

Gemeinsame Veranstaltung der Arbeitsgruppen Berufsrecht und Vertragsgestaltung
der Arbeitsgemeinschaft Medizinrecht im Deutschen Anwaltverein
am 5. November 2010 in Düsseldorf

Arbeitsgemeinschaft Medizinrecht 5. November 2010 Düsseldorf Sonderbetriebsvermögen in der Gestaltungspraxis
 LAUFENBERG MICHELS UND PARTNER Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Robert-Perthel-Str. 77a, 50739 Köln, Telefon 0221/95 74 94-0, E-Mail: office@laufmich.de

 LAUFENBERG MICHELS UND PARTNER Wirtschaftsprüfer Steuerberater
▼ Sonderbetriebsvermögen: Was ist das und wozu brauchen wir es?
© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 2

Formulierungen in Verträgen z.T. vielleicht
irreführend, da nicht erkennbar, ob die Formulierung
nur steuerlich klarstellend gemeint ist oder auch
zivilrechtliche Auswirkungen haben kann

Die medizinischen Geräte befinden sich im
Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter A, B
und C. Diese stellen die Gegenstände des
Sonderbetriebsvermögens der
Berufsausübungsgemeinschaft für die Dauer ihrer
Gesellschaftszugehörigkeit zum Zweck der Nutzung
zur Verfügung.


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Sonderbetriebsvermögen

- Ist ein rein steuerlicher Begriff, kein zivilrechtlicher
- regelt nicht die (zivilrechtlichen) Eigentumsverhältnisse, sondern die steuerliche Zuordnung zu einer bestimmten Besteuerungssphäre

© by Laufenberg Michels und PartnerStand: 02.11..2010Seite 5


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

SBV I/ SBV II (Notwendiges und gewillkürtes SBV)

Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich und wirtschaftlich (oder auch nur wirtschaftlich (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO)) **im Eigentum eines Mitunternehmers** stehen, sind (notwendiges oder gewillkürtes) SBV, wenn sie dazu geeignet und bestimmt sind,

1. dem Betrieb der PersGes zu dienen (**SonderBV I**)
oder
2. der Beteiligung des Ges'ters an der PersGes förderlich sind, also unmittelbar der *Begründung* oder *Stärkung* dieser Beteiligung dienen (**SonderBV II**).

© by Laufenberg Michels und PartnerStand: 02.11..2010Seite 6



Sonderbetriebsvermögen I

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 7

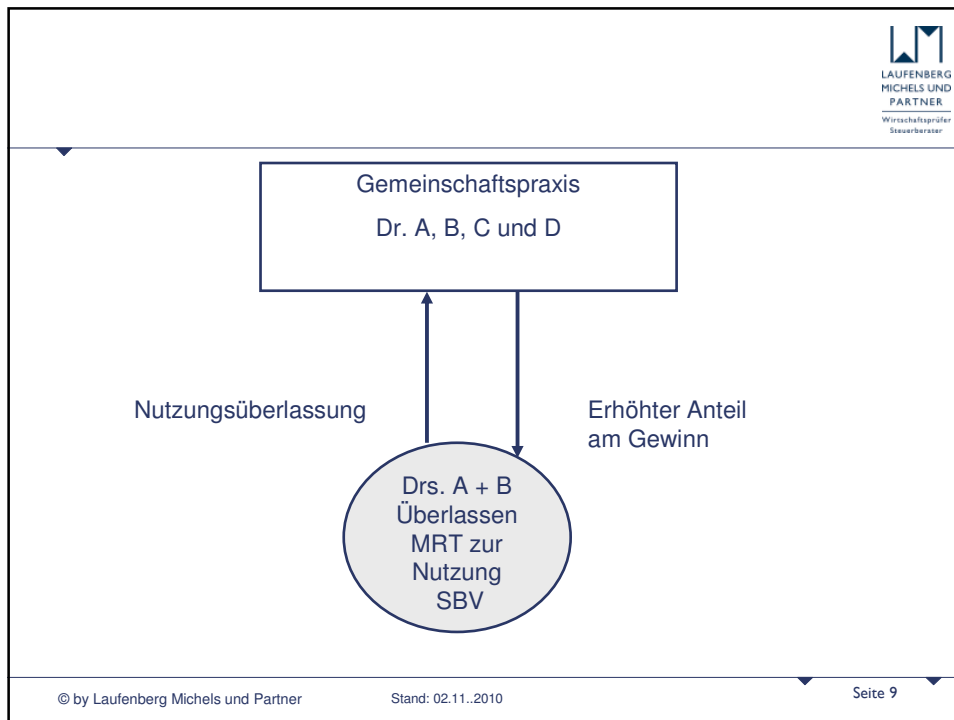


Sonderbetriebsvermögen I

Überlassung von Wirtschaftsgütern durch den Gesellschafter an die Gesellschaft zur entgeltlichen oder unentgeltlichen Nutzung

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 8

Gemeinsame Veranstaltung der Arbeitsgruppen Berufsrecht und Vertragsgestaltung
der Arbeitsgemeinschaft Medizinrecht im Deutschen Anwaltverein
am 5. November 2010 in Düsseldorf



Steuerliche Risiken aus der Gewinnverteilung - FALSCH

„Dr. A erhält für die Überlassung der Geräte aus dem Ergebnis (Gewinn/Verlust) vorab € 60.000,00, ein danach verbleibendes Ergebnis (Gewinn/Verlust) wird nach der Anzahl der Gesellschafter verteilt.“

= Umsatzsteuerpflicht

BMF v. 31.5.2007, BStBl 2007 I S. 503

Steuerliche Risiken aus der Gewinnverteilung - RICHTIG

„Dr. A erhält im Gewinnfall 50 % des Gewinns vorab, höchstens aber € 60.000,00; im Übrigen wird der Gewinn nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt; ein Verlust wird ausschließlich nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt.“

Sonderbetriebsvermögen II

Sonderbetriebsvermögen II

► Beispiel:

Dr. D kauft einen Anteil von 25 % an einer Gemeinschaftspraxis.

Den Kaufpreis finanziert er mit einem Darlehen in Höhe von 300.000,00 €.

Das Darlehn führt zu (negativem) Sonderbetriebsvermögen (II) des Gesellschafters bei der Gemeinschaftspraxis.

Die Zinsen sind Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters bei der Gemeinschaftspraxis.

Notwendiges und gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen

- Insbesondere alle zur Nutzung überlassenen Gegenstände

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

- Wirtschaftsgüter, die nicht notwendiges SBV sind und auch nicht notwendiges PV sind, aber dem Betrieb nutzen können

Praxisimmobilie als Problem



Beispiel Immobilie



Dr. A. betreibt seit vielen Jahren erfolgreich eine Einzelpraxis. Die Praxisimmobilie befindet sich in seinem Eigentum. Nach Aufnahme des Dr. B. als gleichberechtigten Partner in die deshalb gegründete BAG überlässt Dr. A. die Immobilie der BAG weiterhin zur Nutzung.

Die Immobilie - bisher im Einzelbetriebsvermögen - wird nun Sonderbetriebsvermögen zur neuen Berufsausübungsgemeinschaft.

Fünf Jahre später veräußert Dr. A. unter Aufgabe seiner bisherigen ärztlichen Tätigkeit seinen Praxisanteil an Dr. C, der die Praxis mit Dr. B. fortführt. Bezüglich der Praxisimmobilie schließt Dr. A. einen langfristigen Mietvertrag mit der Praxis Drs. B. und C.





LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Praxisimmobilie

Gekauft 3 Jahre nach Praxisgründung für	<u>€ 200.000,00</u>
Buchwert bei Anteilsveräußerung (wg. Abschreibung)	€ 140.000,00
Marktwert bei Anteilsveräußerung	<u>€ 380.000,00</u>
Stille Reserven (= zu versteuern)	€ 240.000,00

© by Laufenberg Michels und Partner

Stand: 02.11..2010

Seite 19



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Praxisimmobilie als Problem

- 1. Erledigung des Problems:** Stille Reserven im Rahmen der Praxisveräußerung mit dem begünstigten Steuersatz besteuern. Zukünftige Wertzuwächse werden nicht mehr besteuert. (10-Jahres Spekulationsfrist beachten).
- 2. Vertagung des Problems:** Rechtzeitige Gründung einer gewerblich geprägten GmbH und Co KG.

Vorteil: jetzt keine Besteuerung (letztlich lediglich Zinseffekt)

Nachteil: laufende Gewerbesteuer, zukünftige Wertsteigerungen sind steuerbehaftet, laufende Jahresabschlusskosten der KG

Risiko: Steuerliche Nichtanerkennung wegen „Gesamtplanrechtsprechung“

© by Laufenberg Michels und Partner

Stand: 02.11..2010

Seite 20

Einzelne Anwendungsfälle

Eintritt in eine Gemeinschaftspraxis





LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Umwandlungssteuergesetz-Modell



© by Laufenberg Michels und Partner

Stand: 02.11..2010

Seite 23



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

§ 24 UmwStG regelt unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit der steuerneutralen Einbringung eines Betriebs (Praxis), Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (Anteil an einer Arztpraxis) in eine (neue) Mitunternehmerschaft (BAG) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

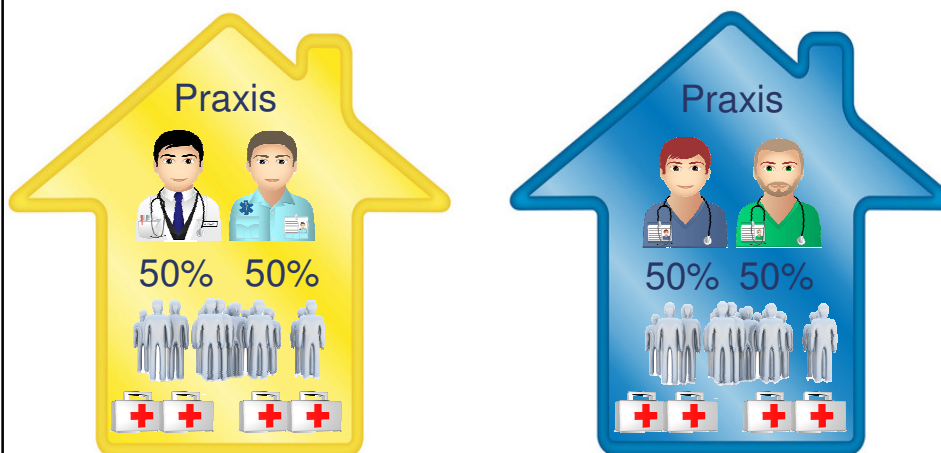
© by Laufenberg Michels und Partner

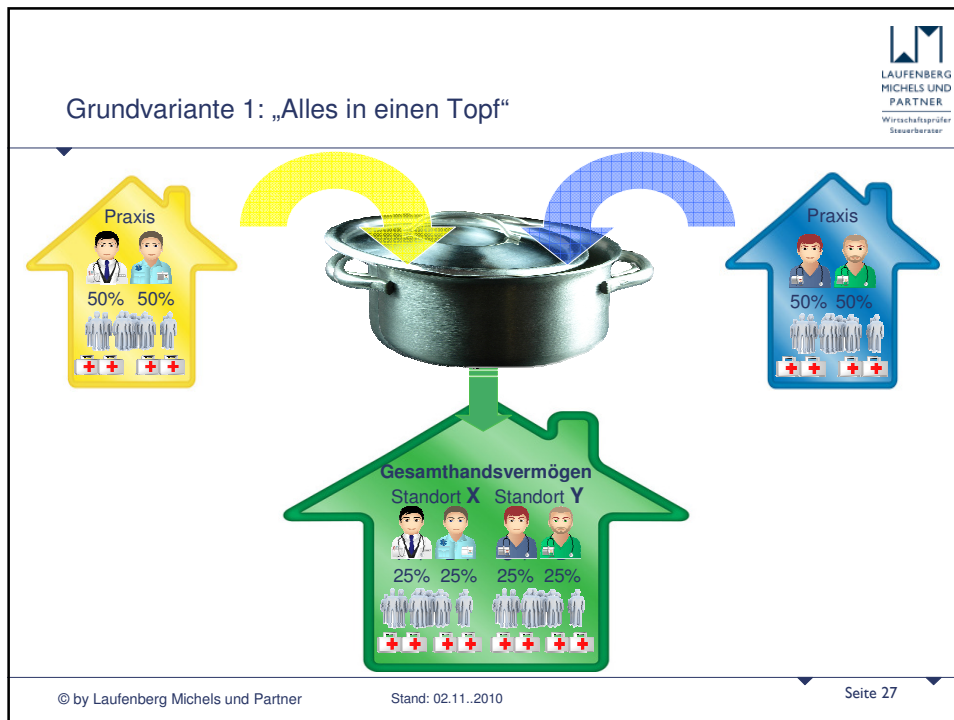
Stand: 02.11..2010

Seite 24

Dabei müssen alle wesentlichen Betriebsgrundlagen
(alles, was für den Praxisbetrieb notwendig ist) auf die
neue Mitunternehmerschaft übertragen werden.

Zusammenführung von zwei Praxen: Ausgangssituation



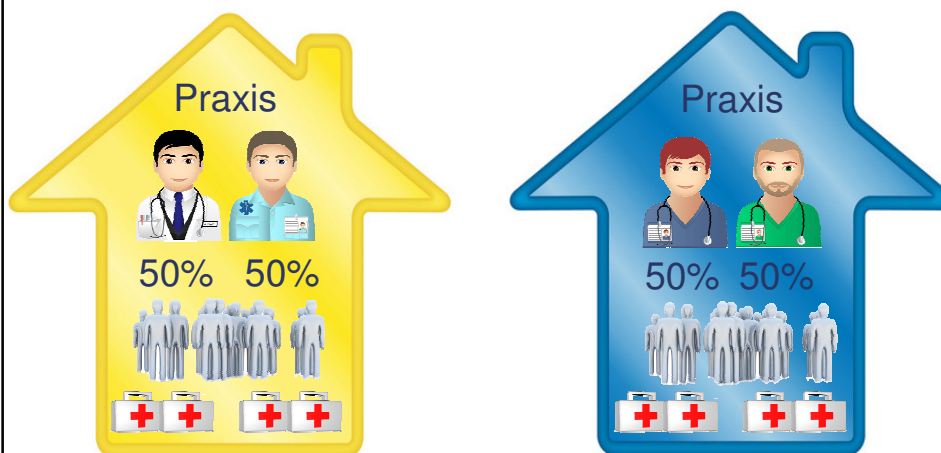


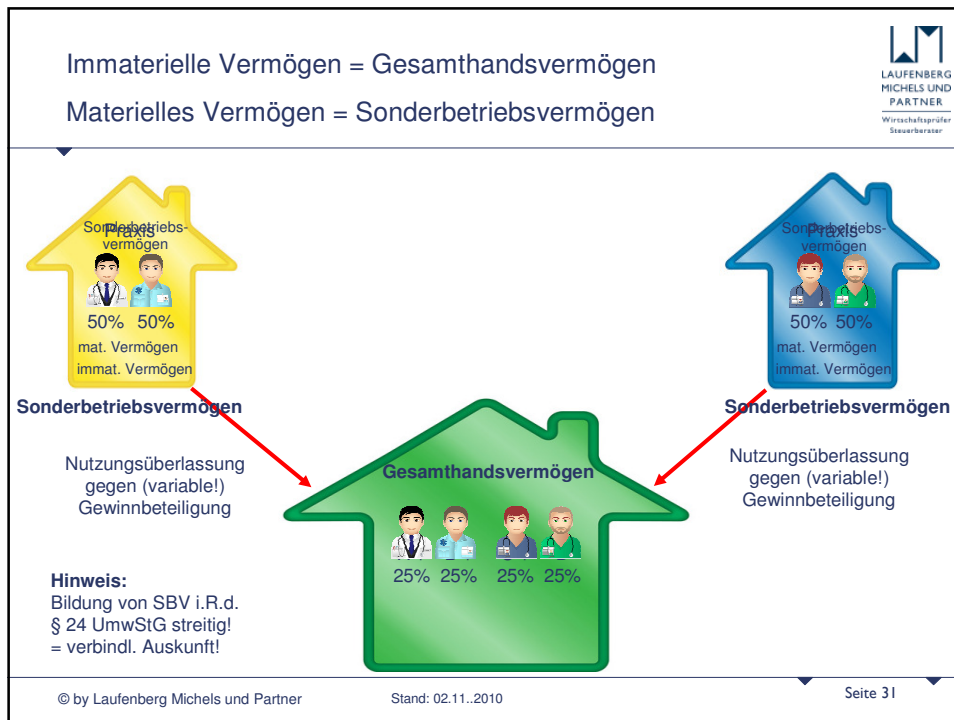
Kann die Übertragung von Wirtschaftsgütern statt
auf die neue BAG in das Sonderbetriebsvermögen
des Gesellschafters (oder einer
Gesellschaftergruppe) ausreichend sein?

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 28

Die Gemeinschaftspraxis A & B (je 50%) und die Gemeinschaftspraxis C & D (je 50%) wollen sich zu einer überörtlichen Berufsausübungsgemeinschaft zusammenschließen. Beide Praxen bringen ihr gesamtes ideelles Vermögen in die neue Gesellschaft ein. Die vorhandenen Geräte sollen nicht in die Gemeinschaft eingebracht, sondern dieser nur zur Nutzung überlassen werden.

Zusammenführung von zwei Praxen: Ausgangssituation





Einbringung ins Sonderbetriebsvermögen

**LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER**
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Problematisierung:

- **seit Einführung des SStEG ab 12.12.2006** bestehen Zweifel, ob steuerneutrale Übertragungen ins SBV noch möglich sind:
 - Anwendungsbereich des § 24 UmwStG nach Wortlaut des § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG **auf Einbringungen durch Einzelrechtsnachfolge beschränkt**
 - **Folge:** nur Übertragungen ins Gesamthandsvermögen zulässig
- **nach herrschender Literaturauffassung** ist eine Einschränkung des Geltungsbereichs des § 24 UmwStG von dem Gesetzgeber nicht beabsichtigt und zudem unbegründet

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 32


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Einbringung ins Sonderbetriebsvermögen

Haltung der Finanzverwaltung:

Stellungnahme des Finanzministeriums Schleswig-Holstein
(vom 17.3.2008, IV 30 – S 1978 d – 005)

- ⇒ bis zum Ergehen einer abweichenden Verwaltungsanweisung sind Einbringungen in das Sonderbetriebsvermögen in der Neufassung des SEStEG zulässig (Geltungsbereich für Schleswig-Holstein)

inoffizielle (interne) Stellungnahme der OFD Rheinland
(Ergebnis der 2. Sitzung der Bund/Länder Arbeitsgruppe SEStEG vom 4.-10.3.2008, Tz. 4; unveröffentlicht)

- ⇒ keine Änderung der bisherigen Rechtslage

Bis zum Erlass des lang erwarteten BMF-Schreibens über Anwendung des UmwStG besteht weiterhin erhebliche Rechtsunsicherheit!

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 33


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Einbringung ins Sonderbetriebsvermögen

Empfehlung in der Praxis:

Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO

- ⇒ aktuell entscheidet die **OFD Rheinland** - bis zum Erlass einer abweichenden Verwaltungsanweisung - zugunsten einer steuerneutralen Übertragung ins Sonderbetriebsvermögen
- ⇒ Auskunft ist aber **gebührenpflichtig** (Gebührenerhebung ist eventuell verfassungswidrig)

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 34

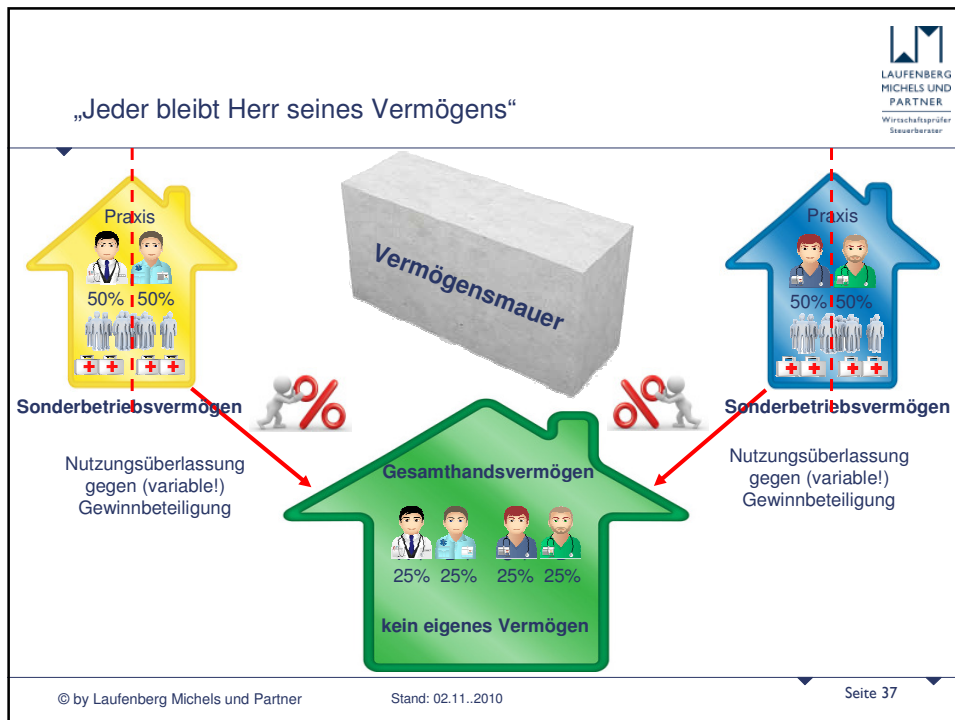
Einbringung

- „**auch**“ ins Sonderbetriebsvermögen

oder

- „**nur**“ ins Sonderbetriebsvermögen

Was ist, wenn sämtliche (materiellen und immateriellen) Wirtschaftsgüter ausschließlich in das Sonderbetriebsvermögen überführt werden sollen (als Sonderbetriebsvermögen überlassen werden sollen)?



Findet in diesem Fall § 24 UmwStG überhaupt Anwendung?

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 38

§ 24 UmwStG Bildung von ausschließlich SBV

Schulze zur Wische:

Keine Anwendung von § 24 UmwStG, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen **ausschließlich** in das SonderBV eingebracht werden, Einbringung wesentlicher Betriebsgrundlagen auch in das von Gesamthandsvermögen für § 24 UmwStG notwendig.

Für den Fall, dass sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen **ausschließlich** in das SonderBV eingebracht werden, findet kein Eigentümerwechsel statt, also liegt kein veräußerungsähnlicher Vorgang vor. Die übernehmende Personengesellschaft ist zur Buchwertfortführung verpflichtet.

§ 24 UmwStG Bildung von ausschließlich SBV

Widmann:

Zur Anwendung von § 24 UmwStG ist die Einbringung „quoad usum“ der wesentlichen Betriebsgrundlagen **ausschließlich** in das Sonderbetriebsvermögens (ohne Bildung von Gesamthandsvermögen) gegen Gewährung einer Mitunternehmerstellung ausreichend.

§ 24 UmwStG Bildung von ausschließlich SBV

Eigene (geänderte) Auffassung:

- UmwStG definiert als lex specialis Bewertungswahlrechte bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen (UmwStG definiert keine eigenen Besteuerungstatbestände), ohne Bildung von (z.T.) wesentlichem GHV kein § 24 UmwStG
- Voraussetzung ist zunächst ein Rechträgerwechsel, der grundsätzlich einen Besteuerungstatbestand auslöst
- Die Wirtschaftsgüter ändern hier nur ihre steuerliche Qualität: Aus Einzel- oder Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft wird Sonderbetriebsvermögen zu einer anderen Mitunternehmerschaft.
- Der Vorgang ist nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG steuerneutral.

§ 24 UmwStG

Beraterhinweis!

Zur Sicherheit sollte (immer) ein (formloser) Antrag im Sinne des § 24 UmwStG auf einen Bewertung mit dem Ansatz der Buchwerte gestellt werden!

(Falls die Finanzverwaltung von der Anwendung des § 24 UmwStG ausgeht, führt das Fehlen des Antrags zum automatischen Ansatz der gemeinen Werte und zur Aufdeckung stiller Reserven)




LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Praktisches Problem:

Zivilrechtliche Vertragsformulierung:

- Sollen die Vereinbarungen auf § 24 UmwStG oder auf § 6 Abs. 5 EStG abgestellt werden?

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 43


LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Vorschlag 1

Die Gesellschafter bringen jeweils das materielle und immaterielle Vermögen ihrer bisherigen Praxen unter Fortführung ihres (Allein-) Eigentums zu Buchwerten als Sonderbetriebsvermögen ein **und überlassen** dieses der Berufsausübungsgemeinschaft **gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten** nach § 24 UmwStG zur unentgeltlichen Nutzung.

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 44



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Vorschlag 2

Die Gesellschafter stellen das materielle und immaterielle Vermögen ihrer bisherigen - bis zum Vertragsbeginn bestehenden - Praxen jeweils unter Fortführung ihres (Allein-) Eigentums der Berufsausübungsgemeinschaft während ihrer Zugehörigkeit zur uneingeschränkten und unentgeltlichen Nutzung zur Verfügung. Das zur Nutzung überlassene Vermögen wird als Sonderbetriebsvermögen des jeweiligen Gesellschafters geführt.

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 45



LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit



DANKE!

© by Laufenberg Michels und Partner Stand: 02.11..2010 Seite 46