



LAUFENBERG  
DR.MICHELS

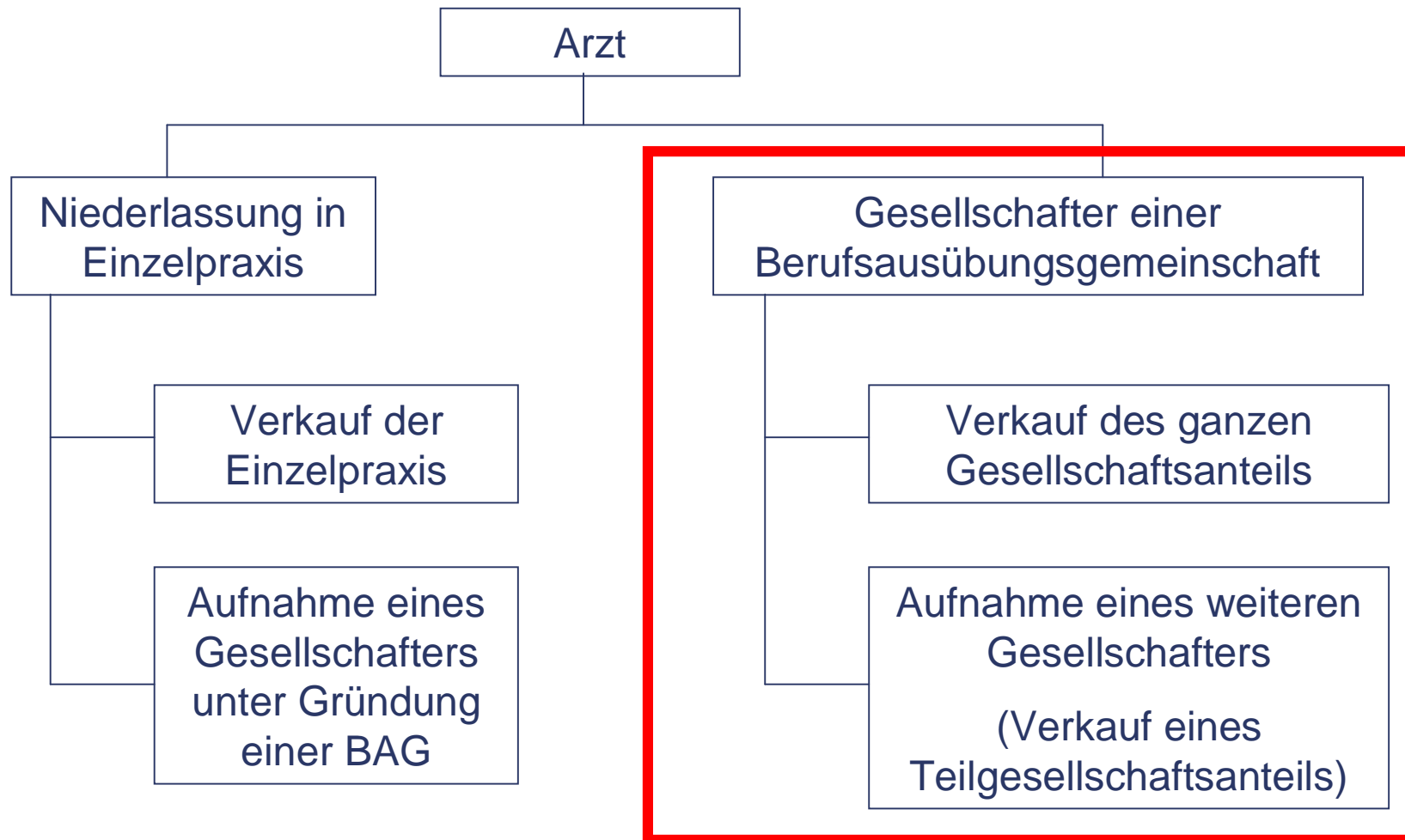
---

Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

---

Robert-Perthel-Str. 77a, 50739 Köln, Telefon 0221/95 74 94-0, E-Mail: [office@laufmich.de](mailto:office@laufmich.de)

## Thema: Steuerliche Fragen der Anteilsübertragung



## Was ist steuerlich der „Gesellschaftsanteil“

---

### Transparenzgrundsatz

Für Personengesellschaften gilt der **Transparenzgrundsatz**:

Der Transparenzgrundsatz führt bei Personengesellschaften zu (bis zu) drei Vermögens- und Einkunftsebenen:

# Was ist steuerlich der „Gesellschaftsanteil“

---

## 1. Gesamthandsbereich

Vermögen (Wirtschaftsgüter) und Schulden, die der Personengesellschaft gehören.

## 2. Ergänzungsbereich

Vermögen (Wirtschaftsgüter), das der Personengesellschaft gehört, deren individueller steuerlicher Wert des Gesellschafters aber vom steuerlichen Wert des Gesamthandsbereichs abweicht. (Insbesondere beim Erwerb eines Gemeinschaftspraxisanteils!)

## 3. Sonderbetriebsbereich

Vermögen (Wirtschaftsgüter) und Schulden, die nur einem oder mehreren Gesellschaftern persönlich gehören, die mit der Beteiligung an der Gesellschaft aber in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

## Was ist steuerlich der „Gesellschaftsanteil“

---

Für Personengesellschaften gilt der **Transparenzgrundsatz**, d.h.:

- Entsprechend seinem Anteil (seiner Beteiligung) an der Gesellschaft wird jedem Gesellschafter sein Anteil am Vermögen und an den Einkünften gesondert zugerechnet.
- Buchmäßige Veränderungen (Gewinne/Verluste, Entnahmen, Einlagen) werden im Kapitalkonto jedes Gesellschafters dargestellt.
- Der Gesellschaftsanteil umfasst bezogen auf den Gesamthandsbereich steuerlich das Kapitalkonto (Fortgeführter Anteil an den Buchwerten) und den Anteil an den „stillen Reserven“ (Verkehrswert ./.. Buchwert) entsprechend der Beteiligung an der Gesellschaft.



---

# Grundzüge der Besteuerung der Veräußerung des gesamten Praxisanteils



Gewinn aus der  
laufenden (ärztlichen)  
Tätigkeit unter  
Berücksichtigung des  
Übergangs zur  
Bilanzierung



Unbegünstigt zu  
versteuern

Gewinn aus der  
Veräußerung

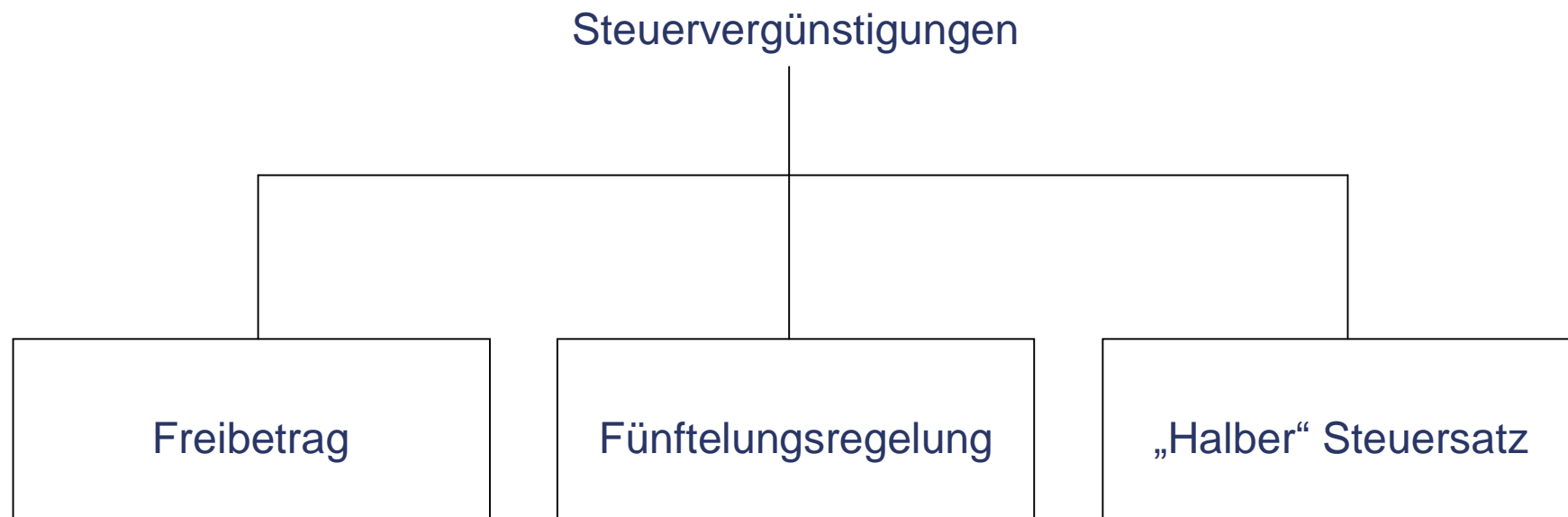


begünstigt zu  
versteuern, wenn die  
Voraussetzungen  
vorliegen



# Steuervergünstigungen

---





## Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung

---

### Voraussetzungen für den Freibetrag und „halben“ Steuersatz

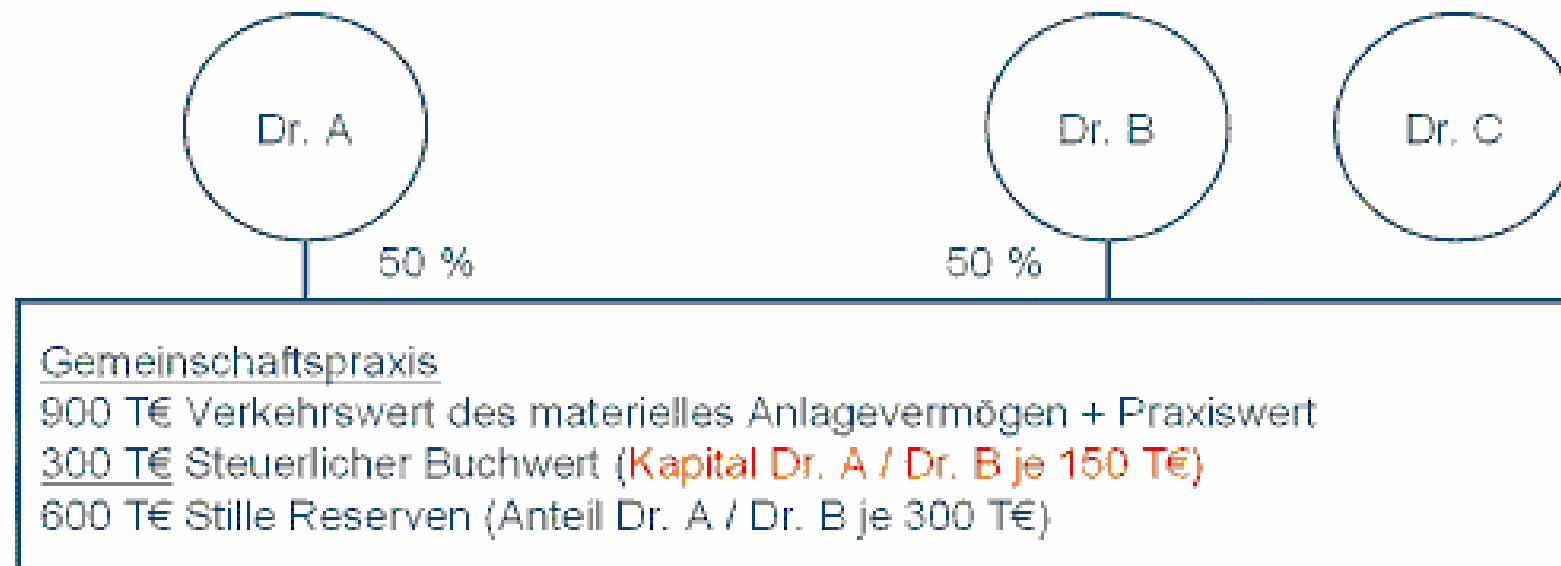
- ⇒ **55. Lebensjahr** vollendet oder dauernd berufsunfähig
- ⇒ **Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven** (Veräußerung/Entnahme in das PV)
- ⇒ Einstellung der ärztlichen Tätigkeit für eine „**gewisse Zeit**“ im „**örtlichen Wirkungskreis**“

**einmal im Leben**

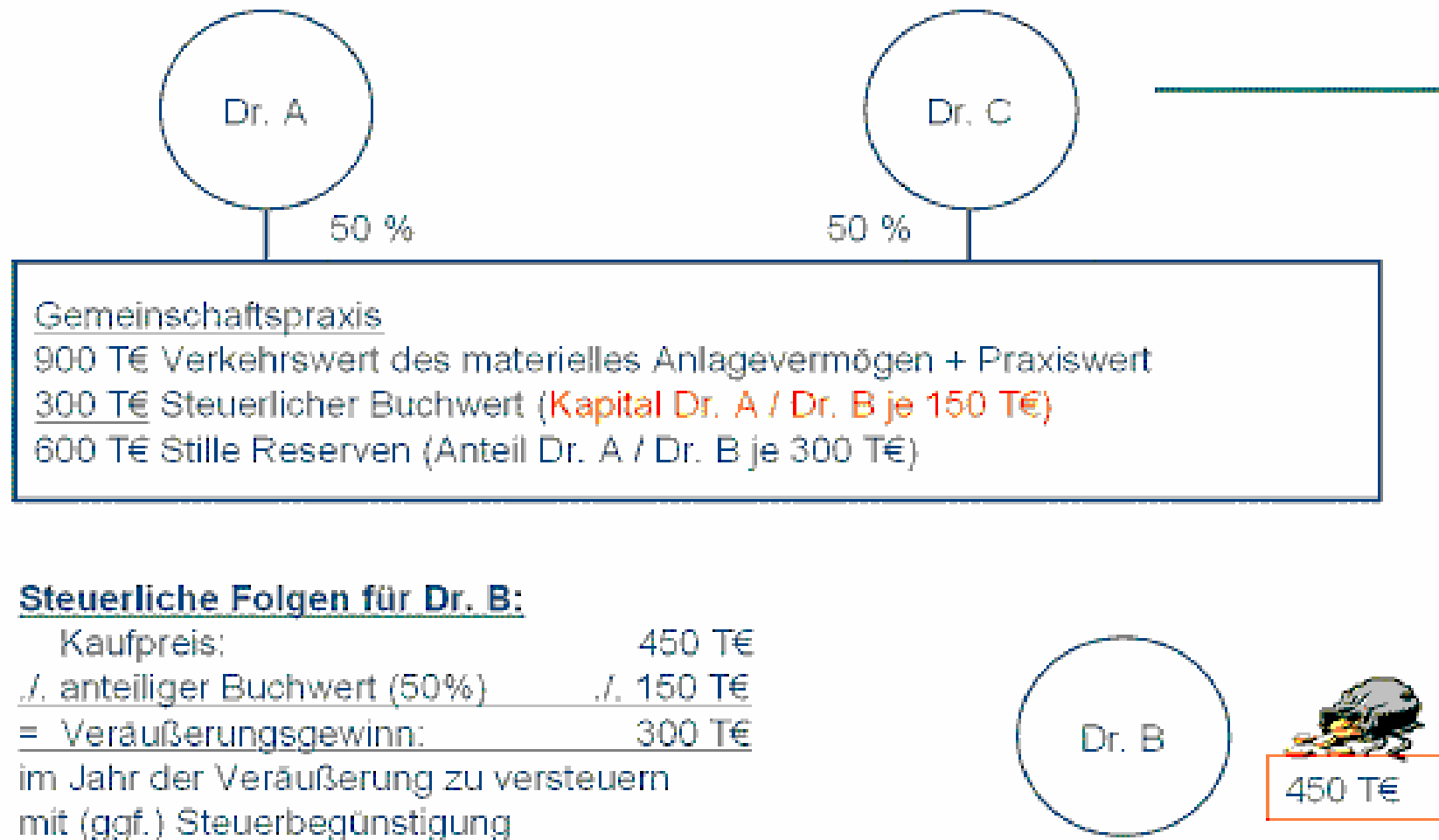
## Grundfall I

Verkauf eines **ganzen**  
Gemeinschaftspraxisanteils  
(**gleich hohe Kapitalkonten**)

## Grundfall I: Verkauf eines ganzen Gemeinschaftspraxisanteils



## Grundfall I: Verkauf eines ganzen Gemeinschaftspraxisanteils



## Grundfall I: Verkauf eines ganzen Gemeinschaftspraxisanteils

---

### Steuerliche Folgen für Dr. C

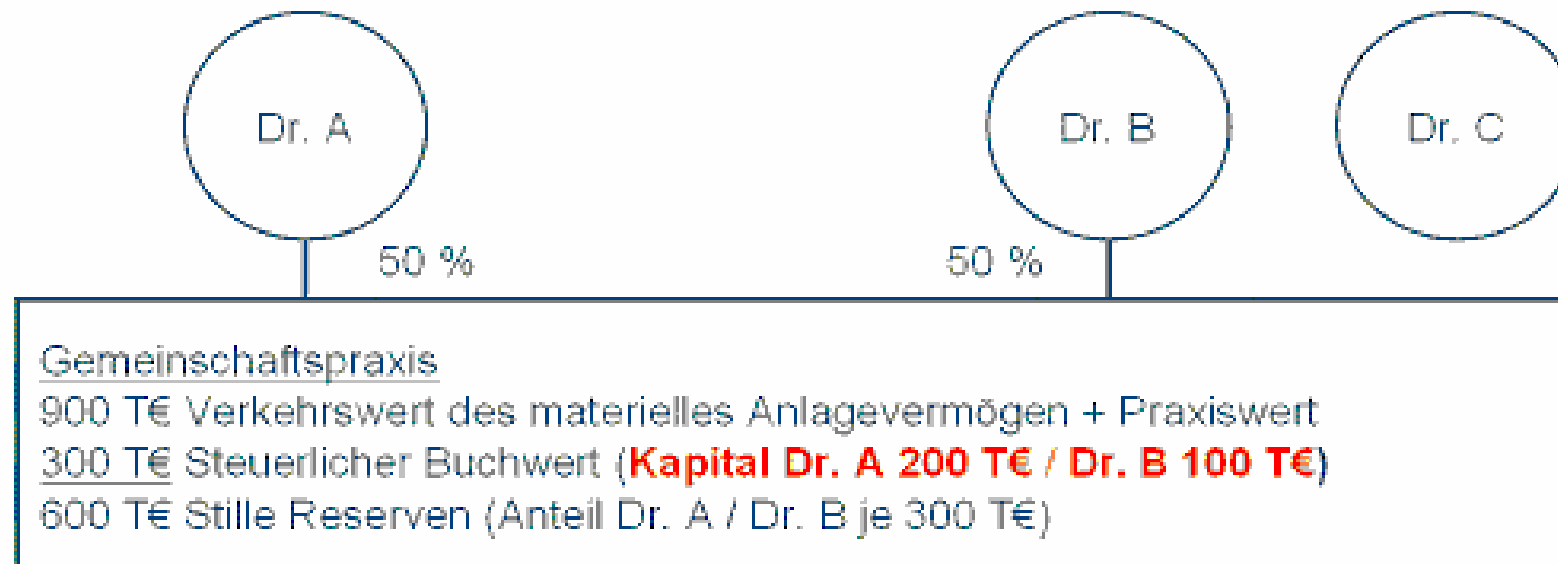
- **Kapitalkonto** in der Gemeinschaftspraxis in Höhe von **150 T€** entsprechend dem erworbenen Anteil an den Buchwerten des materiellen Anlagevermögen und dem Goodwill der Gemeinschaftspraxis (Umbuchung des anteiligen Kapitalkontos von Dr. B auf Dr. C).
- **Ergänzungsrechnung** in Höhe von **300 T€** als Differenz zwischen dem gezahlten Kaufpreis an Dr. B in Höhe von 450 T€ und der Gutschrift auf dem Kapitalkonto bezüglich der Buchwerte des materiellen Anlagevermögen und dem Goodwill der Gemeinschaftspraxis in Höhe von 150 T€ (Zahlung der anteiligen stillen Reserven von Dr. B).
- Zukünftig **Abschreibungen** auf den Kaufpreis einerseits im Rahmen der Gemeinschaftspraxis (anteilige Abschreibungen der Buchwerte) und im Rahmen der Ergänzungsrechnung (individuelle Abschreibungen aus dem Kauf der stillen Reserven von Dr. B)

---

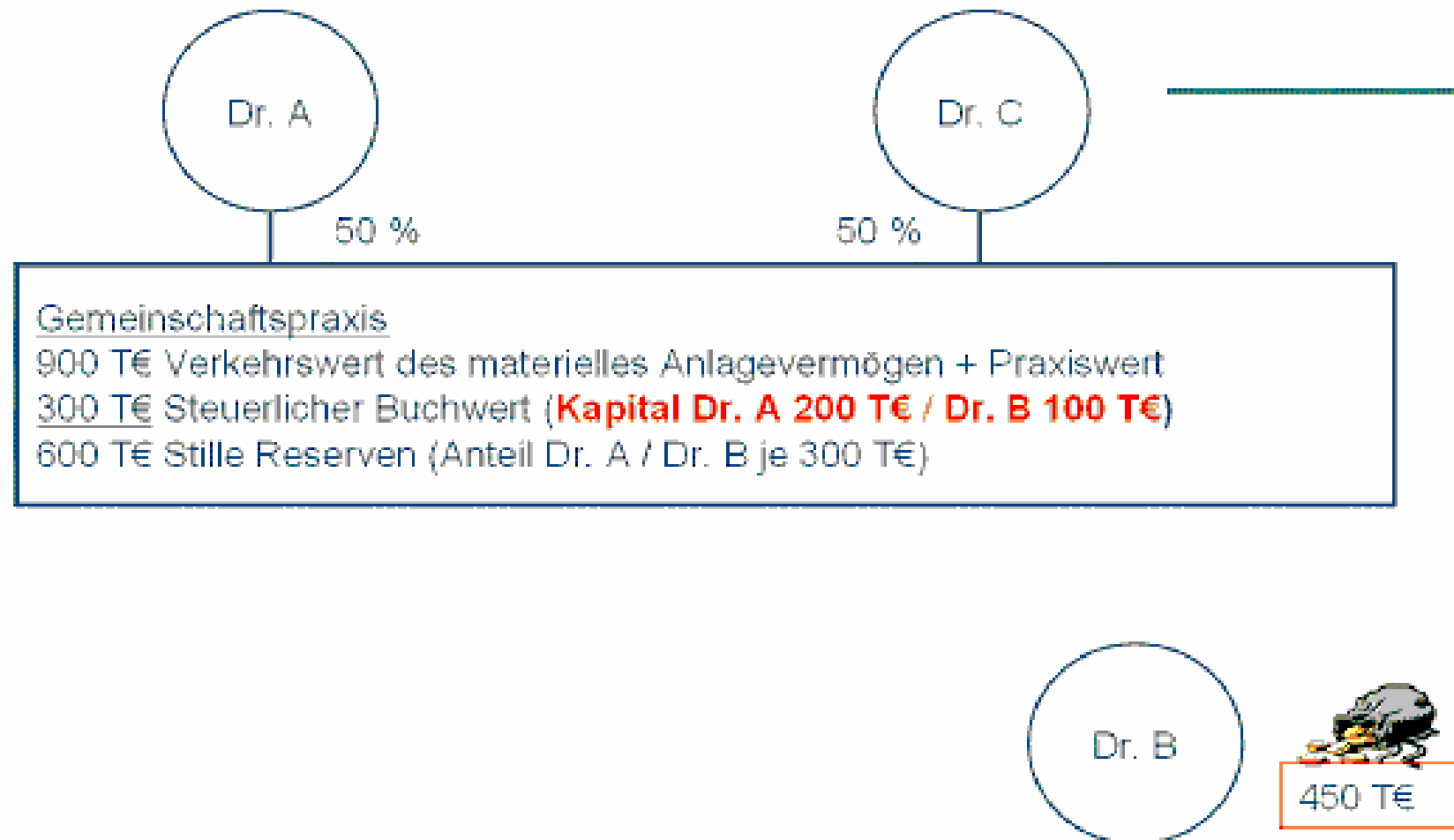
## Grundfall II

Verkauf eines **ganzen**  
Gemeinschaftspraxisanteils  
(**Unterschiedlich hohe Kapitalkonten**)

## Grundfall II: Verkauf eines ganzen Gemeinschaftspraxisanteils



## Grundfall II: Verkauf eines ganzen Gemeinschaftspraxisanteils





## Grundfall II: Verkauf eines ganzen Gemeinschaftspraxisanteils

### Folgen für Dr. B

- Dr. B schuldet Dr. A einen **Ausgleich des Kapitalkontos** in der Gemeinschaftspraxis in Höhe von 50 T€

SOLL-Kapitalkonto:            150 T€ = 50% von 300 T€ Buchwert/Gesamtkapital  
 IST-Kapitalkonto:            100 T€

- **Steuerliche Folgen für Dr. B:**

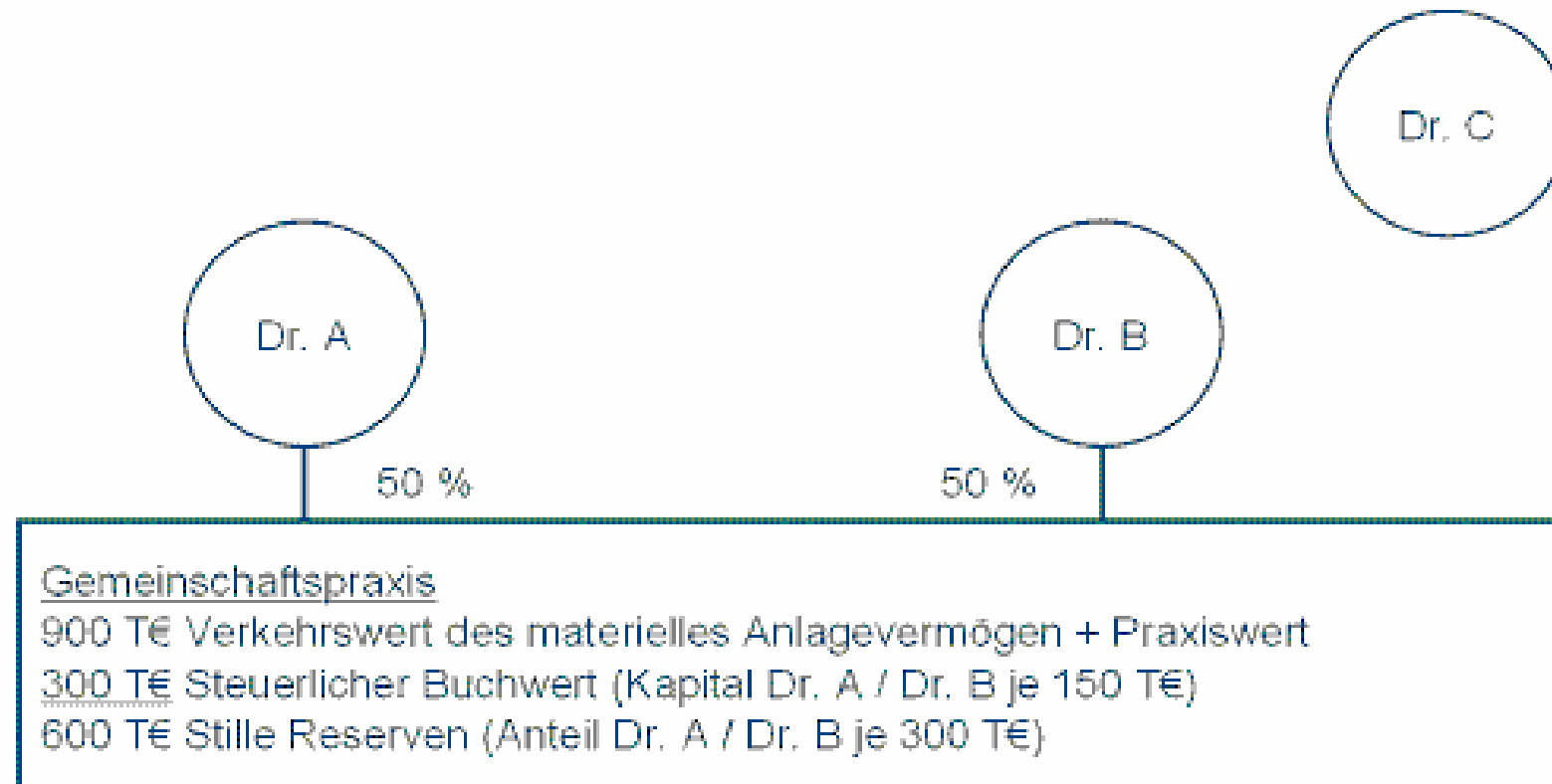
Kapitalkonto B	100 T€
./. Umbuchung auf C	<u>./. 150 T€</u>
Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Gesellschaft	<u>./. 50T€</u>

---

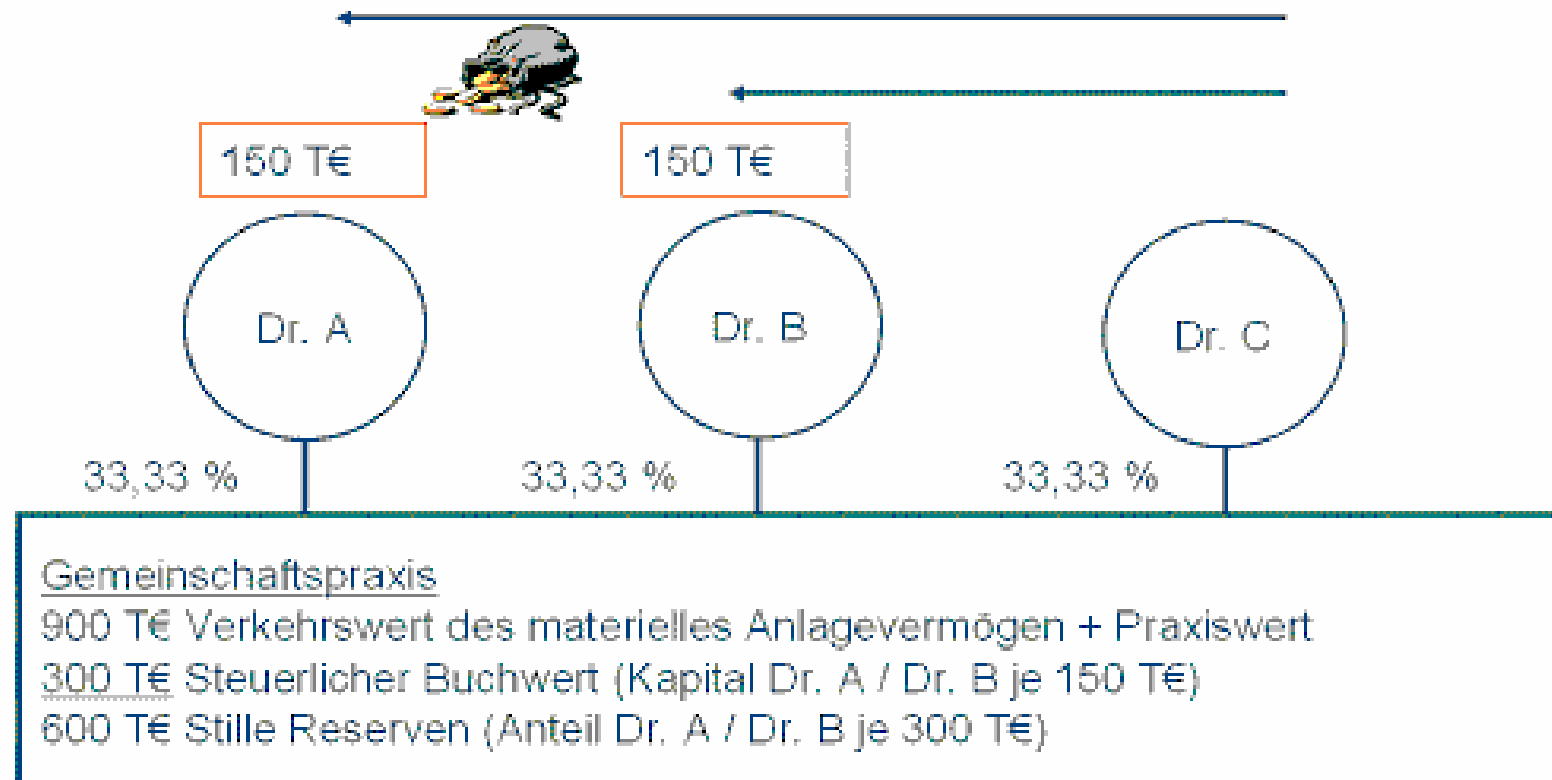
## Grundfall III

Verkauf eines **Teiles** eines  
Gemeinschaftspraxisanteils

## Grundfall III: Verkauf eines Teil-Gemeinschaftspraxisanteils



## Grundfall III: Verkauf eines Teil-Gemeinschaftspraxisanteils



## Grundfall III: Verkauf eines Teil-Gemeinschaftspraxisanteils

### Folgen für Dr. A und Dr. B

- Von den **Kapitalkonten von Dr. A und Dr. B** werden jeweils 50 T€ entsprechend dem Anteil am Buchwert am verkauften materiellen Anlagevermögen und dem Goodwill der Gemeinschaftspraxis auf das Kapitalkonto von Dr. C umgebucht.

- **Steuerliche Folgen für Dr. A und Dr. B jeweils:**

Kaufpreis:	150 T€
<u>./. anteiliger Buchwert (50%)</u>	<u>./. 50 T€</u>
<u>= Veräußerungsgewinn:</u>	<u>100 T€</u>

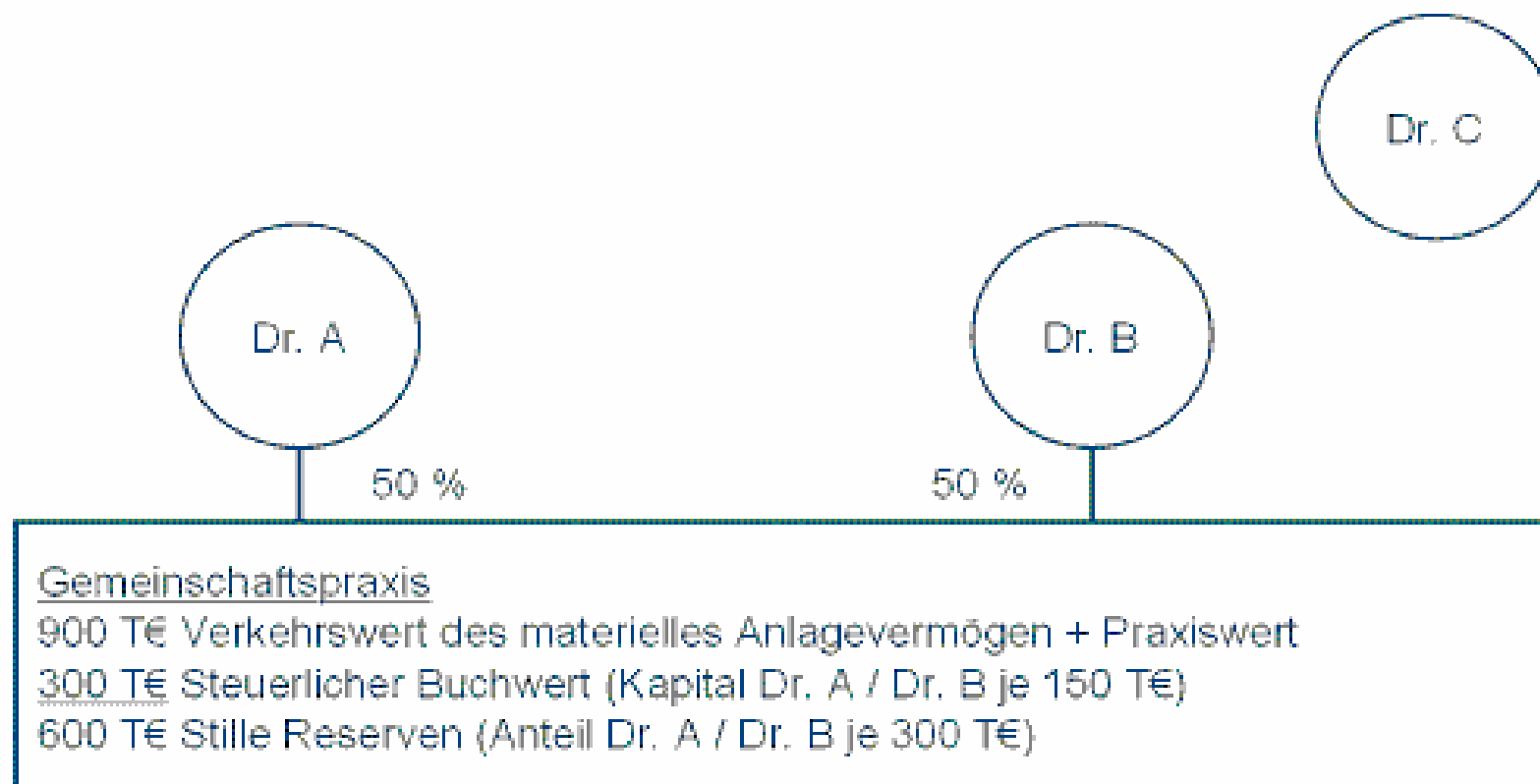
im Jahr der Veräußerung zu versteuern

**ohne** Steuerbegünstigung (da nicht sämtliche stille Reserven im Gesellschaftsanteil aufgedeckt wurden).

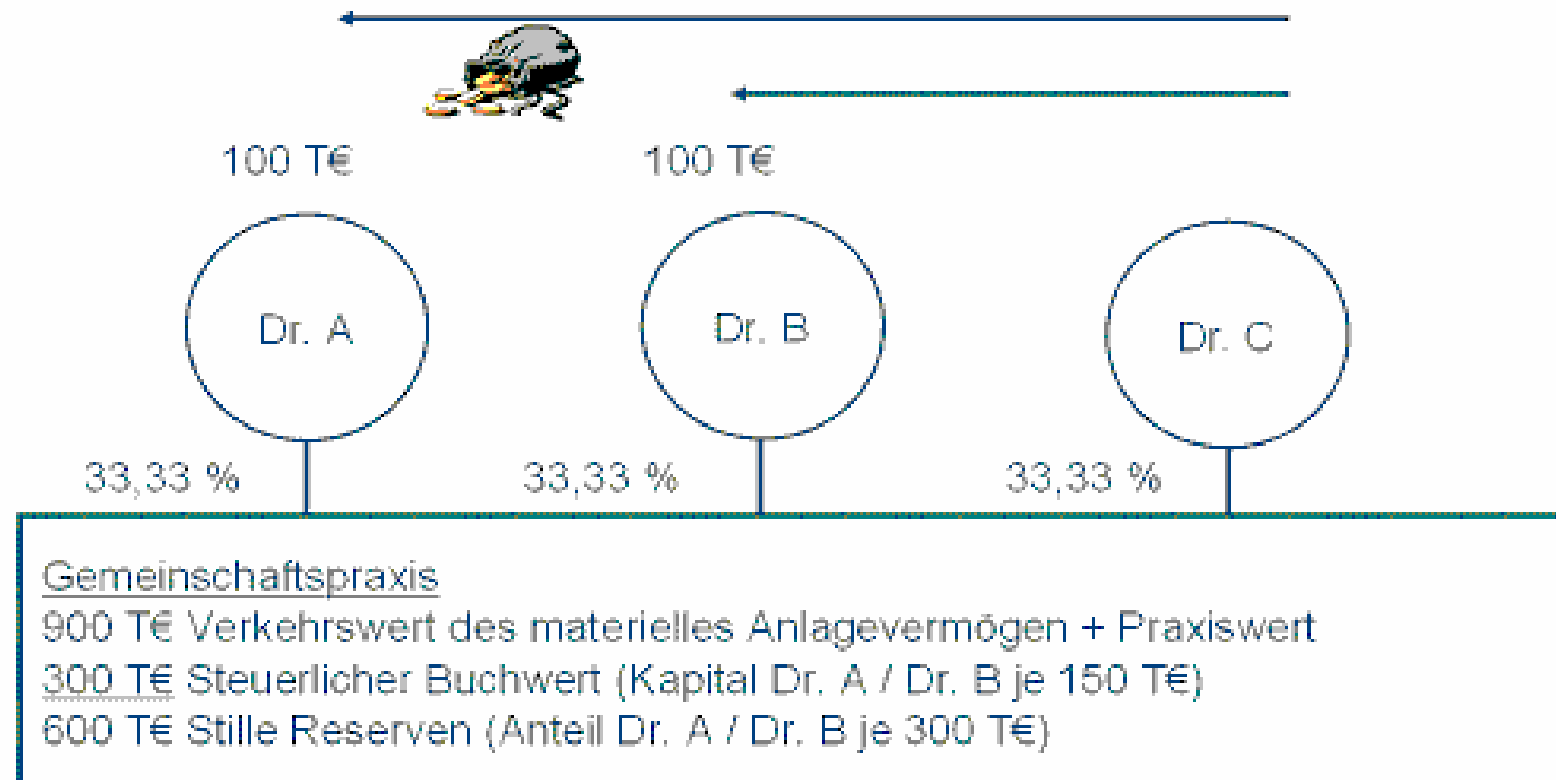
## Grundfall IV

Verkauf eines **Teiles** eines  
Gemeinschaftspraxisanteils  
mit **Ausgleich nur der stille Reserven**

## Grundfall IV: Ausgleich nur der stillen Reserven



## Grundfall IV: Ausgleich nur der stillen Reserven





## Grundfall IV: Ausgleich nur der stillen Reserven

---

### Folgen für Dr. A und Dr. B

- Von den **Kapitalkonten von Dr. A und Dr. B** erfolgt keine Umbuchung, da Dr. C nur einen finanziellen Ausgleich für die anteiligen stillen Reserven zahlt.

- **Steuerliche Folgen für Dr. A und Dr. B jeweils:**

Kaufpreis:	100 T€
<u>./. anteiliger Buchwert (50%)</u>	<u>./. 0 T€ (nur stille Reserven)</u>
<u>= Veräußerungsgewinn:</u>	<u>100 T€</u>

im Jahr der Veräußerung zu versteuern

**ohne** Steuerbegünstigung (da nicht sämtliche stille Reserven im Gesellschaftsanteil aufgedeckt wurden).

## Grundfall IV: Ausgleich nur der stillen Reserven

---

### Steuerliche Folgen für Dr. C

- **Kapitalkonto** in der Gemeinschaftspraxis in Höhe von **0 T€** da entsprechend nur eine Ausgleichszahlung für die stillen Reserven des materiellen Anlagevermögen und dem Goodwill der Gemeinschaftspraxis gezahlt wurde
- **Ergänzungsrechnung** in Höhe von **200 T€** als Differenz zwischen dem gezahlten Kaufpreis an Dr. A und Dr. B in Höhe von zusammen 200 T€ und dem Kapitalkonto von 0 T€ (Zahlung der anteiligen stillen Reserven von Dr. A und Dr. B).
- Zukünftig **Abschreibungen** auf den Kaufpreis einerseits im Rahmen der Gemeinschaftspraxis (anteilige Abschreibungen der Buchwerte) und im Rahmen der Ergänzungsrechnung (individuelle Abschreibungen aus dem Kauf der stillen Reserven von Dr. A und Dr. B)

---

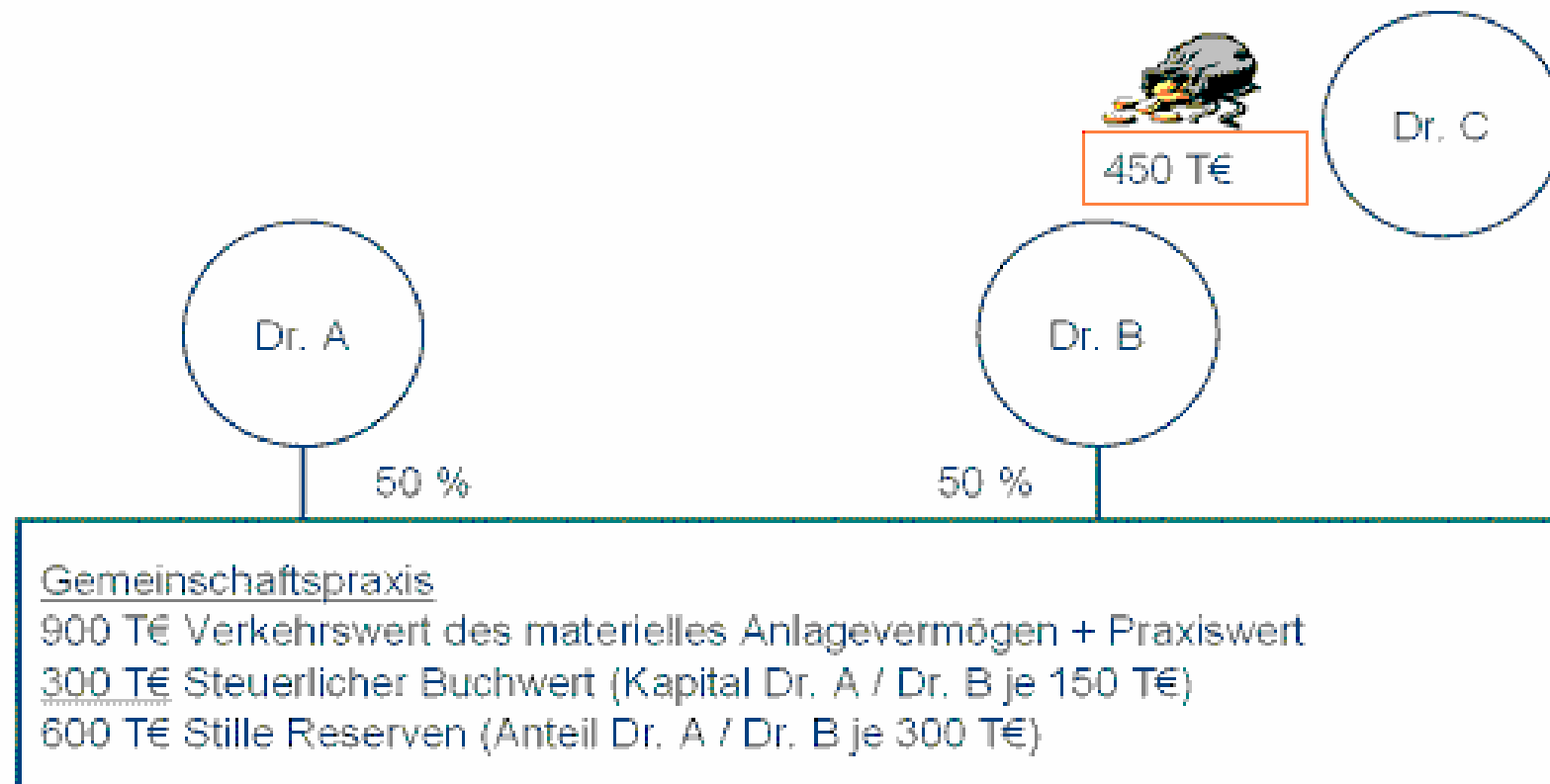
## § 24 Umwandlungssteuergesetz

(Nur für die Fälle des Verkaufs eines Teiles  
eines Gemeinschaftspraxisanteils)

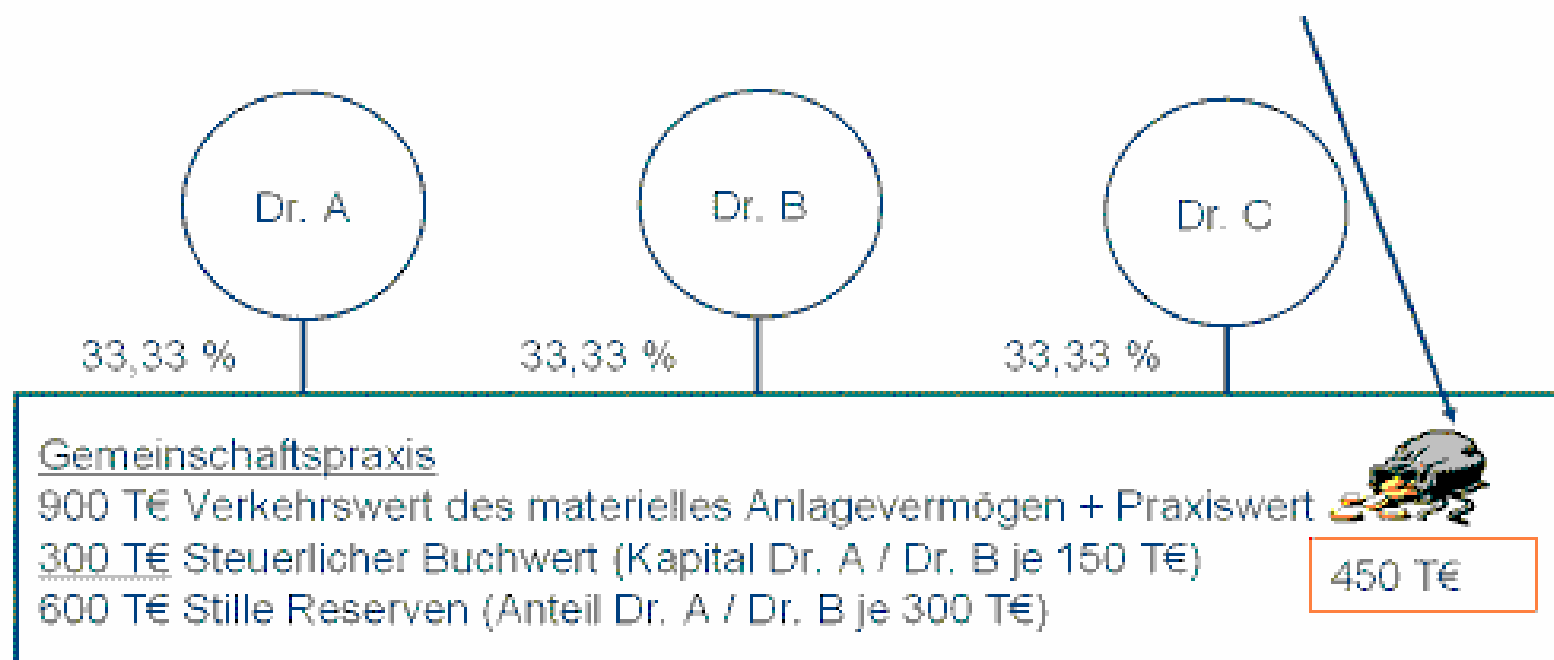
## Grundfall V

# Beitritt unter Anwendung von § 24 UmwStG

## Grundfall V a): Beitritt nach § 24 UmwStG



## Grundfall V a): Beitritt nach § 24 UmwStG



## Grundfall V a): Beitritt nach § 24 UmwStG

---

### Folgen für Dr. A und Dr. B

- Von den **Kapitalkonten von Dr. A und Dr. B** werden jeweils **50 T€** entsprechend dem Anteil am Buchwert am verkauften materiellen Anlagevermögen und dem Goodwill der Gemeinschaftspraxis **auf das Kapitalkonto von Dr. C umgebucht**. Im Gegenzug erhalten Dr. A und Dr. B eine **Gutschrift** in Höhe von jeweils 33,33% der Einzahlung von Dr. C **in Höhe von 150 T€** (33,33% von 450 T€)
- **Steuerliche Folgen für Dr. A und Dr. B jeweils:**  
Dr. A und Dr. B übertragen steuerlich jeweils im Rahmen der Einbringung anteilig ihre stillen Reserven auf Dr. C. Anteilig sind dies jeweils 33,33 % von 300 T€ = 100 T€ (s.o. Kapitalkonto Gutschrift 150 T€ ./.. Belastung 50 T€ ). Diese Übertragung führt **nicht zu einer sofortigen Versteuerung**, es sind vielmehr auch für Dr. A und Dr. B **Ergänzungsrechnungen** aufzustellen und **zeitlich verteilt** in den nächsten Jahren **zu versteuern** (korrespondierend zu den Abschreibungen von Dr. C).

## Grundfall V b): Beitritt nach § 24 UmwStG

---

### Steuerliche Folgen für Dr. C

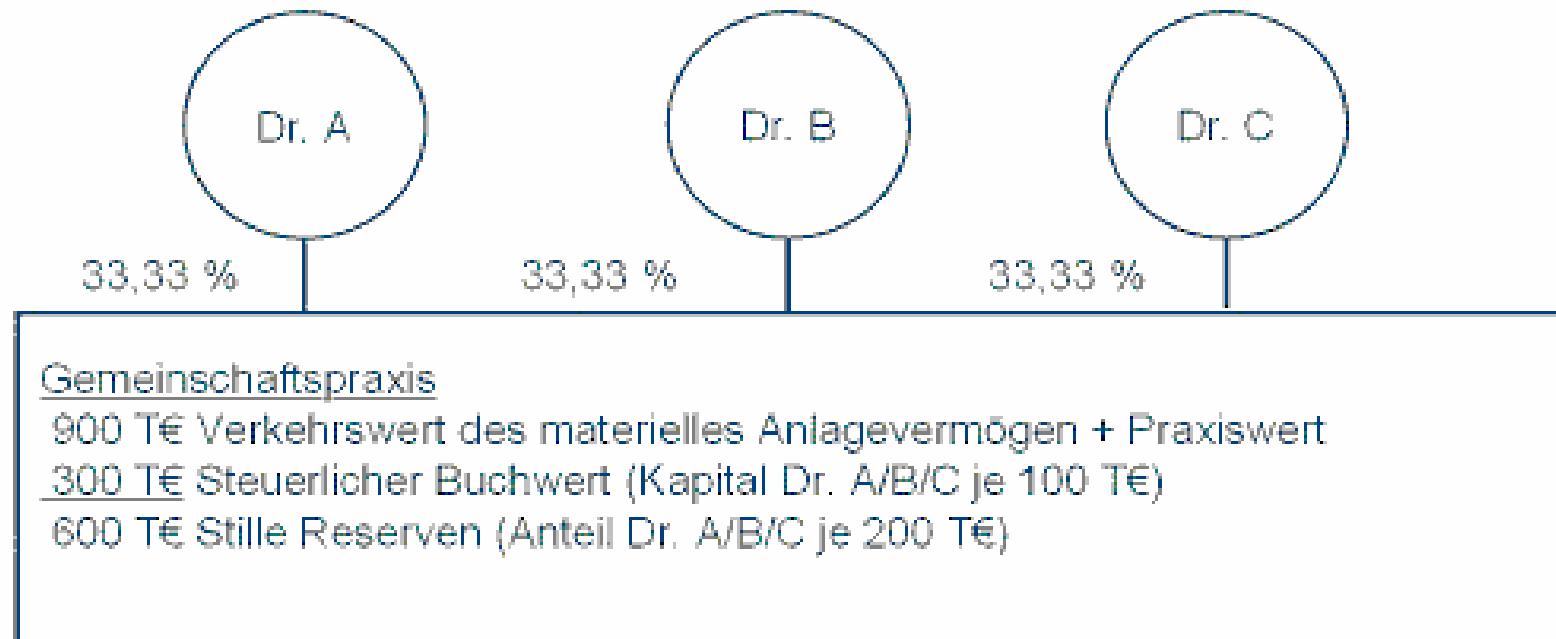
- **Kapitalkonto** in der Gemeinschaftspraxis in Höhe von **100 T€** entsprechend dem erworbenen Anteil an den Buchwerten des materiellen Anlagevermögen und dem Goodwill der Gemeinschaftspraxis (Umbuchung des anteiligen Kapitalkontos von Dr. A und Dr. B auf Dr. C) zuzüglich 33,33% der eigenen Einzahlung, gleich nochmals **150 T€, zusammen somit 250 T€**.
- **Ergänzungsrechnung** in Höhe von **200 T€** als Differenz zwischen der Einzahlung in Höhe von 450 T€ und der Gutschrift auf dem Kapitalkonto in Höhe von 250 T€.
- Zukünftig **Abschreibungen** einerseits im Rahmen der Gemeinschaftspraxis (anteilige Abschreibungen der Buchwerte) und im Rahmen der Ergänzungsrechnung (individuelle Abschreibungen aus der Übertragung der stillen Reserven von Dr. A und Dr. B)



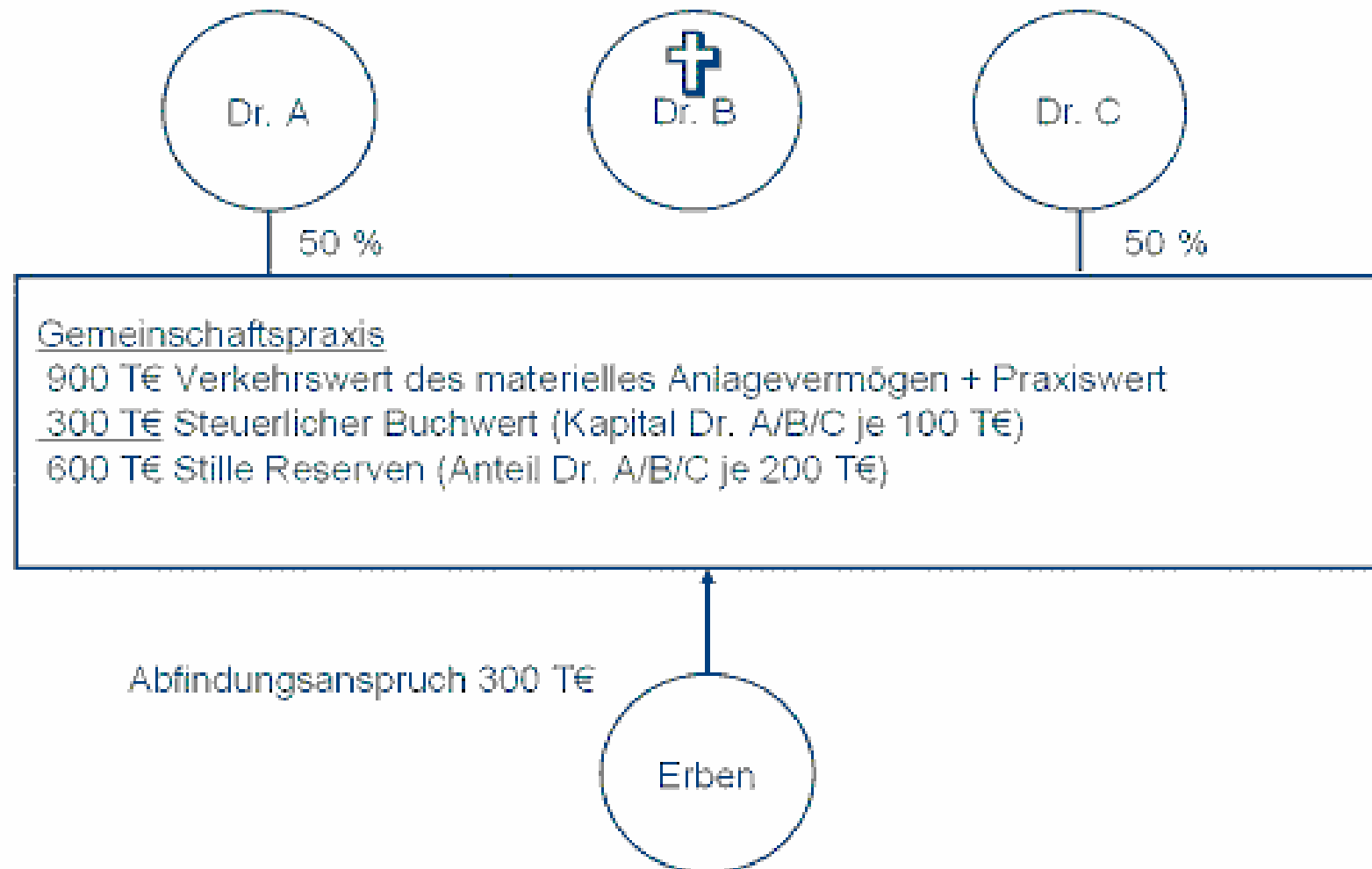
## Grundfall VI

Anwendung von § 24 UmwStG  
im Rahmen einer Abfindung  
mit **Nachbesetzung z.B. wegen Todes**

## Grundfall VI: § 24 UmwStG im Todesfall



## Grundfall VI: § 24 UmwStG im Todesfall



## Grundfall VI: § 24 UmwStG im Todesfall

---

### Folgen für Dr. B (Erben)

- Von dem **Kapitalkonto von Dr. B** werden jeweils **50 T€** (100 T€) entsprechend dem Anteil am Buchwert am verkauften materiellen Anlagevermögen und dem Goodwill der Gemeinschaftspraxis **auf die Kapitalkonten von Dr. A und Dr. C umgebucht.**
- **Steuerliche Folgen für die Erben/Dr. B:**

Kaufpreis (Abfindung):	300 T€
<u>./. anteiliger Buchwert (33,33%)</u>	<u>./. 100 T€</u>

= Veräußerungsgewinn: 200 T€  
(entspricht dem Anteil an den stillen Reserven)



## Grundfall VI: § 24 UmwStG im Todesfall

---

### Steuerliche Folgen für Dr. A und Dr. C

- Die **Kapitalkonten** in der Gemeinschaftspraxis von Dr. A und Dr. C werden in Höhe von **jeweils 50 T€** entsprechend dem erworbenen Anteil an den Buchwerten des materiellen Anlagevermögen und dem Goodwill der Gemeinschaftspraxis aufgestockt (Umbuchung des anteiligen Kapitalkontos von Dr. B auf Dr. A und Dr. C).
- Steuerlich entstehen zusätzliche **Anschaffungskosten** durch den Erwerb der Anteile von Dr. B in Höhe von **200 T€ (Aufstockung der Buchwerte** um die von Dr. B anteilig erworbenen stillen Reserven – in den persönlichen Ergänzungsrechnungen in Höhe von jeweils 100 T€).
- Zukünftig können von Dr. A und Dr. C zusätzliche **Abschreibungen** im Rahmen der Gemeinschaftspraxis (anteilige Abschreibungen der aufgestockten und übertragenen Buchwerte) geltend gemacht werden.

## Grundfall VI: § 24 UmwStG im Todesfall

---

### Steuerliche Folgen für Dr. A und Dr. C

- Es entsteht bei den übernehmenden Gesellschaftern eine **betriebliche Verbindlichkeit in Höhe von jeweils 150 T€** (=Abfindungsanspruch der Erben).

## Problem: Vermischung der Anteile

---

- Steuerlich kommt es wegen des Transparenzgrundsatzes zu einer Vermischung des eigenen Anteils und den Anteilen, die bei einer Anwachsung übertragen wurden.
- Eine Veräußerung des nämlichen soeben erworbenen Anteils an der Gemeinschaftspraxis ist steuerlich nicht möglich.
- Wird ein Anteil des Gemeinschaftspraxisanteils nach Anwachsung weiter verkauft, sind grundsätzlich die eigenen stillen Reserven zum Teil aufzudecken und zu versteuern.

## Grundfall VI a): § 24 UmwStG im Todesfall



### Gemeinschaftspraxis (ohne Abfindungsanspruch)

900 T€ Verkehrswert des materiellen Anlagevermögen + Praxiswert

300 T€ Steuerlicher Buchwert (Kapital Dr. A/C je 150 T€)

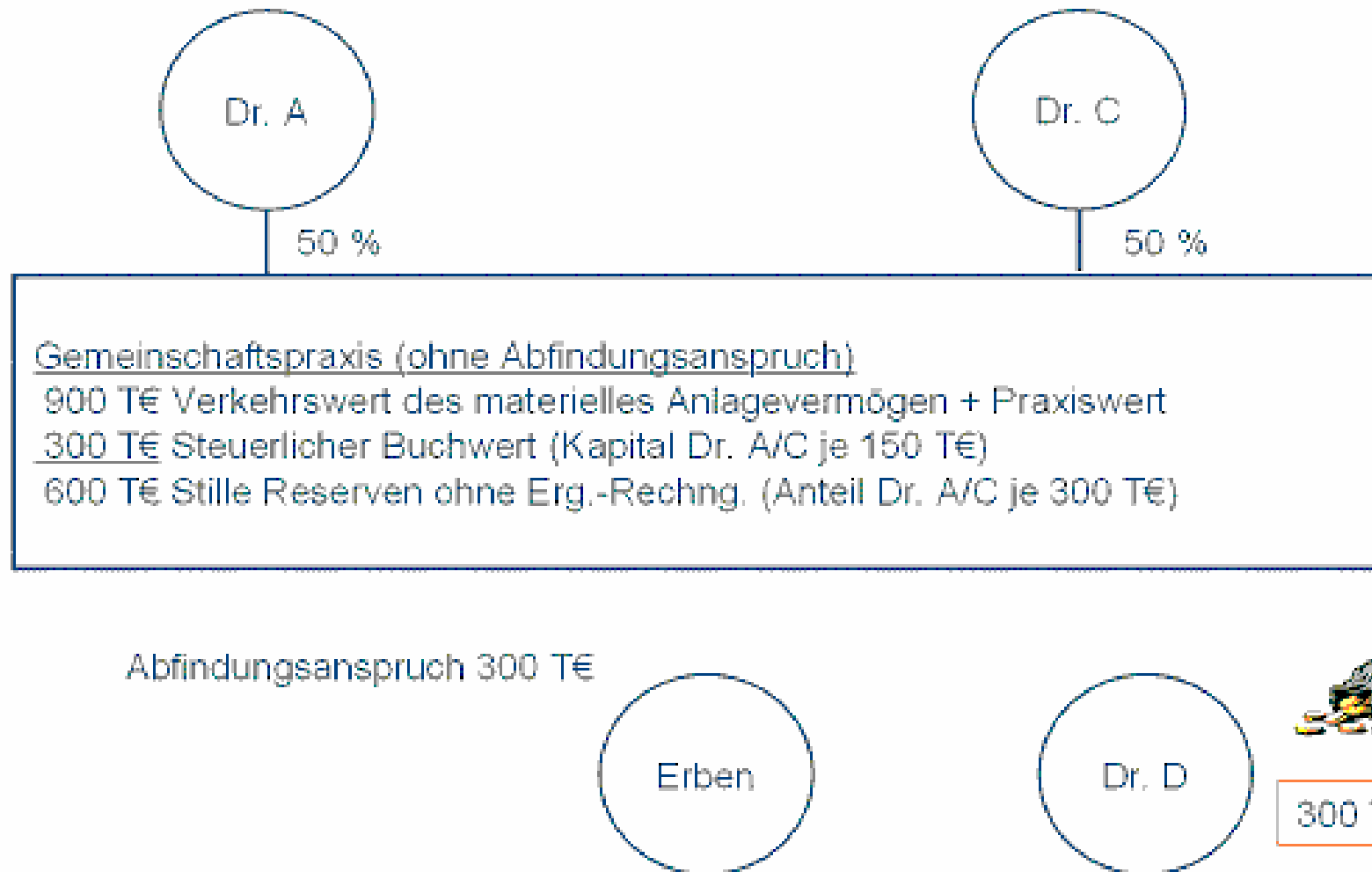
600 T€ Stille Reserven ohne Erg.-Rechng. (Anteil Dr. A/C je 300 T€)

Abfindungsanspruch 300 T€

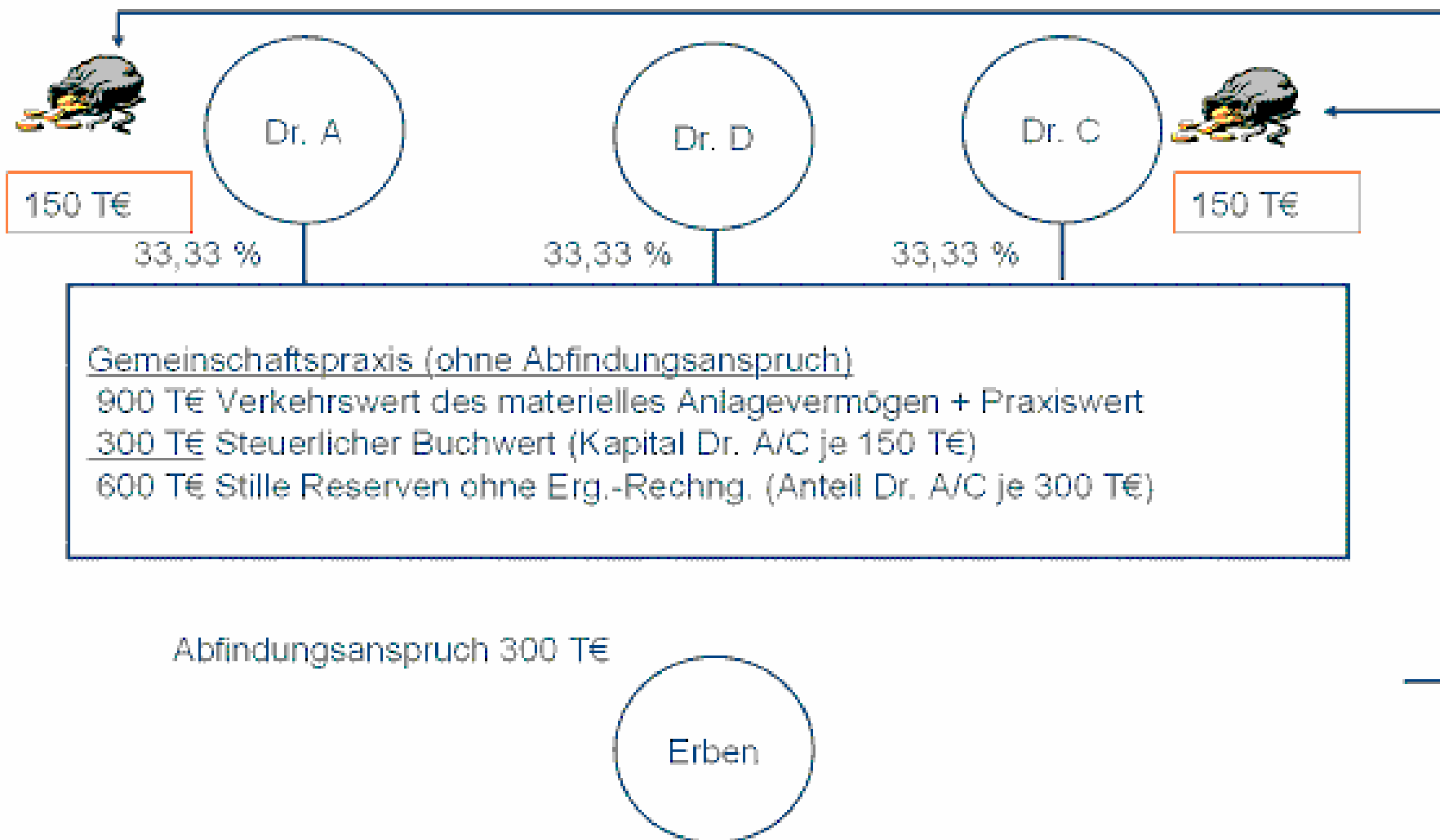




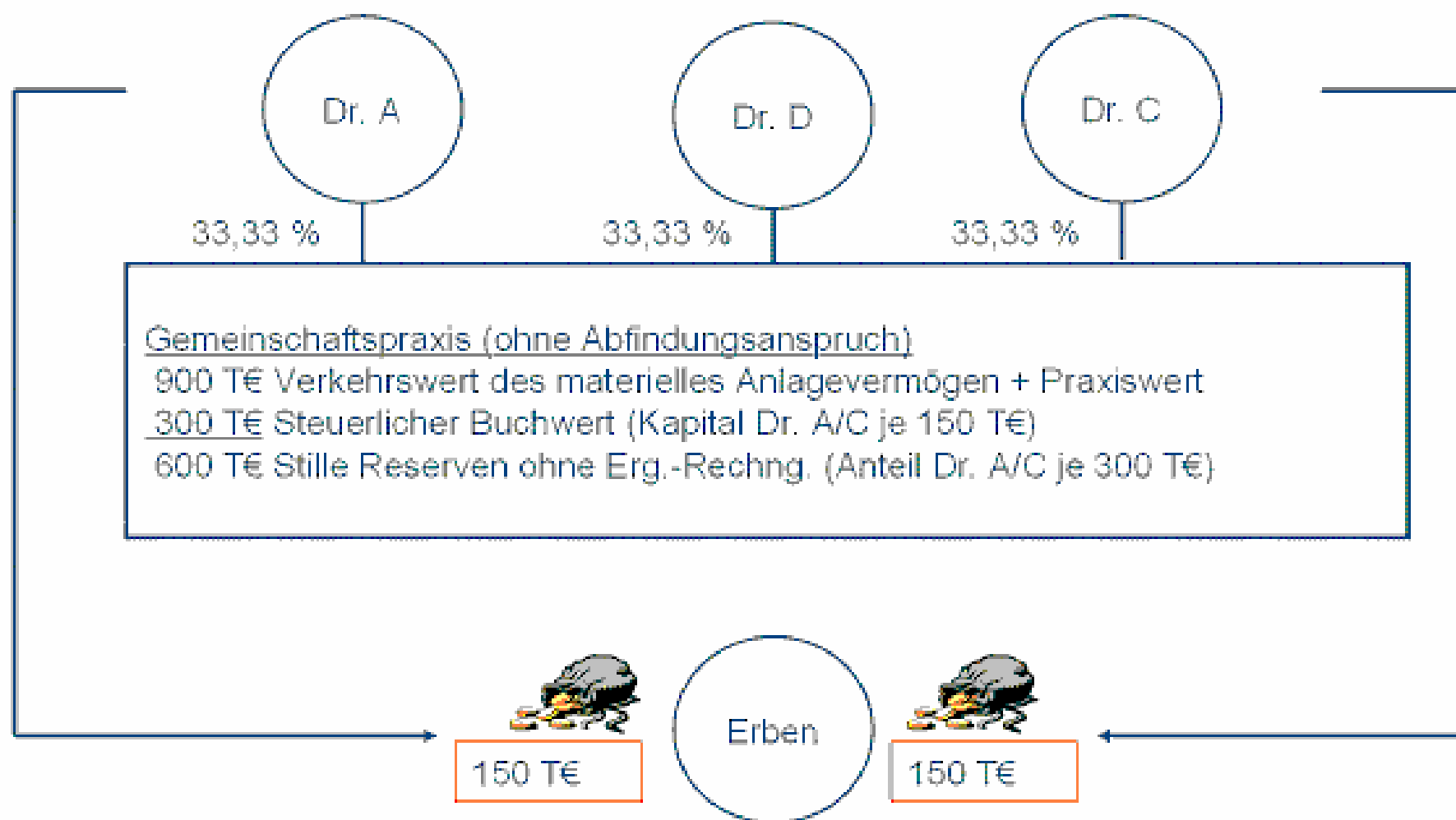
## Grundfall VI a): § 24 UmwStG im Todesfall



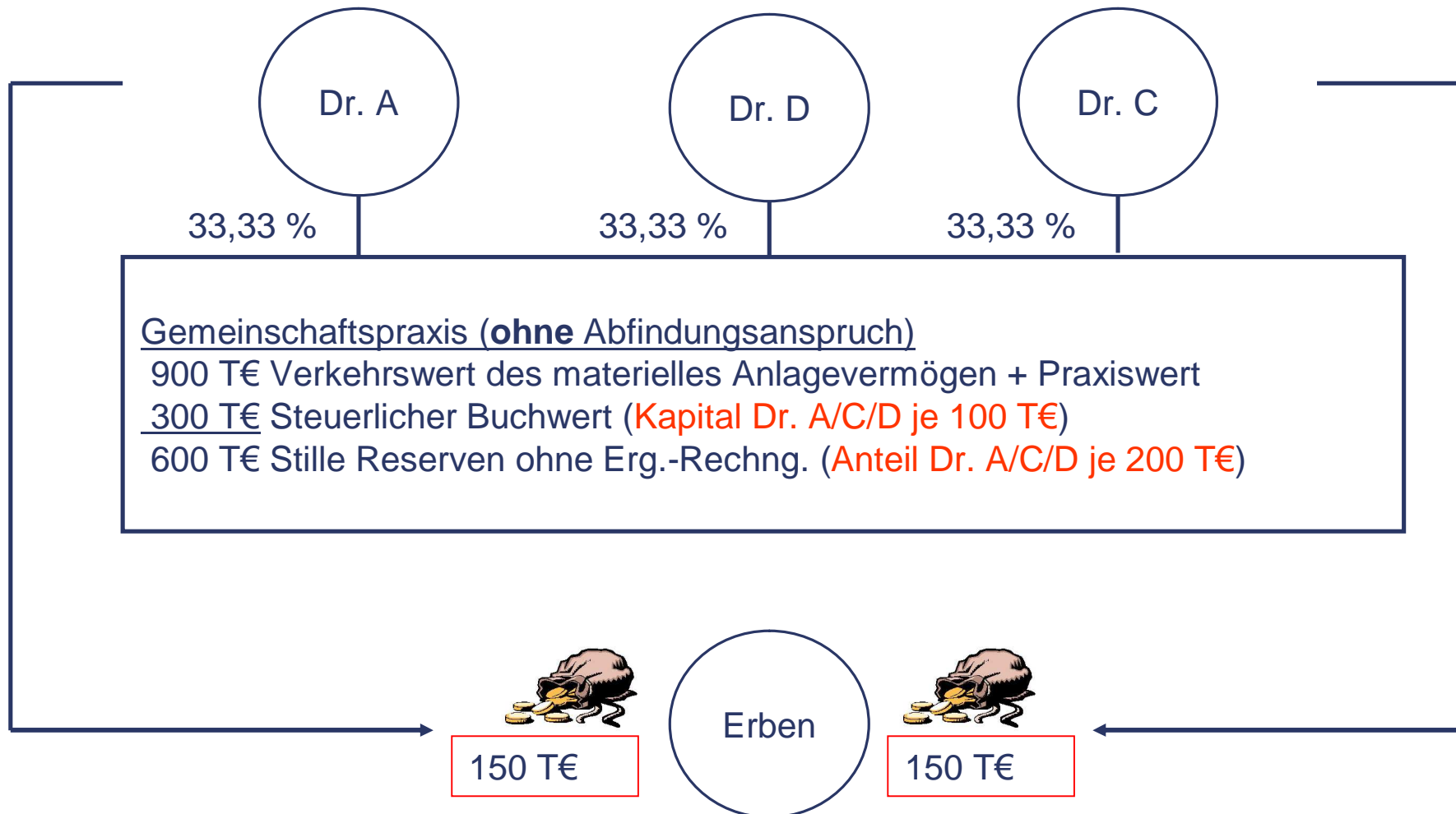
## Grundfall VI a): § 24 UmwStG im Todesfall



## Grundfall VI a): § 24 UmwStG im Todesfall



## Grundfall VI a): § 24 UmwStG im Todesfall



## Grundfall VI a): § 24 UmwStG im Todesfall

### Folgen für Dr. A und Dr. C

- Von dem **Kapitalkonto von Dr. A und Dr. C** werden jeweils **50 T€** (zusammen 100 T€) entsprechend dem Anteil am Buchwert am verkauften materiellen Anlagevermögen und dem Goodwill der Gemeinschaftspraxis **auf die Kapitalkonten von Dr. A und Dr. C umgebucht.**
- **Steuerliche Folgen für Dr. A und Dr. C jeweils:**

Kaufpreis:	150 T€
./. anteiliger Buchwert (50% von 33,33%)	./. 50 T€
<u>./. anteilige Ergänzungsrechnung (33,33%)</u>	<u>./. 33 T€ (33,33% von jeweils 100 T€)</u>
= <u>Veräußerungsgewinn:</u>	<u>67 T€</u>

(entspricht dem Anteil an den stillen Reserven die von Dr. A bzw. Dr. C auf Dr. D übergegangen sind. Besteuerung ohne Steuerbegünstigung als laufender Gewinn)

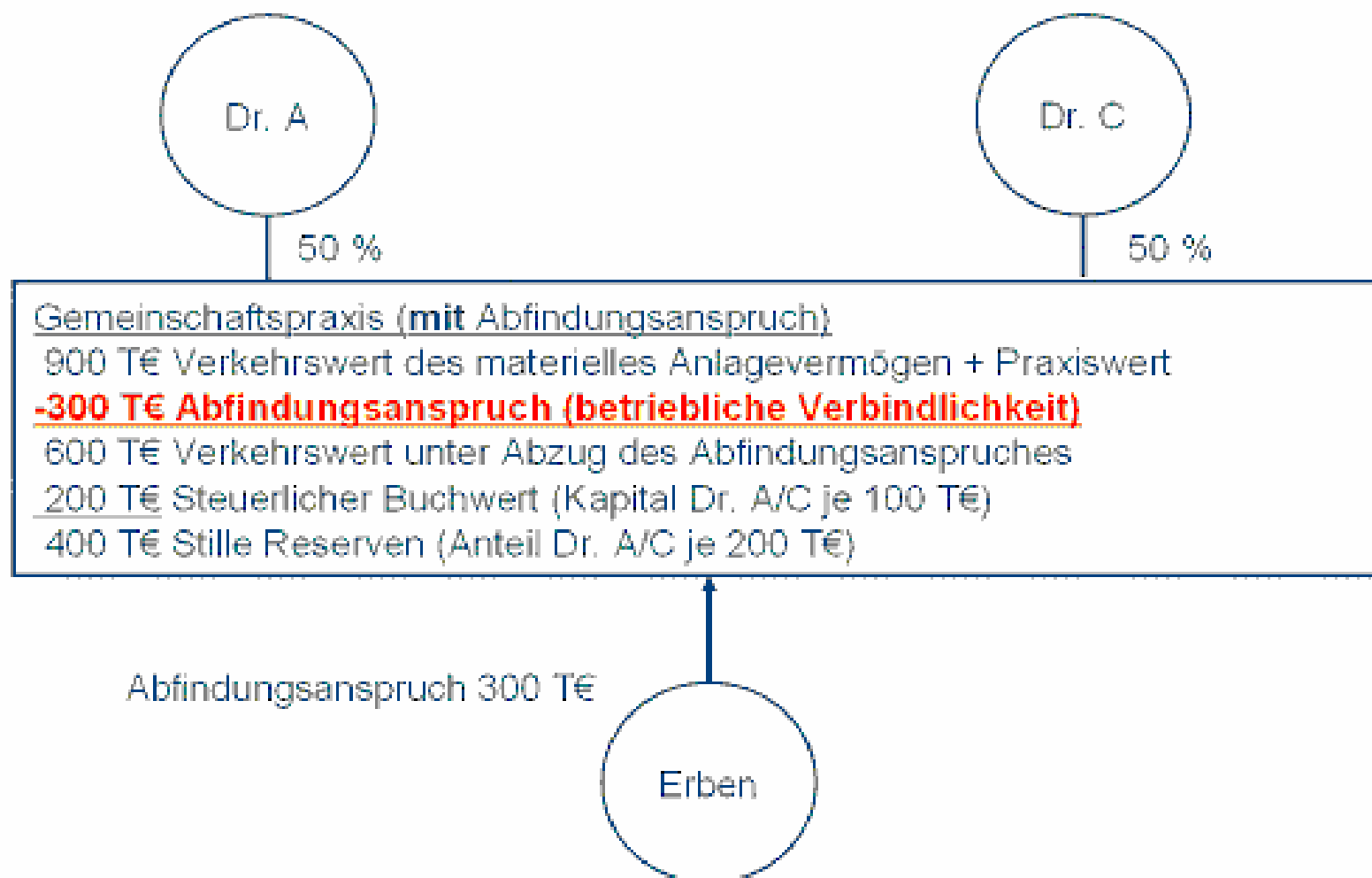
Im Gegenzug haben Dr. A und Dr. C **langfristig zusätzliche Abschreibungen** durch die Aufstockung der Buchwerte infolge des Ausscheidens von Dr. B.

---

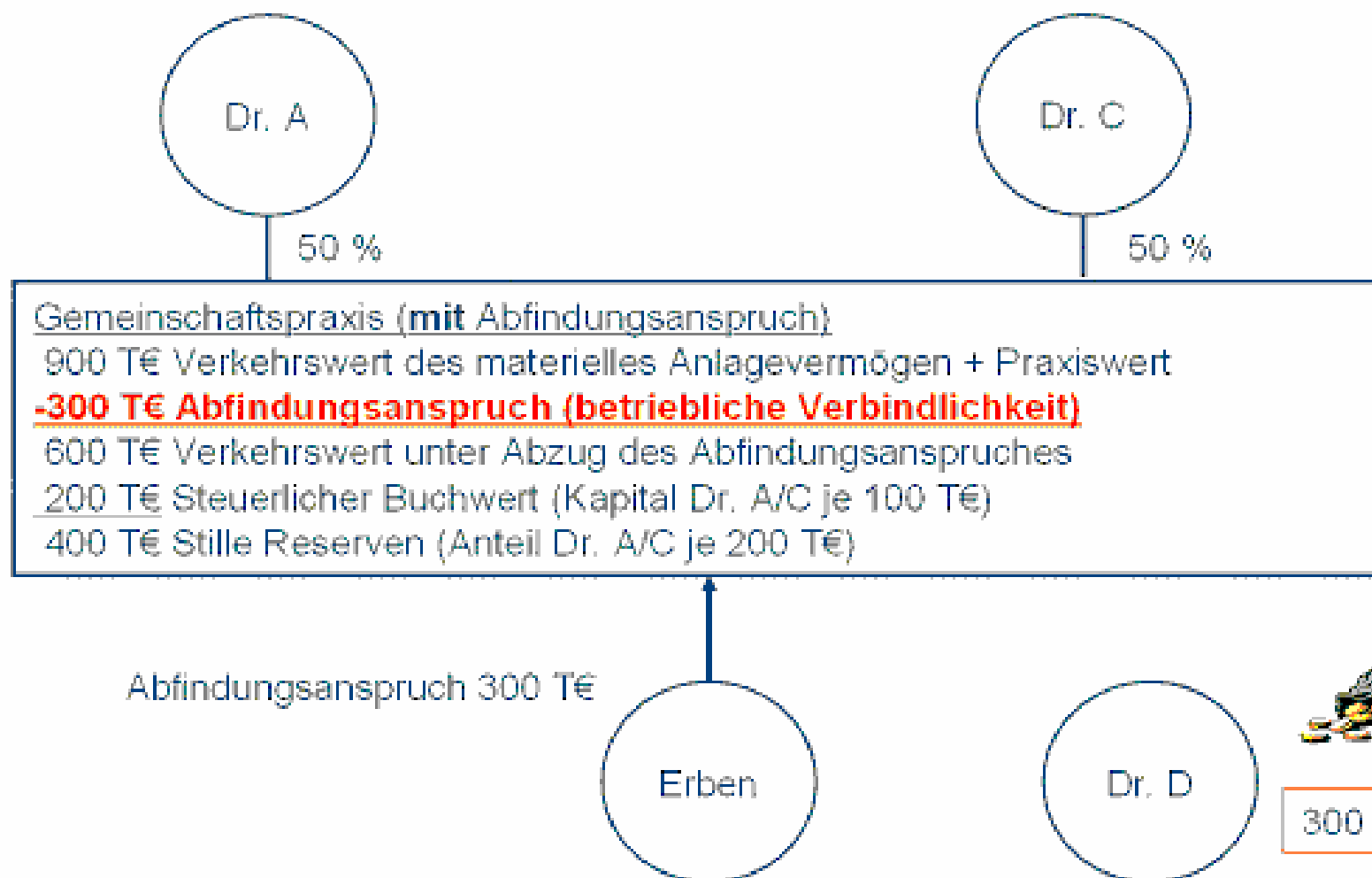
Problem:  
Vermischung der Anteile

Lösung:  
Zuzahlung in das Betriebsvermögen nach  
§ 24 UmwStG bei gleichzeitigem Beitritt  
in die Abfindungsverbindlichkeit

## Grundfall VI b): § 24 UmwStG im Todesfall

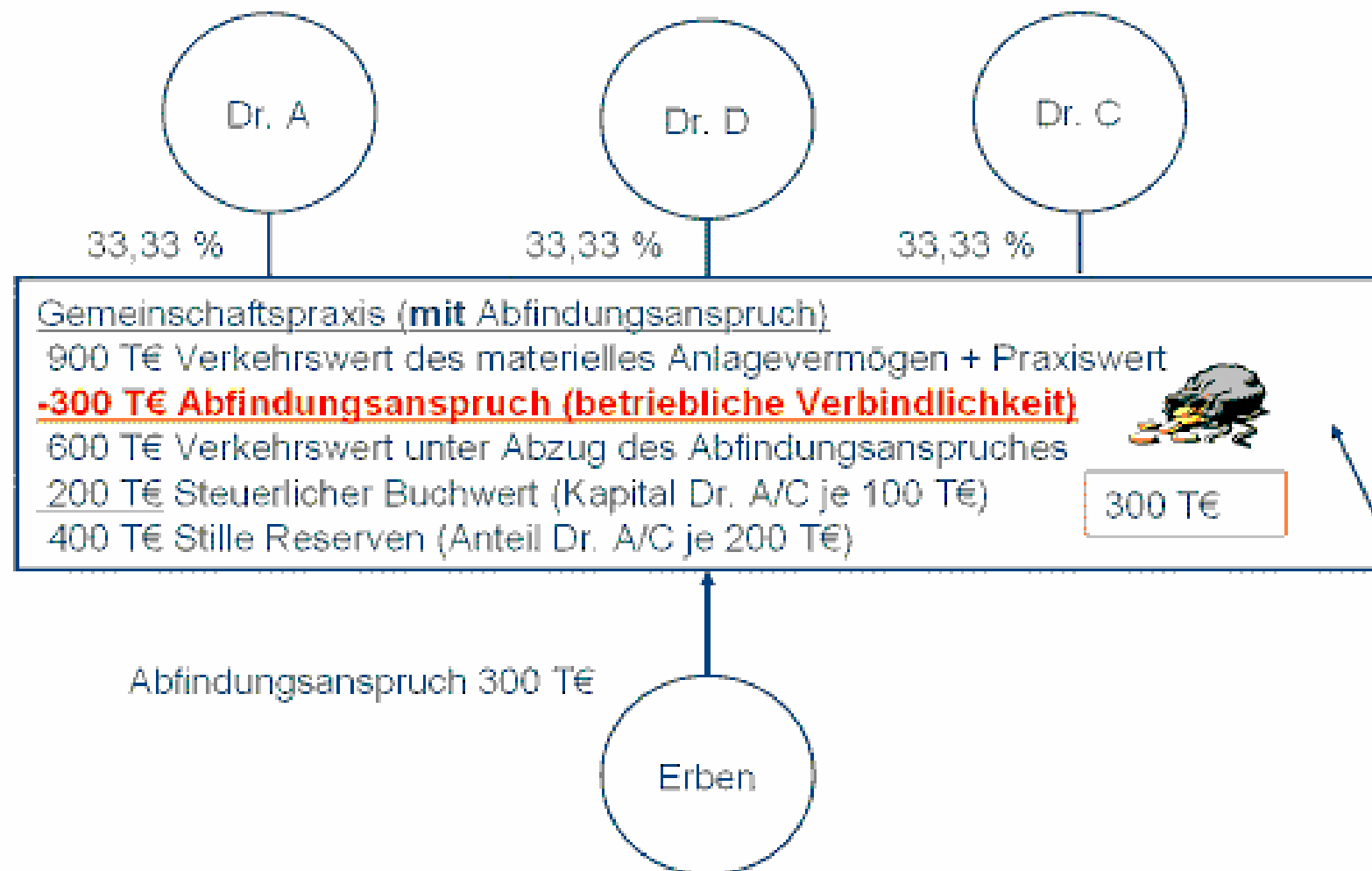


## Grundfall VI b): § 24 UmwStG im Todesfall

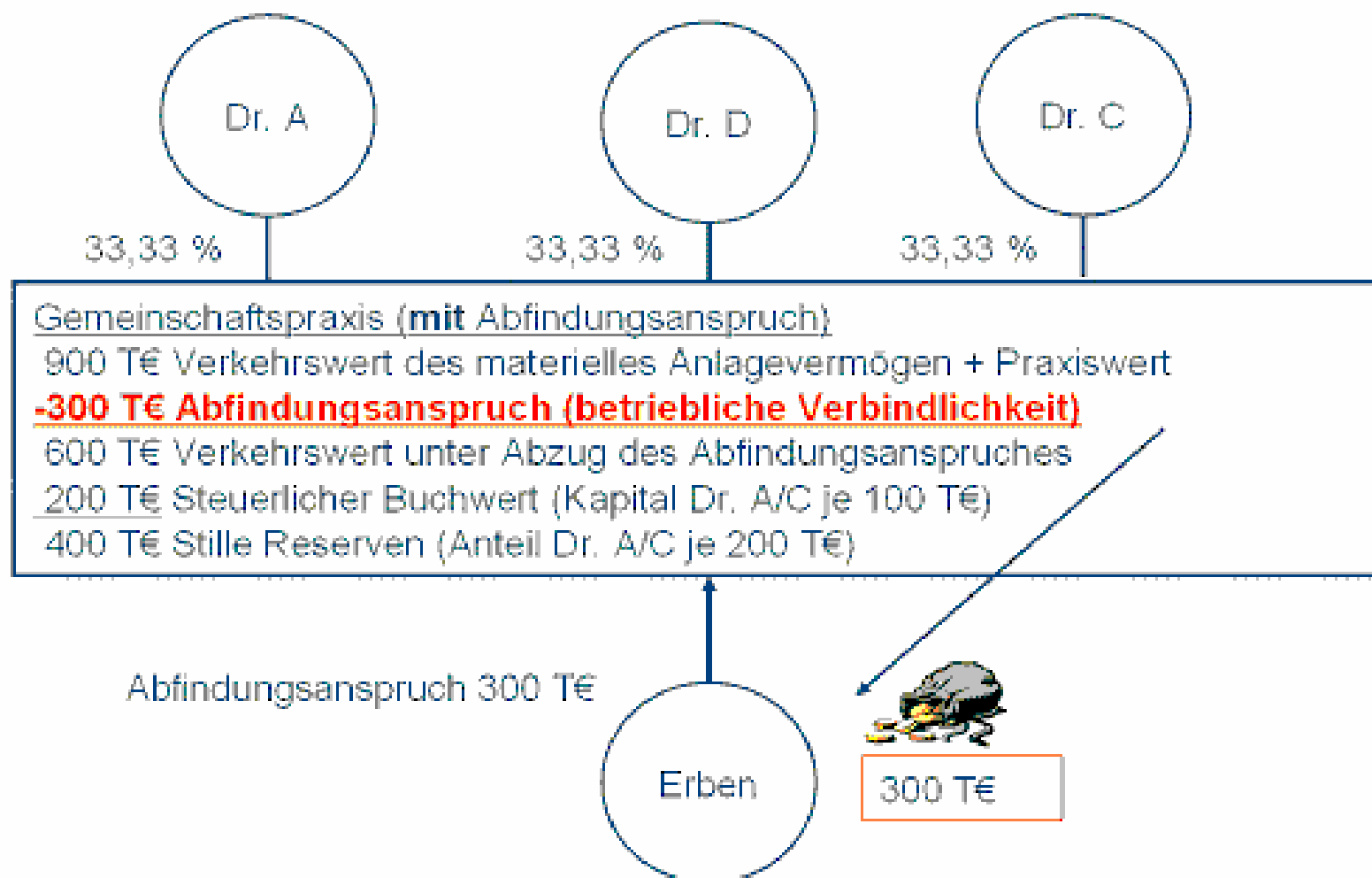




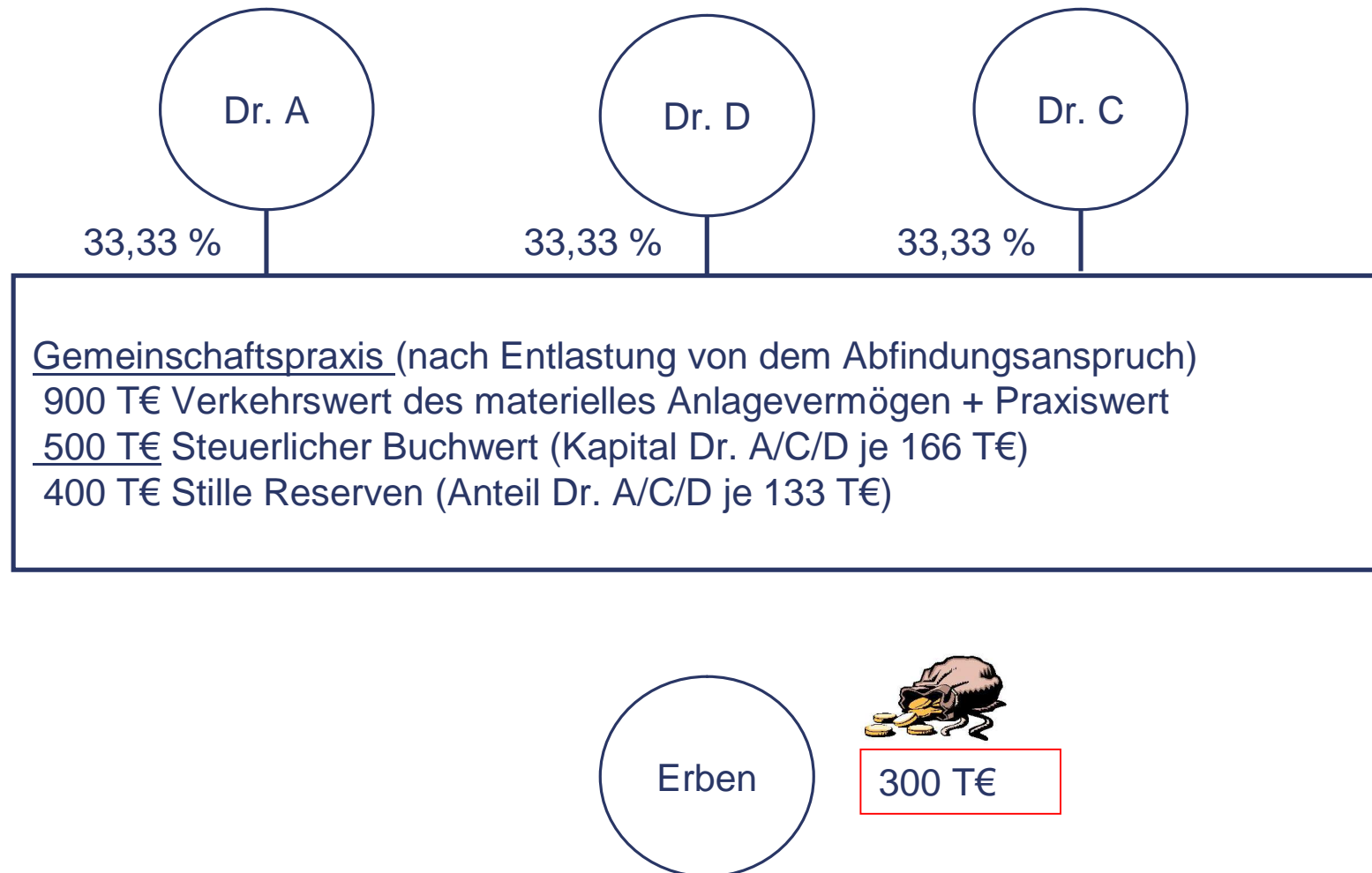
## Grundfall VI b): § 24 UmwStG im Todesfall



## Grundfall VI b): § 24 UmwStG im Todesfall



## Grundfall VI b): § 24 UmwStG im Todesfall



## Grundfall VI: § 24 UmwStG im Todesfall

---

### Steuerliche Folgen für Dr. A und Dr. C

- Es entsteht eine **betriebliche Verbindlichkeit in Höhe von 300 T€** (Abfindungsanspruch der Erben), die den Wert der Praxis mindert, da der Erwerber diese Verbindlichkeit laut Beitrittsvertrag schuldrechtlich mit übernimmt.
- Der Buchwert der Praxis entwickelt sich wie folgt:

Buchwert alt:	300 T€ (Anteil Dr. A/B/C je 100 T€)
+ Aufstockung der Buchwerte: (Ausscheiden Dr. B)	200 T€
<u>./. Betriebliche Verbindlichkeit zusätzlich:</u>	<u>-300 T€</u>
Buchwert neu:	200 T€ (Anteil Dr. A und C je 100 T€)

**Ergebnis:** Der Buchwert für Dr. A und C bleibt bei 100 T€, weil sich steuerlich für die beiden Gesellschafter nichts geändert hat.

## Grundfall VI b): § 24 UmwStG im Todesfall

---

### Steuerliche Folgen für Dr. A und Dr. C

- Dr. A und Dr. C sind von einer **betriebliche Verbindlichkeit in Höhe von 300 T€** (Abfindungsanspruch der Erben) entlastet.
- Dr. A und Dr. C haben durch § 24 UmwStG **Ergänzungsrechnungen** wegen der Einzahlung von Dr. D aufzustellen (s.o.) mit einer entsprechenden **Steuerbelastung**.
- Es erfolgt allerdings eine **steuerliche Kompensation** zwischen der **Steuerbelastung** durch die Ergänzungsrechnungen und die zusätzlichen **Abschreibungen** aus der Aufstockung der Buchwerte durch das Ausscheiden von Dr. B.
- **Im Ergebnis** ist der Vorgang für Dr. A und Dr. C **steuerneutral**, so als ob Dr. D den Anteil von Dr. B erworben hätte (allerdings mit komplexen steuerlichen Ergänzungsrechnungen).