

GESTALTUNGSBERATUNG

## Zehn wichtige Gestaltungsanlässe in einer Berufsausübungsgemeinschaft

von StB Dipl.-Kfm. Stefan Barsch, Braunschweig, [www.bust.de](http://www.bust.de)

| Die Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) ist die in Deutschland häufigste Kooperationsform unter Ärzten. Die zunehmend wichtig werdende „Work-Life-Planung“ der Ärzte, verbunden mit der Honorarprivilegierung der BAG, werden für eine weitere Zunahme der Anzahl der BAG in Deutschland sorgen. Im Folgenden sollen zehn Punkte angesprochen werden, die bei jeder BAG beachtet werden sollten. Zur besseren Gliederung werden sie den einzelnen Lebensphasen einer BAG zugeordnet. |



### 1. Das Umwandlungsteuermodell

Nach § 24 UmwStG kann eine Arztpraxis unter bestimmten Voraussetzungen steuerneutral gegen Gewährung von Anteilen an der BAG in diese eingebracht werden.

Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

**PRAXISHINWEIS** | § 24 UmwStG kann nur angewendet werden, wenn sich die Anzahl der Gesellschafter erhöht. Bleibt die Anzahl der Gesellschafter gleich (Gesellschafterwechsel) oder vermindert sie sich (Gesellschafteraustritt), findet § 24 UmwStG keine Anwendung.

Für die Anwendungen des § 24 UmwStG müssen alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht werden (BMF 11.11.11, IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl I 11, 1314 Tz. 24.03). Dabei kann die Einbringung auch teilweise in das Sonderbetriebsvermögen erfolgen. Hiervon unterscheiden sich die Anforderungen von § 16 EStG. Hier ist die Aufdeckung der stillen Reserven der funktionalen und quantitativ wesentlichen Wirtschaftsgüter erforderlich. § 24 UmwStG ist lex specialis zu § 16 EStG!

Alle funktional  
wesentlichen  
Betriebsgrundlagen  
übertragen

### ■ Beispiel

Ein Senior-Arzt will einen Junior-Arzt in seine Praxis aufnehmen. Die Zahlung des Kaufpreises erfolgt in das Privatvermögen des Senior-Arztes. Auch hier kann die Einbringung wieder zu Buchwerten, Teilwerten oder Zwischenwerten erfolgen. Durch die Zahlung ins Privatvermögen entsteht jedoch ein wesentlicher Nachteil:

- Durch die Zahlung ins Privatvermögen des Einbringenden kann der Einbringungsgewinn nicht durch eine negative Ergänzungsbilanz vermieden werden (Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaft, 2010, 166 f.).
- Bei einer Zahlung ins Betriebsvermögen hätte der Einbringungsgewinn durch eine negative Ergänzungsbilanz vermindert werden können.

Ausgleichszahlung  
ins Privatvermögen

## 2. Das Nutzungsüberlassungsmodell

### ■ Beispiel

Der Senior-Arzt gründet mit dem Junior-Arzt eine BAG. Der Senior-Arzt legt seine Arztpraxis in das Sonderbetriebsvermögen der neu gegründeten „Senior-Junior BAG“ ein. Diese Praxis stellt er dem neuen Gesellschafter Junior-Arzt zur Nutzung unentgeltlich zur Verfügung. Die Vergütung für die Nutzungsüberlassung erfolgt indirekt über die Gewinnverteilung als variabler Teil des Gewinns. An dem neu entstehenden Gesamthandsvermögen ist der Junior-Arzt beteiligt.

Das Nutzungsüberlassungsmodell verlangt die Überführung in ein Sonderbetriebsvermögen. Hierbei sollen die stillen Reserven nicht aufgelöst werden.

Nach Tz. 24.05 des UmwSt-Erlasses (BMF 11.11.11, IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl I 11, 1314) ist es für die Anwendung des § 24 UmwStG ausreichend, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen teilweise Sonderbetriebsvermögen des Senior-Arztes wird. Michels geht jedoch davon aus, dass bei einer ausschließlichen Einbringung in das Sonderbetriebsvermögen des Senior-Arztes § 24 UmwStG nicht angewendet werden kann (Michels, PFB 12, 295). Es erfolgt mit der Einbringung ins Sonderbetriebsvermögen keine notwendige Einbringung „gegen Gewährung von Anteilen“ an der Gesellschaft (kein Rechtsträgerwechsel).

Einbringung  
ausschließlich in das  
Sonderbetriebs-  
vermögen

**PRAXISHINWEIS** | Die komplette Überführung einer Praxis in das Sonderbetriebsvermögen kann ohne Aufdeckung der stillen Reserven nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG erfolgen. § 6 Abs. 5 S. 2 EStG gilt nicht nur für die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern. Laut Finanzverwaltung ist es unschädlich, wenn die überführten Wirtschaftsgüter insgesamt einen Betrieb bilden (BMF 8.12.11, IV C 6 - S 2241/10/10002, Tz. 6). Somit kann auch eine Praxis in das Sonderbetriebsvermögen der BAG zu Buchwerten überführt werden. Eine Sperrfrist ist in der Folge nicht zu beachten.

Umsatzsteuerlich ist bei dem Nutzungsüberlassungsmodell zu beachten, dass das Entgelt für die Nutzungsüberlassung nicht in Form eines Festentgeltes vergütet wird. Hierin könnte ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch gesehen werden, der zur Umsatzsteuer führen kann (Ketteler-Eising, Eintritt in eine BAG, PFB-Sonderausgabe 13, 11).

Wegen der Umsatzsteuer kein Festentgelt vereinbaren

### 3. Das Gewinnverzichtsmodell

#### ■ Beispiel

Der Senior-Arzt nimmt den Junior-Arzt in seine Arztpraxis auf. Beide Ärzte vereinbaren gleich viel zu arbeiten. Die ersten vier Jahre soll der Senior-Arzt einen 10% höheren Gewinnanteil als der Junior-Arzt erhalten. Ab dem 5. Jahr sollen beide Ärzte den gleichen Gewinnanteil erhalten.

Für eine Praxisübertragung oder -erweiterung kann das Gewinnverzichtsmodell sehr attraktiv sein. Der eintretende Arzt muss für den Erwerb der Gesellschafterstellung keinen Kaufpreis bezahlen. Er legt „nur“ seine Arbeitskraft ein. Das ist nach § 706 Abs. 3 BGB gesellschaftsrechtlich ausreichend (Saenger in Hk-BGB, 2012, § 706 Rn 3).

Der höhere Gewinnanteil, den der Senior-Arzt erhält, stellt keinen Kaufpreis und keine Kaufpreiskrate dar. Es handelt sich um eine bloße Gewinnverteilungsabrede. Das gilt laut FG Düsseldorf auch, wenn ein Höchstbetrag (Obergrenze) vereinbart worden ist. Allerdings ist hierzu eine Revision anhängig (FG Düsseldorf 11.10.12 K 4736/07F, Rev. BFH VIII 47/12).

Keine Kaufpreiskraten, sondern Gewinnverteilungsabrede

Ein Gewinnverzichtsmodell hat vier Nachteile für den Senior-Arzt:

- Der Junior-Arzt ist vollständig am Betriebsvermögen beteiligt, aber der Senior-Arzt erhält den „Kaufpreis“ nur ratierlich über den Gewinnverzicht.
- Das FA könnte in Höhe des Mehrgewinns Kaufpreiskraten sehen, die bereits vor Erhalt des gesamten Kaufpreises versteuert werden müssen.
- Es handelt sich in Höhe des Mehrgewinns um laufenden Gewinn beim Senior-Arzt, mit der Folge, dass der ermäßigte Steuersatz nach § 34 EStG nicht angesetzt werden kann.
- Es besteht große Unsicherheit über die Höhe des Kaufpreises, da der Gewinn in den folgenden Jahren höher oder niedriger ausfallen kann.

**PRAXISHINWEIS** | Wichtig für die Festlegung des Vorabgewinns:

- Der Vorabgewinn sollte nicht betragsmäßig fixiert sein, sondern als Prozentsatz vom Gewinn vereinbart werden (Klein, GSTB 14, 47).
- Ob eine Obergrenze festgelegt werden darf ist unsicher (Kreft, PFB 13, 91 ff., dafür Ketteler-Eising, Eintritt in eine BAG, PFB-Sonderausgabe 13, 12).

#### 4. Die Gewinnverteilung

Das FG Düsseldorf (19.9.13, 11 K 3969/11 G) hat in einem viel beachteten Urteil u.a. Stellung zur Gewinnverteilung in einer Gemeinschaftspraxis genommen. Folgendes ist zu beachten:

- Steuerlich muss ein Gesellschafter neben der Mitunternehmerinitiative auch Mitunternehmerisiko übernehmen, d.h. er sollte am Gewinn und Verlust, an den stillen Reserven und am immateriellen Praxiswert (Goodwill) beteiligt sein (Kratzsch, PFB 14, 204).
- Es muss eine Teilhabe am Erfolg der BAG gewährleistet sein. Die Einnahmen des Gesellschafters dürfen sich nicht nur nach der Höhe der eigenen Umsätze des Gesellschafters bemessen (Derlath, PFB 14, 114).

**PRAXISHINWEIS** | Neben einer Gewinnbeteiligung, die an den eigenen Umsätzen orientiert ist, sollte der Junior-Arzt auch eine prozentuale Beteiligung am Gesamtgewinn der BAG erhalten. Am immateriellen Praxiswert sollte der Junior-Arzt spätestens nach zwei Jahren beteiligt werden.

#### 5. BAG und Gewerbesteuer

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG beschreibt die sogenannte Abfärbetheorie oder Infektionstheorie. Hiernach gilt eine BAG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, auch wenn sie nur teilweise gewerblich tätig ist.

Eine teilweise gewerbliche Tätigkeit kann beispielsweise vorliegen bei:

- Zahnarzt-BAG: Handel mit Zahnpflegeprodukten,
- Augenarzt-BAG: Handel mit Kontaktlinsen,
- Orthopädie-BAG: Handel mit Einlagen.

Die Infektionstheorie findet nicht nur auf GbRs Anwendung, sondern u.a. auch auf Partnerschaftsgesellschaften (Deloitte/Huken, GewStG, § 2 Rn. 298) – aber wichtig: nie bei Einzelpraxen! Nur bei einem „äußerst geringen“ Anteil der ursprünglich gewerblichen Tätigkeit findet die Infektionstheorie laut BFH keine Anwendung (Deloitte/Huken, GewStG, § 2 Rn. 299).

Was ist ein „äußerst geringer“ Anteil? Laut BFH (11.8.99, XI R 12/98) ist ein Anteil von 1,25 % des Gesamtumsatzes unschädlich. Es gibt aber auch Stimmen in der Literatur, die eine Größenordnung bis zu 10 % des Gesamtumsatz-

Vorsicht bei  
Nullbeteiligung

Noch ist unklar, was  
ein „äußerst  
geringer Anteil“ ist

zes als unschädlich vorschlagen (Deloitte/Huken, GewStG, § 2 Rn. 299). Zurzeit sind vier Revisionsverfahren (BFH VIII R 6/12, IV R 54/11, VIII R 41/11, VIII R 16/11) zur Geringfügigkeitsgrenze anhängig (Ketteler-Eising, PFB 13, 211).

Wann kann eine BAG gewerbsteuerpflichtig werden? Neben einer gewerblichen (Neben-)Tätigkeit können auch weitere Punkte zu einer Gewerblichkeit der BAG führen, u.a.:

- Nicht alle Gesellschafter einer BAG sind freiberuflich tätig (Deloitte/Huken, GewStG, § 2 Rn. 302).
- Der Erbe als Nachfolger eines Gesellschafters ist nicht Arzt (für eine Übergangszeit von sechs Monaten zulässig).
- Der Arzt bedient sich angestellter Ärzte und ist aufgrund fehlender Fachkenntnisse nicht leitend und eigenverantwortlich tätig und damit auch nicht freiberuflich tätig (Paschhoff, PFB 13, 304).
- Ein Gesellschafter ist ein Nullbeteiligungsgesellschafter (Kratzsch, PFB 14, 201, zu FG Düsseldorf 19.9.13, 11 K 3968/11 F).

Die Infektionswirkung kann verhindert werden, indem die gewerbliche Tätigkeit in eine (gesellschafteridentische) Personengesellschaft ausgegliedert wird, z.B. eine Kontaktlinsen-GbR neben der Augenarzt-GbR (BFH 19.2.98, BStBl II 98, 603).

## 6. BAG und Umsatzsteuer

Heilbehandlungen, die ein (Zahn-)Arzt durchführt, sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG). Das gilt auch für die Umsätze einer BAG, wenn

- alle Gesellschafter die nach § 4 Nr. 14 UStG erforderliche Qualifikationen haben und
- die Umsätze aus der typischen ärztlichen Tätigkeit resultieren (Heidner in Buntje, UStG 2014, § 4 Nr. 14, Rz 38).

Die Umsätze bleiben auch dann umsatzsteuerfrei, wenn die Einkünfte insgesamt als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind. Zu den umsatzsteuerlichen Besonderheiten des Nutzungsüberlassungsmodells wird auf Ziffer 2 verwiesen und bzgl. der umsatzsteuerlichen Besonderheiten bei Praxisgemeinschaften wird auf die Ziffer 7 verwiesen.

## 7. BAG und Praxisgemeinschaft

Der geplante Eintritt eines (Zahn-)Arztes in eine BAG ist mit viel Unsicherheit für beide Seiten verbunden. Die alten Gesellschafter glauben, den neuen Kollegen zu kennen, wissen aber nicht genau, wie gut die Zusammenarbeit tatsächlich funktionieren wird. Der neue Gesellschafter ist vielleicht schon ein gebranntes Kind und will erst einmal eine vorsichtige Annäherung an die neuen Kollegen und somit an die BAG und nicht sofort Gesellschafter werden.

Gewerbliche  
Infektionsquellen

Praxisgemeinschaft  
als Vorläufer einer  
BAG

Hier bietet sich eine Praxisgemeinschaft mit der Gemeinschaftspraxis und dem neuen (Zahn-)Arzt an. Eine Praxisgemeinschaft ist ein Zusammenschluss mehrerer (Zahn-)Ärzte oder BAG, die gemeinsam Praxisräume und/oder Praxiseinrichtungen und/oder Praxispersonal nutzen (Michels/Möller, Ärztliche Kooperationen, 2. Auflage, S. 198). Wesentlich ist die gemeinsame Nutzung der Praxisräume (insbesondere Eingangsbereich, Wartebereich und Sanitärbereich).

**PRAXISHINWEIS** | Die Gründung einer Praxisgemeinschaft wird oft als ein erster Schritt empfohlen, bevor eine BAG (Gemeinschaftspraxis) gegründet werden sollte (Klaßmann et al., Tz 709; Michels/Möller, Ärztliche Kooperationen, 2. Auflage, S. 199).

Eine gemeinschaftliche Berufsausübung ist gerade nicht Gegenstand der Praxisgemeinschaft:

- Es findet weiterhin eine getrennte Berufsausübung der Gesellschafter mit getrennten Patientenkarteen statt (Michels/Möller, Ärztliche Kooperationen, 2. Auflage, S. 202). Die Gesellschaft ist ausschließlich eine „Kostenteilungsgemeinschaft“.
- Die Praxisgemeinschaft hat keine Gewinnerzielungsabsicht. Es sollen nur die anfallenden Kosten auf die Gesellschafter verteilt werden.
- Umsatzsteuerlich sind die Leistungen der Praxisgemeinschaft an ihre Gesellschafter nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG umsatzsteuerfrei. In diesem Zusammenhang ist aber ein wichtiges aktuelles Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen zu beachten:

**PRAXISHINWEIS** | In einem vom FG Niedersachsen (11.4.13, 5 K 159/12) entschiedenen Fall zum Umsatzsteuergesetz 1999 hatte eine Gemeinschaftspraxis mit einem Arzt eine Praxisgemeinschaft errichtet. Die Gemeinschaftspraxis hat dem weiteren Arzt die Praxisräume, das Inventar, die Geräte und das Personal zur Nutzung überlassen. Hierfür hat der Arzt als Gegenleistung 20% der anfallenden Gesamtkosten der Praxis zu tragen. Da die Gemeinschaftspraxis die infrastrukturellen Leistungen dem weiteren Arzt überlassen hatte, greift die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG nicht. Nur Leistungen von Gemeinschaften an ihre Mitglieder sind unter bestimmten Voraussetzungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG steuerbefreit. Der weitere Arzt ist jedoch kein Mitglied der Gemeinschaftspraxis – daher auch keine Steuerbefreiung. Die eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde hat der BFH (V B 58/13) zurückgewiesen.

Getrennte  
Berufsausübung

Keine Gewinn-  
erzielungsabsicht

## 8. Gesellschafteraustritt und Nachfolgeklauseln

BAG werden i.d.R. in der Rechtsform einer GbR errichtet. Nach § 723 Abs. 1 BGB wird die Gesellschaft durch die Kündigung eines Gesellschafters aufgelöst, wenn im Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung vereinbart worden ist.

Die Auflösung der Gesellschaft als gesetzliche Folge des Gesellschafteraustritts entspricht in der Regel nicht dem Willen der Gesellschafter. Aus diesem Grund können und sollten vor dem Gesellschafteraustritt abweichende Regelungen vereinbart werden (Sedlaczek, PFB 14, 33). Hierfür bieten sich an:

- reine Fortsetzungsklausel (die GbR wird mit den verbliebenen Gesellschaftern fortgeführt),
- Nachfolgeklausel (ein Erbe der/des Verstorbenen oder eine andere Person wird automatisch Gesellschafter),
- Eintrittsklausel (ein Dritter ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, in die Gesellschaft einzutreten).

Eine Vereinbarung nach dem Gesellschafteraustritt ist oft nicht praktikabel, da auch die Zustimmung des ausscheidenden Gesellschafters notwendig ist (Saenger in Hk-BGB, 2012, § 736 Rn. 1).

## 9. Der Tod eines Gesellschafters

Wie unter Ziffer 8 bereits ausgeführt, werden BAG in der Regel in der Rechtsform einer GbR errichtet. Nach § 727 Abs. 1 BGB wird die Gesellschaft auch bei Tod eines Gesellschafters aufgelöst, wenn der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung enthält.

**PRAXISHINWEIS** | Bedenken Sie, dass eine inhaltliche Abstimmung zwischen Gesellschaftsvertrag und dem Testament erforderlich ist. Grundsätzlich geht der Gesellschaftsvertrag dem Testament vor!

### ■ Beispiel

Die Eheleute sind beide Ärzte der gleichen Fachgruppe. Sie haben ein Berliner Testament errichtet. Der Ehemann ist Gesellschafter einer BAG, die im Gesellschaftsvertrag keine Nachfolgeklausel vereinbart hat. Beim Tode des Ehemanns wird die Frau Alleinerbin, scheidet als Erbin – mangels Nachfolgeklausel – ggf. aber aus der BAG aus.

## 10. Die Bemessung der Abfindung bei Tod oder Austritt

Regelt der Gesellschaftsvertrag einer GbR, dass bei einem Gesellschafteraustritt oder beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft unter den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt werden soll, so scheidet der Gesellschafter aus (§ 736 Abs. 1 BGB), und die Gesellschaft wird nicht aufgelöst. Sein Anteil am Gesellschaftsvermögen wächst den übrigen Gesellschaftern zu (§ 738 Abs. 1 BGB). Dafür erhalten der ausscheidende Gesellschafter bzw. die Erben beim Tod eines Gesellschafters einen schuldrechtlichen Abfindungsanspruch.

Doch wie berechnet sich dieser Abfindungsanspruch? Grundsätzlich ist der Wert des Unternehmens, einschließlich der stillen Reserven und des Goodwills, maßgeblich. Es können jedoch auch liquiditätsschonendere Vereinba-

Klauseln für das Ausscheiden von Todes wegen

Vorrang des Gesellschaftsvertrags vor dem Testament

Anteil wächst den übrigen Gesellschaftern zu

Berechnung des Abfindungsguthabens

rungen getroffen werden. So kann ggf. der Abfindungsanspruch im Todesfall ausgeschlossen werden oder die Buchwertklausel vereinbart werden.

**PRAXISHINWEIS** | Beispielsweise wird vereinzelt zur Abfindungsberechnung auf die „Ärzttekammermethode“ verwiesen. Doch welche Ärztekammermethode? Die Ärztekammermethode vom 9.9.08 oder die Ärztekammermethode 1987? Hier ist Ärger vorprogrammiert – jeder wird die für ihn vorteilhaftere Methode anwenden wollen.

Es sollte daher von Zeit zu Zeit geprüft werden, ob die vereinbarte Regelung dem aktuell Gewollten entspricht. Zusätzlich sollte die rechtliche Zulässigkeit von einem Rechtsanwalt überprüft werden.

#### WEITERFÜHRENDE HINWEISE

**ZUM AUTOR** | Der Autor ist Fachberater für den Heilberufsbereich (IFU/ISM gGmbH), Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.), Testierter Testamentsvollstrecker (DVEV).

- Bunjes, UStG, 13. Auflage, 2014
- Deloitte, Gewerbesteuerrecht Kommentar, NWB, 2009
- Gewerbliche Einkünfte der übrigen Gesellschafter (Derlath, PFB 14, 114)
- Hk-BGB, 7. Auflage, 2012
- Steuerrechtliche Checkliste mit Prüfungsschwerpunkten (Ketteler-Eising, PFB 13, 211)
- Eintritt in eine BAG (Ketteler-Eising in: Steuergestaltung spezial, PFB-Sonderausgabe 13, 1)
- Klabmann/Lewejohann/Offermanns/Wagner, Besteuerung der Ärzte, Zahnärzte und sonstiger Heilberufe, 8. Auflage, 2013
- Gestaltungsalternativen bei der Aufnahme eines Partners in eine Freiberuflerpraxis (Klein, GStB 14, 47)
- Ein Nullbeteiligungsgesellschafter kann die Einkünfte der Gemeinschaftspraxis infizieren (Kratzsch, PFB 14, 201)
- Die Top 10-Entscheidungen für Freiberufler (Kreft, PFB 13, 91)
- Das Sonderbetriebsvermögen in der Gestaltungsberatung (Michels, PFB 12, 292)
- Michels/Möller, Ärztliche Kooperationen, 2. Auflage, 2010
- Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2010
- Steuerliche Fallstricke bei der Anstellung von (Zahn-)Ärzten (Paschhoff, PFB 13, 304)
- Gestaltungsmöglichkeiten durch § 24 UmwStG (Treyde, PFB 09, 178)
- Erbgemeinschaft bei Tod eines Partners einer Gemeinschaftspraxis (Sedlaczek, PFB 14, 33)

Den Gesellschafts-  
vertrag von Zeit zu  
Zeit aktualisieren