

# Organisations- und Rechtsformen Medizinischer Versorgungszentren (MVZ)

Rechtliche und steuerliche Folgen der Rechtsformwahl



Mandanten-Informationen

## Organisations- und Rechtsformen Medizinischer Versorgungszentren (MVZ)

# Inhalt

<b>1</b>	<b>Grundlagen der Medizinischen Versorgungszentren (MVZ)</b>	<b>1</b>
1.1	Die Bedeutung von MVZ im Überblick	1
1.2	Abgrenzung: Berufsausübungsgemeinschaft – MVZ	1
<b>2</b>	<b>Gesellschaft bürgerlichen Rechts</b>	<b>3</b>
<b>3</b>	<b>Partnergesellschaft und Partnergesellschaft mit beschränkter Berufshaftung</b>	<b>4</b>
<b>4</b>	<b>Die GmbH und die haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft</b>	<b>6</b>
4.1	Gründung einer GmbH/haftungsbeschränkten UG	7
4.2	Besonderheiten der haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft	8
4.3	Die rechtlichen Besonderheiten einer GmbH	9
<b>5</b>	<b>Rechte und Pflichten der GmbH-Gesellschafter</b>	<b>11</b>
5.1	Gesellschafterversammlungen	11
5.2	Weisungsrecht	12
5.3	Auskunfts- und Einsichtsrechte	12
5.4	Recht auf Gewinnausschüttungen	12
5.5	Übertragung oder Entzug von GmbH-Anteilen	13
5.6	Der gesetzliche Aufgabenkreis der GmbH-Gesellschafter	13
5.7	Gesellschafter-Treuepflichten und Wettbewerbsverbote	13
<b>6</b>	<b>Rechte und Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers</b>	<b>14</b>
6.1	Überblick	14
6.2	Die Steuer- und Sozialversicherungshaftung des Geschäftsführers	14
6.3	Die Umsatzsteuerhaftung des Geschäftsführers	15
6.4	Die Haftung beim (drohenden) Ende der GmbH	15
<b>7</b>	<b>Die Betriebsaufspaltung</b>	<b>16</b>

<b>8</b>	<b>Eingetragene Genossenschaft</b>	<b>16</b>
8.1	Die Gründung einer Genossenschaft	16
8.2	Organe der Genossenschaft	17
8.3	Gewinnverwendung und Rückvergütung	17
8.4	Ausscheiden aus der Genossenschaft	17
<b>9</b>	<b>Steuerliche Besonderheiten gemeinnütziger Körperschaften</b>	<b>18</b>

# 1 Grundlagen der Medizinischen Versorgungszentren (MVZ)

## 1.1 Die Bedeutung von MVZ im Überblick

Wer bis vor nicht allzu langer Zeit davon sprach, dass mehrere Ärzte<sup>1</sup> an einem Standort praktizieren, hatte meistens entweder ein „Ärztehaus“ mit unterschiedlichen Einzelpraxen oder eine Praxismgemeinschaft (frühere, aber immer noch gebräuchliche Bezeichnung für eine Berufsausübungsgemeinschaft / BAG) im Sinn. In letzter Zeit aber haben medizinische Versorgungszentren (MVZ) eine Vorreiterrolle übernommen.

MVZ als Form der ärztlichen Kooperation wurde ab 2004 mit dem GKV-Modernisierungsgesetz im § 95 SGB V verankert.

MVZ-Gründungen sind nur durch ausdrücklich gesetzlich normierte Gründer zugelassen (§ 95 Abs. 1a SGB V). Die meisten (46,2 %) MVZ werden in Kernstädten betrieben, 38,7 % sind in Ober- und Mittelzentren angesiedelt, lediglich 15 % in ländlichen Gemeinden.

## 1.2 Abgrenzung: Berufsausübungsgemeinschaft – MVZ

In einer Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) müssen mindestens zwei Vertragsärzte oder Psychotherapeuten zusammenarbeiten. Eine BAG kann als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR oder BGB-Gesellschaft) oder als Partnergesellschaft (PartG) und auch als Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (Part-GmbH) geführt werden. Der Zulassungsausschuss muss den Gesellschaftsvertrag genehmigen.

Die Ärzte einer BAG sind Gesellschafter eines gemeinsamen Unternehmens mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten. Die Zusammenarbeit kann örtlich (an einem Standort) oder überörtlich (an mehreren Standorten) erfolgen, mit Kollegen der gleichen Fachrichtung oder fachübergreifend.

Jeder in einer BAG tätige Arzt muss eine eigene Kassenzulassung besitzt. In der BAG kann jeder Teilhaber drei weitere Ärzte anstellen.

Im Gegensatz zu einer BAG erhalten (und benötigen) nicht die einzelnen Ärzte eine Zulassung als Vertragsarzt, sondern das MVZ erhält die Zulassung als Institution.

In einem MVZ gibt es keine Obergrenze für die Zahl der angestellten Ärzte. Wie viele Ärzte dort als Gesellschafter oder als Angestellte arbeiten, richtet sich ausschließlich nach den Bedarfen, die das MVZ hat. Auch der Verkauf von Anteilen am MVZ ist leichter möglich als die Übergabe etwa einer

---

<sup>1</sup> In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Einzelpraxis. Für die verbleibenden Gesellschafter hat der Verkauf oder das Ausscheiden eines Gesellschafters aus dem MVZ keine negativen Auswirkungen auf die Zulassung, da das MVZ als Institution zugelassen ist.

Einer der wesentlichsten Unterschiede ist, dass ein MVZ nicht nur – wie die BAG – als GbR oder als PartG oder PartGmbH geführt werden darf, sondern auch als GmbH oder als eingetragene Genossenschaft (eG) oder in einer öffentlich-rechtlichen Rechtsform (AÖR), wobei letztere nur von der öffentlichen Verwaltung gegründet werden darf und deshalb hier nicht weiter erwähnt wird.

Die meisten MVZ firmieren entweder als GbR oder als GmbH.

Ein MVZ muss unter ärztlicher Leitung stehen. Ärztlicher Leiter kann entweder einer der Gesellschafter (sofern er die entsprechende Qualifikation besitzt) oder ein angestellter Arzt sein. Voraussetzung ist aber immer, dass der ärztliche Leiter im MVZ als Arzt – gleichgültig, in welchem Umfang – tätig ist. Bereiche, die nicht in die ärztliche Verantwortlichkeit fallen, können auch von nicht-ärztlichen Geschäftsführern übernommen werden.

Vertragsärztlicherseits dagegen gibt es bei MVZ wichtige Restriktionen. Wer in Voll- oder Teilzeit in einem MVZ angestellt ist, hat zwar grundsätzlich die gleichen Rechte und Pflichten, die auch der Zulassungsstatus mit sich bringt. Aber: Der Angestellte erhält statt des Honorars von der KV sein Gehalt vom MVZ, also seinem Arbeitgeber. Wer angestellt ist, ist arbeits- und sozialversicherungsrechtlich abhängig beschäftigt. Das gilt aber nicht für geschäftsführende Ärzte. Sie können sich nicht im eigenen MVZ anstellen lassen (BSG vom 26.01.2022 – B 6 KA 2 / 21 R).

## 2 Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR / GdbR / BGB-Gesellschaft) zu gründen, bedarf es mindesten zweier – privater oder juristischer – Personen. Diese Personen schließen einen Gesellschaftsvertrag, der nicht formgebunden ist. Er kommt also ohne jegliche weitere Formvorschrift wie jeder andere Vertrag durch mindestens zwei übereinstimmende Willenserklärungen zustande. Bereits an dieser Stelle sei vor der „Schriftkram-Phobie“ gewarnt. Wer seine Vereinbarungen, Rechte und Pflichten schriftlich niederlegt, hat später deutlich weniger Stress bei Meinungsverschiedenheiten, die auch bei einer MVZ-Gründung „unter Freunden“ nicht ausbleiben wird.

### **Wichtig**

Da der Gesellschaftsvertrag bei einer MVZ-Gründung auch in der Rechtsform GbR der KV zur Prüfung vorgelegt werden muss, führt wohl kein Weg an der Schriftform vorbei.

Eine GbR kann jeden Zweck verfolgen, Ausnahmen sind natürlich gesetzeswidrige Zwecke.

Geschäftsführungsbefugt sind nach dem Gesetz (§ 709 Abs. 1 BGB) alle Gesellschafter gemeinsam, soweit nichts anderes vertraglich vereinbart ist. Bei einem MVZ gilt dies bedingt, weil die ärztliche Leitung zwingend durch einen Arzt erfolgen muss. Für den nicht ärztlichen Bereich kann auch ein anderer Gesellschafter oder Angestellter die Geschäfte führen.

Nach dem Gesetz wird die GbR aufgelöst, wenn ein Gesellschafter kündigt oder stirbt. Ausnahme: Der Gesellschaftsvertrag sieht eine Fortsetzung vor. Dann muss aber – falls die GbR zuvor lediglich zwei Gesellschafter hatte – schnell ein neuer Gesellschafter gefunden werden. Wird er nicht gefunden, gilt die GbR als aufgelöst und es entsteht eine Einzelpraxis.

Eine GbR, die nach außen als solche, also unter Nennung der Rechtsform, auftritt, ist teilrechtsfähig. Sie kann also unter ihrem Namen klagen und verklagt werden. Klagen, die die GbR selbst erhebt, müssen alle Gesellschafter benennen.

Die Geschäfte der GbR führen alle Gesellschafter gemeinsam. Beschlüsse müssen einstimmig gefasst werden. Allein das schon limitiert die Anzahl der Gesellschafter. Aber der Gesellschaftsvertrag kann von dem Einstimmigkeitserfordernis Abstand nehmen und z. B. Mehrheitsbeschlüsse vorsehen.

Eine GbR muss keine Bilanz erstellen. Aber „natürlich“ muss eine GbR „für die Steuer“ Bücher führen. Sie wird in aller Regel zumindest am Anfang eine Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) erstellen. Wenn sie aber mehr

als 500.000 Euro Umsatz oder mehr als 50.000 Euro Gewinn im Jahr erzielt, muss sie bilanzieren. Freiwillig darf sie es auch dann, wenn sie diese Grenzwerte noch unterschreitet.

Die Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern kann frei vereinbart werden – und sollte es auch, denn nach dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG), das am 01.01.2024 in Kraft treten wird, wird die Verteilung nach Köpfen entfallen oder zur Ausnahme werden. Nur dann, wenn keine Regelung getroffen worden ist, wird die bürgerlich-rechtliche Aufteilung nach Köpfen noch anzunehmen sein.

Legt der Gesellschaftsvertrag in Bezug auf Entnahmen nichts fest, gilt das Prinzip der Vollausschüttung. Das heißt, dass der gesamte erzielte Gewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet werden muss.

### **Wichtig**

Hierbei handelt es sich um dispositives, also abänderbares Recht. Existieren also bereits Gesellschaftsverträge, in denen Gewinnverteilungs- und Entnahmeabreden getroffen worden sind, ergeben sich keine Änderungen durch die neue Rechtslage.

Bei der GbR haften alle Gesellschafter gemeinsam zur gesamten Hand. Jeder einzelne Gesellschafter haftet für alle Schulden der GbR voll, also auch mit seinem Privatvermögen. Hat er geleistet, kann er sich von seinen Mitgesellschaftern deren Anteil „holen“, so dass er – im Idealfall – selbst nur mit seinem Anteil haftet.

Die GbR kann sich selbst auflösen (gemeinsamer Beschluss aller Gesellschafter). Weitere Auflösungsgründe, die aber auch durch den Gesellschaftsvertrag verändert werden können, sind z. B. die Kündigung oder der Tod eines Gesellschafters.

## 3 Partnergesellschaft und Partnergesellschaft mit beschränkter Berufshaftung

Ein MVZ kann in der Rechtsform Partnerschaftsgesellschaft (PartG) oder als Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (PartGmbH) geführt werden. Voraussetzung: Es sind nur Vertragsärzte und keine Krankenhäuser an dem MVZ beteiligt.

Die Partnergesellschaft ist eine Personengesellschaft. Für den Partnerschaftsvertrag, also den Gesellschaftsvertrag oder die Satzung einer PartG ist – entgegen den Regelungen bei „normalen“ Personengesellschaften – aktuell noch Schriftform vorgeschrieben (§ 3 Abs. 1 PartGG). Ab dem 01.01.2024 wird § 3 PartGG gestrichen.

### **Wichtig**

Zwar wurde § 3 PartGG mit Wirkung ab dem 01.01.2024 gestrichen, dennoch sollten die in der bisherigen Regelung geltenden Anforderungen sinnvollerweise beibehalten werden. Es erspart viel Ärger, wenn wichtige Dinge schriftlich und damit auch später noch nachvollziehbar geregelt werden. Zudem wird für eine BAG oder ein MVZ kein Weg an der Schriftform vorbeiführen, da der Gesellschaftsvertrag den KVen vorgelegt werden muss.

Grundsätzlich ist es möglich, alles im Partnerschaftsvertrag zu regeln. Grenzen werden hier nur durch den „gesunden Menschenverstand“ gesetzt.

### **Wichtig**

Wurde die Partnerschaft bereits begründet und stellt sich im Nachhinein heraus, dass einige Punkte, die sich als wichtig erweisen, nicht geregelt worden sind, ist es auch dann noch jederzeit möglich, die Satzung zu ändern oder zu ergänzen. Soweit der Vertrag und auch das PartGG keine ausdrücklichen Regelungen zu rechtlichen Fragen enthalten, kommen die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften des BGB zur Anwendung.

Neben dem Vermögen der PartG haften die Partner selbst den Gläubigern der Gesellschaft gegenüber für Verbindlichkeiten der Partnerschaft als Gesamtschuldner (§ 8 Abs. 1 PartGG). Sofern aber lediglich einzelne Partner mit der Bearbeitung eines Auftrags befasst sind, haften nur sie für berufliche Fehler neben der Partnerschaft (§ 8 Abs. 2 PartGG). Unterläuft also einem Partner ein beruflicher Fehler, dann haftet zwar auch die Partnergesellschaft als solche, nicht aber die anderen fehlerfrei arbeitenden Partner. Nur derjenige, der den Fehler verschuldet hat, haftet auch mit seinem Privatvermögen. Dies gilt aber nur, falls kein ausreichender Versicherungsschutz besteht (§ 8 Abs. 4 PartGG).

Hat die PartG also genügend Deckung aus der gesetzlich vorgeschriebenen Berufshaftpflichtversicherung, haftet nur die Gesellschaft. In solchen Fällen spricht man von der PartGmbH. Während also bei einer PartG der Partner

für seine berufliche Fehler auch mit seinem Privatvermögen haftet, gibt es bei der PartGmbH keinerlei persönliche Haftung.

Die Partnerschaftsgesellschaft muss unter notarieller Mitwirkung ins Partnerschaftsregister des zuständigen Amtsgerichts eingetragen werden. Der neue § 5 Abs. 1 PartGG verlangt, dass die Eintragung Folgendes enthält:

1. den Namen und den Sitz der Partnerschaft;
2. den Namen, den Vornamen, das Geburtsdatum und den Wohnort jedes Partners;
3. den in der Partnerschaft ausgeübten Beruf jedes Partners;
4. den Gegenstand der Partnerschaft;
5. die Angabe der Vertretungsbefugnis der Partner.

Als Geschäftsadresse ist ab dem 01.01.2024 ist auch eine Anschrift in einem Mitgliedstaat der EU möglich (§ 5 Abs. 2 PartGG).

Spätere Änderungen in der PartG, insbesondere ein Wechsel bei den Partnern, eine Namensänderung oder eine Sitzverlegung müssen ebenfalls angemeldet werden.

Soll die PartGmbH angemeldet werden, muss nachgewiesen werden, dass eine Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen worden ist. Sie gilt für die gesamte Partnerschaft. Bevor die Gesellschaft im Partnerschaftsregister angemeldet werden kann, muss der Versicherungsnachweis vorliegen.

Um eine wirksame Haftungsbeschränkung auf das Vermögen der Gesellschaft zu erreichen, muss die Partnerschaft den Zusatz „mbH“ oder „mit beschränkter Berufshaftung“ tragen.

## 4 Die GmbH und die haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft

Eine GmbH ist eine Kapitalgesellschaft. Ihre Haftung ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt.

Jede GmbH muss mindestens eine natürliche Person als Geschäftsführer haben (§ 6 Abs. 1 GmbHG). Ist dieser Geschäftsführer auch gleichzeitig Gesellschafter, spricht man von Gesellschafter-Geschäftsführer. Ist er kein Gesellschafter der GmbH, spricht man von einem Fremdgeschäftsführer. GmbH-rechtlich gesehen ist der Doppelstatus Gesellschafter und Geschäftsführer in der Regel gleichgültig. Die Geschäftsführer-Rechte und -Pflichten bestehen, gleichgültig, ob Gesellschafter- oder Fremdgeschäftsführer. In weiteren Rechtsgebieten dagegen gibt es Unterschiede.

- Nach deutschem Arbeitsrecht ist ein GmbH-Geschäftsführer kein Arbeitnehmer, und zwar auch dann nicht, wenn er kein Gesellschafter der GmbH ist.

- Sozialversicherungsrechtlich dagegen ist er abhängig beschäftigt, also Arbeitnehmer, sofern er die GmbH etwa aufgrund seines Stimmenanteils nicht beherrscht. „Beherrschen“ bedeutet, dass er in einer Gesellschafterversammlung seinen Willen gegen den Willen aller anderen durchsetzen kann, weil er etwa die Stimmenmehrheit hat, oder weil er ein Vetorecht hat, oder weil er über eine Sperrminorität verfügt.
- Steuerrechtlich dagegen ist er immer Arbeitnehmer, unabhängig von (s)einem Gesellschafterstatus. Sein Gehalt zählt also zu den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit. Sind die Bezüge, die er von der GmbH erhält, zu hoch – im Vergleich zu anderen – wird das Finanzamt eine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen.

### **Hinweis**

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann, weil sie meist über Jahre hinweg unentdeckt bleibt, die GmbH und den Gesellschafter-Geschäftsführer durchaus in finanzielle Nöte bringen. Wie Sie dies vermeiden können, besprechen Sie am besten mit Ihrem Steuerberater.

## 4.1 Gründung einer GmbH/haftungsbeschränkten UG

Die Gründung einer Kapitalgesellschaft, und damit einer GmbH und einer haftungsbeschränkten UG, ist formgebunden. Sie muss über einen Gesellschaftsvertrag erfolgen, der notariell beurkundet werden muss. Der Gesellschaftsvertrag, auch Satzung genannt, muss bestimmte Mindestangaben enthalten, die im Gesetz, konkret in § 3 GmbHG stehen.

Die Satzung wird – in aller Regel vom Notar zusammen mit der von ihm und den Gesellschaftern unterzeichneten Gesellschafterliste (§ 40 GmbHG) – elektronisch beim Handelsregister eingereicht. Die Satzung wird ins Handelsregister eingetragen und kann dort von jedermann eingesehen werden.

Der Geschäftsführer muss die Satzung kennen, denn er haftet der GmbH und den Gesellschaftern gegenüber, dass die Satzungsregelungen eingehalten werden.

### **Hinweis**

Die Satzung hat Vorrang vor anderen Verträgen, z. B. auch vor dem Geschäftsführerdienstvertrag. Deshalb sollte kein Vertrag in, mit der oder für die GmbH geschlossen werden, ohne dass sein Inhalt anhand der Satzungsinhalte überprüft wird.

Alle weiteren Regelungen des GmbHG über die Organisation des Unternehmens sind kein zwingendes Recht, sondern sog. dispositives Recht, können also folglich abgeändert werden. Dann gilt das, was zwischen den Gesellschaftern vereinbart worden ist. Und zwar nach innen wie nach außen. Und nur das, was in der Satzung steht, gilt.

### Hinweis

Bestehen keine speziellen Anforderungen, kann die Satzung kurz gehalten oder einfach nach Musterprotokoll gegründet werden. Wird nichts vereinbart, gilt das Gesetz.

Bei GmbHs und haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaften gibt es neben der notariellen Beurkundung die Möglichkeit, nach Musterprotokoll zu gründen. Das Musterprotokoll ist im GmbHGesetz veröffentlicht. Wer nach Musterprotokoll gründet, darf nicht davon abweichen. Jede individuelle Regelung muss notariell beurkundet werden. Auch das Musterprotokoll muss vom Notar unterzeichnet werden. Da er hier aber „nur“ prüfen muss, ob die Voraussetzungen alle erfüllt sind, geht es erstens schneller und kostet zweitens weniger als die Beurkundung einer individuellen Satzung.

Anzuraten ist eine Gründung nach Musterprotokoll bei Ein-Personen-Gründungen, weil da die Gefahr der Meinungsverschiedenheit als „gering“ angesehen werden darf, oder wenn es schnell gehen soll.

## 4.2 Besonderheiten der haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft

Bei einer haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft (UG) handelt es sich um eine gewöhnliche GmbH mit allen(!) Rechten und Pflichten für Gesellschafter und Geschäftsführer. Wenn also im Folgenden „nur“ von der GmbH gesprochen wird, darf davon ausgegangen werden, dass die Ausführungen genauso, wie für die GmbH gemacht, auch für die haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft gelten.

Eine haftungsbeschränkte UG hat im Vergleich zur GmbH lediglich wenige Besonderheiten:

- **Mindestkapital:** Es genügt ein Betrag zwischen 1 – 24.999 Euro.
- **Sachgründung:** Ist nicht möglich
- **Rechtsformbenennung:** „Haftungsbeschränkt“ darf nicht abgekürzt werden
- **Gewinnausschüttung:** Ein Viertel des Gewinns muss in eine Rücklage eingestellt werden, bis 25.000 Euro Stammkapital erreicht sind und die „Umwandlung“ in eine GmbH erfolgen kann.

### 4.3 Die rechtlichen Besonderheiten einer GmbH

Eine GmbH ist eine juristische Person, hat also eine eigene Rechtspersönlichkeit, ist selbstständige Trägerin von Rechten und Pflichten, kann Eigentum erwerben und vor Gericht klagen und verklagt werden.

Neben den für alle Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften sind die Regelungen des GmbHG zu beachten. Es ist absolut kein Kavaliersdelikt, gegen das bestehende GmbHGesetz zu verstoßen. Und es schützt nicht vor Strafe, wenn angegeben wird, die entsprechenden Pflichten nicht gekannt zu haben. Ein GmbH-Geschäftsführer muss seine gesetzlichen Pflichten erstens kennen und zweitens erfüllen.

Eine GmbH ist eine Gesellschaft, deren Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist. Das Gesellschafter-Privatvermögen ist also bis auf ganz wenige Ausnahmen vor dem Gläubigerzugriff, dem „Durchgriff“, geschützt.

Auch für die Gesellschafter ist das GmbH-Kapital „fremdes Kapital“. Sie dürfen nicht mehr darüber für eigene Zwecke verfügen. Es gehört der GmbH und steht den Gläubigern im Fall einer Insolvenz als Haftungsmasse zu. Deshalb schreibt das GmbHG eine Mindestkapitalausstattung 25.000 Euro vor. Das Gesellschaftskapital der GmbH nennt man Stammkapital oder gezeichnetes Kapital (§ 5 GmbHG).

Die Mindesteinlage beträgt 1.000 Euro. Die GmbH kann und darf erst dann zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet werden, wenn ein Viertel der Stammeinlagen eingezahlt ist, mindestens jedoch 12.500 Euro (§ 7 Abs. 2 und 5 GmbHG). Das Stammkapital einer GmbH muss nicht ganz oder auch nur teilweise in Geld erbracht werden. Jede Kapitaleinlage kann also auch als Sacheinlage erbracht werden. Dabei sind der Fantasie, was als Sacheinlage dienen kann, keine Grenzen gesetzt. Lediglich der Patientenstamm darf erst dann als Sacheinlage eingebracht werden, wenn die Patienten der Übergabe ihrer Daten zugestimmt haben.

Die Haftung des Gesellschafters ist auf den Wert seiner Stammeinlage bzw. den Wert seines Geschäftsanteils begrenzt. Das heißt aber auch, dass der Gesellschafter dann, wenn er seinen Anteil noch nicht voll einbezahlt hat, die ausstehenden Einlagen noch bezahlen muss, und zwar auch dann, wenn die GmbH selbst schon insolvent ist.

Die Haftungsbegrenzung gilt natürlich nur GmbH-rechtlich in voller Konsequenz. Ist der Gesellschafter daneben aber gegenüber einem GmbH-Gläubiger (z. B. Bank) weitere Verpflichtungen eingegangen, hat es z. B. eine Bürgschaft gezeichnet und/ oder Sicherheiten gestellt, dann haftet er natürlich aus diesen Verpflichtungen. Und zwar meist mit seinem gesamten (Privat-)Vermögen.

Eine GmbH kann zu den verschiedensten Zwecken errichtet werden, also auch zu heilberuflichen. Eine GmbH kann auch als gemeinnützige Institution ausgerichtet sein (gGmbH; § 4 Satz 2 GmbHG). In solchen Fällen ist sie von der Körperschaftsteuer befreit. Allerdings muss die Gemeinnützigkeit (§§ 51 bis 58 AO) vom Finanzamt bestätigt werden und wird regelmäßig überprüft.

Eine GmbH kann von nur einer einzigen Person (Ein-PersonenGmbH) gegründet werden. Nach oben sind der Gesellschafterzahl keine Grenzen gesetzt.

Die Wirkung der Eintragung ins Handelsregister ist konstitutiv, sie begründet die Kaufmannseigenschaft. Das heißt: Auch ein MVZ, das nur heilberufliche Leistungen erbringt, wird zum Kaufmann und es gelten neben den Vorschriften des GmbH-Gesetzes auch die des HGB. Dem Handelsregister ist auch eine Gesellschafterliste einzureichen. Nur derjenige, der in dieser Liste aufgeführt ist, hat Gesellschafterrechte. Des Weiteren müssen die wirtschaftlich Berechtigten ins Transparenzregister eingetragen werden. Sind sie ganz oder teilweise nicht feststellbar, sind die Geschäftsführer als „fiktiv Berechtigte“ einzutragen.

Erst mit der Eintragung ins Handelsregister wird die Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen den Gläubigern gegenüber wirksam.

Hat die GmbH schon vor ihrer Eintragung ins Handelsregister die Geschäfte aufgenommen, spricht man von einer Vor-GmbH oder einer Vorgesellschaft. Die Vor-GmbH ist rechtsfähig, d. h. sie ist handlungs-, haftungs- und konkursfähig. Wichtig ist: Bei der Vor-GmbH gilt die sog. Handelnden-Haftung. Das heißt: Bis die GmbH im Handelsregister eingetragen ist, haften die Gesellschafter oder Geschäftsführer, die für die GmbH gehandelt haben, mit ihrem Privatvermögen.

Soll die GmbH auf eine gewisse Zeit beschränkt sein oder sollen den Gesellschaftern außer der Leistung von Kapitaleinlagen noch andere Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft auferlegt werden, so bedürfen auch diese Bestimmungen der Aufnahme in den Gesellschaftsvertrag.

Empfehlenswert sind weitere Regelungen zu Nachschüssen, zum Geschäftsjahr, zu Informationsrechten der Gesellschafter sowie deren Verschwiegenheitspflichten, zur Geschäftsführung, zum Jahresabschluss und Lagebericht sowie Ergebnisverwendung, zur Verwendung der Gesellschaftsmittel und -gewinne, zu Gesellschafterversammlung und -beschlüssen, zu Gesellschafterwettbewerbsverboten, zur Veräußerung und Belastung von Geschäftsanteilen, zur Einziehung von Geschäftsanteilen, zur Kündigung, zu Auflösung und Abwicklung sowie zu Bekanntmachungen der Gesellschaft.

## 5 Rechte und Pflichten der GmbH-Gesellschafter

Die „vornehmste“ Pflicht eines GmbH-Gesellschafters ist die, „seine“ Gesellschaft anteilig mit dem gesetzlich notwendigen Mindestkapital oder dem satzungsmäßig vereinbarten Kapital auszustatten.

### 5.1 Gesellschafterversammlungen

Des Weiteren hat einmal im Jahr eine Gesellschafterversammlung stattzufinden, auf der der Jahresabschluss genehmigt und in aller Regel die Geschäftsführung entlastet wird. Jegliche weitere Tätigkeit eines Gesellschafters für die GmbH ist „freiwillig“ und sollte zur eigenen Sicherheit vertraglich vereinbart werden.

Eine ordentliche Gesellschafterversammlung findet zu den in der Satzung vorgesehenen regelmäßigen Anlässen statt. Die Gesellschafterversammlung muss nicht „körperlich“ stattfinden, die Beschlussfassung kann auch in Textform (§ 126b BGB) erfolgen.

Auch bei Ein-Personen-GmbHs gibt es „Gesellschafterversammlungen“. In einer Ein-Personen-GmbH gibt es eine zusätzliche Pflicht: Unmittelbar nach der „Versammlung“ ist ein Protokoll zu fertigen und zu unterschreiben (§ 48 Abs. 3 GmbHG).

Die Gesellschafterversammlung ist das oberste Willensbildungsorgan der GmbH. Die Beschlüsse, die auf ihr gefasst werden, sind bindend. Entscheidend dafür, ob Beschlüsse wirksam zustande kommen oder nicht, sind die in der Satzung vorgeschriebenen Mehrheiten für Beschlüsse.

Ist nichts anderes in der Satzung festgelegt, gewährt jeder Euro eines Geschäftsanteils eine Stimme (§ 47 Abs. 2 GmbHG). Das Stimmrecht ist ein Mitgliedschaftsrecht. Demzufolge kann es auch nicht übertragen werden, ohne dass gleichzeitig der GmbH-Anteil übertragen wird. An der Gesellschafterversammlung einer GmbH dürfen grundsätzlich nur die Gesellschafter teilnehmen. Nur sie sind stimmberechtigt. Einberufungsberechtigt ist grundsätzlich nur der Geschäftsführer. Ausnahme: Nach § 50 Abs. 3 GmbHG können Gesellschafter, die zusammen mindestens 10 % der Anteile halten, eine Gesellschafterversammlung selbst einberufen.

#### **Wichtig**

In einem MVZ muss es eine ärztliche Leitung geben. Ärztlicher Leiter ist derjenige oder sind diejenigen, der die Einhaltung der ordnungsgemäßen Behandlungsabläufe garantieren. Durch den ärztlichen Leiter soll sichergestellt werden, dass keine medizinisch sachfremden Erwägungen getroffen werden können.

## 5.2 Weisungsrecht

Weder einzelne Gesellschafter noch ein Mehrheitsgesellschafter können der Geschäftsführung Anweisungen geben. Damit eine Weisung vom Geschäftsführer befolgt werden muss, ist ein wirksamer Gesellschafterbeschluss notwendig.

Grundsätzlich haben die Gesellschafter über wirksame Beschlüsse das Recht, dass die Geschäftsführung ihren Weisungen selbst dann folgt, wenn sie diese für unsinnig hält. Ausnahme von der Befolgungspflicht: Die Weisung ist gesetzeswidrig und damit nichtig.

## 5.3 Auskunfts- und Einsichtsrechte

Jeder einzelne Gesellschafter hat nach § 51a GmbHG individuelle und unbeschränkte Auskunfts- und Einsichtsrechte. Grundsätzlich hat ein Gesellschafter also – unabhängig von der Entwicklung des Stammkapitals – ein umfassendes Informationsrecht, das der Geschäftsführer ihm gegenüber erfüllen muss, selbst wenn die Satzung hierzu keine weiteren Details festlegt. Das bedeutet, dass jedem Gesellschafter auf Verlangen – und zwar auch außerhalb von Gesellschafterversammlungen – unverzüglich Auskunft über die Angelegenheiten der GmbH zu geben und Einsicht in die Bücher und Schriften zu gestatten ist. Eine Auskunft darf nur verweigert werden, wenn die Gefahr besteht, dass der auskunftsbegehrende Gesellschafter die Auskunft und die Einsicht zu gesellschaftsfremden Zwecken verwendet und der Gesellschaft ein nicht unerheblicher Nachteil zugefügt wird.

## 5.4 Recht auf Gewinnausschüttungen

Erwirtschaftet eine GmbH in einem Wirtschaftsjahr einen Gewinn, sind zunächst die möglicherweise aufgelaufenen Verlustvorträge ganz oder teilweise zu „tilgen“, also auszugleichen. Bleibt dann noch Gewinn „übrig“, kann die Gesellschafterversammlung über dessen Verwendung (Thesaurierung in Form von Gewinnvortrag und / oder Einstellung in eine – steuerfreie und / oder aus versteuertem Gewinn gebildete – Rücklage und / oder Ausschüttung) beschließen wie sie will – es sei denn, das Gesetz oder die Satzung schreibt eine bestimmte Gewinnverwendung, etwa eine Zuführung in Rücklagen, oder einen von der Beteiligung abweichenden Gewinnverteilungsschlüssel vor.

Beziehen die Gesellschafter – im Vergleich zu anderen Personen, die nicht an der GmbH beteiligt sind – überhöhte Gehälter oder Mieten, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

### **Hinweis**

Sprechen Sie Ihren Steuerberater auf die Gefahren einer verdeckten Gewinnausschüttung und vor allem auf deren steuerlichen Folgen für Sie als Gesellschafter an.

## 5.5 Übertragung oder Entzug von GmbH-Anteilen

GmbH-Anteile können grundsätzlich frei veräußert und vererbt werden. Verkauf und Abtretungsvereinbarung müssen notariell beurkundet werden (§ 15 Abs. 3 und 4 GmbHG). Es ist zulässig, dass die GmbH-Satzung die freie Übertragbarkeit der Anteile einschränkt.

### **Hinweis**

Die Vererblichkeit des Geschäftsanteils (§ 15 Abs. 1 GmbHG) kann weder ausgeschlossen noch beschränkt werden. Die Satzung der GmbH kann allerdings vorsehen, dass (bestimmte) Erben oder Erbengemeinschaften nicht Gesellschafter der GmbH bleiben dürfen. In solchen Fällen sind die Erben abzufinden.

Wird einem GmbH-Gesellschafter sein Mitgliedschaftsrecht entzogen oder ist der Gesellschafter in seinem Recht, frei über seinen Anteil verfügen zu können, durch die GmbH gehemmt, hat er Anspruch auf eine Abfindung.

## 5.6 Der gesetzliche Aufgabenkreis der GmbH-Gesellschafter

Zu den wichtigsten Aufgaben eines Gesellschafters gehören nach §§ 46 GmbHG die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Ergebnisses, die die Einforderung der Einlagen, die Rückzahlung von Nachschüssen, die Bestellung und die Abberufung von Geschäftsführern sowie deren Entlastung.

Nicht alle GmbH-Gesellschafter wissen, dass sie für ihre Mitgesellschafter haften. In einer GmbH gilt das Prinzip der sog. Ausfallhaftung, heißt: Sobald ein Gesellschafter (finanziell) ausfällt, sind die anderen Gesellschafter verpflichtet, seine ausstehenden Leistungen zu erbringen (§ 24 GmbHG). Der Grund: Der Geschäftsverkehr darf darauf vertrauen, dass die GmbH mit mindestens 25.000 Euro haftet.

## 5.7 Gesellschafter-Treuepflichten und Wettbewerbsverbote

Nach einem Wettbewerbsverbot und einem Treuegebot für GmbH-Gesellschafter sucht man vergeblich im Gesetz. Die Rechtsprechung hat aber eine Treuepflicht für GmbH-Gesellschafter bejaht. Ein GmbH-Gesellschafter unterliegt gegenüber der GmbH einer besonderen Treuepflicht, die es ihm beispielsweise verbietet, besondere Kenntnisse aus der Gesellschafter-Stellung zum eigenen wirtschaftlichen Vorteil zu nutzen. Dies vor allem dann, wenn die GmbH die Möglichkeit gehabt hätte, das Geschäft selbst mit Gewinn zu tätigen. Die Verletzung der

Treuepflicht begründet einen Schadensersatzanspruch der GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter in Höhe des eingetretenen Vorteils.

In keinem Fall aber darf die Treuepflicht eines Gesellschafters so ausgelegt werden, dass einem Gesellschafter der Wettbewerb gegenüber der GmbH komplett untersagt wird.

## 6 Rechte und Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers

Da eine GmbH eine juristische Person ist, braucht sie ein Organ, das für sie die Pflichten erfüllt und die Rechte wahrnimmt. Dieses Organ ist die GmbH-Geschäftsführung.

### 6.1 Überblick

Eine GmbH kann einen oder mehrere Geschäftsführer haben. Der oder die GmbH-Geschäftsführer müssen zwingend natürliche Personen sein. Der Geschäftsführer einer GmbH ist dafür verantwortlich, dass die GmbH ordnungsgemäß geführt wird (§ 43 Abs. 1 GmbHG).

Der Geschäftsführer kann, muss aber nicht gleichzeitig GmbH-Gesellschafter sein (§ 6 GmbHG). Die Geschäftsführer werden durch Gesellschaftsvertrag oder durch die Gesellschafter bestellt und auch abberufen. Bestellung und Abberufung werden ins Handelsregister eingetragen.

Vertretungsregelungen müssen, damit sie wirksam sind, im Handelsregister eingetragen sein. Bei einem Verstoß gegen interne Regelungen kann der Geschäftsführer gegenüber der GmbH schadensersatzpflichtig werden. Auch eine mögliche Befreiung vom Verbot von Inschlagäften (Selbstkontrahieren, § 181 BGB) muss im Handelsregister eingetragen sein, um wirksam zu sein.

### 6.2 Die Steuer- und Sozialversicherungshaftung des Geschäftsführers

Die Verwaltung und Abführung der GmbH-Steuern obliegen dem Geschäftsführer der GmbH. Gerade in diesem Bereich ergeben sich erhebliche Haftungsrisiken für den Geschäftsführer. Der Geschäftsführer ist Organ und gesetzlicher Vertreter der GmbH. Als solchen treffen ihn, und nur ihn allein(!), alle steuerlichen Pflichten, deren Erfüllung der GmbH obliegt. Er haftet persönlich für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit (§ 69 AO).

Die GmbH ist Arbeitgeberin der bei ihr beschäftigten Personen und verpflichtet, alle Arbeitnehmer beim Krankenversicherungsträger anzumelden, für die Beiträge zur Krankenversicherung (§§ 253 ff. SGB V), zur Arbeiter- oder Angestelltenversicherung (§§ 190 ff. SGB VI) und zur Arbeitslosenversicherung (§§ 24 f., 341 f. SGB III) zu entrichten sind.

### 6.3 Die Umsatzsteuerhaftung des Geschäftsführers

Ärztliche Heilbehandlungen sind nach § 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG von der Umsatzsteuer befreit, weil es nicht entscheidend ist, in welcher Rechtsform der Arzt tätig wird (Abschnitt 4.14.7. UStAE). So kann auch eine MVZ-GmbH die Steuerfreiheit beanspruchen, sofern die Voraussetzungen vorliegen (BVerfG vom 10.11.1999 – 2 BvR 2861 / 93).

MVZ, die an der vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 SGB V teilnehmen, erbringen steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 Doppelbuchst. bb UStG. Die an einem medizinischen Versorgungszentrum als selbstständige Unternehmer tätigen Ärzte erbringen dagegen steuerfreie Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG, wenn sie ihre Leistungen gegenüber dem medizinischen Versorgungszentrum erbringen (BMF vom 26.06.2009 – IV B 9 – S 7170 / 08 / 10009; 3.3.2. Medizinische Versorgungszentren, Rz. 46).

Da zwischen umsatzsteuerfreien und umsatzsteuerpflichtigen Geschäften zu unterscheiden ist, ist es für die MVZ-GmbH-Geschäftsführer wichtig, auch umsatzsteuerliche Kenntnisse zu haben, weil er haftet – wenn auch nicht in dem strengen Maß wie bei der Lohnsteuer.

#### **Hinweis**

Sprechen Sie mit Ihrem Steuerberater über die umsatzsteuerliche Einordnung der aktuellen und geplanten Umsätze des von Ihnen geführten MVZ.

### 6.4 Die Haftung beim (drohenden) Ende der GmbH

Liegt ein Insolvenzgrund, also Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO) oder Überschuldung (§ 19 InsO) vor, muss der GmbH-Geschäftsführer Insolvenz anmelden. Tut er das nicht, haftet er wegen Insolvenzverschleppung. Die Pflicht zur Insolvenzantragstellung trifft jeden einzelnen Geschäftsführer. Der höchstmögliche Zeitraum für einen Insolvenzantrag bei Zahlungsunfähigkeit ist drei Wochen, bei Überschuldung sechs Wochen (§ 15a Abs. 1 Satz 2 InsO).

#### **Hinweis**

Wenn Sie befürchten, dass bei Ihrer MVZ-GmbH ein Insolvenzgrund bestehen könnte, sollten Sie unbedingt und sofort Rücksprache mit Ihrem Steuerberater halten.

## 7 Die Betriebsaufspaltung

Bei einer MVZ-GmbH kann es zu (teilweise ungewollten) Betriebsaufspaltungen kommen, dann etwa, wenn der bisherige Alleingesellschafter als Eigentümer eines Grundstücks dieses verpachtet oder ihm gehörende (aus Sicht der GmbH wesentliche) Betriebsgrundlagen, wie etwa medizinische Großgeräte, vermietet.

Die grundsätzliche steuerliche Folge einer Betriebsaufspaltung ist, dass das Besitzunternehmen als gewerblicher Betrieb angesehen wird. Die Konsequenz dieser Einordnung ist zunächst, dass die Einkünfte gewerblichsteuerepflichtig sind. Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sind zu versteuern.

Wird ein neuer Gesellschafter in die MVZ-GmbH aufgenommen werden, ist die Betriebsaufspaltung beendet, mit der fatalen steuerlichen Konsequenz, dass die stillen Reserven (= Unterschied zwischen Marktpreis und Buchwert) versteuert werden müssen, auch wenn kein Geld (wie bei einem Verkauf) fließt.

### Hinweis

Sprechen Sie in solchen Fällen unbedingt mit Ihrem Steuerberater, bevor Sie Fakten schaffen, die nicht mehr (mit steuerlicher Wirkung) rückgängig gemacht werden können.

## 8 Eingetragene Genossenschaft

Genossenschaften haftete lange der „Geruch des Altmodischen“ an – zu Unrecht, denn nach Angaben des Deutschen Genossenschafts- und Raiffeisenverbands (DGRV) gab es im Jahr 2021 7.700 Genossenschaften.

### 8.1 Die Gründung einer Genossenschaft

Es werden mindestens drei Gesellschafter (Genossen) benötigt, die das Statut (= Satzung) unterzeichnen (§§ 4, 5 GenG). Genossen können natürliche oder juristische Personen sein. Die Zahl der Genossen ist von Gesetzes wegen nach oben nicht beschränkt.

Mit dem Statut ist die Genossenschaft entstanden (§ 5 GenG). Das Statut muss nicht notariell beurkundet werden. Rechtsfähigkeit erlangt die Genossenschaft aber erst mit der Eintragung ins Genossenschaftsregister.

### Wichtig

Auch Genossenschaften müssen die „wirtschaftlich Berechtigten“ ins Transparenzregister eintragen lassen.

## 8.2 Organe der Genossenschaft

Eine Genossenschaft hat von Rechts wegen drei Organe, nämlich die Generalversammlung, also die Versammlung der Mitglieder, einen Aufsichtsrat und den Vorstand.

Bei kleinen Genossenschaften mit bis zu 20 Mitglieder kann die Satzung auf die Bildung eines Aufsichtsrats verzichten. Dann übernimmt die Generalversammlung dessen Kontrollaufgaben. Der Aufsichtsrat, bestehend aus mindestens drei Personen, hat die Aufgabe, den Vorstand zu überwachen (§ 38 GenG). Der mindestens zweiköpfige Vorstand führt die Geschäfte in eigener Verantwortung und vertritt die Genossenschaft nach außen. Um Organvertreter im Aufsichtsrat oder Vorstand zu sein, muss man Genosse sein (Prinzip der Selbstorganschaft).

Die Generalversammlung ist das höchste Willensbildungsorgan der Genossenschaft.

## 8.3 Gewinnverwendung und Rückvergütung

Es ist nicht das Ziel der Genossenschaft, selbst am allgemeinen Wirtschaftsgeschehen teilzunehmen. Der Geschäftszweck einer Genossenschaft ist auf die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder oder deren sozialer oder kultureller Belange gerichtet (§ 1 GenG). Dem Statut kommt also maßgebende Bedeutung für den Zweck der Genossenschaft zu.

Die Generalversammlung beschließt nach dem Vorschlag des Vorstands über die Gewinnverwendung. Eine Besonderheit stellt die Möglichkeit dar, Gewinne nicht nach Beteiligung am Genossenschaftsvermögen auszusütten, sondern geleistete Beiträge rückzuvergüten. Die Genossenschaft ist berechtigt, im Nachhinein, also am Ende des Wirtschaftsjahrs den im „Mitgliedergeschäft“ erzielten Überschuss nachträglich an die Mitglieder zu verteilen (= Rückvergütung).

## 8.4 Ausscheiden aus der Genossenschaft

Neben der unfreiwilligen (Tod, Ausschluss) gibt es verschiedene Möglichkeiten, freiwillig aus der Genossenschaft auszuscheiden, so beispielsweise die Eigenkündigung oder die Übertragung des Anteils auf einen anderen Genossen.

Der Genossenschaftsanteil ist vererbbar. Die Erben setzen die Mitgliedschaft bis zum Ende des Geschäftsjahrs fort. Die Satzung kann vorsehen, dass die Mitgliedschaft dauerhaft fortgesetzt werden darf.

Nach Beendigung der Mitgliedschaft erfolgt eine Auseinandersetzung der Genossenschaft mit dem ausgeschiedenen Mitglied unter Zugrundelegung der Bilanz (§ 73 GenG).

## 9 Steuerliche Besonderheiten gemeinnütziger Körperschaften

Die AO sieht auch für GmbHs und Genossenschaften, Steuervergünstigungen vor, sofern diese gemeinnützig sind (§§ 51 bis 54 AO). Die Steuervergünstigung liegt darin, dass keine Körperschaftsteuer bezahlt werden muss (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG). Weitere Steuervergünstigungen beziehen sich auf Gewerbe- und Umsatzsteuer.

### **Hinweis**

Sprechen Sie mit Ihrem Steuerberater über die steuerliche Situation einer gemeinnützigen Organisation und lassen Sie sich mögliche Fallstricke aufzeigen.

Das für die Körperschaft zuständige (Sitz-)Finanzamt muss die Gemeinnützigkeit anerkennen.

## Impressum

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2023 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Diese Broschüre und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe des E-Books an Dritte ist nicht erlaubt.

Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV eG.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © KOTO/www.stock.adobe.com

Stand: Oktober 2023

DATEV-Artikelnummer: 12668

E-Mail: [literatur@service.datev.de](mailto:literatur@service.datev.de)

Belbook, Satzweiss.com GmbH, 66121 Saarbrücken (E-Book-Konvertierung)

Holger Raasch, Alt-Kaulsdorf 51, 12621 Berlin,  
Telefon: 0 30/7 20 21 22 60, Telefax: 0 30/7 20 21 22 68  
E-Mail: [holger.raasch@stb-raasch.de](mailto:holger.raasch@stb-raasch.de), Internet: [www.stb-raasch.de](http://www.stb-raasch.de)