

BEST PRACTICE

Erweiterung einer bestehenden BAG durch Aufnahme eines weiteren Partners

von StB, vBP Prof. Dr. Johannes G. Bischoff und StBin, Dipl.-Finanzwirtin Kerstin Löbe, Köln, bischoffundpartner.de

| In ZP 03/2024 haben wir in unserem Best-Practice-Fall die Gründung einer BAG durch Aufnahme von Partnern in eine Einzelpraxis dargestellt. Im aktuellen Beitrag geht es um die gesellschaftsrechtliche Aufnahme eines weiteren Zahnarztes oder einer Zahnärztin in eine bestehende Berufsausübungsgemeinschaft (BAG), was auf verschiedene Weise möglich ist. Richtig gestaltet, führt dies ertragsteuerlich nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven, hat also keine unmittelbaren ertragsteuerlichen Folgen für die Altgesellschafter. |

Die Ausgangssituation

Dr. Dent und seine beiden Partner (vgl. ZP 03/2024, Seite 9) haben die vor-malige Einzelpraxis erweitert, in neue Geräte und Inventar investiert und die BAG am Standort etabliert. Nun soll die BAG durch Aufnahme einer weiteren Kollegin, Dr. Karo, erweitert werden. Aufgrund der im Vorfeld durchgeführten professionellen Praxisbewertung (2 Mio. Euro) entsteht auch kein Streit über die Höhe der (Bar-)Einlageverpflichtung.

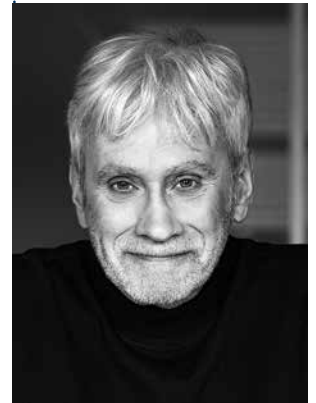
Ausgleichszahlung bedeutet Steuerlast

Für ihren Anteil von 20 % am Vermögen könnte Dr. Karo den Altgesellschaftern eine Ausgleichszahlung (Kaufpreis) von 400.000 Euro zahlen. Nachteil für die Altgesellschafter ist, dass dieser Kaufpreis (nach Abzug des anteiligen Buchwerts) voll versteuert werden muss. D. h., es gibt keine Steuerprivilegien wie z. B. den sog. halben durchschnittlichen Steuersatz.

Bareinlage vermeidet Steuerlast

Steuerlich günstiger für die Altgesellschafter ist eine Bareinlage von Dr. Karo in die neue BAG. Da den Altgesellschaftern bei diesem Vorgehen kein Geld zufließt, führt dies bei ihnen zu keiner steuerlichen Belastung. Voraussetzung ist nur, dass die Gestaltung im Übrigen die Voraussetzungen von § 24 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) beachtet. Mit einem erfahrenen Berater ist dies kein Problem.

Bei der Bareinlage gilt es allerdings, folgendes zu beachten: Die Altgesellschafter bringen ihre Anteile (die Praxis) in die neue BAG ein. Dr. Karo zusätzlich die Bareinlage. D. h., die neue BAG enthält die alte Praxis und die Bareinlage. Möchte Dr. Karo in dieser Konstellation an der BAG mit 20 % beteiligt sein, so muss sie nicht 400.000 Euro, sondern 500.000 Euro einzahlen. Denn 20 % von 2,5 Mio. Euro (2 Mio. Euro Praxiswert und 500.000 Euro Bargeld) sind 500.000 Euro.



ARCHIV

Hier mobil
weiterlesen



**Bareinlage erfordert
100.000 Euro mehr
Kapital von Dr. Karo**

■ Definition „(Bar-)Einlage“

Tritt ein neuer Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft ein, kann der Neugesellschafter seinen „Kaufpreis“ an die BAG leisten; das ist die zu vereinbarende Einlageverpflichtung. Die Altgesellschafter bringen ihre Anteile an der alten BAG in die neue BAG ein. Der neue Gesellschafter erbringt die vereinbarte Einlage in Geld oder Sachwerten ebenso in das Vermögen der Gesellschaft. Dieser „Kaufpreis“ entspricht dem Wert des Anteils des Neugesellschafters an der – um seine Einlage erweiterten – BAG.

Vergütung über Gewinnvorabmodell

Dr. Karo hat keine Rücklagen angespart, um eine Einlage oder einen Kaufpreis zu leisten. Sie möchte dafür auch keinen Kredit aufnehmen. Zudem gibt es in der Praxis für eine Bareinlage von 500.000 Euro auch keine sinnvolle Verwendung. Was tun? Denkbar wäre in diesem Fall, die Altgesellschafter über einen sog. „Gewinnvorab“ zu vergüten.

Das „klassische“ Gewinnvorabmodell ist immer denkbar, wenn ein Juniorpartner in eine Einzelpraxis oder eine Gemeinschaftspraxis einsteigt. Dabei liegen immer gegensätzliche Interessen vor. Der Seniorpartner erwartet für seine abgegebenen Anteile (die übergehenden stillen Reserven) Geld, dem Juniorpartner ist es hingegen am liebsten, wenn er sich möglichst wenig hiervon bei der Bank leihen muss. Im Gewinnvorabmodell kommt der Seniorpartner dem Juniorpartner entgegen, denn er erhält seinen Kaufpreis in Form zukünftiger höherer Gewinnanteile im Laufe der kommenden Zeit (z. B. 10 Jahre). Bei gleicher Arbeit erhält der Senior mehr Gewinn und wird so für seine Anteilminderung sukzessive entschädigt. Solche Gewinnverteilungsabreden sind auch bei in einer BAG zulässig. Auch dass die Altgesellschafter nach Aufnahme eines Neugesellschafters durch eine inkongruente („disquotale“) Gewinnverteilung begünstigt werden, hat der Bundesfinanzhof (BFH) als zulässig bestätigt.

■ Definition „Gewinnvorab“

Die Gewinn- und Verlustbeteiligung der Gesellschafter einer BAG richtet sich grundsätzlich nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen. Ein Gewinnvorab (oder auch „Vorabgewinn“) ist dadurch gekennzeichnet, dass der Gesellschafter einen zusätzlichen Anteil am Gewinn „vorab“ zugerechnet bekommt. Dieser Gewinnvorab ist vor der allgemeinen Gewinnverteilung zu berücksichtigen und reduziert damit den anschließend zu verteilenden Restgewinn.

Steuerliche Folgen für die Altgesellschafter

Steuerlich wird dieser Vorgang nach herrschender Meinung als eine unentgeltliche Übertragung (§ 6 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG) beurteilt. Dies führt also ebenfalls zu keinem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn der Altgesellschafter. Deren späteren höheren Gewinnanteile zum Ausgleich der Anteilsübertragung werden als „ganz normale“ Gewinnverteilungsabrede angesehen. Eine solche Vereinbarung wirkt sich nur auf die Verteilung der laufenden Einkünfte (Gewinne) der Altgesellschafter aus.

Mehr Gewinn für die
Altgesellschafter bei
gleicher Arbeit

Kein steuerpflichti-
ger Veräußerungs-
gewinn bei den
Altgesellschaftern

Steuerliche Folgen für die neue Gesellschafterin

Bei Dr. Karo sind nach herrschender Meinung durch diese Regelung nur die um die Vorabgewinne reduzierten Gewinnanteile zu versteuern. Dies ist aber nicht ganz unumstritten. Denn der BFH hat sich zwar zum klassischen Gewinnvorabmodell als solchem noch nicht geäußert. In einem „atypischen“ Sachverhalt entschied der BFH allerdings, dass sehr wohl eine Veräußerung durch die Altgesellschafter vorläge (Urteil vom 27.10.2015, Az. VIII R 47/12, Details in ZP 03/2016, Seite 7). Lediglich die Kaufpreiszahlung erfolge ratierlich im Zeitverlauf und in Höhe der abgetretenen Gewinnanteile.

Für die Altgesellschafter führt dies im Ergebnis zur gleichen Besteuerung. Aber für Dr. Karo ergeben sich bei Anwendung dieses Urteils sehr komplexe steuerliche Folgen.



ARCHIV

 Hier mobil
weiterlesen


FAZIT | Bei Eintritt eines Gesellschafters in eine BAG ist die Zahlung eines Kaufpreises (Ausgleichszahlung) meist nur in der Höhe max. des anteiligen Buchwerts steuerlich sinnvoll, denn der darüberhinausgehende Betrag wird mit dem Grenzsteuersatz voll versteuert.

Sehr sinnvoll sind Bareinlagen in die Gesellschaft, wenn für diese Gelder sinnvolle Verwendungsmöglichkeiten (z. B. Investitionen, Abdeckung von lfd. Finanzbedarf) bestehen. Zu beachten ist allerdings, dass für den gleichen Anteil ein höherer Betrag gezahlt werden muss als bei einer Ausgleichszahlung (vgl. oben).

Vorabgewinne statt Bareinlagen oder Ausgleichszahlungen haben durch die BFH-Rechtsprechung gewisse steuerliche Risiken und für die Altgesellschafter ist nicht absehbar, was diese für die Abgabe der Anteile letztlich erhalten. Deshalb wird dieses Modell in der Praxis nur selten gewählt.

In der Praxis kann es vorteilhaft sein, diese grundsätzlichen Gestaltungsvarianten zu kombinieren. Hier empfiehlt sich die Einschaltung eines erfahrenen Steuerberaters.

Lesetipp der Redaktion: Gewinnverteilung in BAG

In BAG gibt es nur gemeinsame Einnahmen und Ausgaben – die Abrechnung, die Buchhaltung sowie der Jahresabschluss werden für die Gemeinschaft erstellt. In diesen Fällen genügt es nicht, den steuerlichen Praxisgewinn nach herkömmlichen Mustern zu ermitteln und den Praxisinhabern einfache betriebswirtschaftliche Auswertungen der Gesamtpraxis zur Verfügung zu stellen. Denn selbst, wenn sich die Gesamtpraxis betriebswirtschaftlich als rentabel erweist, bleibt immer noch die Frage, wie der erwirtschaftete Jahresüberschuss zwischen den Partnern aufgeteilt wird. Grundsätzlich kann dies nach völlig unterschiedlichen Kriterien erfolgen. Im Beitrag „Praxiskooperationen fair gestalten – differenzierte Gewinnverteilungsmodelle“ in ZP 05/2018, Seite 10 werden die gängigsten Methoden mit den entsprechenden Vor- und Nachteilen erläutert.

- „Gewinn nach Köpfen“
- „Gewinn nach Kapital“
- „Gewinn nach Leistung“
- „Gewinn nach Arbeitszeit/Behandlungszeit“
- „Gewinn nach mehreren Kriterien“
- Differenzierte Verteilung der Einnahmen und Ausgaben



ARCHIV

 Hier mobil
weiterlesen
