

Kauf von Anteilen an einer Einzelpraxis

RECHTLICHE UND STEUERLICHE FALLSTRICKE

Ausgangslage

Die Vorstellung eines angestellten Zahnarztes, gleichberechtigter Partner in einer zahnärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft (BAG; ehemals: Gemeinschaftspraxis) zu werden, ist verlockend. Insbesondere dann, wenn die Chance besteht, auf lange Sicht eine Praxis ganz zu übernehmen, erscheint die vorübergehende Kooperation als prädestinierte Einstiegsoption. In der Tat bietet diese Variante der stückweisen Übernahme einer Praxis hervorragende Möglichkeiten, sich bestmöglich in die Praxisführung einzufinden. Um dabei aber keine bösen Überraschungen zu erleben, sind rechtliche, steuerliche und tatsächliche Fallstricke auszuschließen, die die Motivation des Existenzgründers und dessen finanzielle Situation erheblich erschüttern können.

Die grundsätzliche Frage

Die erste und wichtigste Frage, die sich stellt, wenn ein Zahnarzt aus seiner Einzelpraxis eine Berufsausübungsgemeinschaft machen möchte, indem er einem anderen Zahnarzt Anteile verkauft, ist weder rechtlicher, noch steuerlicher Natur, sondern ganz menschlich: kann ich mich darauf einlassen, die Praxis, die ich möglicherweise alleine aufgebaut und jahrelang vollkommen autonom geführt habe, mit einem Partner zu teilen und mich dementsprechend auch meines Mitbestimmungsrechts entledigen? Erst wenn diese Frage beantwortet ist, und die Bereitschaft besteht, alle auf den ersten Blick noch so unwichtigen Entscheidungen mit dem BAG-Partner abzustimmen, sollten die eher formellen steuerlichen und rechtlichen Punkte betrachtet werden.



© pestkova/fotolia.com

Praxisbewertung

Zunächst muss geklärt werden, für welchen Preis der „Juniorpartner“ Anteile an der Praxis erwirbt. Daran schließt sich die Frage an, von wem dieser Preis bestimmt wird. Objektiv betrachtet ist es dabei nicht für beide Seiten interessengerecht, die Praxisbewertung von einem Steuerberater oder Dentallabor vornehmen zu lassen, der/das über Jahre hinweg mit dem „Seniorpartner“ zusammengearbeitet hat. Stattdessen ist in Abwägung der Kosten die gemeinsame Beauftragung eines objektiven Gutachters anzudenken, der ohne Vorbelastung den aktuellen Wert der Praxis ermittelt.

Rechtsform

In einem weiteren Schritt muss abgestimmt werden, in welcher Rechtsform die Kooperation gegründet wird. Möglich sind für die als Freiberufler geltenden Zahnärzte sowohl die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die noch immer als die gängige Gesellschaftsform für BAGs bezeichnet werden kann, als auch die Partnerschaftsgesellschaft (PartG). Letztere beruht im Wesentlichen auf den Grundlagen der GbR, bietet jedoch die Möglichkeit einer Haftungsbeschränkung. Gleichzeitig ist für die PartG eine Eintragung ins Partnerschaftsregister beim zuständigen Gericht erforderlich, für die Notar- und Gerichtskosten entstehen.

Höhe der Beteiligung

Erst dann stehen die neuen Partner vor den Entscheidungen, die vor jeder BAG-Gründung zu treffen sind: in welchem Verhältnis sind die Zahnärzte am Gesellschaftsvermögen beteiligt, wie soll die Gewinnbeteiligung ausgestaltet sein

und wie regelt man die Mitbestimmungsrechte? Am unproblematischsten wird es erfahrungsgemäß dann, wenn die Beteiligung an Gesellschaftsvermögen und Gewinn jeweils zu 50 Prozent erfolgt und jeder Gesellschafter bei allen Entscheidungen betreffend die Gesellschaft eine Stimme hat.

Was ist noch zu bedenken?

Aber auch solche Entscheidungen, die manchmal als Kleinigkeiten abgetan werden, sollten zwischen den neuen Praxispartnern besprochen und geklärt werden: wird der Ehegatte des Seniorpartners, der in der Einzelpraxis mitgearbeitet hat, Angestellter der Gesellschaft? Wie sollen die Patienten, die sich ab dem Tage des Beginns der Gesellschaft zu Behandlung vorstellen, unter Berücksichtigung der freien Zahnarztwahl auf die Partner verteilt werden? Gibt es lange bestehende Vergünstigungen auf Praxiskosten (z.B. Zeitschriftenabonnements), die vom Seniorpartner privat genutzt und mithin vor dem Beginn der Kooperation gelöscht werden müssen? Hier lohnt es sich, einmal genauer hinzuschauen, bevor über diese Punkte leicht vermeidbare Dispute entstehen.

Steuerliche Gesichtspunkte

Die Errichtung einer BAG durch die Aufnahme eines neu eintretenden Zahnarztes in eine Einzelpraxis stellt steuerlich die Veräußerung eines Teils der Einzelpraxis gegen Entgelt dar. Grundsätzlich ist die entgeltliche Aufnahme dabei als eine nicht steuerbegünstigte Veräußerung zu beurteilen. Folglich sind die über den Buchwert vom Käufer bezahlten Werte (sog. stille Reserven) als laufender Gewinn beim Veräußerer zu behandeln.

Zur Vermeidung bzw. Abmilderung der durch die Aufdeckung der stillen Reserven verursachten Steuern bietet das Steuerrecht verschiedene Möglichkeiten, u.a.:

- ▶ der Ausgleich über die Gewinnverteilung
- ▶ die Nutzung des Umwandlungssteuerrechtes
- ▶ das Überlassungsmodell.

Ausgleich über die Gewinnverteilung

Bei dieser auch als „Gewinnverzichtsmodell“ bezeichneten Möglichkeit erfolgt keine Kaufpreiszahlung, sondern der Ausgleich erfolgt über die Verteilung des laufend zu verteilenden Gewinns. Der veräußernde Zahnarzt erhält im Rahmen der Gewinnverteilung durch eine zeitlich begrenzte Regelung zunächst einen höheren Gewinnanteil. Damit profitiert er in befristeter Form von der Tätigkeit und den Leistungen des eintretenden Zahnarztes. Dies wird so lange durchgeführt, bis der eintretende Zahnarzt die erworbenen stillen Reserven „abgearbeitet“ hat.



© Richard Stephan

Mareike Piltz, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Medizinrecht, Wirtschaftsmediatorin.

Für den eintretenden Zahnarzt entfällt damit die Notwendigkeit der Finanzierung.

Für den Abgeber bietet sich der Vorteil, dass sich eine sofortige Versteuerung als laufender Gewinn vermeiden lässt. Es erfolgt eine Versteuerung als laufender Gewinn über mehrere Veranlagungszeiträume.

Nachteilig für den Veräußerer sind folgende Aspekte:

- ▶ späterer Zufluss des „Kaufpreises“
- ▶ Risiko, dass der Käufer nicht mehr zahlen kann oder will
- ▶ Risiko, dass die Gewinnerwartung, auf der die Gewinnverteilung berechnet ist, nicht erreicht wird
- ▶ Gefahr, dass die Finanzverwaltung in dem Mehrgewinn Kaufpreistraten sieht

Nutzung des Umwandlungssteuergesetzes

Das Umwandlungssteuerrecht bietet die Möglichkeit, dass eingebrachtes Praxisvermögen auf Antrag anstelle mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert anzusetzen. Damit kann die sofortige Aufdeckung stiller Reserven beim Veräußerer vermieden werden. Voraussetzung hierfür ist, dass der eintretende Zahnarzt seinen Kaufpreis in das Betriebsvermögen der entstehenden BAG entrichtet. Dieses Geld darf nachfolgend auch nur für Betriebsausgaben oder Investitionen der Praxis verwendet werden (nicht für Privatentnahmen).

Bei einer Zahlung in das Privatvermögen des abgebenden Zahnarztes kann eine Aufdeckung der stillen Reserven nicht vermieden werden.

Der abgebende Zahnarzt kann in dieser Konstellation die stillen Reserven auf ihre Nutzungsdauer verteilt „nachgelagert“ als laufenden Gewinn versteuern. Dies wird i.d.R. durch die Aufstellung einer sog. „negativen Ergänzungsbilanz“ beim Abgeber erreicht. ▶▶



Foto: NZB-Archiv

Tino Koch, Steuerberater.

► Überlassungsmodell

Der bisherige Praxisinhaber bleibt Eigentümer des gesamten vorhandenen Praxisvermögens, zumindest aller wesentlichen Betriebsgrundlagen. Diese überlässt er der BAG einschließlich des Praxiswertes zur Nutzung. Der eintretende Zahnarzt muss folglich keinen Kaufpreis entrichten. Das Vermögen der ehemaligen Einzelpraxis wird insoweit Sonderbetriebsvermögen des bisherigen Praxisinhabers bei der BAG, ohne dass ein Veräußerungsvorgang ausgelöst wird.

Im Laufe der Zeit werden die Ersatzbeschaffungen von der BAG durchgeführt, so dass die BAG nach und nach einen eigenen materiellen und immateriellen Praxiswert aufbaut, während der Praxiswert der Einzelpraxis sukzessive abnimmt.

Für die Überlassung erhält der Einzelpraxisinhaber laufend einen angemessenen Ausgleich über die Gewinnverteilung, bemessen am Wert des überlassenen Vermögens (als Gewinnvorab). Ein festes Mietentgelt könnte alternativ vereinbart werden. Dies ist aus steuerlicher Sicht nicht empfehlenswert, da ein festes Mietentgelt zu einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch führen würde. Damit wäre eine zusätzliche Belastung mit Umsatzsteuer verbunden. ■

Mareike Piltz, Rechtsanwältin, Fachanwältin für
Medizinrecht, Wirtschaftsmediatorin, Dr. Hahne, Fritz,
Bechtler & Partner, Gießen

Tino Koch, Steuerberater
Geschäftsführer der Koch & Kollegen Steuerberatung GmbH,
Hannover

Arbeitsgruppe Zahnärztliche Behindertenhilfe in Niedersachsen e. V.

JUBILÄUMSVERANSTALTUNG ZUM 40-JÄHRIGEN BESTEHEN

Fotos: NZB-Archiv



Die niedersächsische Sozialministerin Cornelia Rundt wird vom Präsidenten der ZKN, Dr. Michael Sereny (Mitte), und dem Vorsitzenden der Arbeitsgruppe Zahnärztliche Behindertenhilfe, Dr. Wilhelm Bomfleuer, in den Räumen der Zahnärztlichen Akademie Niedersachsen (ZAN) empfangen.

Das 40-jährige Bestehen der Arbeitsgruppe Zahnärztliche Behindertenhilfe in Niedersachsen war Grund genug, um zu einer Jubiläumsveranstaltung in Hannover einzuladen.

Als Gäste konnte der Vorsitzende der Arbeitsgruppe, Dr. Wilhelm Bomfleuer, neben der niedersächsischen Sozialministerin Cornelia Rundt die Vorstände der Zahnärztekammer und der Kassenzahnärztlichen Vereinigung Niedersachsen ebenso begrüßen wie den Vizepräsidenten der Bundeszahnärztekammer, Prof. Dr. Dietmar Oesterreich. Viele Wegbegleiter der Behindertenhilfe und Funktionsträger der Körperschaften bezeugten durch ihre Anwesenheit den hohen Stellenwert, den die Hilfe für behinderte Menschen für die niedersächsische Zahnärzteschaft in den vergangenen 40 Jahren beispielhaft eingenommen hat und weiter einnimmt. Dr. Wilhelm Bomfleuer, der im zahlreichen Erscheinen zugleich eine Würdigung der Arbeitsgruppe sah, ging in