Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Änderung des Gesellschafterbestandes einer Freiberuflerpraxis

Bearbeitet von
Michael Schmidt

Erstauflage 2015. Taschenbuch. 160 S. Paperback
ISBN 978 3 95935 098 3
Format (B x L): 15,5 x 22 cm

Wirtschaft > Corporate Responsibility > Selbstständige & Freiberufler

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe

Textprobe

Kapitel B.I. Gründung einer Personengesellschaft durch Einbringung einer Einzelpraxis:

Gerade in freiberuflichen Berufsausübungsgesellschaften ruhen mitunter erhebliche Werte die bei der Sozietätsgründung zum Vorschein treten können. Von bedeutendem Gewicht ist hierbei die Frage, ob bzw. wann in solchen Fällen die im Betriebsvermögen gebundenen stille Reserven versteuert werden müssen und unter welchen Gegebenheiten steuerliche Veräußerungsprivilegien zum Tragen kommen.

A. Zivilrechtliche Darstellung:

Losgelöst von der steuerlichen Sicht, stellt die Aufnahme eines Mitunternehmers in ein bereits bestehendes Einzelunternehmen einen Sonderfall der Gründung einer Personengesellschaft dar. Als eigenständiges Rechtsinstitut wird der Tatbestand der Ausgliederung im Zuge unternehmerischer Umstrukturierungen, als Spaltung bezeichnet, die gesetzlich unter §§ 1 Abs. 1 Nr. 2 und 123 Abs. 3 UmwG definiert wird. Diese vollzieht sich dergestalt, dass regelmäßig der bisher als Einzelunternehmer tätige Gesellschafter seine Einzelpraxis in Form einer Sacheinlage im Wege der nicht vom UmwG erfassten Einzelrechtsnachfolge in das Gesellschaftsvermögen der neugegründeten Personengesellschaft einbringt. Den Vorgang der sog. Singularsukzession bezeichnet das Gesetz in § 28 HGB zwar in einer traditionell kaufmännischen, aber rechtlich irritierenden Formulierung, als Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmannes. Vielmehr entspricht aber die Einbringung dem Erwerb in Form einer dinglichen Übertragung des Gesellschaftsvermögens, bzw. in Form eines Nutzungs- bzw. Pachtvertrages. Das bedeutet, dass eine Übertragung von beweglichen Sachen grundsätzlich nach §§ 929 ff. BGB, die Übertragung unbeweglicher Sachen nach §§ 873 und 925 BGB und Rechte nach § 398 ff. BGB, sowie die Übertragung von Verbindlichkeiten nach §§ 414 ff. BGB erfolgt. Typus der handelsrechtlichen Ausgliederungstatbestände sind die Ausgliederung zur Aufnahme nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG und die Ausgliederung zur Neugründung nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG. Jedoch ist gem. § 152 UmwG die Ausgliederung zur Neugründung eines spaltungsfähigen, übertragenden Rechtsträgers in Form eines Einzelkaufmanns auf eine Personengesellschaft nicht möglich und somit lediglich eine Ausgliederung zur Aufnahme einer bereits existenten Personengesellschaft denkbar.

B. Einkommensteuerrechtliche Darstellung:

Im Wege der Einzelrechtsnachfolge zur Unternehmensumstrukturierung beinhaltet § 1 Abs. 3 Nr. 1–4 UmwStG als Zugangsvorraussetzung, eine zwingende und auf Grund seines stringenten Gesetzeswortlautes abschließende Definition der unter § 24 UmwStG zu subsumierende steuerneutralen Einbringungsvorgänge. Ergänzend durch Tz. 01.47 des UmwStE ist die

Einbringung gem. § 24 UmwStG u. a. und insbesondere bei der Übertragung im Zuge der Einzelrechtsnachfolge, durch die Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen möglich. Für das Vorliegen der Tatbestandsmäßigkeit des § 24 UmwStG müssen sämtliche Voraussetzungen der dort definierten Einbringung erfüllt sein. Jedoch ist im Gegensatz zum Gesellschaftsrecht, welches in § 123 Abs. 2 UmwG die Übertragung einzelner weniger, und sogar nur eines einzigen Wirtschaftsgutes zulässt und damit dem Rechtsträger im Ergebnis ein Wahlrecht einräumt, Wirtschaftsgüter durch Einzelrechtsnachfolge zu veräußern oder durch Sonderrechtsnachfolge abzuspalten, aus ertragsteuerlicher Sicht eine sorgfältige Abgrenzung hinsichtlich der übertragenen Wirtschaftsgüter zu treffen. Als Gegenstand der steuervergünstigenden Einbringungsvorschrift des § 24 UmwStG kann nach dem Gesetzeswortlaut nämlich nur ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmer(-teil)anteil dienen. Hierzu müssen, nach einem funktionalen Verständnis des Wesentlichkeitsbegriffs, sämtliche nach Funktion und Zweckbestimmung für die Betriebsführung unentbehrliche, schwer ersetzbare Wirtschaftsgüter, als wesentliche Betriebsgrundlagen eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmer(-teil)anteils übertragen werden. Das zurückbehalten von wesentlichen Betriebsgrundlagen des Unternehmens, führt regelmäßig zu einer gewinnrealisierenden Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern soweit nicht die Merkmale eines Betriebs oder Teilbetriebs aufgewiesen werden können. Die von der Finanzverwaltung wohl willkommeneren Methode der quantitativen Betrachtung, wonach Wirtschaftsgüter unabhängig von ihrer eigentlichen betrieblichen Funktion bereits dann als wesentliche Betriebsgrundlage zählen, wenn in ihnen gewichtige stille Reserven ruhen, ist indessen hierfür unbeachtlich. Nach Tz. 24.05 des UmwStE wird es im Rahmen des § 24 UmwStG dann als ausreichend angesehen, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen teilweise Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft wird. Weitere Tatbestandsvoraussetzung des § 24 Abs. 1 UmwStG ist, dass der steuerlich Einbringende als Gegenleistung für seine Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers der neugegründeten Gesellschaft erlangt, bzw. seine bisherige Mitunternehmerstellung innerhalb der aufnehmenden Gesellschaft erweitert. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn das die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft wiederspiegelnde Kapitalkonto entsprechend seiner Einbringung erhöht wird, oder ihm weitere Gesellschafterrechte eingeräumt werden. Nur wenn sämtliche vorstehende Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG einschlägig sind, sind die weiteren Abs. 2–4 anwendbar.

Für den Eintretenden, ebenso wie für der aufnehmenden Gesellschafter, kann der Eintritt in das Einzelunternehmen steuerliche Auswirkungen haben, die sich zum einen in der Bewertung der Bar- und Sacheinlage und zum Weiteren in der Art der Ausgleichszahlung manifestieren.

C. Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten:

1. Steuerliche Gestaltung i. R. d. § 24 UmwStG im Gegensatz zur Bargründung bei vorheriger Betriebsveräußerung:

Schuldrechtliche Beziehungen, insbesondere Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter können steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn die Vereinbarung zum einen in der gesetzlich vorgeschriebenen Form zustande gekommen ist und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht. Dies folgt, unabhängig von der Art des Vertragsverhältnisses, welches nahe Angehörige miteinander eingehen der Grundsatzentscheidung des BVerfG vom 07.11.1995. Hiernach knüpft die steuerliche Zulässig- und Erforderlichkeit der Anerkennung eines Vertrages unter nahen Angehörigen unter strengen Anforderungen an den Beweis, ob zum einen eine zivilrechtliche Wirksamkeit besteht, die inhaltliche Ausgestaltung i. S. d. Drittkontraktion gegeben ist und zum letzteren an das gelebt werden des Vertragsverhältnisses. „Der handelsrechtlichen Selbstständigkeit einer Personengesellschaft wird insoweit einkommensteuerlich Rechnung getragen, als ihr hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter eine eigene Rechtszuständigkeit zugebilligt wird.“ Wird die Fortführung eins Einzelunternehmens durch eine Personengesellschaft, wegen der Aufnahme eines weiteren Sozius angestrebt, hat dies zunächst für den Einzelunternehmer zur Folge, dass er seinen Betrieb gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG veräußern muss. Die aus diesem Veräußerungs- oder Aufgabevorgang resultierenden Einkünfte werden nun von den Einkünften der laufenden Geschäftstätigkeit des Einzelunternehmens abgesondert und ggf. gem. der Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 EStG und nach § 34 EStG der begünstigten Besteuerung unterworfen. Per § 18 Abs. 3 EStG wir sichergestellt, dass neben der vollständigen Erfassung der Veräußerungsgewinne bzw. Veräußerungsverluste über § 4 Abs. 1 EStG, auch die bisher nicht realisierten stillen Reserven zum letztmöglichen Zeitpunkt, nämlich dem Zeitpunkt der Veräußerung, erfasst, partiell nach § 16 Abs. 4 EStG freigestellt und nach § 34 EStG mit einem ermäßigtem Steuersatz belastet werden. Da der Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 2 S. 1 EStG die Veräußerungsgewinnermittlung zwingend durch Betriebsvermögensvergleich fordert, ist zunächst von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zu wechseln. Die Anwendbarkeit dieser tarifbegünstigungen gelten nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch dann ungeachtet der Tatsache, wenn der Veräußerer und ehemalige Betriebsinhaber maßgeblich an der späteren Personengesellschaft beteiligt ist. Gem. § 16 Abs. 2 S. 3 i. V. m. § 18 Abs. 3 S. 2 EStG gilt der der Veräußerungsgewinn jedoch insoweit als laufender Gewinn, als der Veräußerer Mitunternehmer der erwerbenden Personengesellschaft wird, also sowohl auf der Seite des Veräußerers und auf Seite des Erwerbers jeweils die gleiche Person Unternehmer oder Mitunternehmer ist. Hinter dieser Norm sind nun gewisse Fallstricke verborgen. Denn, soll der veräußernde Einzelunternehmer bspw. zu 50% an der späteren Personengesellschaft beteiligt sein, vereinigt er in einer Person sowohl Veräußerer als auch Käufer. Dieser Umstand verwirklicht somit den Tatbestand nach § 16 Abs. 2 S. 3 EStG, wonach 50% des Veräußerungsgewinns als laufender Gewinn zu betrachten sind. Dieser gesetzlich normierten Regelung liegt die Überlegung zu Grunde, dass der Einzelunternehmer partiell an sich selbst als Mitunternehmer der neuen Personengesellschaft, veräußert. Das veräußerte Einzelunternehmen wird also im Umfang der Beteiligung des Veräußernden an der aufnehmenden Personengesellschaft faktisch nicht beendet, sondern lediglich unter Auflösung der stillen

Reserven fortgeführt. Gem. R 16 Abs. 13 S. 9 EStR ist in solchen Fällen für den Teil des Veräußerungsgewinns, der nicht als laufender Gewinn gilt, der volle Freibetrag zu gewähren. Des Weiteren erlangt die partielle Betriebsbeendigung als einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschrift per § 7 GewStG Durchgriff auf die Ermittlung des Gewerbeertrags. In bislang allen seiner Entscheidungen hat der BFH, vor dem Hintergrund der Frage, wann und unter welchen Voraussetzungen eine Betreibsaufgabe oder –veräußerung nicht als laufender Gewinn, sondern als tarifbegünstigter Vorfall i. S. d. § 18 Abs. 3 EStG anzusehen ist, die gesetzliche Tarifbegünstigung stets davon abhängig gemacht, ob alle wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen auf den Erwerber übertragen, oder in das Privatvermögen des ausscheidenden Gesellschafters überführt worden sind. Gerade im Bereich der freiberuflichen Tätigkeiten wird den immateriellen Wirtschaftsgütern, der Beziehung des Praxisinhabers zu den bisherigen Mandanten seines als Einzelunternehmen geführten Betriebs und dem am Markt etablierte Name, sowie dessen Wirkungsfeld, erheblicher Wert beigemessen. Nach ständiger Rechtsprechung des XI. Senats des BFH setzt eine Betriebsaufgabe, bzw. –veräußerung stets voraus, dass die werbende Tätigkeit zwar nicht zwangsläufig vollumfänglich beendet werden muss, aber zumindest dahingehend einzustellen ist, als die Tätigkeit objektiv mit dem veräußerten oder überführten Betriebsvermögen und subjektiv auf jenes bestimmte Steuerrechtssubjekt, bezogen ist. Die Tätigkeit des Veräußerers muss dabei als Mindestanforderung wenigstens im bisherigen, örtlich begrenzten Wirkungskreis und auf eine gewisse, in Abhängigkeit der Umstände des jeweiligen Einzelfalls gesondert zu beurteilenden, Zeit eingestellt werden. Unschädlich ist hingegen, wenn durch die Darbringung von vollständig, andersartigen Leistungen auch gegenüber desselben Mandantenkreises, kein Ortswechsel stattgefunden hat, bzw. wenn aufgrund eines Ortwechsels gleichartige Leistungen an einen fremden, völlig neuen Mandantenkreis erbracht werden. Hinsichtlich der Gründung einer Personengesellschaft durch Einbringung einer Einzelpraxis bzw. das Hinzutreten eines weiteren Sozius in ein bereits bestehendes Einzelunternehmen wird auch die weitere Hälfte des Veräußerungsgewinns dem regulären Steuersatz unterliegen, da der Einzelunternehmer, zukünftig zwar als Mitunternehmer der aufnehmenden Personengesellschaft, weiterhin aber im örtlichen Wirkungskreis und unter Beibehaltung der vormaligen Tätigkeit weiterhin freiberuflich tätig sein wird. Um dem vorstehenden Rechnung zu tragen ist aufgrund der vollständigen Versagung der Tarifprivilegien dann von einer Bargründung einer Personengesellschaft durch veräußerung einer Einzelpraxis strickt abzuraten, wenn der Veräußerer anschließend Mitunternehmer der erwerbenden Personengesellschaft werden soll.