



**LAUFENBERG
MICHELS
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

AKTUELLES AUS DEM STEUERRECHT

ARBEITSGEMEINSCHAFT MEDIZINRECHT
15. NOVEMBER 2019, DÜSSELDORF



1



**LAUFENBERG
MICHELS
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

AUSSCHEIDEN DURCH TOD

BESTEuerung UNTERSCHIEDLICHER
VERTRAGLICHER REGELUNGEN



2




Einfache Nachfolge



- 3 -


3



EINTRITT VON ERBEN IN BAG

Beispiel

- ✘ BAG mit einfacher Nachfolgeklausel: Bei Tod eines Gesellschafters wird die BAG mit seinen Erben fortgesetzt (*unabhängig davon, ob sie Ärzte sind*)
- ✘ Gesellschafter (60 Jahre) stirbt, die Witwe (52 Jahre und keine Ärztin) erbt.
- ✘ 2 Quartale später kann die Witwe den BAG-Anteil veräußern.



- 4 -

4

ERBE WIRD VORÜBERGEHEND GESELLSCHAFTER

- ✘ Erbe tritt als Gesamtrechtsnachfolger in die Gesellschaft ein
- ✘ führt die Buchwerte des Rechtsvorgängers vorerst fort
- ✘ falls es sich um Vertragsärzte handelt, kann auf Antrag und Genehmigung der KV ein Vertreter bestellt werden
- ✘ dieser führt die ärztliche Tätigkeit des Erblassers übergangsweise fort
- ✘ die Vertretungsdauer ist auf bis zu zwei auf das Sterbequartal folgende Quartale begrenzt

- 5 -

5

ERBE WIRD VORÜBERGEHEND GESELLSCHAFTER

Folgen für die BAG

- ✘ bei dem Erben handelt es sich um eine schädliche berufsfremde Person
- ✘ in dem Fall erfüllen nicht alle Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs
- ✘ wird ein Nicht-Arzt Erbe eines Praxisanteils, erzielt die BAG ab dem Erbfall gewerbliche Einkünfte, die der **Gewerbsteuer** unterliegen

- 6 -

6

EINTRITT VON ERBEN IN BAG

Folgen für die BAG

- ✘ Gewerbesteuerinfektion der BAG-Einkünfte
- ✘ Hinweis: möglicherweise Infektion für zwei Veranlagungsjahre, wenn der Todestag und der Veräußerungstichtag in zwei Veranlagungszeiträumen liegt
- ✘ Hinweis: Ausnahme, wenn durch eine Erbauseinandersetzung ein qualifizierter Erbe eintritt [BMF-Schreiben vom 14.03.2006] (6 Monate)

- 7 -

7


EINTRITT VON ERBEN IN BAG

Folgen für die Erbin

- ✘ Erbschaftsteuerpflichtiger Vermögensanfall in Höhe des Wertes des Anteils
- ✘ Wg. anschließender Weiterveräußerung keine Befreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG
- ✘ Tod ist ein unentgeltlicher Betriebsübergang nach § 6 Abs. 3 EStG
- ✘ Veräußerungsvorgang wird durch Witwe erfüllt. Diese ist noch keine 55 Jahre, daher kein Freibetrag und keine Steuerbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG

- 8 -

8




EINTRITT VON ERBEN IN BAG

Gestaltungsempfehlung

- ✘ Variante 1: Im Todesfall Ausscheiden gegen Abfindung
- ✘ Variante 2: Qualifizierte Nachfolgeklausel aufnehmen
(nur Ärzte können Erben werden)

- 9 -



9



Ausscheiden gegen Abfindung

- 10 -



10

STEUERLICHE FOLGEN ANWACHSUNG

Beispiel

Dr. A scheidet aus der A, B, C GbR durch Tod aus. Sein Anteil (1/3) wächst den beiden Mitgesellchaftern an. Der Anteil hat einen Wert in Höhe von 500.000 Euro.

3 Monate später veräußern die Gesellschafter „diesen Anteil“ an Dr. D, der jeweils 250.000 Euro an die Mitgesellchafter bezahlt.

- 11 -

11

STEUERLICHE FOLGEN ANWACHSUNG

Beispiel

- ✘ B und C haben Anschaffungskosten von jeweils 250.000 Euro und schreiben diese auf 6-10 Jahre ab [Erwerb Mitunternehmeranteil]
- ✘ Problem: Vermengung der Anteile: B und C veräußern jeweils 1/6 an Dr. D, das sind jeweils 1/3 ihrer Beteiligung von 50 %.
- ✘ Veräußerungsgewinn ist steuerpflichtig: Anschaffungskosten: 250.000 Euro für 50 %, somit für 1/6 Anschaffungskosten 83.333 Euro
- ✘ Veräußerungsgewinn: 166.667 Euro

- 12 -

12

ABFINDUNG – GESELLSCHAFT

	Euro	Euro
✘ Steuerwert Altanteile	0	
✘ Anschaffungskosten für 16 2/3 %	250.000	
✘ Steuerwert danach für 50 %	250.000	
✘ Veräußerung davon 16 2/3 %	83.333	
✘ Veräußerungserlös		250.000
✘ ./. Buchwert veräußerter Anteil		83.333
✘ Veräußerungsgewinn		166.667

- 13 -

13

STEUERLICHE FOLGEN ANWACHSUNG

- ✘ Soweit der Verkehrswert des Anteils des ausscheidenden Gesellschafters höher ist als die geschuldete Abfindungszahlung lt. Gesellschaftsvertrag liegt eine Schenkung nach § 7 Abs. 7 ErbStG vor.
- ✘ Ein typischer Bereicherungswille ist in diesem Fall nicht erforderlich
- ✘ Die Schenkung ist aber u.U. teilweise oder ganz nach §§ 13a, 13b ErbStG steuerfrei

- 14 -

14

ABFINDUNG – PRIVAT

Verstorbener Gesellschafter

- ✘ Besteuerung der Abfindung, hier evtl. begünstigt nach §§ 16,34 EStG

Gesetzliche/r Erbe/n

- ✘ stpfl. Vermögensanfall in Höhe der Abfindung = Erbschaftsteuer
- ✘ keine Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG

- 15 -

15

ABFINDUNG – GESELLSCHAFT

Ausweichgestaltung: § 24 UmwStG

- 16 -

16

STEUERLICHE FOLGEN ANWACHSUNG

Ausweichgestaltung: § 24 UmwStG

- ✘ Die Abfindung wird von der Gesellschaft als solcher geschuldet
- ✘ Dr. D bezahlt bei Eintritt 750.000 Euro auf das BAG-Konto
- ✘ 750.000 Euro werden ihm zu 1/3 auf seinem Kapitalkonto gutgeschrieben, somit mit 250.000 Euro
- ✘ 500.000 Euro gehen je zur Hälfte aus die Kapitalkonten von A und B

- 17 -


17

ABFINDUNG – GESELLSCHAFT

- ✘ Auch hier entsteht bei A und B ein Veräußerungsgewinn von je 166.667 Euro
- ✘ Dieser ist nun aber nicht sofort zu versteuern, sondern verteilt auf 6 – 10 Jahre
- ✘ Der jährliche Auflösungsbetrag entspricht dem zusätzlichen Abschreibungsbetrag aus der Anwachsung der Anteile, so dass sich Nachversteuerung und Abschreibung auf Null aufheben

- 18 -


18



Treuhandmodell

- 19 -

19



TREUHANDMODELL

- ✘ Das Eintrittsrecht kann so ausgestaltet werden, dass die übrigen Gesellschafter die angewachsenen Anteile vorerst treuhänderisch halten und
- ✘ sie im Fall eines Eintritts auf den neu eintretenden Gesellschafter übertragen
- ✘ Steuerlich wird der Eintretende rückwirkend als Mitunternehmer anerkannt, wenn die Altgesellschafter innerhalb von 6 Monaten nach dem Erbfall von dem Eintrittsrecht Gebrauch machen

Steuerliche Folgen

- ✘ Die rechtliche Selbständigkeit des Mitunternehmeranteils bleibt bestehen
- ✘ Es werden nur die stillen Reserven aus dem angewachsenen Anteil bei dem Erblasser aufgedeckt
- ✘ Kein stpfl. Veräußerungsgewinn bei den verbliebenen Gesellschaftern

- 20 -

20




STEUERRELEVANTE VERTRAGSGESTALTUNGEN BEI (MVZ)-GMBH'S



- 21 -

21




STEUERLICHE BEHANDLUNG NICHT AUSGESCHÜTTETER GEWINNE ZUM ÜBERTRAGUNGSSTICHTAG

Der Fall


- ✘ Dr. Groß hält in seinem Privatvermögen eine 100-prozentige Beteiligung an einer MVZ-GmbH
- ✘ Dr. Groß möchte sich zur Ruhe setzen und die Beteiligung veräußern
- ✘ die Bilanz der MVZ-GmbH weist zum Übertragungszeitpunkt einen Gewinn- (inkl. Vorräge) in Höhe von 100.000,00 € auf

Wie kann der nicht ausgeschüttete Gewinn nun bei einer Veräußerung behandelt werden und was sind die steuerlichen Folgen?



- 22 -

22



STEUERLICHE BEHANDLUNG NICHT AUSGESCHÜTTETER GEWINNE ZUM ÜBERTRAGUNGSSTICHTAG


Variante 1

Stammkapital	25.000,00 €
Gewinn- (inkl. Vorträge)	<u>100.000,00 €</u>
	125.000,00 €
+ stille Reserven	<u>100.000,00 €</u>
= Kaufpreis	<u>225.000,00 €</u>

- ✘ Übernehmer übernimmt den Gewinn- (inkl. Vorträge) in Höhe von 100.000,00 €
- ✘ Übernehmer kann sich den Gewinn nach der Übertragung ausschütten

- 23 -

23



STEUERLICHE BEHANDLUNG NICHT AUSGESCHÜTTETER GEWINNE ZUM ÜBERTRAGUNGSSTICHTAG

Übergeber


- ✘ erzielt mit der Veräußerung der Beteiligung Einkünfte i. S. d. 17 EStG
- ✘ Berechnung: Veräußerungspreis ./ . Anschaffungskosten
- ✘ Berechnung: 225.000,00 € ./ . 25.000,00 € = 200.000,00 €
- ✘ Anwendung TEV x 60 % = 120.000,00 € x 45 % = 54.000,00 € + SolZ

Übernehmer

- ✘ Kaufpreis in Höhe von 225.000,00 €: originäre Anschaffungskosten der Beteiligung
- ✘ erzielt mit der Ausschüttung des übertragenen Gewinns Einkünfte i. S. d. § 20 EStG
- ✘ 100.000,00 € x 25 % (Abgeltungsteuer) = 25.000,00 € + SolZ

- 24 -

24



STEUERLICHE BEHANDLUNG NICHT AUSGESCHÜTTETER GEWINNE ZUM ÜBERTRAGUNGSSTICHTAG

Liquidität im Fall der Übertragung des Gewinns- (inkl. Vorträge)

Übergeber


x Kaufpreis	225.000,00 €
x <u>./. Besteuerung</u>	<u>./. 54.000,00 €</u>
x = Liquidität	+ <u>171.000,00 €</u>

Übernehmer

x Kaufpreis	./. 225.000,00 €
x + <u>Nettoausschüttung</u>	+ <u>75.000,00 €</u>
x =Liquidität	./. <u>150.000,00 €</u>

- 25 -

25



STEUERLICHE BEHANDLUNG NICHT AUSGESCHÜTTETER GEWINNE ZUM ÜBERTRAGUNGSSTICHTAG

x <u>Variante 2</u>	
Stammkapital	25.000,00 €
+ stille Reserven	<u>100.000,00 €</u>
= Kaufpreis	<u>125.000,00 €</u>

x Übergeber schüttet vor Übertragung den Gewinn- (inkl. Vorträge) aus

- 26 -

26

STEUERLICHE BEHANDLUNG NICHT AUSGESCHÜTTETER GEWINNE ZUM ÜBERTRAGUNGSSTICHTAG

Übergeber

- ✘ erzielt mit der Ausschüttung Einkünfte i. S. d. § 20 EStG
- ✘ $100.000,00 \text{ €} \times 25 \% \text{ (Abgeltungsteuer)} = \underline{25.000,00 \text{ €} + \text{SolZ}}$

- ✘ erzielt mit der Veräußerung der Beteiligung Einkünfte i. S. d. 17 EStG
- ✘ Berechnung: Veräußerungspreis \cdot \cdot Anschaffungskosten
- ✘ Berechnung: $125.000,00 \text{ €} \cdot 25.000,00 \text{ €} = 100.000,00 \text{ €}$
- ✘ Anwendung TEV x 60 % = $60.000,00 \text{ €} \times 45 \% = \underline{27.000 \text{ €} + \text{SolZ}}$

Übernehmer

- ✘ Kaufpreis in Höhe von 125.000,00 €: originäre Anschaffungskosten der Beteiligung

- 27 -

27

STEUERLICHE BEHANDLUNG NICHT AUSGESCHÜTTETER GEWINNE ZUM ÜBERTRAGUNGSSTICHTAG

Liquidität im Fall der Übertragung des Gewinns- (inkl. Vorträge)

Übergeber

✘ Kaufpreis	125.000,00 €
✘ \cdot Besteuerung	\cdot 27.000,00 €
✘ + <u>Nettoausschüttung</u>	+ 75.000,00 €
✘ = Liquidität	+ <u>173.000,00 €</u>


Übernehmer

✘ <u>Kaufpreis</u>	\cdot 125.000,00 €
✘ =Liquidität	<u>\cdot 125.000,00 €</u>

=> günstigere Alternative für beide !

- 28 -

28



STEUERLICHE BEHANDLUNG DES KAUFPREISES VON GMBH-ANTEILEN


Beispiel: Erwerb von Anteilen an einer GbR

- ✘ Kaufpreis: 500.000,00 €
- ✘ AfA: 8 Jahre
- ✘ => AfA => Steuerminderung
- ✘ $500.000,00 \text{ €} / 8 \text{ Jahre} = 62.500,00 \text{ €} \times 45 \% = \underline{28.125,00 \text{ €}}$ jährlich


Liquidität bei der Zahlung des Kaufpreises in 8 Jahresraten

✘ Tilgung p. a.	./ 62.500,00 €
✘ + <u>Steuerentlastung</u>	+ 28.125,00 €
✘ = Liquidität	./ <u>34.375,00 €</u>

- 29 -



29



STEUERLICHE BEHANDLUNG DES KAUFPREISES VON GMBH-ANTEILEN


Beispiel: Erwerb von Anteilen einer GmbH

- ✘ Kaufpreis: 500.000,00 € = Anschaffungskosten
- ✘ => keine Abschreibung des Kaufpreises
- ✘ => Steuerminderung erst bei Veräußerung der Anteile
- ✘ Veräußerungspreis ./ Anschaffungskosten = Veräußerungsgewinn/-verlust


Liquidität bei der Zahlung des Kaufpreises in 8 Jahresraten

✘ Tilgung p. a.	./ 62.500,00 €
✘ + <u>Steuerentlastung</u>	0,00 €
✘ = Liquidität	./ <u>62.500,00 €</u>

- 30 -



30



VERWENDUNG LIQUIDITÄT AUS GMBH


a) Ausgangsfall:

- ✘ Dr. Z ist Inhaber einer Einzelpraxis, mit der er recht ordentliche Gewinne erzielt
- ✘ Dr. Z benötigt privat 20.000,00 €
- ✘ Folge: Dr. Z überweist den Betrag von seinem betrieblichen Konto auf sein privates Bankkonto
- ✘ => Buchung einer **Entnahme**

b) Abwandlung:

- ✘ Dr. Z betreibt seine Praxis als Ein-Mann-MVZ-GmbH
- ✘ Folge: Dr. Z überweist den Betrag von dem betrieblichen Konto seiner Ein-Mann-MVZ-GmbH auf sein privates Bankkonto
- ✘ => bei der GmbH gibt es **keine Entnahmen**

- 31 -



31



VERWENDUNG LIQUIDITÄT AUS GMBH

Möglichkeiten zum Liquiditäts-Transfer:

- ✘ Leistungsvergütung (z. B. Geschäftsführergehalt)
- ✘ Vorabausschüttung auf den voraussichtlichen Gewinn (mit Gesellschafterbeschluss)
- ✘ Gewinnausschüttung nach Ablauf des Geschäftsjahres (mit Gesellschafterbeschluss)
- ✘ Gewährung eines Darlehens an den Gesellschafter (Darlehensvertrag)
- ✘ Verrechnungskonto des Gesellschafters (Darlehensvertrag oder Darlehensrahmenvertrag)

- 32 -



32

ANGEMESSENHEIT EINER VERGÜTUNG

Beispiel: Tätigkeitsvergütung (Gesellschafter-Geschäftsführer)

- ✘ angemessen: 200.000,00 € p. a.
- ✘ vereinbart: 250.000,00 € p. a.

Praxis:

- ✘ 250.000,00 € werden vollständig der Lohnsteuer unterworfen
- ✘ Steuerbelastung beim Ges-GF: $250.000,00 \text{ €} \times 45 \% = 112.500,00 \text{ €} + \text{SolZ}$
- ✘ Betriebsausgabenabzug bei der GmbH in Höhe von 250.000,00 €

- 33 -

33

ANGEMESSENHEIT EINER VERGÜTUNG

Betriebsprüfung deckt den Sachverhalt auf

- ✘ Ergebnis = verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 50.000,00 €

Korrekturen beim Gesellschafter-Geschäftsführer

- ✘ 200.000,00 € werden nur der Lohnsteuer unterworfen
- ✘ Steuerbelastung beim Ges-GF: $200.000,00 \text{ €} \times 45 \% = 90.000,00 \text{ €} + \text{SolZ}$
- ✘ 50.000,00 € werden der Abgeltungssteuer unterworfen
- ✘ Steuerbelastung beim Ges-GF: $50.000,00 \text{ €} \times 25 \% = 12.500,00 \text{ €} + \text{SolZ}$
102.500,00 € + SolZ

Folge

- ✘ Steuererstattung in Höhe von 10.000,00 € + SolZ
- ✘ Erstattungszinsen werden festgesetzt

- 34 -

34

ANGEMESSENHEIT EINER VERGÜTUNG

Korrekturen bei der Gesellschaft

- × die verdeckte Gewinnausschüttung erhöht außerbilanziell den Gewinn um 50.000,00 €
- × ein Zinsschaden entsteht

Folge

- × KSt-Nachzahlung in Höhe von 7.500,00 € + SolZ (15% von 50.000,00 €)
- × GewSt-Nachzahlung in Höhe von 8.312,00 € (z. B. $(50.000,00 € \times 3,5\%) \times 475\%$ Hebesatz)
- × Belastung insgesamt 15.812,00 €
- × Nachzahlungszinsen werden festgesetzt

Hinweis:

- × Zur Vermeidung des Zinsschadens und der Steuernachzahlung ist die Angemessenheit von Vergütungen zu prüfen

- 35 -

35


ANGEMESSENHEIT EINER VERGÜTUNG

Beispiele einer verdeckten Gewinnausschüttung aus der Sicht der GmbH

- × überhöhte Zinszahlung für ein erhaltenes Darlehen
 - × niedrig Verzinsung für ein überlassenes Darlehen
 - × überhöhter Mietzins für ein gemietetes Objekt
 - × überhöhter Kaufpreis für ein angeschafftes Wirtschaftsgut
-
- × Grundsatz: Vereinbarungen immer wie unter fremden Dritten treffen

- 36 -

36



DISQUOTALE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

Grundsatz


- ✘ Gewinnausschüttungen erfolgen in Höhe der **Beteiligungsquote** laut Satzung

Ausnahme

- ✘ Möglichkeit zur **disquotalen** Gewinnausschüttung

- 37 -

37



DISQUOTALE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

Voraussetzungen einer disquotalen Gewinnverteilung

zivilrechtliche Wirksamkeit

- ✘ der Gesellschaftsvertrag muss eine von dem Verhältnis der Geschäftsanteilen abweichende Gewinnverteilung geregelt haben oder
- ✘ die Satzung enthält anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann

kein Gestaltungsmissbrauch § 42 AO

- ✘ führt zu keinem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil
- ✘ Gewinnverteilungsabrede darf nicht nur kurzfristig gelten und nicht wiederholt geändert worden sein

- 38 -

38

DISQUOTALE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

Der Fall

- ✘ Dr. A und Dr. B führen eine kieferorthopädische Arztpraxis in Form einer MVZ-GmbH
- ✘ Das Beteiligungsverhältnis laut Satzung sieht wie folgt aus:
 - Dr. A: 2/3
 - Dr. B: 1/3
- ✘ Der Arbeitseinsatz der Ärzte wurde wie folgt ermittelt:
 - Dr. A: 45 Std./Woche
 - Dr. B: 35 Std./Woche
- ✘ Ziel ist es, den Gewinn (1.000.000,00 €) in Höhe von 80 % im Verhältnis der Arbeitszeit und in Höhe von 20 % im Verhältnis der Beteiligungsquote auszuschütten

- 39 -

39

DISQUOTALE GEWINNVERTEILUNG

Zurechnung der Einkünfte

Dr. A	Dr. B
80 % im Verhältnis der Arbeitszeit	
800.000,00 € x 45/80 = <u>450.000,00 €</u>	800.000,00 € x 35/80 = <u>350.000,00 €</u>
20 % im Verhältnis der Beteiligungsquote	
200.000,00 € x 2/3 = <u>133.333,33 €</u>	200.000,00 € x 1/3 = <u>66.666,67 €</u>
Zurechnung der Einkünfte + Auszahlung	
<u>583.333,33 €</u> x 25 % = 145.833,33 € + SolZ	<u>416.666,67 €</u> x 25 % = 104.166,67 € + SolZ

- 40 -

40

DISQUOTALE GEWINNVERTEILUNG

Zurechnung der Einkünfte (Gewinnverteilung nach Beteiligungsquote)

Dr. A	Dr. B
100 % im Verhältnis der Beteiligungsquote	
$1.000.000,00 \text{ €} \times 2/3 = 666.666,67 \text{ €}$	$1.000.000,00 \text{ €} \times 1/3 = 333.333,33 \text{ €}$
Zurechnung der Einkünfte + Auszahlung	
$\frac{666.666,67 \text{ €} \times 25 \% =}{166.666,67 \text{ €} + \text{SolZ}}$	$\frac{333.333,33 \text{ €} \times 25 \% =}{83.333,33 \text{ €} + \text{SolZ}}$

- 41 -

41

DISQUOTALE GEWINNVERTEILUNG

Schenkungsteuer?

- ✗ ein Schenkungsteuer-Tatbestand ist im Regelfall nicht gegeben
- ✗ die disquotale Gewinnverteilung stellt keinen Zuwendungsgegenstand dar
- ✗ die zivilrechtlich unwirksame disquotale Gewinnverteilung begründet auch keinen Zuwendungsgegenstand
- ✗ eine freigebige Zuwendung unter Mitgesellschaftern ist ebenfalls nicht anzunehmen
- ✗ die Literatur sieht darin nach h. M. keinen Schenkungsteuer-Tatbestand
- ✗ gesetzlich nicht klar geregelt

Ausnahme:

- ✗ in Ausnahmefällen von Gestaltungsmissbrauch kann von einer Schenkung ausgegangen werden (einzelfallbezogen)

- 42 -

42



**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

43



**LAUFENBERG
MICHELS
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

© by Laufenberg Michels und Partner

44