

AKTUELLES AUS DEM STEUERRECHT

ARBEITSGEMEINSCHAFT MEDIZINRECHT

20. NOVEMBER 2020, DÜSSELDORF



ZUR BEDEUTUNG DER GESAMTPLANRECHTSPRECHUNG FÜR DIE ANWALTliche VERTRAGSGESTALTUNG



SACHVERHALT

- ✖ Dr. A ist Gesellschafter der AB-MVZ-GbR. Dieser überlässt er das in seinem Eigentum stehende Grundstück, in welchem die Behandlungen der AB-MVZ-GbR durchgeführt werden, gegen eine fremdübliche Miete. Daneben betreibt Dr. A noch eine privatärztliche Einzelpraxis.
- ✖ Dr. A beabsichtigt ausschließlich seinen Mitunternehmeranteil an der AB-MVZ-GbR an Dr. C zu veräußern. Auf dem Grundstück möchte Dr. A zukünftig seine eigene privatärztliche Praxis weiterführen. Dazu überführt Dr. A das Grundstück zeitgleich im Rahmen der Veräußerung seines Anteils in seine Einzelpraxis.

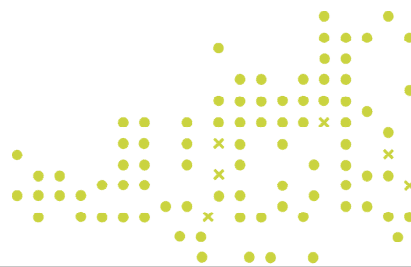
- 3 -

LÖSUNG STEUERLICHE BEURTEILUNG BISHER

- ✖ Die Veräußerung seines gesamten Mitunternehmeranteils ist grundsätzlich steuerlich begünstigt (§§ 16, 34 EStG).
- ✖ Die Überführung des Grundstücks in das Einzelunternehmen erfolgt nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG zwingend zum Buchwert.
- ✖ Die Begünstigung ist nur zu gewähren, wenn sämtliche stille Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden.
- ✖ Die Veräußerung des Mitunternehmeranteils und die Überführung des Grundstücks werden als einheitlicher Vorgang gewertet.
- ✖ Folglich deckt Dr. A nicht sämtliche stille Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen der betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, auf.
- ✖ Die Veräußerung des Gesellschaftsanteils führt zu laufendem Gewinn (§ 16 Abs. 1 S. 2 EStG).

- 4 -

Gesamtplanrechtsprechung



WAS IST EIN „GESAMTPLAN“?

- ✗ Der Gesamtplan i.S. der BFH-Rechtsprechung ist die künstliche Zergliederung eines einheitlichen Sachverhalts für steuerliche Zwecke
- ✗ Zergliederung erfolgt auf Grund eines vorab gefassten Plans
- ✗ Der Plan dient lediglich der Erreichung des begehrten Endzustandes
- ✗ Steuerliche Gründe > wirtschaftlichen Gründe
- ✗ Erneute Zusammenfassung der Rechtsgeschäfte zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang
- ✗ Steuerlich beurteilt wird dann dieser einheitliche Vorgang (so, als hätte die Zergliederung nicht stattgefunden)

Bedeutung des „Gesamtplans“



BEDEUTUNG DES „GESAMTPLANS“

✕ (Hier) relevante Normen bei der Übertragung von betrieblichem Vermögen:

- § 6 Abs. 3 EStG
- Übertragung von Sachgesamtheiten (Praxis, Praxisstandort, Anteil an Praxis)
- § 6 Abs. 5 EStG
- Übertragung von betrieblichen Wirtschaftsgütern (z.B. Praxisgebäude)
- §§ 20 und 24 UmwStG
- Einbringung einer Praxis, eines Standortes oder Anteile an einer Praxis in eine andere Praxis
- §§ 16 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 EStG
- Praxisbeendigung



BEDEUTUNG DES „GESAMTPLANS“

- ✗ Um was geht es bei den folgenden Überlegungen?
- ✗ Unser Arzt will betriebliches Vermögen in ein anderes betriebliches Vermögen übertragen, dabei oder vorher aber bestimmtes, funktional wesentliches Betriebsvermögen von der Übertragung ausklammern

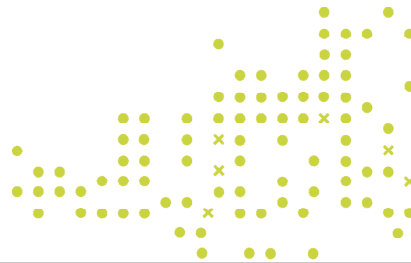
BEDEUTUNG DES „GESAMTPLANS“

- ✗ Die Finanzverwaltung vertrat dazu bisher eine „Gesamtplanbetrachtung“.
- Finanzverwaltung prüfte nicht nur bezogen auf den Übertragungsschichttag sondern darüber hinaus, ob im sachlichen- und zeitlichen Zusammenhang mit der Übertragung / dem Verkauf wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten bzw. „ausgelagert“ wurden.
- ✗ Der BFH-Rechtsprechung folgend, hat die Finanzverwaltung die „Gesamtplanbetrachtung“ in Teilen aufgegeben.
- ✗ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291

Gesamtplanbetrachtung bei Umstrukturierung

–

§ 6 Abs. 3 EStG



GESAMTPLANBETRACHTUNG – § 6 ABS. 3 EStG

Sachverhalt

- ✖ Vater V war Gesellschafter bei der X-MVZ GbR, an die er ein sich in seinem Eigentum befindliches Grundstück vermietet hatte.
- ✖ Die X-MVZ GbR unterhielt auf dem Grundstück ihre Praxisräume, sodass das Grundstück eine wesentliche Betriebsgrundlage (Sonderbetriebsvermögen) darstellt.
- ✖ V übertrug im Juli 2020 seinen Anteil an der X-MVZ GbR unentgeltlich auf seinen Sohn S.
- ✖ Bereits im März 2020 hatte V das Grundstück nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert auf die von ihm neu gegründete gewerblich geprägte Z-GmbH & Co. KG (zwecks Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven) übertragen. Die X-MVZ GbR führte die Praxis seitdem in anderen Räumlichkeiten unverändert fort.



GESAMTPLANBETRACHTUNG – § 6 ABS. 3 EStG

Lösung bisher:

- ✗ Die Buchwertübertragung des Grundstücks ist nach der Gesamtplanrechtsprechung im Zusammenhang mit der Übertragung des Anteils an der X-MVZ GbR nach § 6 Abs. 3 EStG zu beurteilen.
- ✗ Die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG liegen danach nicht vor, weil das Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage im Sonderbetriebsvermögen) nicht an den Sohn übertragen wurde.
- V muss die stillen Reserven in seinem Anteil an der X-MVZ GbR im Jahr 2020 als **laufenden** Gewinn versteuern.

GESAMTPLANBETRACHTUNG – § 6 ABS. 3 EStG

Lösung neu:

- ✗ **Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung durch die Finanzverwaltung** (BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10 ff.; 13 ff.) Keine Gesamtplanbetrachtung bei zeitgleicher Anwendung von **§ 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG**; selbst bei taggleicher Übertragung. Die Finanzverwaltung hat die „Gesamtplanbetrachtung“ hinsichtlich § 6 Abs. 3 EStG aufgegeben.
- § 6 Abs. 3 ist gleichwohl anwendbar, wenn funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen **vorab** nach § 6 Abs. 5 übertragen wird.
- ✗ Die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG liegen danach trotz „Auslagerung“ vor.
 - Wichtig: Es muss sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen“, welches nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen wird, weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handeln.
 - V muss keine stillen Reserven in seinem Anteil an der X-MVZ GbR im Jahr 2020 aufdecken. Keine Versteuerung. Zwingendef Buchwertansatz bei S.

GESAMTPLANBETRACHTUNG – § 6 ABS. 3 EStG

Sachverhalt (Variante)

- ✖ Vater V war Gesellschafter bei der X-MVZ GbR, an die er ein sich in seinem Eigentum befindliches Grundstück vermietet hatte.
- ✖ Die X-MVZ GbR unterhielt auf dem Grundstück ihre Praxisräume, sodass das Grundstück eine wesentliche Betriebsgrundlage (Sonderbetriebsvermögen) darstellt.
- ✖ V übertrug im Juli 2020 seinen Anteil an der X-MVZ GbR unentgeltlich auf seinen Sohn S.
- ✖ Bereits im März 2020 hatte V das Grundstück an seine Ehefrau veräußert, die den Mietvertrag mit der X-MVZ GbR fortführte. Die hierbei aufgedeckten stillen Reserven hat V versteuert.

- 15 -

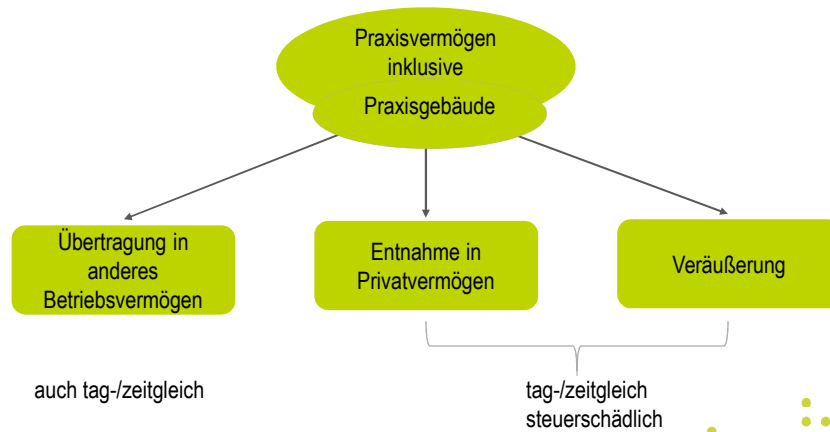
GESAMTPLANBETRACHTUNG – § 6 ABS. 3 EStG

Lösung neu:

- ✖ **Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung durch die Finanzverwaltung** (BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10 ff.; 13 ff.) Keine Gesamtplanbetrachtung bei zeitgleicher Anwendung von **§ 6 Abs. 3 EStG** und **§ 6 Abs. 5 EStG**; selbst bei taggleicher Übertragung. Die Finanzverwaltung hat die „Gesamtplanbetrachtung“ hinsichtlich § 6 Abs. 3 EStG aufgegeben.
- § 6 Abs. 3 ist gleichwohl anwendbar, wenn funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen vorab veräußert wird.
- ✖ Die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG liegen danach trotz vorheriger Veräußerung des Grundstücks vor.
 - V muss keine stillen Reserven in seinem Anteil an der X-MVZ GbR im Jahr 2020 aufdecken. Keine Versteuerung. Zwingender Buchwertansatz bei S.
 - Die Veräußerung des Grundstücks darf aber nicht taggleich/zeitgleich mit der Übertragung stattfinden (mindestens 1 Tag vorher)

- 16 -

SCHAUBILD 1



- 17 -

Gesamtplanbetrachtung bei Umstrukturierungen

—

§§ 20, 24 UmwStG

GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 20, 24 UMWSTG

✖ Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung ist:

- Einbringung Praxis, Standort, Zweigstelle einer Praxis, Anteil oder Teil eines Anteils an BAG/MVZ
- gegen Gewährung/Erweiterung einer Mitunternehmerstellung (§ 24 UmwStG) bzw. neuer Gesellschaftsrechten (§ 20 UmwStG)
- in eine Personengesellschaft (24 UmwStG) bzw. eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG)

Fragestellung:

Ist es schädlich, wenn kurz vor der Einbringung wesentliche Betriebsgrundlagen ausgelagert/verkauft werden?

- 19 -

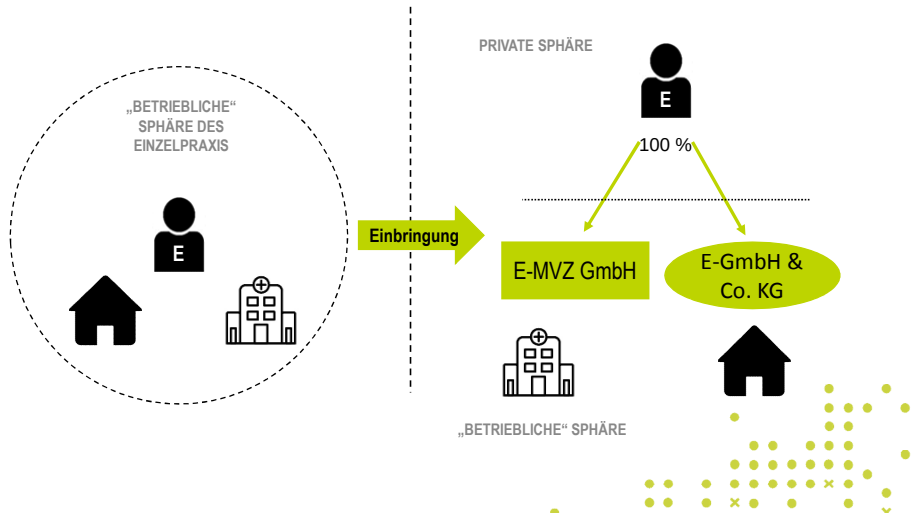
GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 20, 24 UMWSTG

Sachverhalt:

- ✖ Arzt Dr. E will seine Einzelpraxis im Wege einer Sachgründung in die E-MVZ GmbH einbringen.
- ✖ Das wertvolle Betriebsgrundstück soll jedoch (aus Haftungsgründen und wegen der GrESt) nicht mit auf die GmbH übergehen.
- ✖ Vor der Einbringung überträgt Dr. E das Grundstück deshalb nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zum Buchwert auf die zu diesem Zweck in gegründete E-GmbH & Co. KG.

- 20 -

GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 20, 24 UMWSTG



GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 20, 24 UMWSTG

Lösung:

- ✖ Nach **Verwaltungsauffassung** (BMF vom 11.11.2011, Rz. 20.07) fällt die Einbringung des Betriebs nicht unter § 20 UmwStG (ist also nicht zum Buchwert möglich), da eine wesentliche Betriebsgrundlage im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Einbringung in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wurde. Der Buchwertansatz für die Übertragung auf die E GmbH & Co. KG bleibt aber erhalten.
- ✖ Anderer **Auffassung BFH** im Urteil vom 25.11.2009 (I R 72/08); vom 02.08.2012 (IV R 41/11); vom 29.05.2015 (IV R 26/12):
- ✖ Der BFH hat in diesen Entscheidung jeweils die Buchwert-Fortführung zugelassen, obwohl **zeitgleich** wesentliches BV / SBV nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in ein anderes BV übertragen wurde.
- ✖ BFH distanziert sich von der sog. Gesamtplan-Rechtsprechung!

GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 20, 24 UMWSTG

✖ Auffassung des Bundesfinanzhofs:

- § 24 UmwStG findet auch Anwendung (d.h. **explizit keine Gesamtplanbetrachtung**), wenn **vor** der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs unter **Aufdeckung der stillen Reserven veräußert** wird und die Veräußerung auf Dauer angelegt ist (BFH-Urteil vom 09.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638)
- Die **"Auslagerung"** einer wesentlichen Betriebsgrundlage aus dem einzubringenden Mitunternehmeranteil ist steuerlich anzuerkennen, sofern sie **auf Dauer erfolgt** und deshalb andere wirtschaftliche Folgen auslöst als die Einbeziehung des betreffenden Wirtschaftsguts in den Einbringungsvorgang (zu § 20 UmwStG; BFH-Urteil vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rz. 23)

- 23 -



GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 20, 24 UMWSTG

✖ Umsetzung der BFH-Rechtsprechung durch BMF?:

- Das BMF-Schreiben vom 20.11.2019 hat wohl bewusst das UmwStG ausgeklammert (BMF-Schreiben vom 23.07.2019, Az. IV C 6 – S 2241/15/10003 nicht veröffentlicht!)
- Dem Vernehmen nach will das BMF „Auslagerungen“ **innerhalb von 18 Monaten vor der Einbringung** als schädlichen Gesamtplan ansehen.
- Entwicklung bleibt abzuwarten

- 24 -



GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 20, 24 UMWSTG

✕ Empfehlung in der Praxis

- Praxisimmobilie bei Gründung einer MVZ-GmbH – Standardproblem: Immobilie soll nicht mit auf die GmbH übertragen werden
- Auslagerung nach Möglichkeit frühzeitig in Angriff nehmen
 - Nach Möglichkeit 36 Monate vorher
 - Verkauf oder Schenkung an Kinder/Ehefrau (§ 3 Nr. 2, 4 oder 6 GrEStG steuerfrei)
 - Keine Zurückbehaltung durch Arzt und Überlassung an MVZ GmbH (**Betriebsaufspaltung!**)
 - Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft abwägen

Gesamtplanbetrachtung bei Verkauf

–

§§ 16, 34 EStG

GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 16, 34 EStG

Dr. D betreibt seit über 30 Jahren seine hausärztliche Praxis in einer seinerzeit vom ihm erworbenen Praxisimmobilie.

Im Juni 2018 teilt er seinem Steuerberater mit, dass er beabsichtigt, seine Praxis zum 31.12.2020 zu veräußern. Die Immobilie möchte er zurückbehalten und an den Praxisübernehmer vermieten.

Er hat gehört, dass er eventuell „auf die Immobilie“ Steuern zahlen muss und bespricht mit seinem Berater die sich bietenden Gestaltungsmöglichkeiten.

Dieser ermittelt zunächst einmal die relevanten Immobiliendaten:

- 27 -

STEUERLICHE GRUNDZÜGE – PRAXIS-IMMOBILIE ALS PROBLEM

Das Problem:

✕ Praxis-Immobilie wurde gekauft 1989 für	200.000,00 €
✕ Buchwert 2020 (wg. Abschreibung)	140.000,00 €
✕ Marktwert, geschätzt, 2020	580.000,00 €
✕ Stille Reserven (= zu versteuern)	340.000,00 €
✕ Einkommensteuer darauf (nicht begünstigt)	160.000,00 €
✕ Einkommensteuer darauf (begünstigt)	85.000,00 €

- 28 -

STEUERLICHE GRUNDZÜGE – PRAXIS-IMMOBILIE ALS PROBLEM

1. Erledigung des Problems:

- ✗ Stille Reserven im Rahmen der Praxisveräußerung mit dem begünstigten Steuersatz besteuern. Zukünftige Wertzuwächse werden nicht mehr besteuert. (Aber: 10-Jahres-Spekulationsfrist beachten).

2. Vertagung des Problems:

- ✗ Gründung einer gewerblich geprägten GmbH & Co KG.
 - **Vorteil:** jetzt keine Besteuerung (letztlich lediglich Zinseffekt)
 - **Nachteil:** laufende Gewerbesteuer (gewstl. Kürzung), zukünftige Wertsteigerungen sind steuerbehaftet, laufende jahresabschlusskosten der KG
 - **Risiko:** Steuerliche Nichtanerkennung wegen „Gesamtplanrechtsprechung“

- 29 -

GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 16, 34 EStG

- ✗ Auslagerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen und stillen Reserven muss **frühzeitig** vorgenommen werden.
- ✗ Problem: Keine festgelegte Zeitdauer, in welcher eine Verklammerung/Gesamtplan anzunehmen ist.
- ✗ OFD Karlsruhe (v. 20.06.2006, S 2241/27-St 111) führt zur Bestimmung des Zeitraum bei Fällen, in denen keine Anhaltspunkte für (z.B. vertragliche Vereinbarungen) oder gegen (z.B. das Einwirken äußerer Umstände) greifbar sind, aus:
 - 36 Monaten und mehr = kein schädlicher Gesamtplan
 - 24 bis 35 Monate = widerlegbare Vermutung, dass kein Gesamtplan vorliegt
 - Weniger als 24 Monate = **schädlicher Gesamtplan**
- ✗ BFH (Beschluss v. 22.11.2013 – III B 35/12 –, BFH/NV 2014, 531) hält 24 Monate ebenfalls für ausreichend

- 30 -

GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 16, 34 EStG

Sachverhalt (1/2):

- ✖ Dr. S verfügte ursprünglich über drei Einzelpraxen
- ✖ Im Rahmen der GbR-Gründung mit K und W im Jahr 2019 überführte S das Vermögen der drei Einzelpraxen in das SBV bei der S-K-W-Zahnärzte GbR und überließ der GbR diese unentgeltlich.
- ✖ S war zusätzlich alleiniger Gesellschafter der S MVZ GmbH, welche lediglich als Vorratsgesellschaft in 2018 gegründet wurde

- 31 -



GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 16, 34 EStG

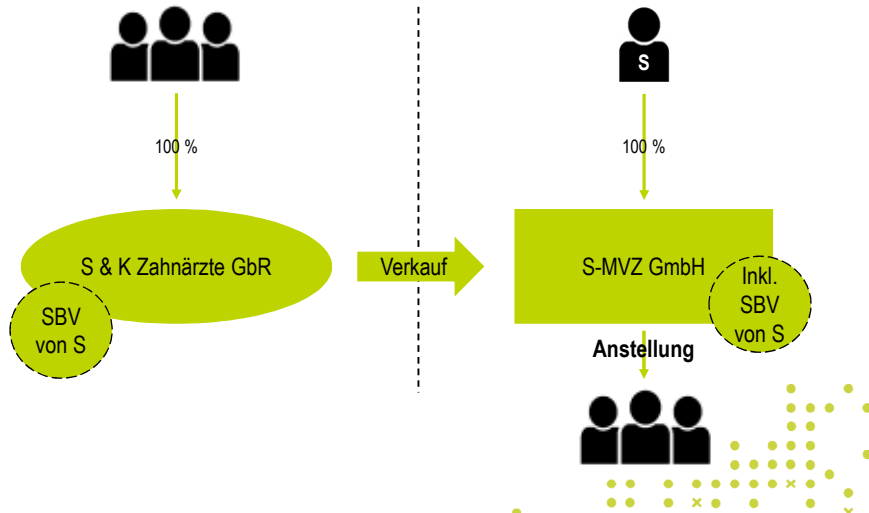
Sachverhalt (2/2):

- ✖ Die Gesellschafter der GbR beabsichtigten ihre Beteiligungen (inkl. SBV) zum 01.04.2020 an der S-K-W-Zahnärzte GbR zu einem fremdüblichen Kaufpreis an die S-MVZ GmbH zu veräußern.
- ✖ Die Gesellschafter K und W verzichteten zugunsten ihrer Anstellung im MVZ der MVZ GmbH auf ihre Vertragszahnarztzulassungen.
- ✖ S verzichtet erst nach Ablauf eines weiteren Quartals nach Einbringung auf seine Vertragszahnarztzulassung.

- 32 -



GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 16, 34 EStG



GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 16, 34 EStG

Rechtsproblem:

- ✗ S behält seine Vertragsarztzulassung zunächst zurück.
- ✗ Vertragsarztzulassung könnte wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.
- § 16 und § 34 könnten nicht anwendbar sein, da nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder deren stille Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden.
- Sofern die Vertragsarztzulassung ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt (da wesentliche Betriebsgrundlage), könnte ferner eine Betriebsaufspaltung entstehen.

Frage:

- ✗ Liegt ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn aus der einheitlichen Aufdeckung der stillen Reserven des Mitunternehmeranteils des S vor?

GESAMTPLANBETRACHTUNG – §§ 16, 34 EStG

Auffassung des Finanzamtes:

- ✖ Der gesamte Mitunternehmeranteil inkl. SBV wird entgeltlich an einen Dritten im Sinne des § 16 EStG veräußert.
- ✖ Spätestens mit Ende des nächsten Quartals (30.06.2019) werde die Vertragsarztzulassung des S aufgegeben und von der Sphäre der GbR auf die MVZ GmbH übergegangen.
- Es wird insgesamt ein begünstigter Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 18 Abs. 3 EStG, § 34 Abs. 3 EStG erzielt.

Hinweis:

Auch eine Nutzung des Gesamtplangedankens **zugunsten** des Steuerpflichtigen scheint möglich (BFH-Beschluss v. 22.11.2013, –III B 35/12–, BFH/NV 2014, 531; BFH-Urteil vom 24.08.1989 – IV R 67/86 –, BStBl II 1990, 132) und sollte bei längeren Veräußerungen durchaus in Betracht gezogen werden, um voran-/ nachgegangene Zahlungen bzw. Entnahmen steuerlich begünstigen zu können.

- 35 -

GESAMTPLANBETRACHTUNG – ZUSAMMENFÜHRUNG VOR VERÄUßERUNG

Sachverhalt

Dr. A ist Inhaber einer Einzelpraxis und zudem zu 100 % an einer BAG beteiligt, sein Partner ist dort am Vermögen mit 0 % beteiligt

A beabsichtigt, sowohl die Einzelpraxis als auch seine Beteiligung an der BAG in eine vom ihm gegründete MVZ-GmbH zu veräußern.

Um die Steuerbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG auf beide Praxen zu erlangen, überführt Dr. A zum 1.10.2019 seine Einzelpraxis in das Sonderbetriebsvermögen der Bag und überträgt zum 1.4.2020 seinen Mitunternehmeranteil (und damit auch sein SBV) gegen Entgelt auf die MVZ GmbH.

Fragestellung:

Erhält er für diesen Veräußerungsvorgang die Steuerbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG?

- 36 -

GESAMTPLANBETRACHTUNG – ZUSAMMENFÜHRUNG VOR VERÄUßERUNG

Lösung:

U.E. spricht hier vieles für die Annahme eines Gesamtplanes und damit gegen die Gewährung der Steuervergünstigung.

Außersteuerliche Gründe sind nicht erkennbar.

Im konkreten Fall wurde eine verbindliche Auskunft eingeholt.

Das Ergebnis steht noch aus.

Von Vorteil könnte vielleicht sein, dass der gesamte Vorgang auf zwei Veranlagungszeiträume aufgeteilt werden soll.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit



**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