MUSTERFALL

Bei Erweiterung der MVZ-GmbH die ungewollte Aufgabe einer Betriebsaufspaltung verhindern

von StB Alfred P. Röhrig, Bad Honnef

Betreuen Sie Gesellschafter einer MVZ-GmbH, die der GmbH ein Grundstück überlassen haben? Dann passen Sie auf, wenn die GmbH einen weiteren Gesellschafter aufnehmen will. Eventuell schlittern die Gesellschafter in die nicht gewollte Aufgabe einer Betriebsaufspaltung. Wie es anders geht, zeigt dieser Beitrag.

Sachverhalt

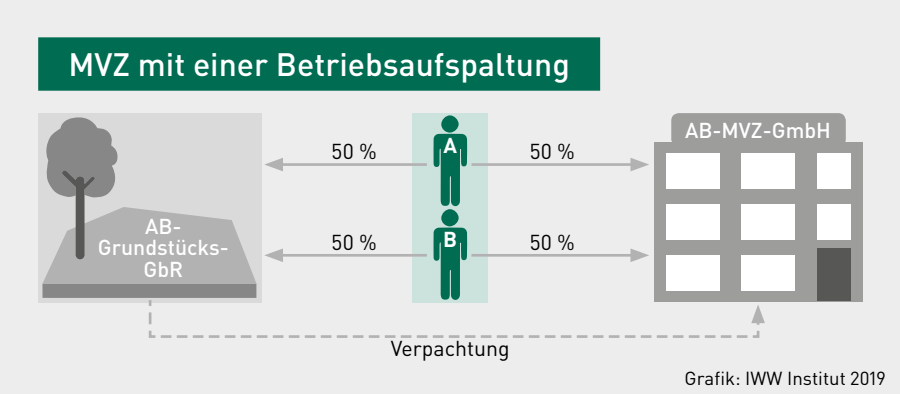
Gesellschafteridentische Grundstücks-GbR und MVZ-GmbH

A und B sind je zur Hälfte alternativ in der Rechtsform der GbR (Einstimmigkeit) bzw. einer Bruchteilsgemeinschaft (Mehrheitsprinzip) Eigentümer eines Grundstücks. A (50 %) und B (50 %) sind daneben Gesellschafter der aktiv tätigen AB-MVZ-GmbH (Mehrheitsprinzip). A und B sind als Ärzte aktive Gesellschafter-Geschäftsführer der MVZ-GmbH. Das Grundstück von A und B ist an die AB-MVZ-GmbH verpachtet. A und B unterliegen nicht der Sozialversicherungspflicht.

Betriebsaufspaltung

Der Steuerberater und das Finanzamt sind seit über 20 Jahren einvernehmlich der Rechtsauffassung, dass eine Betriebsaufspaltung gegeben ist.

Das Grundstück von A und B stellt als Folge dieser Beurteilung das Besitz-Unternehmen (soweit eine Bruchteilsgemeinschaft gegeben ist, wird sie durch eine Willensbildungs-GbR überlagert) dar und die Anteile von A und B an der AB-MVZ-GmbH werden als Sonderbetriebsvermögen des Besitz-Unternehmens ausgewiesen.



Grafik: IWW Institut 2019

Ein neuer Gesellschafter soll in die MVZ-GmbH

2019 nehmen A und B den C als weiteren Gesellschafter in die MVZ-GmbH auf. Die drei sind nun zu je 1/3 an der ABC-MVZ-GmbH beteiligt. Im Hinblick auf die Entscheidung des BSG zur grundsätzlichen Sozialversicherungspflicht des Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführers sind A, B und C über die Information ihres Steuerberaters hinsichtlich der nun bestehenden Sozialversicherungspflicht für alle drei Gesellschafter verärgert.

Der Steuerberater weist darauf hin, dass nur eine Möglichkeit besteht, die Sozialversicherungspflicht zu vermeiden. Auf der Basis der beiden Urteile des BSG (14.3.18, B 12 KR 13/17 R und B 12 R 16 R, GmbHR 18, 903) muss den drei Gesellschaftern gesellschaftsrechtlich jeweils eine Sperrminorität eingeräumt werden.

Im Rahmen der Gestaltungsüberlegungen stellt sich aber die Frage nach den Auswirkungen einer derartigen Vereinbarung auf die Betriebsaufspaltung.

Um das ertragsteuerliche Problem, das das Sozialversicherungsrecht in diesem Sachverhalt bereitet, besser zu verstehen, ist zunächst ein kleiner Exkurs zur sozialversicherungsrechtlichen Stellung des Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführers in der GmbH erforderlich.

1. Sozialversicherungsrecht

Eingliederung und Weisungsgebundenheit

Eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung setzt voraus, dass der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber persönlich abhängig ist. Bei einem fremden Betrieb ist dies der Fall, wenn der Beschäftigte in den Betrieb eingegliedert ist und dabei einem Zeit, Dauer, Ort und Art der Ausführung umfassenden Weisungsrecht des Arbeitgebers unterliegt. Demgegenüber ist eine selbstständige Tätigkeit vornehmlich durch das eigene Unternehmerrisiko, das Vorhandensein einer eigenen Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die im Wesentlichen frei gestaltbare Tätigkeit und Arbeitszeit gekennzeichnet.

Vertragliche Vereinbarungen und Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse

Ausgangspunkt ist daher zunächst das Vertragsverhältnis der Beteiligten, so wie es sich aus den von ihnen getroffenen Vereinbarungen ergibt oder sich aus ihrer gelebten Beziehung erschließen lässt. Ob jemand abhängig beschäftigt oder selbstständig tätig ist, richtet sich aber auch nach dem Gesamtbild der Arbeitsleistung und hängt davon ab, welche Merkmale überwiegen. Das Gesamtbild bestimmt sich nach den tatsächlichen Verhältnissen. Tatsächliche Verhältnisse in diesem Sinne sind die rechtlich relevanten Umstände, die im Einzelfall eine wertende Zuordnung zum Typus der abhängigen Beschäftigung erlauben. Ob eine Beschäftigung vorliegt, ergibt sich aus dem Vertragsverhältnis der Beteiligten, so wie es im Rahmen des rechtlich Zulässigen vollzogen worden ist.

Anwendung auf den Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer

Das BSG (29.8.12, B 12 KR 25/10 R) hat klargestellt, dass ein Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer in der Regel als abhängig Beschäftigter anzusehen ist, und zwar unabhängig davon, wie frei er über Arbeitszeit, Urlaub und Ähnliches, das Arbeitgeber üblicherweise festlegen, entscheiden kann. Das BSG stellt hierbei allein auf die vertraglichen Vereinbarungen ab. Ergibt sich daraus, dass der Minderheitsgesellschafter ihm unliebsame Entscheidungen nicht verhindern kann, wird die Selbständigkeit des Minderheitsgesellschafters mit der Folge der Sozialversicherungspflicht verneint.

Praktikerlösungen

Auf diese Rechtsprechung ist danach in vielfältiger Weise reagiert worden, um die Sozialversicherungspflicht von Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern zu vermeiden. Das BSG hat den drei nachfolgend aufgeführten Gestaltungsvarianten jedoch eine klare Absage erteilt:

- Übertragung von Stimmrechten (BSG 11.11.15, B 12 R 2/14 R)
- arbeitsvertraglich vereinbartes Vetorecht (BSG 11.11.15, B 12 KR 10/14 R)
- Stimmrechtsbindungsvertrag (BSG 11.11.15, B 12 KR 13/14 R)

ZWISCHENFAZIT 1 | Minderheitsgesellschafter, die zu weniger als 50 % an einer GmbH beteiligt sind, gelten in der Regel als abhängig beschäftigt und sozialversicherungspflichtig. Ausnahmen können ausschließlich durch Regelungen innerhalb des Gesellschaftsvertrags erreicht werden.

Nur eine Sperrminorität im Gesellschaftsvertrag hilft

Mit zwei Entscheidungen hat das BSG (14.3.18, B 12 KR 13/17 R und B 12 R 16 R, GmbHR 18, 903) klargestellt, dass nur die gesellschaftsvertraglich eingeräumte umfassende Sperrminorität dem Minderheitsgesellschafter eine Position einräumt, die ihm hilft, wirksam ihm unliebsame Entscheidungen zu verhindern.

ZWISCHENFAZIT 2 | Eine umfassende oder auch „echte" Sperrminorität führt zur Sozialversicherungsfreiheit des Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführers. Nur so kann die Sozialversicherungsfreiheit für den Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer sicher gestaltet werden.

2. Ertragsteuerrecht

Die personelle Verflechtung wird aufgehoben

Die Vereinbarung einer umfassenden Sperrminorität für jeden der MVZ-Gesellschafter hätte aber eine nicht beabsichtigte Folge: Hierdurch würde der Personengruppe bestehend aus A und B – nach der Aufnahme von C in die MVZ-GmbH – die entscheidende „Macht" verloren gehen. Das wiederum bedeutet, dass die personelle Verflechtung verloren gehen würde. Damit würde die Betriebsaufspaltung beendet. Als Konsequenz wären die gesamten stillen Reserven des Besitz-Unternehmens – inklusive der stillen Reserven in den GmbH-Anteilen im Sonderbetriebsvermögen von A und B – aufzudecken.

ZWISCHENFAZIT 3 | Die sozialversicherungsrechtlich motivierte Gestaltung würde somit ertragsteuerlich zu einer Katastrophe führen. Es ist selbstverständlich, dass ein solches Ergebnis zu verhindern ist und nun ein Weg gefunden werden muss, der A, B und C einerseits vor der Sozialversicherungspflicht bewahrt und andererseits nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven führt.

3. Lösung

Es muss also ein Weg gefunden werden, der auch beim Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung verhindert, dass es zu einer Aufdeckung der gesamten stillen Reserven kommt. Und dieser Gestaltungsweg muss zeitlich vor der Änderung des Gesellschaftsvertrags begangen werden.

Neugründung einer gewerblich geprägten Zielgesellschaft

Hier bietet es sich an, das Besitz-Unternehmen mit den im Sonderbetriebsvermögen befindlichen MVZ-GmbH-Anteilen von A und B nach § 24 UmwStG in eine neu zu gründende Zielgesellschaft mit gewerblicher Prägung (GmbH & Co. KG oder UG & Co. KG) einzubringen. Dabei reicht es, das Grundstück in die Gesamthand und die MVZ-GmbH-Anteile von A und B in das Sonderbetriebsvermögen der neuen Gesellschaft einzubringen. So wird – unter Beachtung der nachstehenden zeitlichen Reihenfolge der einzelnen Schritte – zwar nicht die Beendigung der Betriebsaufspaltung verhindert, jedoch die Aufdeckung von stillen Reserven.

Die Reihenfolge zwingend einhalten

Von entscheidender Bedeutung ist es, unbedingt die nachfolgende zeitliche Reihenfolge einzuhalten:

Der Lösungsweg in vier Schritten

Zuerst wird die Zielgesellschaft (GmbH & Co. KG oder UG & Co. KG) gegründet.

Nun heißt es erst einmal abzuwarten, bis die Zielgesellschaft im Handelsregister eingetragen ist. Erst ab diesem Zeitpunkt tritt die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ein!

Nach der Eintragung kann die Einbringung nach § 24 UmwStG

- des Grundstücks in das Gesamthandsvermögen der Zielgesellschaft und
- der MVZ-GmbH-Anteile von A und B in das Sonderbetriebsvermögen bei der Zielgesellschaft erfolgen.

Jetzt (und erst jetzt) kann der Gesellschaftsvertrag der MVZ-GmbH im Hinblick auf die Sozialversicherungsfreiheit der Gesellschafter-Geschäftsführer geändert werden.

MVZ-GmbH-Anteile gehören in das gewillkürte SBV

FAZIT | Durch die vier Schritte entfällt zwar die personelle Verflechtung für die Betriebsaufspaltung. Es kommt jedoch trotz der Beendigung der Betriebsaufspaltung nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven, da nun die gewerblich geprägte Zielgesellschaft als „Auffang-Gesellschaft" fungiert. Es ist jedoch darauf zu achten, dass die Anteile von A und B an der MVZ-GmbH nach dem Wegfall der Betriebsaufspaltung kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen der GmbH & Co. KG darstellen. Sie sind daher in jedem Fall als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen zu bilanzieren. Ansonsten droht für A und B eine konkludente Entnahme der Anteile an der MVZ-GmbH.

Musterfälle für die Ärzteberatung

IHR PLUS IM NETZ
iww.de/pfb/downloads

Die beiden Sonderausgaben von PFB Praxis Freiberufler-Beratung enthalten insgesamt zehn Musterfälle bzw. beispielhafte Darstellungen für Gestaltungen im Heilberufe-Bereich. Sie können die Sonderausgaben unter iww.de/pfb/downloads als Abonnent konstenlos herunterladen:

- Gestaltungen für die Heilberufeberatung (November 2019)
- Gestaltungsmodelle für Praxisstrukturierungen (August 2018)