

MUSTERFALL

Die Nachfolge in eine Einzelpraxis

von RA Gerrit Tigges, FA für Medizinrecht, Düsseldorf,
und StB Alfred P. Röhrig, Bad Honnef

| Der Musterfall befasst sich mit der Frage, welche Möglichkeiten einem niedergelassenen Arzt zur Verfügung stehen, um einen Nachfolger in seine Praxis aufzunehmen. Die zur Verfügung stehenden Gestaltungsmodelle Jobsharing und Sitzteilung werden rechtlich und – wo erforderlich – steuerlich von den Autoren gewürdigt. |

■ Sachverhalt

A ist Facharzt für Kinder- und Jugendheilkunde. Er ist in eigener Praxis privatärztlich tätig und nimmt mit vollem Versorgungsauftrag an der vertragsärztlichen Versorgung teil. Er möchte seine Einzelpraxis mit Erreichen des 65. Lebensjahrs etwa in drei Jahren an einen Nachfolger übertragen. Der Planungsbereich, in dem sich die Praxis befindet, ist aufgrund von Überversorgung für neue Niederlassungen im Fachgebiet Kinder- und Jugendheilkunde gesperrt.

B ist ebenfalls Facharzt für Kinder- und Jugendheilkunde. Er ist als Oberarzt im Krankenhaus tätig und im Rahmen seines Niederlassungsvorhabens an der Übernahme der Praxis interessiert, dies jedoch nicht erst in drei Jahren. Um B als potenziellen Übernehmer der Praxis nicht zu verlieren, möchte A den B bereits vor der beabsichtigten Übertragung in drei Jahren vorzeitig in die Praxis einbinden.

A will rechtzeitig kürzer treten

B will sich niederlassen

Die Grafik gibt einen ersten Überblick über die beiden zu besprechenden Gestaltungsmodelle:

Alternativen: Jobsharing und Sitzteilung



1. Jobsharing (mit Nachteil von Wachstumsbeschränkungen)

Wegen bestehender Zulassungsbeschränkungen kommt eine umfassende Einbindung des B mit der Möglichkeit zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung grundsätzlich nur im Rahmen des „Jobsharing“ entweder als Angestellter oder Partner in Betracht. Beide Varianten haben den Nachteil, dass durch das Jobsharing der bisherige Praxisumfang von A nicht wesentlich gesteigert werden kann. Rechtsgrundlagen hierfür sind § 101 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 und 5 SGB V (Jobsharing), § 40 Bedarfsplanungs-Richtlinie (Voraussetzungen für eine Zulassung zur gemeinsamen Berufsausübung bei Zulassungsbeschränkungen) und § 58 Bedarfsplanungs-Richtlinie (Anstellungsveraussetzungen):

- Bei der **Partnervariante** (§ 40 Bedarfsplanungs-Richtlinie) erklären sich die A und B gegenüber dem Zulassungsausschuss schriftlich bereit, während des Bestands der Gemeinschaftspraxis mit dem Antragsteller den zum Zeitpunkt der Antragstellung bestehenden Praxisumfang nicht wesentlich zu überschreiten, und erkennen die dazu nach Maßgabe der nachfolgenden Bestimmungen vom Zulassungsausschuss festgelegte Leistungsbeschränkung an. Sollte der B in eine bereits gebildete Gemeinschaftspraxis aufgenommen werden, so sind die Erklärungen von allen Vertragsärzten abzugeben.
- Bei der **Angestelltenvariante** (§ 58 Bedarfsplanungs-Richtlinie) ist Voraussetzung für die Beschäftigung eine Verpflichtungserklärung des anstellenden Vertragsarztes, durch die er eine Leistungsbeschränkung, welche der Zulassungsausschuss bei der Genehmigung im Verfahren nach § 60 festzusetzen hat, anerkennt. In Regionen, in denen ein zusätzlicher lokaler Versorgungsbedarf nach § 35 festgestellt wurde, kann der Zulassungsausschuss befristet Ausnahmen von der Leistungsbeschränkung nach Satz 1 auf Antrag beschließen, soweit und solange dies zur Deckung des zusätzlichen lokalen Versorgungsbedarfs erforderlich ist.

Der Zulassungsausschuss wird auf der Grundlage der Abrechnungsbescheide der letzten vier Quartale ein Gesamtpunktzahlvolumen festlegen und die Praxis muss sich zu einer entsprechenden Leistungsbegrenzung verpflichten. Die Leistungsmengenobergrenze kann lediglich um 3 % des Fachgruppendurchschnitts gesteigert werden. Bezugsgröße ist jeweils das Vorjahresquartal. Bei Überschreitung des festgesetzten Umfangs erfolgt im Rahmen der Honorarabrechnung eine Kürzung um die Überschreitungsmenge.

2. „Sitzteilung“ als Alternative zum Jobsharing

Alternativ zur Einbindung im Rahmen des Jobsharing besteht für A die Möglichkeit, die Hälfte seines Versorgungsauftrags entweder in eine Arztstelle (Anstellungsgenehmigung) zur Anstellung von B „umzuwandeln“ oder zur Nachbesetzung im Rahmen der Zulassung mit hälftigem Versorgungsauftrag durch B und Gründung einer Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) mit B auszuscheiden.

Jobsharing ist in zwei Varianten möglich

Der Nachfolger wird Partner

Der Nachfolger wird angestellt

Zulassungsausschuss legt die Gesamtpunktzahl fest

Ebenfalls in zwei Varianten möglich

In beiden Konstellationen muss A in jedem Fall den Weg über das Nachbesetzungsverfahren gemäß § 103 Abs. 3a, 4 SGB V mit erforderlicher Ausschreibung des Versorgungsauftrags gehen, da eine anderweitige Möglichkeit zur Umwandlung eines hälftigen Versorgungsauftrags nicht besteht. Das Gesetz sieht etwa ein schlichtes „Antragsverfahren auf Umwandlung“ ohne Durchführung eines Nachbesetzungsverfahrens mit entsprechender Ausschreibung nicht vor.

■ Exkurs: Nachbesetzungsverfahren (§ 103 Abs. 3a und 4 SGB V)

- **Stufe 1 (§ 103 Abs. 3a SGB V):** Wenn die Zulassung eines Vertragsarztes in einem Planungsbereich, für den Zulassungsbeschränkungen angeordnet sind, durch Tod, Verzicht oder Entziehung endet und die Praxis von einem Nachfolger weitergeführt werden soll, entscheidet der Zulassungsausschuss auf Antrag des Vertragsarztes oder seiner zur Verfügung über die Praxis berechtigten Erben, ob ein Nachbesetzungsverfahren nach Abs. 4 für den Vertragsarztsitz durchgeführt werden soll. S. 1 gilt auch bei hälftigem Verzicht oder bei hälftiger Entziehung; S. 1 gilt nicht, wenn ein Vertragsarzt, dessen Zulassung befristet ist, vor Ablauf der Frist auf seine Zulassung verzichtet. Der Zulassungsausschuss kann den Antrag ablehnen, wenn eine Nachbesetzung des Vertragsarztsitzes aus Versorgungsgründen nicht erforderlich ist; dies gilt nicht, sofern die Praxis von einem Nachfolger weitergeführt werden soll, der dem in Abs. 4 S. 5 Nr. 4, 5 und 6 bezeichneten Personenkreis angehört.
- **Stufe 2 (§ 103 Abs. 4 SGB V):** Hat der Zulassungsausschuss in einem Planungsbereich, für den Zulassungsbeschränkungen angeordnet sind, nach Absatz 3a einem Antrag auf Durchführung eines Nachbesetzungsverfahrens entsprochen, hat die Kassenärztliche Vereinigung den Vertragsarztsitz in den für ihre amtlichen Bekanntmachungen vorgesehenen Blättern unverzüglich auszuscheiden und eine Liste der eingehenden Bewerbungen zu erstellen. S. 1 gilt auch bei hälftigem Verzicht oder bei hälftiger Entziehung der Zulassung. Dem Zulassungsausschuss sowie dem Vertragsarzt oder seinen Erben ist eine Liste der eingehenden Bewerbungen zur Verfügung zu stellen. Unter mehreren Bewerbern, die die ausgeschriebene Praxis als Nachfolger des bisherigen Vertragsarztes fortführen wollen, hat der Zulassungsausschuss den Nachfolger nach pflichtgemäßem Ermessen auszuwählen.

2.1 „Umwandlung“ in eine Arztstelle

Die „Umwandlung“ eines hälftigen Versorgungsauftrags in eine Arztstelle (Anstellungsgenehmigung) kann im Ergebnis dadurch erreicht werden, dass der A einerseits den halben Versorgungsauftrag im Rahmen der Durchführung des Nachbesetzungsverfahrens ausschreibt und sich sodann andererseits selbst auf die Ausschreibung bewirbt mit dem Antrag gemäß § 103 Abs. 4b SGB V, den ausgeschriebenen Versorgungsauftrag weiterhin in seiner Praxis im Rahmen einer Arztstelle mit B als angestelltem Arzt weiterzuführen.

Beide Male ist ein Nachbesetzungsverfahren erforderlich

Zustimmung des Zulassungsausschusses

Ausschreibung des Vertragsarztsitzes durch die KV

Anstellungsgenehmigung

■ Praxisfortführung mit angestelltem Arzt (§ 103 Abs. 4b SGB V)

Verzichtet ein Vertragsarzt in einem Planungsbereich, für den Zulassungsbeschränkungen angeordnet sind, auf seine Zulassung, um bei einem Vertragsarzt als nach § 95 Abs. 9 S. 1 angestellter Arzt tätig zu werden, so hat der Zulassungsausschuss die Anstellung zu genehmigen, wenn Gründe der vertragsärztlichen Versorgung dem nicht entgegenstehen; eine Fortführung der Praxis nach Abs. 4 ist nicht möglich. Soll die vertragsärztliche Tätigkeit in den Fällen der Beendigung der Zulassung durch Tod, Verzicht oder Entziehung von einem Praxisnachfolger weitergeführt werden, kann die Praxis auch in der Form weitergeführt werden, dass ein Vertragsarzt den Vertragsarztsitz übernimmt und die vertragsärztliche Tätigkeit durch einen angestellten Arzt in seiner Praxis weiterführt, wenn Gründe der vertragsärztlichen Versorgung dem nicht entgegenstehen. Die Nachbesetzung der Stelle eines nach § 95 Abs. 9 S. 1 angestellten Arztes ist möglich, auch wenn Zulassungsbeschränkungen angeordnet sind. § 95 Abs. 9b gilt entsprechend.

Auf der Grundlage einer so durch den Zulassungsausschuss für Ärzte erteilten Anstellungsgenehmigung kann A den B (zunächst) als angestellten Arzt in die Praxis einbinden. Auf Grundlage der Anstellungsgenehmigung im Umfang eines hälftigen Versorgungsauftrags kann B als angestellter Arzt im Rahmen der vertragsärztlichen Versorgung mit bis zu 20 Wochenstunden in der Praxis tätig sein. Arbeitsvertraglich kann zwischen A und B auch eine höhere Wochenarbeitszeit vereinbart werden, wobei die über die genehmigte Arbeitszeit für die vertragsärztliche Versorgung hinausgehende Arbeitszeit auf den privatärztlichen und administrativen Teil der Tätigkeit von B entfallen müsste. Die Arztstelle wäre, auch soweit sie durch B als angestellten Arzt besetzt ist, vertragsarztrechtlich allein dem A zugeschrieben; sie könnte bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht von B „mitgenommen“ werden.

2.2 BAG durch Sitzteilung

Soll die Einbindung von B nicht im Rahmen einer Anstellungsgenehmigung, sondern unmittelbar als Gesellschafter erfolgen, hat sich der B im Rahmen des Nachbesetzungsverfahrens auf die Ausschreibung des hälftigen Versorgungsauftrags von A zu bewerben und sodann einen Antrag auf Zulassung zur vertragsärztlichen Versorgung zur Fortführung des hälftigen Versorgungsauftrags zu stellen. Parallel würden A und B gemeinsam den Antrag auf Genehmigung einer Berufsausübungsgemeinschaft stellen, die sie dann als Vertragsärzte mit jeweils hälftigem Versorgungsauftrag führen könnten.

Ausgehend von der Gründung der BAG in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) bringen beide Gesellschafter ihre Arbeitskraft in die Gesellschaft ein. Darüber hinaus bringt A das Vermögen seiner bisherigen Einzelpraxis (materielle und immaterielle Werte) in die Gesellschaft ein und tritt unmittelbar einen (Teil-)Gesellschaftsanteil an B ab.

Da die Gesellschaft zwischen A und B zur Überleitung auf B gedacht ist, wird B zunächst einen kleineren Anteil in Höhe von 5 % am Vermögen der Gesellschaft von A erwerben. Zur Planungssicherheit für A und B sollte im Gesellschaftsvertrag bereits verbindlich festgelegt werden, dass A zu einem be-

Folgen der Anstellungsgenehmigung

Einbindung des Nachfolgers als Gesellschafter

Zunächst wird der Nachfolger nur gering beteiligt

stimmten Zeitpunkt aus der Gesellschaft ausscheidet und die Praxis von B unter Anwachsung des Vermögensanteils des A gegen Abfindungszahlung (Kaufpreis) ohne Liquidation fortgeführt wird.

3. Steuerliche Überlegungen zur Errichtung einer BAG

Bringt der A seine Praxis ein, so geschieht dies nach § 24 UmwStG (Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft). Wird danach ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, so hat die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Abweichend davon kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden.

Eine Einbringung nach § 24 UmwStG ist als vollständig steuerneutral möglich. Problematisch kann es jedoch dann werden, wenn neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten auch Entgelte gezahlt werden, eine Gutschrift auf dem Gesellschafter-Darlehenskonto erfolgt oder gar Schulden des Einbringenden übernommen werden.

3.1 Wann werden Gesellschaftsrechte gewährt?

Verschiedentlich wird von Notaren und Gesellschaftsrechtlern darauf verwiesen, dass auf die Gewährung von Gesellschaftsrechten im Sinne des Kapitalkontos verzichtet werden kann. Hierzu wird dann auf Rz. 24.07 des Umwandlungssteuererlasses (BMF 11.11.11, IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl I 11, 1314) verwiesen. Dort ist tatsächlich ausgeführt, dass die Einbringung gegen das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto ebenfalls als Vorgang i. S. des § 24 UmwStG zu beurteilen ist.

■ Rz. 24.07 – UmwSt-Erlass

§ 24 UmwStG ist nur anwendbar, soweit der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschaftsrechte erwirbt, d. h. soweit er durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangt oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitert (...). Das erfordert als Gegenleistung die Erhöhung des die Beteiligung widerspiegelnden Kapitalkontos oder die Einräumung weiterer Gesellschaftsrechte (...). **Die teilweise Buchung auf einem Kapitalkonto und auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ist für die Anwendung des § 24 UmwStG ebenso unschädlich wie die ausschließliche Buchung auf einem variablen Kapitalkonto (z. B. Kapitalkonto II).** Die Buchung auf einem bloßen Darlehenskonto reicht dagegen nicht aus (vgl. hierzu im Einzelnen BMF-Schreiben vom 11. Juli 2011, BStBl I S. 713). Zur Abgrenzung zwischen Darlehens- und Kapitalkonto vgl. das BMF-Schreiben vom 30. Mai 1997, BStBl I S. 627. (...).

Der BFH hat dieser Rechtsauffassung (BFH 29.7.15, IV R 15/14 und 4.2.16, IV R 46/12) jedoch eine Absage erteilt. Nach Auffassung des BFH müssen Gesellschaftsrechte (Kapitalkonto I) gewährt werden.

Grundlegende
Vorschrift ist
§ 24 UmwStG

Nur bei Buchung
gegen Kapitalkonto I

BFH kassierte
Rz. 24.07

■ BMF zu Kapitalkonto II

In der Entscheidung BFH (29.7.15, IV R 15/14) hatte das Gericht geurteilt, dass, wenn ein Mitunternehmer der Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut überträgt, dessen Gegenwert allein seinem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird, keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegt, sondern eine Einlage, wenn sich nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag die maßgeblichen Gesellschaftsrechte nach dem aus dem Kapitalkonto I folgenden festen Kapitalanteil richten (gegen BMF 11.7.11, IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl I 11, 713). Auch im zweiten Urteil entschied der BFH (4.2.16, IV R 46/12), dass keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit kein entgeltlicher Vorgang vorliegt, wenn der Wert des in das Gesamthandsvermögen übertragenen Einzelwirtschaftsguts – wie hier – allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird.

Das BMF (26.7.16, IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl I 16 I, 684) hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen. Einbringungen in Personengesellschaften gegen Buchung auf einem Gesellschafterkonto sind nur dann entgeltliche Vorgänge und führen nur dann zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn ein Kapitalkonto angesprochen wird, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten (das ist i. d. R. das Kapitalkonto I). Die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II führt nicht zu einem entgeltlichen Vorgang und damit nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern ist als Einlage zu behandeln. Tz. I. 2 und Tz. II. 2. a) erster und dritter Spiegelstrich sowie Tz. II. 2. b) von BMF 11.7.11 (BStBl I 11, 713) sowie die Tz. 24.07 des Umwandlungssteuererlasses (BMF 11.11.11, BStBl I 11, 1314) sind demnach insoweit überholt, als danach sowohl eine Buchung, die ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) erfolgt, als auch eine Buchung, die teilweise auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt, zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit zu einem entgeltlichen Vorgang führt.

3.2 Kapitalkonten ohne Bilanz führen?

Bei einer reinen Einbringung nach § 24 UmwStG (die Einlage des neuen Gesellschafters erfolgt in vollem Umfang in die Gesamthand) liegt nach Auffassung des BFH keine Veräußerung von Mitunternehmeranteilen der bisherigen Gesellschafter vor. Vielmehr wird ein derartiger Vorgang als gleichwertig mit einer Sachneugründung eingestuft (BFH 7.11.06, VIII R 13/04, BStBl 08 II, 545). In den Fällen, in denen sowohl die einbringende als auch die übernehmende Personengesellschaft den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, besteht somit keine Verpflichtung zum Übergang auf den Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG).

Allerdings fragt man sich doch, wie man den Sachverhalt ohne eine Bilanz lösen soll. Denn in der neuen Personengesellschaft benötigen sämtliche Gesellschafter zunächst einmal ein Kapitalkonto. Das ist alleine aus dem Grund erforderlich, weil die Beteiligten aufgrund des § 24 UmwStG Gesellschaftsrechte erlangen müssen. Ohne die Gewährung von Gesellschaftsrechten liegt kein Anwendungsfall des § 24 UmwStG und somit eine Buchwertfortführung vor. Es ist aus diesem Grund erstaunlich, wie der BFH und die Literatur mit diesem Thema (sorglos) umgehen, ohne es auch nur zu erwähnen.

**Kapitalkonto II
gewährt keine
Gesellschaftsrechte**

**Das BMF übernimmt
die Auffassung des
BFH**

**Übergang zum
Betriebsvermögens-
vergleich rechtlich
nicht zwingend ...**

**... faktisch
aber schon**