

AKTUELLES AUS DEM STEUERRECHT

ARBEITSGEMEINSCHAFT MEDIZINRECHT

DÜSSELDORF, 17. NOVEMBER 2023

JOACHIM BLUM



UNSERE HEUTIGEN THEMEN

- ✘ Praxisgemeinschaften – Hinweise zum BMF-Schreiben vom 19.07.2022
- ✘ Besteuerung von Inneumsätzen im Organkreis (anhängiges EuGH Verfahren, C-184/23)
- ✘ Reduzierung der Steuerbelastung bei „niedrigen“ Veräußerungsgewinnen/Abfindungszahlungen (Gestaltungshinweis)
- ✘ Erweiterung des Gesellschafterkreises einer Personengesellschaft (Gestaltungshinweis)
- ✘ AfA Step-Up bei vermieteten Immobilien (Gestaltungshinweis)



PRAXISGEMEINSCHAFTEN

HINWEISE ZUM BMF-SCHREIBEN VOM 19.07.2022 BSTBL. I 2022, 1208



PRAXISGEMEINSCHAFTEN – HINWEISE ZUM BMF-SCHREIBEN VOM 19.07.2022 BSTBL. I 2022, 1208

✕ Historie

- Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG wurde zum 1.1.2020 aufgehoben und durch § 4 Nr. 29 UStG ersetzt
 - Hintergrund: EuGH-Urteil vom 21.09.2017, C-616/15, DStR 2017, 2115
 - Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 d UStG war auf Ärzte im Sinne von § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG und Krankenhäuser im Sinne von § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG beschränkt
 - Artikel 132 (1) f MwStSystRL sieht einen weiteren Anwendungsbereich vor → Erfordernis Ausweitung des Anwendungsbereichs
- Inhalt § 4 Nr. 29 UStG
 - sonstige Leistungen von selbständigen, im Inland ansässigen
 - **Zusammenschlüssen von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, die nach den Nummern 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 von der Steuer befreit ist,**
 - gegenüber ihren im Inland ansässigen Mitgliedern,
 - soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeiten verwendet werden und
 - der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert,
 - vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

PRAXISGEMEINSCHAFTEN – HINWEISE ZUM BMF-SCHREIBEN VOM 19.07.2022 BSTBL. I 2022, 1208

✘ Rechtsformunabhängig

- Personengesellschaften
- Kapitalgesellschaften [Hinweis: Keine „Ein-Mann-GmbH“, da kein „Zusammenschluss“ von mind. 2 Personen]
- Vereine
- am Rechtsverkehr teilnehmende Bruchteilsgemeinschaften

✘ Unmittelbarkeit

- Befreiung kommt nur zur Anwendung, wenn die Leistung unmittelbar zu den dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten beiträgt und zu diesem Zweck eingesetzt wird, z.B.:
 - Zentrale Beschaffung von medizinische Einrichtungen, Apparaten und Geräten und zur Verfügungstellung an ihre Mitgliedern
 - Durchführen von Laboruntersuchungen, Röntgenuntersuchungen und andere medizinisch-technische Leistungen für ihre Mitglieder
- **Mittelbare Tätigkeiten (z.B. allgemeine Verwaltungsleistungen) fallen nicht unter die Befreiung, da interne und begleitende Tätigkeit die nicht dem begünstigten Zweck dient**
- FG Niedersachsen, Urteil vom 11.11.2021, 5 K 62/19
 - Leitsatz: Buchführungs- und Abrechnungsleistungen der Praxisgemeinschaft an Mitglieder sind nicht steuerbefreit
 - Revisionsverfahren beim BFH unter dem Az. XI R 37/21 anhängig

PRAXISGEMEINSCHAFTEN – HINWEISE ZUM BMF-SCHREIBEN VOM 19.07.2022 BSTBL. I 2022, 1208

✘ Genaue Kostenerstattung

- Sämtliche Kosten, die der Zusammenschluss im Interesse der Mitglieder trägt, sind umlagefähig
- Leistungen der Praxisgemeinschaft sind zu Selbstkosten anzubieten, pauschaler Aufschlag wäre schädlich
- Verursachungsgerechte Aufteilung der Gesamtkosten auf die Mitglieder
 - Vereinfachung: Aufteilung der Kosten nach der **Anzahl der Mitglieder** oder anhand der **Höhe der (gesellschaftlichen) Beteiligung** möglich
- Gemeinschaft darf keine Gewinnerzielungsabsicht haben
 - Sofern Überschüsse erzielt werden, z. B. aus einer jährlichen Umlage, ist dies unschädlich, wenn diese ausschließlich dazu bestimmt sind, der Finanzierung künftiger Investitionen zu dienen

BESTEUERUNG VON INNENUMSÄTZEN IM ORGANKREIS

ANHÄNGIGES EUGH-VERFAHREN, C-184/23

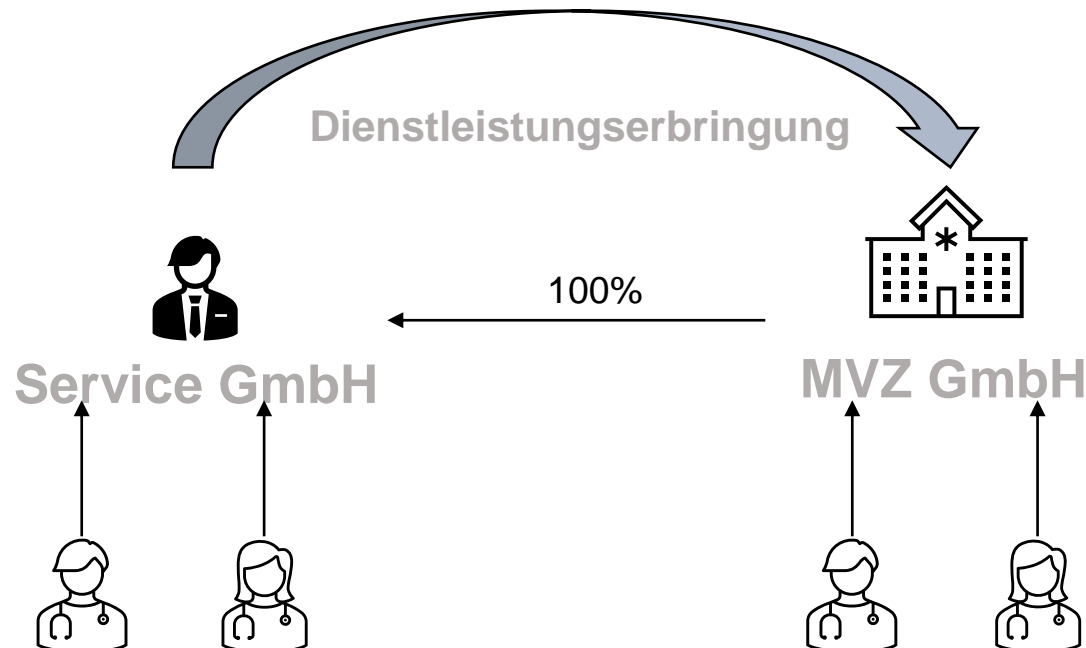


BESTEUERUNG VON INNENUMSÄTZEN IM ORGANKREIS (ANHÄNGIGES EUGH-VERFAHREN, C-184/23)

- ✘ Errichtung von umsatzsteuerlichen Organschaften nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG im Gesundheitsbereich beliebtes Gestaltungsinstrument
 - Betrifft insbesondere größere Praxisgruppen bzw. Krankenhauskonzerne
- ✘ Das Konstrukt der umsatzsteuerlichen Organschaft wurde vor rund 100 Jahren eingeführt, um Steuerkumulation in Konzernstrukturen zu vermeiden und damit als Verwaltungsvereinfachung
 - Seit Einführung des Vorsteueranspruchs 1968 ist der Zweck der Regelung grundsätzlich entfallen

BESTEUERUNG VON INNENUMSÄTZEN IM ORGANKREIS (ANHÄNGIGES EUGH-VERFAHREN, C-184/23)

✘ Was ist denn eigentlich eine umsatzsteuerliche Organschaft?

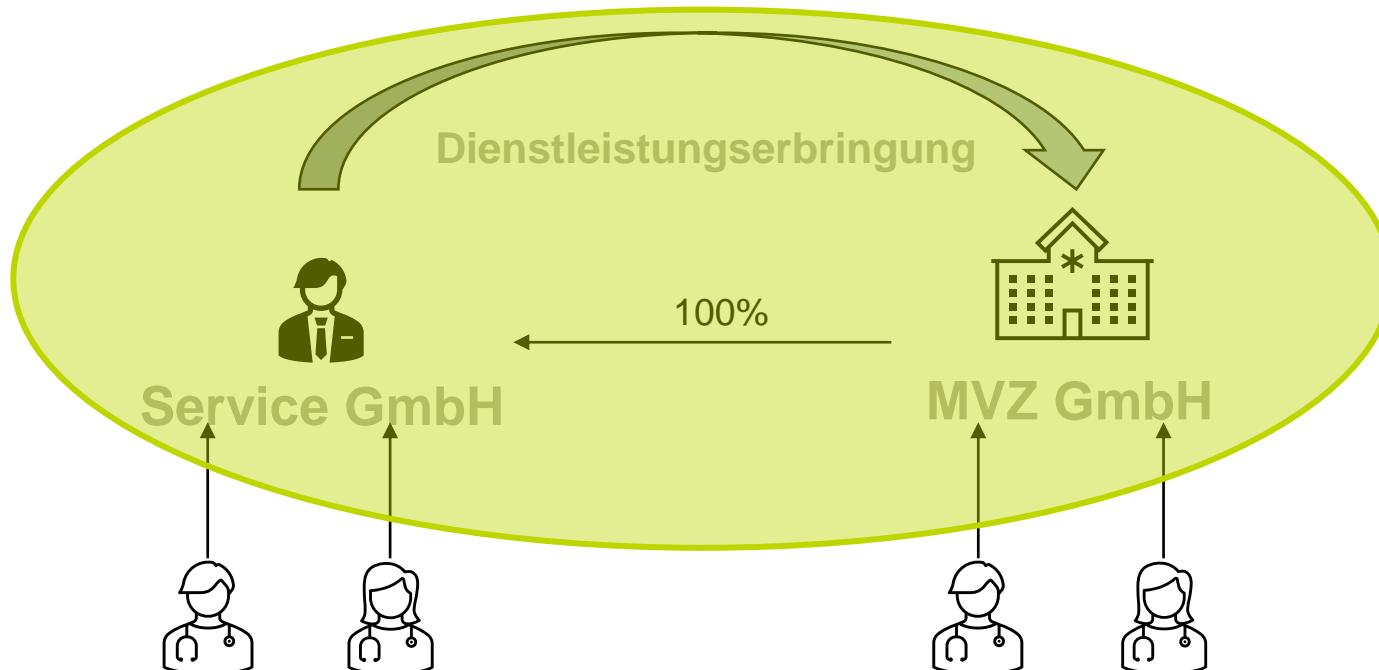


✘ Grundsatz:
Leistung der Service GmbH
umsatzsteuerpflichtig mit 19%

- MVZ GmbH hat keinen Vorsteuerabzug aus der Eingangsleistung
- Steuerschaden i.H.v. 19% bei der MVZ GmbH

BESTEUERUNG VON INNENUMSÄTZEN IM ORGANKREIS (ANHÄNGIGES EUGH-VERFAHREN, C-184/23)

✘ Was ist denn eigentlich eine umsatzsteuerliche Organschaft?



✘ § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG

- Leistungen innerhalb des Organkreises stellen nicht steuerbare Innenumsätze dar
- Somit keine Umsatzsteuerbelastung der MVZ GmbH



BESTEUERUNG VON INNENUMSÄTZEN IM ORGANKREIS (ANHÄNGIGES EUGH-VERFAHREN, C-184/23)

- ✘ Der Bundesfinanzhof hat dem EuGH zwei Vorlagefragen im selben Streitfall gestellt
- ✘ Vorlagefragen an den EuGH
 - Führt die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen dazu, dass entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen?
 - Unterliegen entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsempfänger nicht (oder nur teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht?
- ✘ offenbar Tendenz des BFH: Abschaffung der nicht steuerbaren Innenumsätze bei Organschaften, da Gefahr von Steuerverlusten bei Leistungsempfängern innerhalb des Organkreises, die keinen VoSt-Abzug haben (siehe Beispiel zuvor)
 - Betrifft damit unmittelbar Organschaften im Gesundheitsbereich, da regelmäßig kein Recht auf Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger besteht
 - Bis zur Veröffentlichung der BFH-Entscheidung wird es wohl Vertrauensschutz geben

REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG

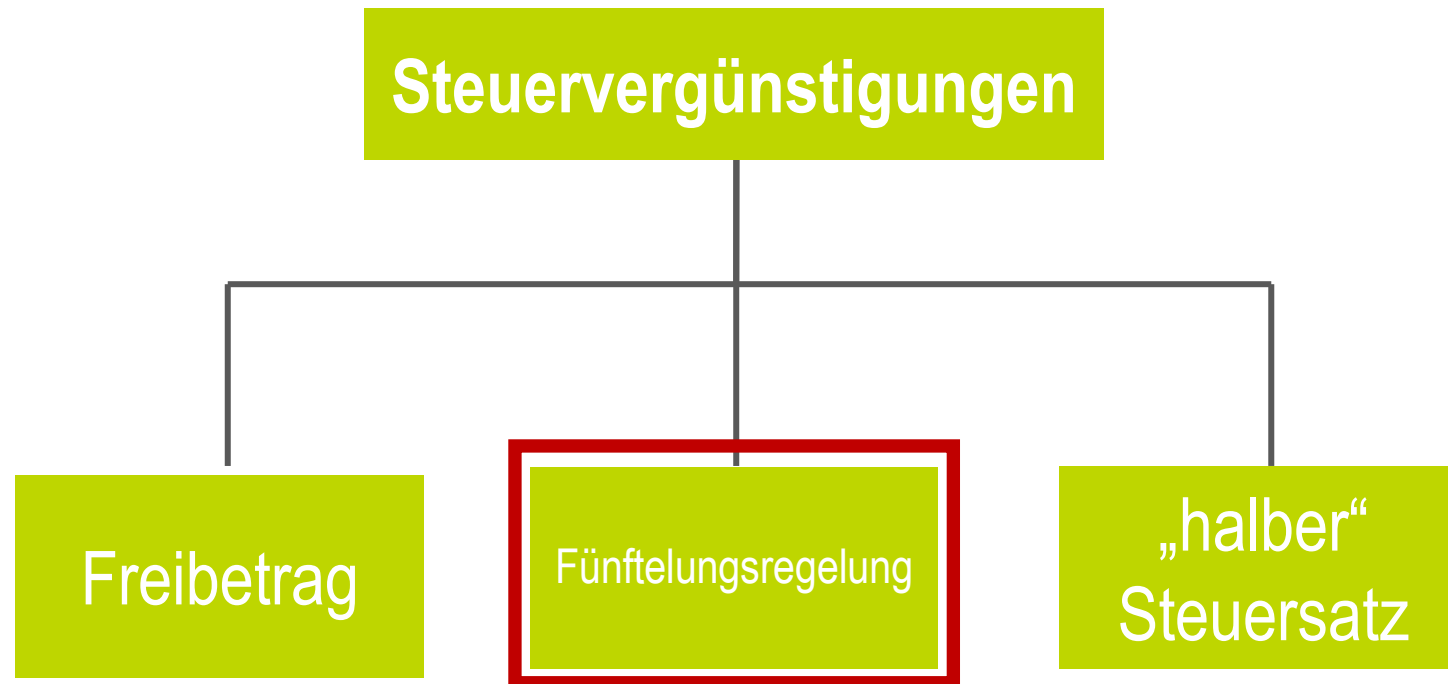
BEI VERÄUßERUNGSGEWINNEN UND ABFINDUNGSZAHLUNGEN



REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG BEI „NIEDRIGEN“ VERÄUßERUNGSGEWINNEN/ABFINDUNGSZAHLUNGEN

- ✘ Steuerermäßigung für außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 EStG
 - Veräußerungsgewinne aus Praxisverkauf, Verkauf Beteiligung Personengesellschaft, Einbringung in eine Gesellschaft zum gemeinen Wert
 - Abfindungszahlungen des Arbeitgebers
- ✘ Grundsatz
 - § 34 Abs. 1 EStG : Fünftelregelung
- ✘ Auf einmaligen Antrag
 - § 16 Abs. 4 Freibetrag
 - § 34 Abs. 3 halber Steuersatz

ÜBERSICHT: STEUERVERGÜNSTIGUNGEN

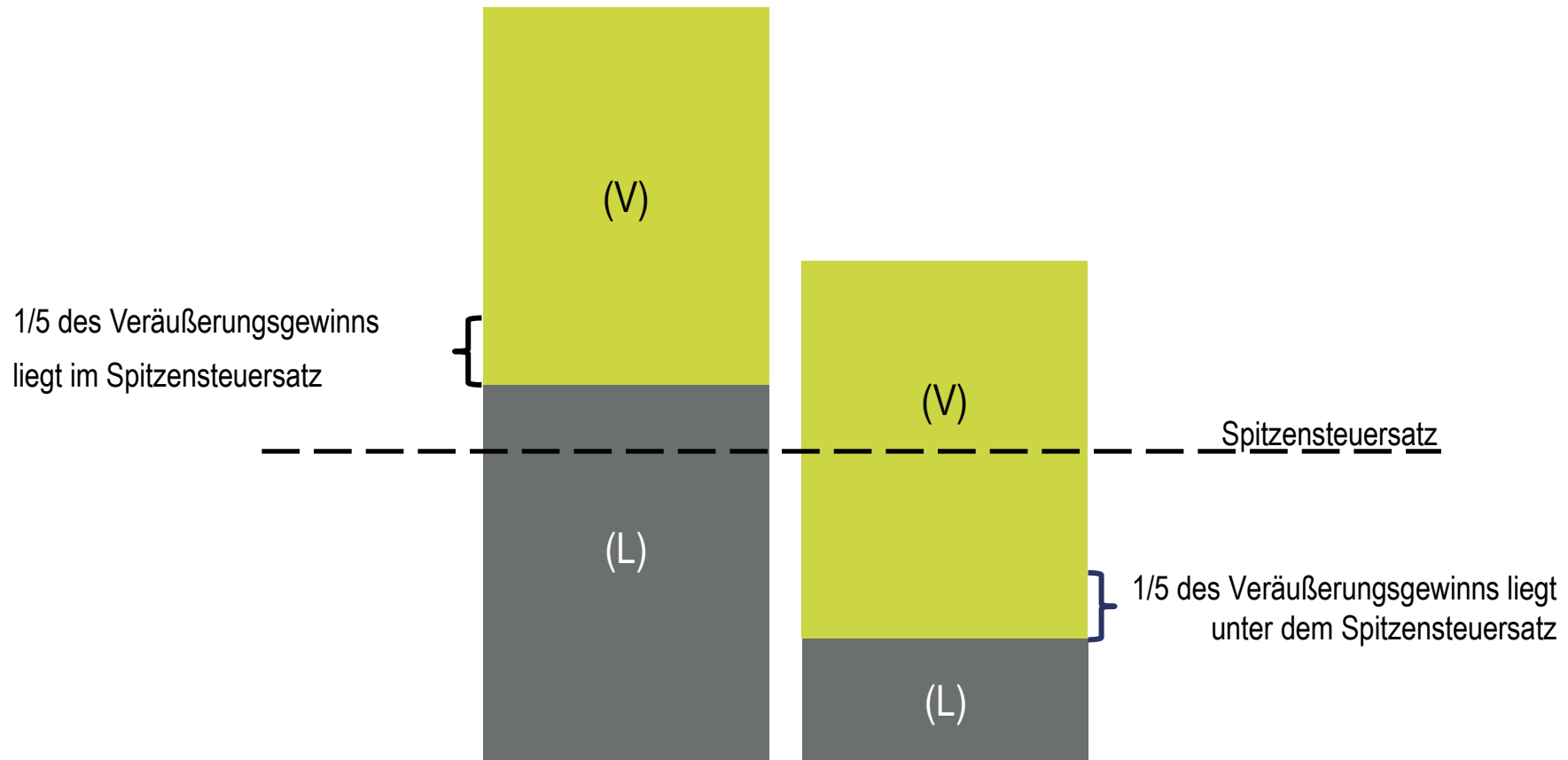


§ 34 ABS. 1 EStG - FÜNFTELUNGSREGEL

Fünftelungsregel heißt:

- ✘ Versteuerung des Veräußerungsgewinnes zu einem **Steuersatz**, der sich ergeben würde, wenn nur ein Fünftel des Veräußerungsgewinnes zu versteuern wäre.
- ✘ Die Fünftelregelung bringt bei hohen Veräußerungsgewinnen/Abfindungen in der Regel keinen Effekt, da der Veräußerungsgewinn auf den laufenden Gewinn „draufgesattelt“ wird. Der Steuersatz in dieser Einkommenshöhe entspricht immer dem Spitzensteuersatz, egal ob nur ein Fünftel oder der volle Veräußerungsgewinn draufgesattelt wird.
- ✘ aber: ergibt sich ein niedriger Veräußerungsgewinn kann die Steuerbelastung erheblich (z.T. bis auf 0 €) reduziert werden
 - Bei Erfüllung der Voraussetzungen: zusätzlich zur Fünftelregelung Berücksichtigung des Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG möglich

FÜNFTELREGELUNG



(L): Laufender Gewinn

(V): Veräußerungsgewinn



Beispiel zur Fünftelregelung



REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG

SACHVERHALT

- ✘ Dr. Schlau (65 Jahre) veräußert seine Praxis zum 1.1.2024. Unter Berücksichtigung der Restbuchwerte seiner Praxis erzielt er einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 136.000 €. Auf Anraten seines Steuerberaters ermittelt Dr. Schlau den Gewinn seiner Praxis seit mehreren Jahren nach Bilanzierungsgrundsätzen. Dr. Schlau hat den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG bisher noch nicht in Anspruch genommen.
- ✘ Nach Veräußerung seiner Praxis hat Dr. Schlau lediglich noch Renteneinkünfte, von denen er 30.000 € jährlich versteuern muss. Dr. Schlau zahlt für sich und seine Ehefrau einen Beitrag zur privaten Krankenversicherung in Höhe von 15.000 €.

REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG

✘ Reguläre Steuerbelastung

Renteneinkünfte	30.000 €
Veräußerungsgewinn	136.000 €
<u>abzgl. Freibetrag § 16 Abs. 4 EStG</u>	<u>- 45.000 €</u>
Summe der Einkünfte	121.000 €
<u>abzgl. Versicherungsbeiträge</u>	<u>- 15.000 €</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte= z.v.E.	106.000 €
<u>Steuerbelastung 23,53 %</u>	<u>24.944 €</u>

REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG

✘ Steuerbelastung mit Fünftelregelung § 34 EStG

I.	Renteneinkünfte	30.000 €
	<u>abzgl. Versicherungsbeiträge</u>	<u>- 15.000 €</u>
	Einkünfte Regelsteuersatz	15.000 €
	Regelsteuersatz 0,00 %	0 €
II.	Einkünfte Regelsteuersatz	15.000 €
	<u>zzgl 1/5 Veräußerungsgewinn</u>	<u>18.200 €</u>
	Einkünfte Fünftelregelung	33.200 €
	Steuerbelastung 6,69 %	2.222 €

III.	Differenz Steuer I zu Steuer II	
	Regelsteuer	0 €
	<u>Steuer § 34</u>	<u>2.222 €</u>
	Differenz x 5	11.110 €
IV.	Steuerbelastung Gesamt	
	Steuer zu I.	0 €
	<u>Steuer zu III.</u>	<u>11.110 €</u>
	Gesamt	11.110 €

REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG

✘ Vergleich der Steuerbelastung

Besteuerung ohne § 34 EStG 24.944 €

Besteuerung mit § 34 EStG 11.110 €

Steuerersparnis 13.834 €

REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG

SACHVERHALT - ABWANDLUNG

- ✘ Dr. Schlau (65 Jahre) veräußert seine Praxis zum 1.1.2024. Unter Berücksichtigung der Restbuchwerte seiner Praxis erzielt er einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 136.000 €. Auf Anraten seines Steuerberaters ermittelt Dr. Schlau den Gewinn seiner Praxis seit mehreren Jahren nach Bilanzierungsgrundsätzen. Dr. Schlau hat den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG bisher noch nicht in Anspruch genommen.
- ✘ Nach Veräußerung seiner Praxis hat Dr. Schlau lediglich noch Renteneinkünfte, von denen er 30.000 € jährlich versteuern muss. Dr. Schlau zahlt für sich und seine Ehefrau einen Beitrag zur privaten Krankenversicherung in Höhe von 15.000 €.
- ✘ Dr. Schlau leistet eine Beitragsvorauszahlung an die Krankenversicherung für 2 Jahre i.H.v. 30.000 € und spendet einen Betrag in Höhe von 3.200€ an eine gemeinnützige Organisation.

REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG

✘ Reguläre Steuerbelastung mit der Vorauszahlung

Renteneinkünfte	30.000 €
Veräußerungsgewinn	136.000 €
<u>abzgl. Freibetrag § 16 Abs. 4 EStG</u>	<u>- 45.000 €</u>
Summe der Einkünfte	121.000 €
abzgl. Versicherungsbeiträge	- 15.000 €
abzgl. Vorauszahlung KV	- 30.000 €
<u>abzgl. Spende</u>	<u>- 3.200 €</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte= z.v.E.	72.800 €
<u>Steuerbelastung 18,29 %</u>	<u>13.316 €</u>

REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG

✘ Steuerbelastung mit Fünftelregelung § 34 EStG

I.	Renteneinkünfte	30.000 €
	abzgl. Versicherungsbeiträge	- 15.000 €
	<u>abzgl. Vorauszahlung KV + Spende</u>	<u>- 33.200 €</u>
	Einkünfte Regelsteuersatz	-18.200 €
	Regelsteuersatz	0 €
II.	Einkünfte Regelsteuersatz	-18.200 €
	<u>zzgl 1/5 Veräußerungsgewinn</u>	<u>18.200 €</u>
	Einkünfte Fünftelregelung	0 €
	Steuerbelastung 0 %	0 €

III.	Differenz Steuer I zu Steuer II ¹	
	Regelsteuer	0 €
	<u>Steuer § 34</u>	<u>0 €</u>
	Differenz x 5	0 €
IV.	Steuerbelastung Gesamt ¹	
	Steuer zu I.	0 €
	<u>Steuer zu III.</u>	<u>0 €</u>
	Gesamt	0 €

¹ vereinfachte Darstellung, grds. anderer Rechenweg, jedoch gleiches Ergebnis

REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG

✘ Vergleich der Steuerbelastung

Besteuerung ohne § 34 EStG ohne Vorauszahlung u. Spende	24.944 €
Besteuerung mit § 34 EStG ohne Vorauszahlung u. Spende	11.110 €
Besteuerung mit § 34 EStG und mit Vorauszahlung u. Spende	0 €
Steuerersparnis insgesamt	24.844 €
davon durch Gestaltung	13.734 €

REDUZIERUNG DER STEUERBELASTUNG

ZUSAMMENFASSUNG

1. Bei „niedrigen“ Einkünften/Veräußerungsgewinnen kann durch die Verschiebung von Sonderausgaben bzw. Reduzierung der laufenden Einkünfte die Steuer im Jahr der Veräußerung erheblich (zum Teil bis auf 0€) reduziert werden
2. frühzeitige Planung und Beratung sinnvoll (insbesondere Wechsel zur Bilanzierung und ggf. Verschiebung Sonderausgaben (z.B. PKV-Beiträge))
3. individuelle Betrachtung erforderlich
4. Umkehreffekt in Folgejahren ist zu beachten (z.B. Wegfall Krankenversicherungsbeiträge in den Folgejahren)
5. bei hohen Veräußerungsgewinnen im Regelfall weiterhin § 34 Abs. 3 EStG (halber Steuersatz)

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

VERKAUF VS. EINBRINGUNG

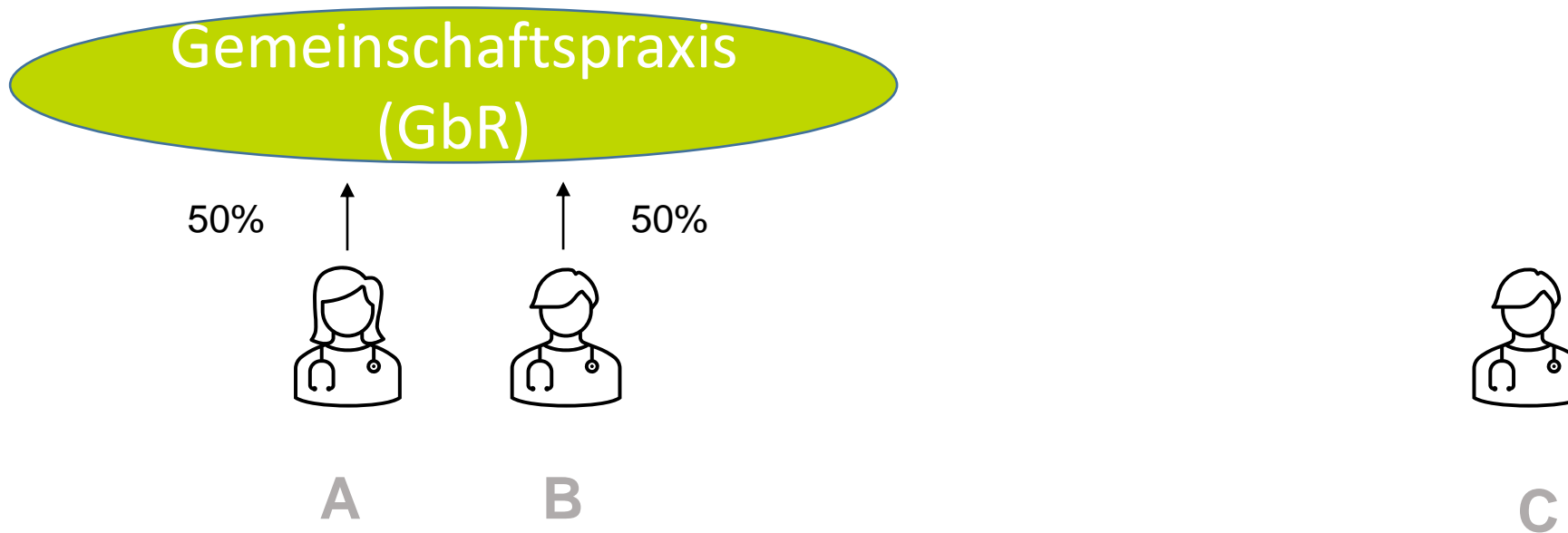


Sachverhalt



ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

✖ Sachverhalt



- ✖ C möchte der Gemeinschaftspraxis zum 01.01.2024 beitreten
- ✖ Beteiligung zu gleichen Teilen von A, B und C i.H.v. 1/3 gewünscht
- ✖ Gemeiner Wert der GbR: 450.000 €



ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

✘ Bilanz der GbR zum 31.12.2023

Aktiva			Passiva
Praxisgrundstück	40.000 €	Kapitalkonto A	45.000 €
Praxisgebäude	120.000 €	Kapitalkonto B	45.000 €
Praxisausstattung	80.000 €	Verbindlichkeit	150.000 €
	240.000€		240.000€

✘ Stille Reserven in der GbR in Höhe von 360.000 €

- Praxisgrundstück 80.000 €
- Gebäude 130.000 €
- Firmenwert 150.000 €

Umsetzungsvarianten (am konkreten Beispiel erklärt)



ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

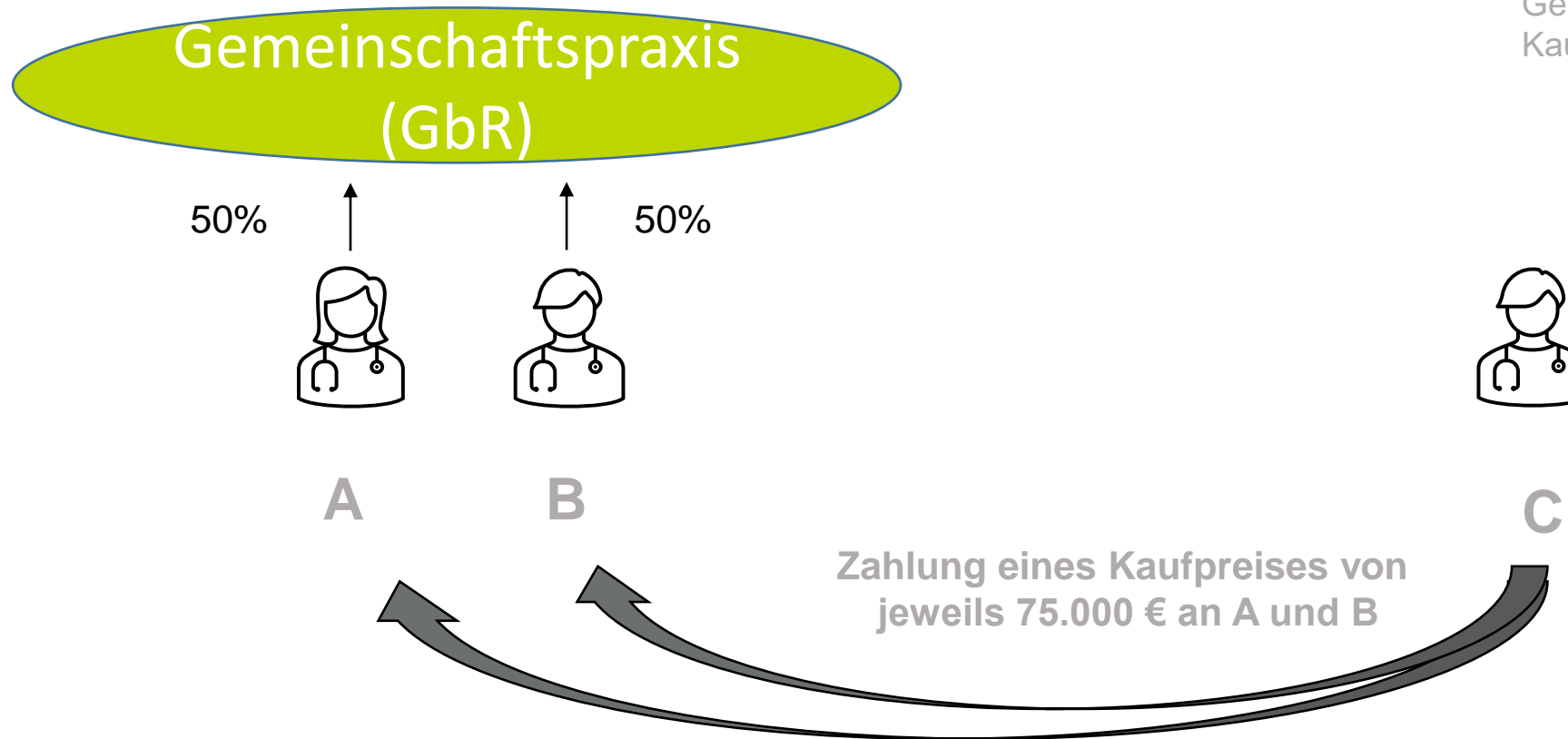
VARIANTE 1

Hinweis:

Wert der Praxis 450.000 €

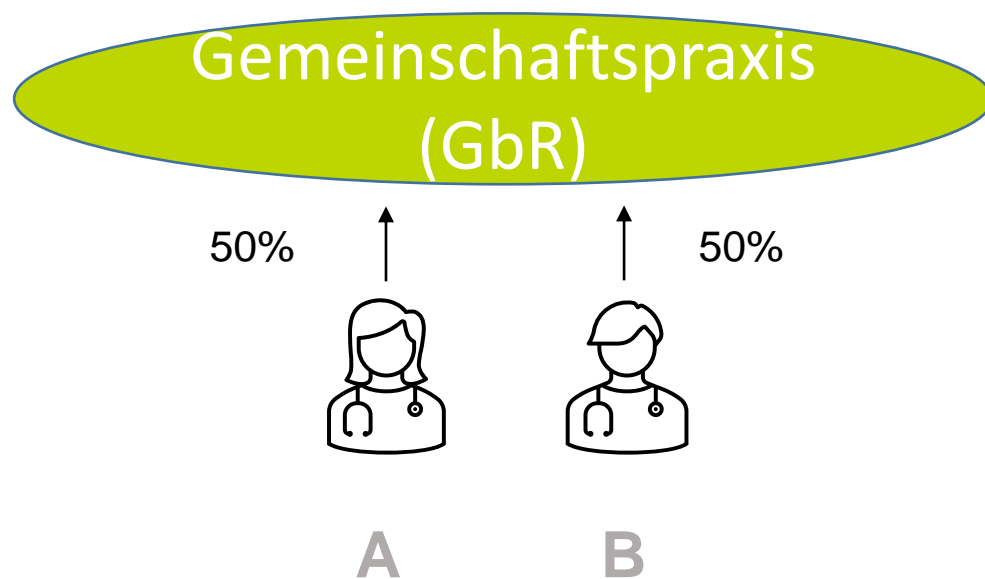
C kauft 1/3 von den bestehenden
Gesellschaftern ab, damit

Kaufpreis 75.000 €



ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

VARIANTE 1



Steuerliche Folgen A und B:

Verkaufspreis:	75.000 €
<u>Anteiliger Buchwert:</u>	<u>15.000 €</u>
Veräußerungsgewinn:	50.000 €

Nicht begünstigt nach § 16, § 34 EStG



ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

VARIANTE 1 - UMSETZUNG

- ✘ Für A und B liegt eine Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils vor, die zu steuerpflichtigen nicht begünstigten Einkünften führt
- ✘ Umbuchung zwischen den Kapitalkonten entsprechend dem übertragenen Anteil zugunsten C
- ✘ Die Zahlung des Kaufpreises erfolgt in das Privatvermögen der Gesellschafter A und B
- ✘ C erwirbt das materielle und immaterielle Vermögen der Praxis zum gemeinen Wert. In der Gesamthandsbilanz werden allerdings die Buchwerte fortgeführt
 - Ergebnis: Der Kaufpreis ist höher als die Buchwerte, die C in der Gesamthandsbilanz – durch die Umbuchung der Kapitalkonten – erhält
 - Die Differenz zwischen dem gezahlten Kaufpreis und der Höhe des übernommenen Kapitalkontos wird in der Ergänzungsrechnung erfasst und abgeschrieben

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

✘ Eröffnungsbilanz der GbR zum 01.01.2024 (Nettomethode)

Aktiva			Passiva
Praxisgrundstück	40.000 €	Kapitalkonto A	30.000 €
Praxisgebäude	120.000 €	Kapitalkonto B	30.000 €
Praxisausstattung	80.000 €	Kapitalkonto C	30.000 €
		Verbindlichkeit	150.000 €
	240.000€		240.000€

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

✘ Ergänzungsbilanz für C zum 01.01.2024

Aktiva			Passiva
Praxisgrundstück	26.667 €	Mehrkapital	120.000 €
Praxisgebäude	43.334 €		
Firmenwert	50.000 €		
	120.000€		120.000 €

✘ Ergebnis:

- C hat 150.000€ bezahlt. Im Gegenzug erhält er ein Kapitalkonto in Höhe von 30.000 € in der Gesamthand sowie eine positive Ergänzungsrechnung in Höhe von 120.000 €. Die Summe des Kapitals in der Gesamthand und in der Ergänzungsrechnung entspricht dem gezahlten Kaufpreis.
- C schreibt die anteilig übernommenen Buchwerte in der Gesamthand (30.000 €) in der Gesamthand ab. Das Mehrkapital in Höhe von 120.000 € schreibt C in der Ergänzungsrechnung ab.

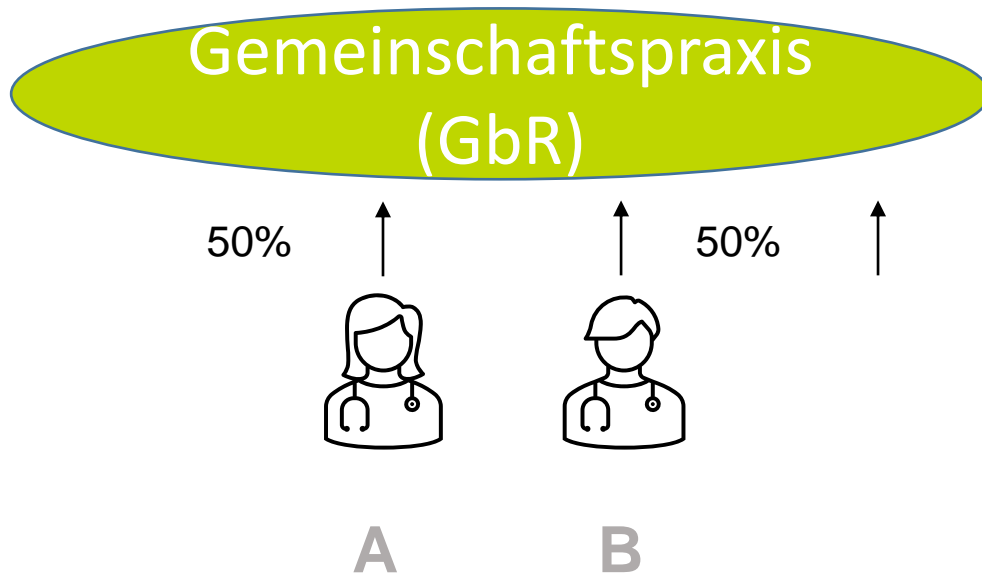
ZWISCHENFAZIT / PROBLEMSTELLUNG

- ✘ Altgesellschafter sind unter Umständen nicht bereit Steuern zu zahlen, um den Neugesellschafter in die Gesellschaft aufzunehmen
- ✘ Wunsch Altgesellschafter regelmäßig: (zunächst) „steuerneutrale“ Lösung
- ✘ Bereitschaft der Altgesellschafter Anteile wenige Jahre vor dem Ausscheiden zu veräußern ist häufig niedrig, da Tarifbegünstigung („halber Steuersatz“) nur einmal im Leben bei Beendigung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit gewährt wird

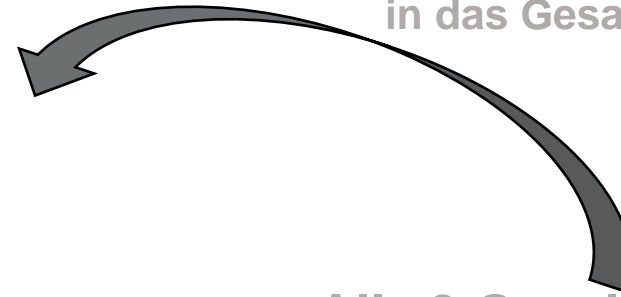
✘ **Und jetzt?**

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

VARIANTE 2



Einlage 225.000 €
in das Gesamthandvermögen



Alle 3 Gesellschafter sind zu je 1/3
an der GbR beteiligt



Hinweis:
C muss 225.000 € einlegen, um
neben A und B, dessen Anteile
ebenfalls je 225.000 € wert sind,
gleichermaßen beteiligt zu sein



ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

VARIANTE 2 - RECHTSGRUNDLAGE

✘ § 24 UmwStG

- Steuerlich wird die Gründung einer neuen Personengesellschaft (A + B + C) fingiert
- A und B bringen ihren Anteil an der „alten“ Personengesellschaft in die „neue“ Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein
- Zivilrechtlich wird die Personengesellschaft durch Aufnahme eines weiteren Gesellschafters weitergeführt
- Der gesamte Mitunternehmeranteil (inkl. wesentlichem Sonderbetriebsvermögen) muss eingebracht werden
- Grundsatz zu gemeinen Werten, auf Antrag zu Buch- oder Zwischenwerten
 - Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen
 - Beraterhinweis: Verpflichtung zum Buchwertantrag in Vertrag aufnehmen, damit ggf. bei Versäumnis des Buchwertantrags auf die (vorherige) Einreichung des Vertrags verwiesen werden kann

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

VARIANTE 2 - UMSETZUNG

- ✘ Die Einzahlung in Höhe von 225.000€ erfolgt in das Gesamthandsvermögen der „neuen“ erweiterten Personengesellschaft
- ✘ A, B und C sind nach der Einlage zu gleichen Teilen an der Gesellschaft beteiligt. Das Gesamtkapital beträgt durch die Einzahlung auf das Bankkonto nunmehr 315.000€ (45.000€ + 45.000€ + 225.000€). Auf A, B und C entfällt somit jeweils ein Anteil $1/3$ am Gesamtkapital in Höhe von $315.000€ = 105.000€$.
- ✘ Da A und B zum Zeitpunkt der Einbringung keine stillen Reserven aufdecken möchte, wählt die ABC-GbR den Buchwertansatz und stellt einen entsprechenden Antrag bei dem für die ABC-GbR zuständigen Finanzamt
- ✘ In der „neuen“ Gesamthandsbilanz werden weiterhin die Buchwerte ausgewiesen, damit ist für C eine positive Ergänzungsbilanz aufzustellen
- ✘ Korrektur der Erhöhung der Kapitalkonten von A und B in der Gesamthandsbilanz durch negative Ergänzungsbilanzen für A und B

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

✘ Eröffnungsbilanz der GbR zum 01.01.2024 (Nettomethode)

Aktiva			Passiva	
Praxisgrundstück	40.000 €	Kapitalkonto A	105.000 €	
Praxisgebäude	120.000 €	Kapitalkonto B	105.000 €	
Praxisausstattung	80.000 €	Kapitalkonto C	105.000 €	
Bank	225.000 €	Verbindlichkeit	150.000 €	
	465.000€		465.000€	

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

✘ Ergänzungsbilanz für C zum 01.01.2024

Aktiva			Passiva
Praxisgrundstück	26.667 €	Mehrkapital	120.000 €
Praxisgebäude	43.334 €		
Firmenwert	50.000 €		
	120.000€		120.000 €

✘ Ergebnis:

- C hat 225.000€ in die Gesellschaft eingelegt, aber nur ein Kapitalkonto in Höhe von 105.000€ in der Gesamthand erhalten. Der Differenzbetrag in Höhe von 120.000€ wird in einer positiven Ergänzungsrechnung für C ausgewiesen. Die Summe des Kapitals in der Gesamthand und in der Ergänzungsbilanz entspricht dem eingelegten Betrag.
- Das Mehrkapital in Höhe von 120.000 € schreibt C in der Ergänzungsrechnung ab.

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

- ✘ Ergänzungsbilanz für A bzw. B zum 01.01.2024 (jeweils)

Aktiva			Passiva
Minderkapital	60.000 €	Praxisgrundstück	13.333 €
		Praxisgebäude	21.667 €
		Firmenwert	25.000 €
	60.000 €		60.000 €

- ✘ Bei A und B ist jeweils eine gegenläufige (negative) Ergänzungsbilanz aufzustellen, um die Aufstockung der Kapitalkonten von A und B in der Gesamthandsbilanz zu kompensieren.
- ✘ Das Minderkapital wird in den Folgejahren ertragswirksam aufgelöst. Die Auflösungsdauer richtet sich nach der Nutzungsdauer der anteilig veräußerten Wirtschaftsgüter (Praxisgebäude und Firmenwert). Der Minderwert Praxisgrundstück wirkt sich erst zum Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks oder des Gesellschaftsanteils aus.

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

Vorteile § 24 UmwStG-Modell

- ✘ Aufnahme des Neugesellschafters zunächst ohne Aufdeckung stillen Reserven möglich, Besteuerung der veräußernden Gesellschafter wird verlagert
- ✘ Gesellschaft erhält neues Kapital (Achtung: Verwendungsbeschränkungen! siehe nächste Folie)
- ✘ Anwendungsbereiche:
 - Kennenlernphase des neuen Gesellschafters
 - Anteilsveräußerung in mehreren Schritten (kurz) vor Erreichen des 55. Lebensjahres bzw. Ausscheiden
 - zeitliche Verlagerung des anteiligen Gewinns (Hinweis: Gewinn aus dem Verkauf in Variante 1 wäre als laufender Gewinn unmittelbar zu versteuern und nicht nach §§ 16, 34 III EStG begünstigt)
 - §24UmwStG: negative Ergänzungsbilanz ist bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils ertragswirksam aufzulösen, Auflösung unterliegt unter den Voraussetzungen der §§ 16, 34 III EStG dem halben Steuersatz

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

Nachteile des § 24 UmwStG

- ✘ Der neue Gesellschafter muss mehr aufwenden, um an der Gesellschaft beteiligt zu werden (statt 150.000 € Kaufpreis, 225.000 € Einlage, da er 1/3 der Einlage für sich selbst einlegt)
- ✘ höhere Zinsbelastung für C, ggf. Kompensation über Bewertung wenn A und B einen Steuervorteil haben
- ✘ Entnahme des eingelegten Geldes durch A und B nicht unmittelbar möglich, bei herkömmlichem Verkauf erfolgt die Zahlung in das Privatvermögen von A und B, Verwendungsmöglichkeiten des eingelegten Betrags:
 - Ablösung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft
 - Anstehende Investitionen der Gesellschaft
 - riskant(er): Nutzung für laufende Betriebskosten der Gesellschaft „2 Konten-Modell“

ERWEITERUNG DES GESELLSCHAFTERKREISES EINER PERSONENGESELLSCHAFT

Fazit

- ✘ In beiden Varianten (Anteilsverkauf mit Zahlung in das Privatvermögen und Einlage in das Gesellschaftsvermögen/§ 24 UmwStG) ist der wirtschaftliche Vorteil, den die Altgesellschafter erlangen zu versteuern.
- ✘ Über die Totalperiode ergibt sich das gleiche zu versteuernde Einkommen. Der Steuersatz kann sich unterscheiden.
- ✘ Die Einlage in das Gesellschaftsvermögen verschiebt die Versteuerung, vermeidet diese aber nicht.
- ✘ Anwendungsbereich Einlage in das Gesellschaftsvermögen/§ 24 UmwStG insbesondere:
 - Kennenlernphase
 - Beteiligung wenige Jahre vor Ausscheiden der/des Altgesellschafters
 - Investitionsbedarf in der Praxis
 - Gesellschaftsverbindlichkeiten, die durch Einlage abgelöst werden können

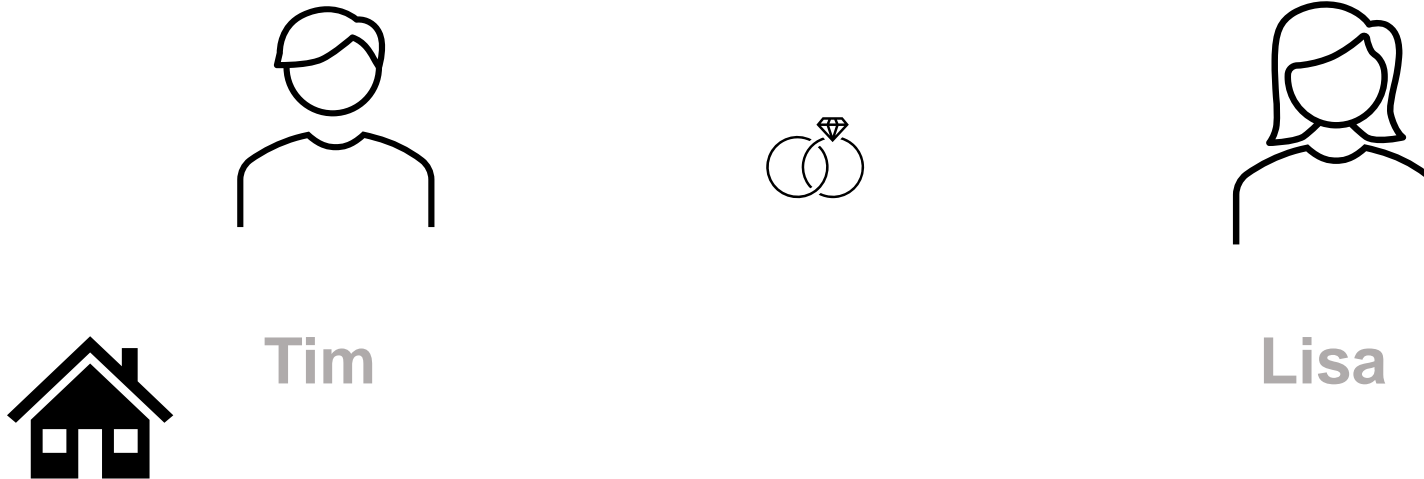
AFA STEP-UP BEI VERMIETETEN IMMOBILIEN

VERKAUF EINER IMMOBILIE STATT SCHENKUNG



AFA STEP-UP BEI VERMIETETEN IMMOBILIEN

SACHVERHALT



- ✘ Vermietetes Einfamilienhaus
 - ✘ Anschaffungskosten im Jahr 2000 des Gebäudes 300.000 €
 - ✘ AfA Satz 2 %, jährliche Abschreibung 6.000 €
 - ✘ Jährliche Mieterträge 13.200 € (monatlich 1.100€)
- Wunsch der Eheleute: Immobilie soll auf Lisa übertragen werden

AFA STEP-UP BEI VERMIETETEN IMMOBILIEN

GRUNDFALL: SCHENKUNG

- ✘ Wert der Immobilie ist seit 2000 deutlich gestiegen
 - ✘ Schenkung von Tim an Lisa würde aufgrund der Fußstapfentheorie das AfA Volumen und die Bemessungsgrundlage nicht erhöhen
 - Verkehrswert des Gebäude in 2022: 500.000 €
 - Mieten werden entsprechend der marktüblichen Miete bei Übertragung angepasst, jedoch steigt die Abschreibung aufgrund der fehlenden Anschaffung nicht (neue Monatsmiete: 1.300 €)
- > In der Folge ein höherer Überschuss aus der im Wert gestiegenen Immobilie ohne entsprechend höhere Abschreibung

Vermietungseinkünfte	Vor Übertragung	Nach unentgeltlicher Übertragung
Mieteinnahmen	13.200 €	15.600 €
Abschreibung	- 6.000 €	- 6.000 €
<u>Sonstige laufende Kosten</u>	<u>- 2.000 €</u>	<u>- 2.000 €</u>
Überschuss	5.200 €	7.600 €



AFA STEP-UP BEI VERMIETETEN IMMOBILIEN

GESTALTUNG: VERKAUF AN EhePARTNER

✘ Gestaltung: Verkauf der Immobilie zum Verkehrswert an die Ehefrau/an die Kinder

- neue AfA Bemessungsgrundlage durch entgeltlichen Erwerb sorgt für höhere Abschreibung und führt damit zu einem geringeren Überschuss
- Ggf. gegen Gewährung eines entsprechenden fremdüblichen Darlehens, auf dieses kann nach einer gewissen Schamfrist verzichtet werden (im Ergebnis entsteht eine Schenkung der Immobilie unter Ausnutzung der höheren Abschreibung, welche bei normaler Schenkung nicht erfolgen würde)
 - Zinsen aus dem Darlehen wären zusätzliche Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung

Vermietungseinkünfte 2022	Vor Übertragung	Nach unentgeltlicher Übertragung	Nach entgeltlicher Übertragung
Mieteinnahmen	13.200 €	15.600 €	15.600 €
Abschreibung	- 6.000 €	- 6.000 €	-10.000 €
<u>Sonstige laufende Kosten</u>	<u>- 2.000 €</u>	<u>- 2.000 €</u>	<u>- 2.000 €</u>
Überschuss	5.200 €	7.600 €	3.600 €



AFA STEP-UP BEI VERMIETETEN IMMOBILIEN

- ✘ Es fällt unter Ehegatten bzw. bei Übertragung an Kinder keine Grunderwerbsteuer an nach § 3 Nr. 4 GrEStG
- ✘ Wichtig!
 - Die Spekulationsfrist nach § 23 EStG muss bereits abgelaufen sein – sonst steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft
 - Risiko: Ehefrau/Kinder haben eine erneute Spekulationsfrist von 10 Jahren
 - Es fallen Notargebühren und Grundbuchkosten an (diese würden bei einer Schenkung jedoch auch anfallen)
 - Schenkungssteuerliche Folgen sollten genau geprüft werden bei späterem Darlehnsverzicht, dieser sollte unter den Freibeträgen der Ehefrau (500 T€) bzw. der Kinder (jeweils 400 T€) erfolgen



Offene Fragen?



**Herzlichen Dank für
Ihre Aufmerksamkeit!**





JOACHIM BLUM

02 21 / 95 74 94 - 62

blum@laufmich.de

www.laufmich.de

Robert-Perthel-Straße 81

50739 Köln



