die N jährlich 37% der eigenen Honorarumsätze für die ersten 200 TDM und darüber hinaus 42% der eigenen Honorarumsätze erhielt.
- ✘ N machte nach Ablauf von 3 Jahren keinen Gebrauch von der eingeräumten Option.

- 23 -



SONDERPROBLEM: NULLBETEILIGUNGSGESELLSCHAFT

→ Urteil dazu (FG Düsseldorf, 19.09.2013 – 11 K 3969/11 G)

Auffassung der Finanzverwaltung:

- ✘ Das Mitunternehmerrisiko sei bei N aufgrund der reinen Umsatzbeteiligung allenfalls schwach ausgeprägt.
- ✘ Zudem sei N nicht erkennbar an den stillen Reserven beteiligt gewesen.
- ✘ Das schwach ausgeprägte Mitunternehmerrisiko werde auch nicht durch eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert. N war steuerliche keine Mitunternehmerin (trotz zivilrechtlicher Gesellschafterstellung).

- 24 -



SONDERPROBLEM: NULLBETEILIGUNGSGESELLSCHAFT

→ Urteil dazu (FG Düsseldorf, 19.09.2013 – 11 K 3969/11 G)

Entscheidung des FG Düsseldorf

- ✘ FG Düsseldorf folgte der Ansicht der Finanzverwaltung!
- ✘ N war steuerlich keine Mitunternehmerin; gleichzeitig waren die Altgesellschafter ggü. N nicht leitend und eigenverantwortlich tätig.
- ✘ Die auf N entfallenden Umsätze waren damit gewerblich.
- ✘ Aufgrund der für Personengesellschaften geltenden **Abfärbetheorie** (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) waren die **gesamten Einkünfte** der Gemeinschaftspraxis als **gewerblich** anzusehen.
- ✘ Der BFH (Az.: BFH VIII R 62/13) hat diese Entscheidung inzwischen bestätigt

- 25 -

SONDERPROBLEM: NULLBETEILIGUNGSGESELLSCHAFT

- ✘ Der "Scheingesellschafter" ist steuerlich wie ein **freier Mitarbeiter oder Arbeitnehmer** der Praxis zu beurteilen
- ✘ Für den bzw. die Praxisinhaber können **sich gewerbsteuerliche, lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Risiken** wegen der „Anstellung“ eines Arztes ergeben.
- ✘ Im Fall einer BAG wird diese **komplett gewerblich** (Urteil vom 19.9.2013)

- ✘ Es besteht das Risiko „**Abrechnungsbetrug**“ durch die BAG als Vertrags(zahn)ärzte

- 26 -

SONDERPROBLEM: NULLBETEILIGUNGSGESELLSCHAFT

Fazit:

- ✘ Eine Beteiligung des Nullprozent-Gesellschafters nur an seinen eigenen Umsätzen reicht nicht aus
- ✘ **Mögliche Lösung:** Der Gewinn der Praxis insgesamt wird in Relation der von den Gesellschaftern erzielten Umsätzen verteilt
- ✘ Alternative Gestaltung: Zielgewinn Euro 150.000
 - Bis zu 1 Mio. Gewinn = 10 %
 - Ab 1 Mio. bis zu 1,25 Mio. Gewinn = 20 % u.s.w.
 - Verlustbeteiligung im Verhältnis der Vorjahresgewinnverteilung

- 27 -

RISIKO BETEILIGUNG



- 28 -

FREIBERUFLICHKEIT EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT

Einkünfte einer **Mitunternehmerschaft** sind grundsätzlich freiberuflich, wenn....

- ✘ die Mitunternehmerschaft selbständig wissenschaftlich, künstlerisch, schriftstellerisch, unterrichtend oder erzieherisch tätig ist

oder

- ✘ die Tätigkeit die eines so genannten „Katalogberufs“ ist (u.A. Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, aber auch Rechtsanwälte, Architekten etc.)

- 29 -



FREIBERUFLICHKEIT EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT

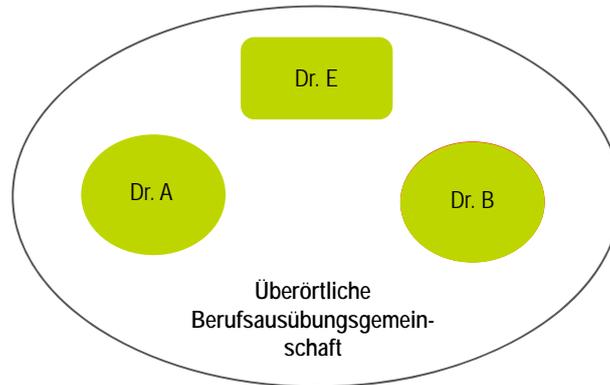
Besonderheit bei „Katalogberufen“

- ✘ Schließen sich Angehörige eines freien Berufs (also Katalogberuf) zu einer Personengesellschaft zusammen, haben die Gesellschafter nur dann freiberufliche Einkünfte, wenn **alle** Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen.

- 30 -

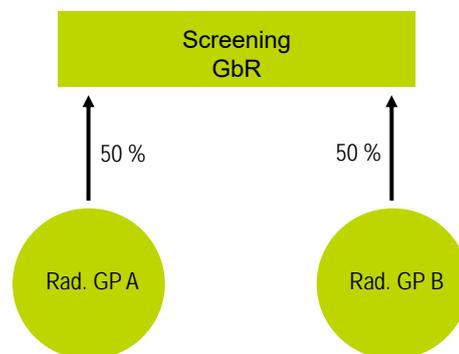


FREIBERUFLICHKEIT EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT

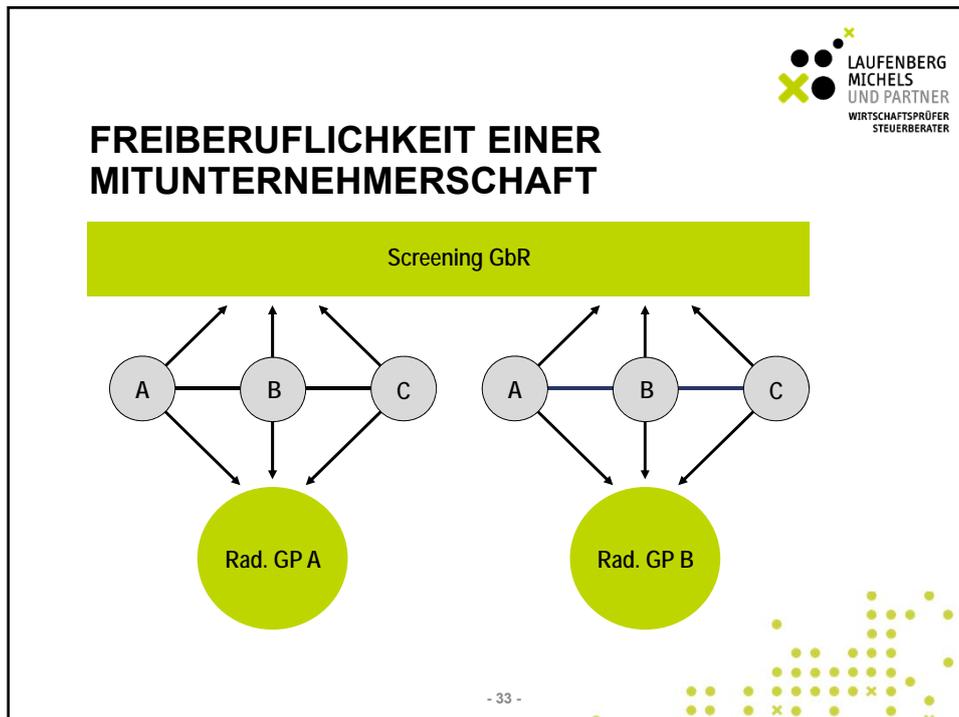


- 31 -

RISIKO BETEILIGUNG

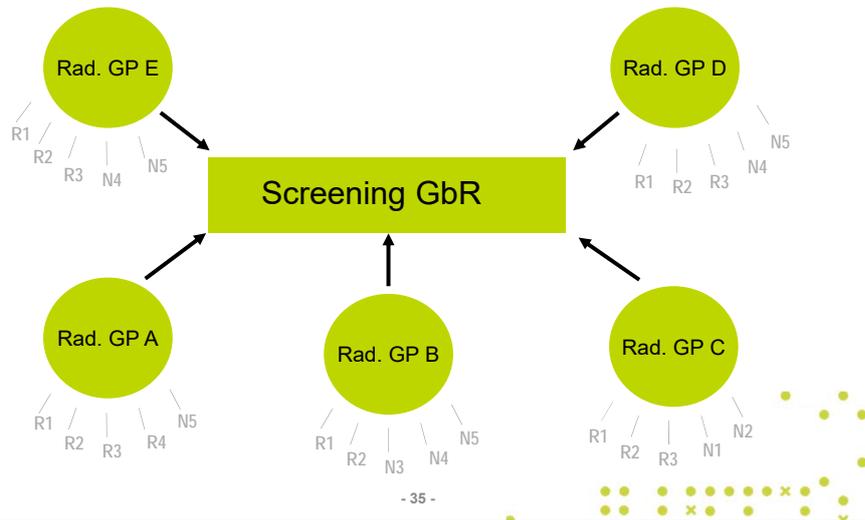


- 32 -

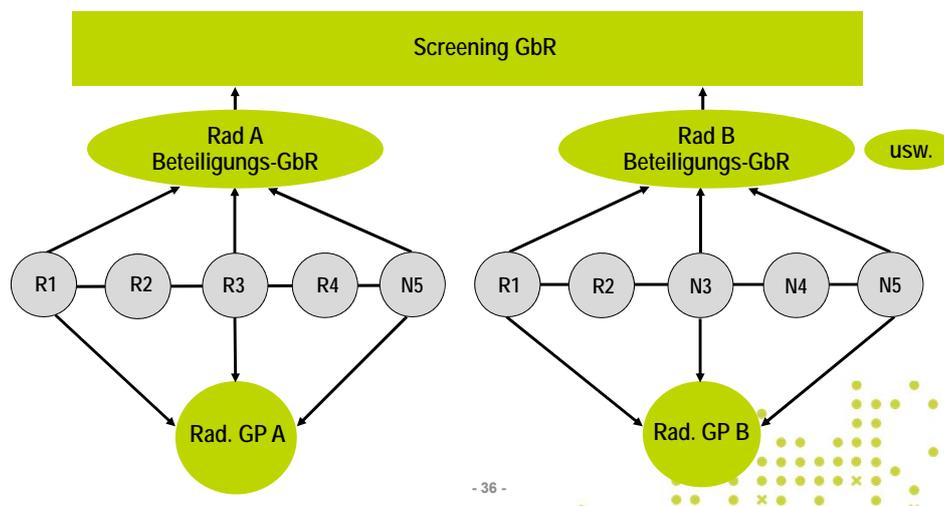


-
- FREIBERUFLICHKEIT EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT**
- ✘ Schließen sich Angehörige eines freien Berufs zu einer Personengesellschaft zusammen, haben die Gesellschafter nur dann freiberufliche Einkünfte, wenn alle Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen.
 - ✘ Kein Gesellschafter darf nur kapitalmäßig beteiligt sein oder Tätigkeiten ausüben, die keine freiberuflichen sind.
- 34 -

FREIBERUFLICHKEIT EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT



FREIBERUFLICHKEIT EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT



FREIBERUFLICHKEIT EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT

Aber:

- ✘ Wie kommen die Anteile, die bisher in der BAG waren, dahin?
- ✘ Steuerliche Beurteilung: Ev. § 6 Abs. 3 EStG
 - unentgeltliche Übertragung eines MU-Anteils von einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft
- ✘ Risiken: Nicht durch Rechtsprechung gefestigt
- ✘ Risikohöhe: Letztlich Steuer auf den Wert der Anteile

- 37 -



Verträge zur Integrierten Versorgung

- 38 -



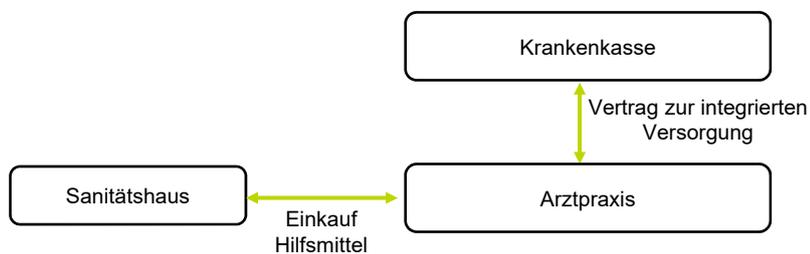
INTEGRIERTE VERSORGUNG

- ✘ Enthalten die Fallpauschalen auch die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln umfasst die Fallpauschale auch eine Vergütung für gewerbliche Tätigkeiten.
- ✘ Werden diese Fallpauschalen mit Gemeinschaftspraxen vereinbart, kommt es aufgrund des gewerblichen Anteils (Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln) zu einer gewerblichen Infizierung im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG der gesamten Einkünfte der Gemeinschaftspraxis.
- ✘ Die (neuen) Geringfügigkeitsgrenzen sind zu beachten (vgl. oben die neue BFH-Rechtsprechung).

- 39 -

VERMEIDUNGSSTRATEGIE

Ausgangssituation



VERMEIDUNGSSTRATEGIE

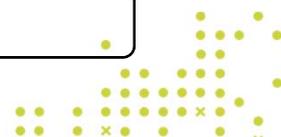
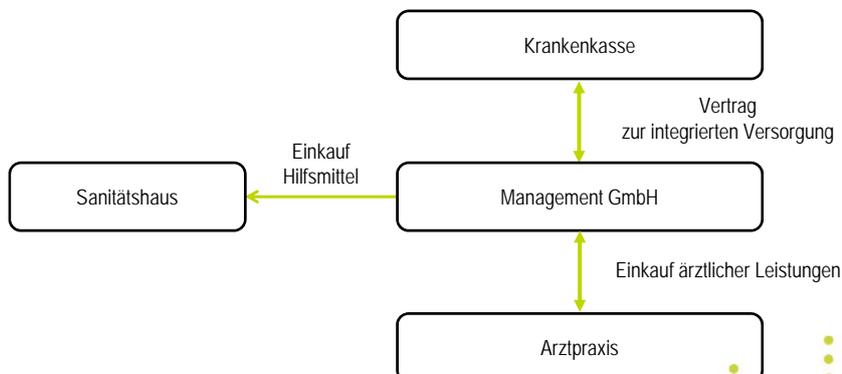
✕ Gründung einer Managementgesellschaft-GmbH

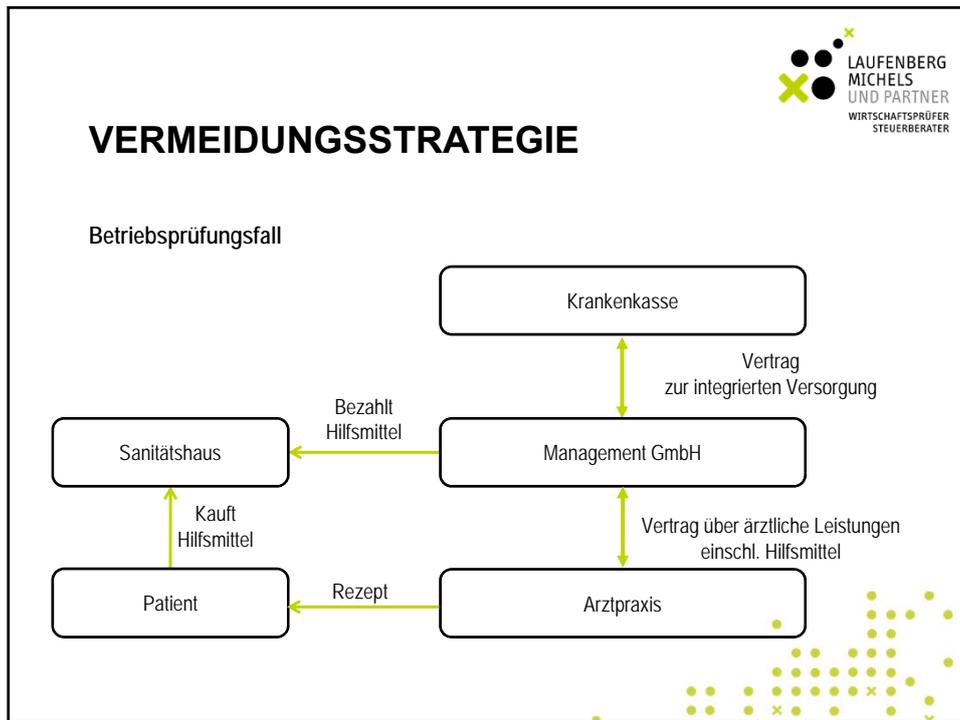
- (Träger von Einrichtungen, die eine integrierte Versorgung nach § 140a SGB V durch zur Versorgung der Versicherten nach dem Vierten Kapitel des SGB V berechnete Leistungserbringer anbieten.)



VERMEIDUNGSSTRATEGIE

Zielstruktur:





PRAXISVERKAUF AN INVESTOR

- ✘ Dr. Z (62 Jahre als) beabsichtigt die Veräußerung seiner Praxis an einen Investor.
- ✘ Zuvor soll – auf Wunsch des Investors - die Praxis in eine MVZ-GmbH umgewandelt werden. Sodann sollen die Anteile an der MVZ-GmbH an den Investor veräußert werden.
- ✘ Veräußerungspreis Euro 350.000
- ✘ Buchwert des Vermögens Euro 5.000

- 45 -



PRAXISVERKAUF AN INVESTOR

- ✘ Steuerneutrale Einbringung des Standorts in eine MVZ GmbH zum Buchwert und spätere Veräußerung der GmbH-Beteiligung
- ✘ Steuerpflichtige Einbringung des Standorts in eine MVZ GmbH zum gemeinen Wert und spätere Veräußerung der GmbH-Beteiligung
- ✘ Direkte Veräußerung des Standorts an die eine MVZ GmbH

- 46 -



PRAXISVERKAUF AN INVESTOR

	Steuerbelastung gesamt
Einbringung nach § 20 UmwStG zu Buchwerten	EUR 144.000
Einbringung nach § 20 UmwStG zum gemeinen Wert	EUR 86.000
Verkauf an die GmbH zum späteren Veräußerungspreis	EUR 86.000

- 47 -

PRAXISVERKAUF AN INVESTOR

- ✗ DrS (58 Jahre als) beabsichtigt die Veräußerung seiner Praxis an einen Investor.
- ✗ Die Praxis hat – bewertet nach der üblichen modifizierten Ertragswertmethode – einen Wert von 8 Mio. Euro.
- ✗ Der Investor bietet für die Übernahme der Praxis dagegen 15 Mio. Euro.
- ✗ Zuvor soll die Praxis in eine MVZ-GmbH umgewandelt werden. Sodann sollen die Anteile an der MVZ-GmbH an den Investor veräußert werden.
- ✗ Veräußerungspreis Euro 15.000.000
- ✗ Buchwert des Vermögens Euro 1.500.000
- ✗ Veräußerungsgewinn Euro 13.500.000
- ✗ Dr. S hat gehört, dass die Steuerbegünstigung für Praxisveräußerungen auf 5. Mio. begrenzt ist. Dies führte zu folgenden Überlegungen:

Seite
48

PRAXISVERKAUF AN INVESTOR

Dies führte zu folgenden Überlegungen:

1. Stufe: Verkauf der Praxis zu 8 Mio. (Wert lt. Gutachten) an die vom Abgeber neu gegründete MVZ-GmbH.
2. Stufe: (Nach Ablauf einer angemessenen Frist) Verkauf der Anteile an der GmbH an den Investor für 15 Mio.

- 49 -



PRAXISVERKAUF AN INVESTOR

Steuerfolgen:

Verkauf der gesamten Praxis sofort an den Investor	Euro	5.364.675
Zweistufiges Übertragungs-Verfahren	Euro	4.065.375
Vorteil der Gestaltung	Euro	1.299.300

Risiko: Verzinsung einer eventuellen Nachzahlung

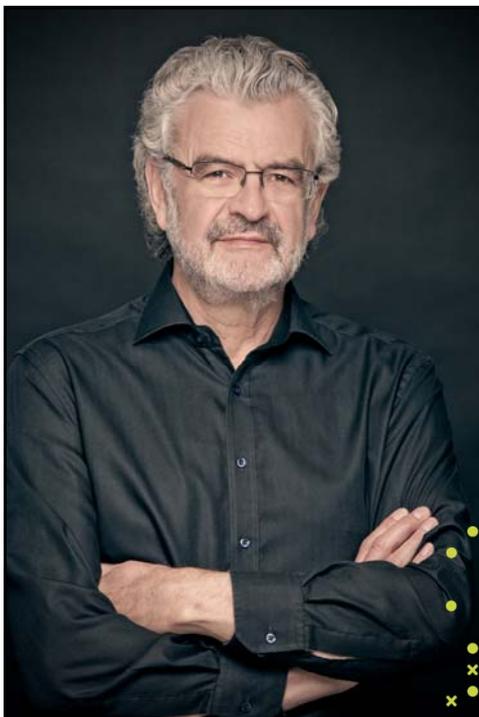
- 50 -



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit



© by Laufenberg Michels und Partner



**LAUFENBERG
MICHELS
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

DR. ROLF MICHELS
02 21 / 95 74 94 – 0
michels@laufmich.de
www.laufmich.de
● Robert-Perthel-Straße 81
50739 Köln

