

Julia Hense

Übertragung und Umwandlung einer freiberuflichen Teilpraxis

**Besteuerung der Praxisveräußerung
und Gründung einer GmbH**

**Hense, Julia: Übertragung und Umwandlung einer freiberuflichen Teilpraxis:
Besteuerung der Praxisveräußerung und Gründung einer GmbH. Hamburg, Diplomica
Verlag GmbH 2015**

Buch-ISBN: 978-3-95850-754-8

PDF-eBook-ISBN: 978-3-95850-254-3

Druck/Herstellung: Diplomica® Verlag GmbH, Hamburg, 2015

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden und die Diplomica Verlag GmbH, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Alle Rechte vorbehalten

© Diplomica Verlag GmbH
Hermannstal 119k, 22119 Hamburg
<http://www.diplomica-verlag.de>, Hamburg 2015
Printed in Germany

Vorwort

Ich möchte dieses Vorwort zum Anlass nehmen, um zu schildern, wie ich zu diesem Thema gekommen bin:

Mein größter Berufswunsch ist eine Steuerberaterin zu werden. Deshalb war ich auf der Suche nach einem geeigneten Thema aus dem Gebiet Steuerrecht. Das Thema sollte aktuell und spannend sein. Das Urteil, Bundesfinanzhof vom 26.06.2012 VIII R 22/09 „Selbständiger Teil des Vermögens“ im Sinne des § 18 Abs. 3 S. 1 EStG eines Steuerberaters. Eine steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung kann vorliegen, wenn ein Steuerberater eine Beratungspraxis veräußert, die er (neben anderen Praxen) als völlig selbständigen Betrieb erworben und bis zu ihrer Veräußerung im Wesentlichen unverändert fortgeführt hat, war genau das Richtige. Dieses Urteil enthielte auch das zweite Teil meines Themas, nämlich eine Neugründung der Freiberufler-GmbH mit einer Sacheinlage als Praxis.

Bei beiden Teilen meiner Arbeit habe ich mich vor einer Vielzahl komplexer Rechtsfragen gestellt, die ihren Ausgang in der Form der rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten der Praxisübertragung und der Einbringung einer Teilpraxis in eine neugegründete GmbH nehmen. Die Rechtsfragen betreffen die zivilrechtliche Möglichkeiten der Gestaltung sowohl einer entgeltlichen Übertragung als auch der Umwandlung. Die Besteuerung der Vorgänge hingegen beinhaltet die ganze Breite steuerlicher Fragestellungen.¹

An dieser Stelle möchte ich mich bei Prof. Dr. Rainer Wehner für die Betreuung dieser Studie bedanken.

Weiterhin möchte ich bei meinen Eltern bedanken, die mich durch das ganze Studium unterstützt haben.

Und natürlich möchte ich mich auch bei meinen geliebten Kindern bedanken, die mir immer Kraft für das Studium gegeben haben.

Schweinfurt, im Oktober 2013 Julia Hense

¹ Hallerbach, Dorothee/ Wolny, Paul [Begr]: Unternehmens und Praxisübertragungen. Herne, 2012, S. 5.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	v
Abbildungsverzeichnis	viii
Abkürzungsverzeichnis.....	ix
1. Sachverhalt	11
1.1 Allgemeines	11
1.2 Praxis in Würzburg	11
1.3 GmbH in Schweinfurt	13
2. Lösung „Praxis in Würzburg“	17
2.1 Allgemein.....	17
2.1.1 Praxis (Kanzlei).....	17
2.1.2 Unterscheidung der Praxis vom Gewerbebetrieb	17
2.1.3 Wesentliche Grundlagen der Praxis	18
2.1.4 Mandanten	18
2.2 Steuerpflicht	18
2.3 Veranlagung	19
2.4 Tarif.....	19
2.5 Einkünfte	19
2.5.1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit.....	20
2.5.2 Teilbetrieb bei freiberuflicher Tätigkeit bzw. Teilpraxis	20
2.5.3 Teilbetriebsveräußerung und Besonderheiten bei der Teilpraxisübertragung	22
2.5.4 Exkurs.....	26
2.5.5 Zeitpunkt der Veräußerung und die Lieferung der Praxis.....	31
2.5.6 Veräußerungsgewinn.....	34
2.6 Tarifbegünstigung der außerordentlichen Einkünfte nach § 34 EStG	38
2.7 Gewerbesteuer.....	41
2.8 Verkehrsteuern	42
2.8.1 Umsatzsteuer	42
2.8.2 Grunderwerbsteuer	43
3. Lösung „GmbH in Schweinfurt“	45
3.1 Rechtsformen einer freiberuflichen Praxis	45
3.2 Rechtsform-Erwägungen der GmbH	46
3.3 Die Sachgründung einer GmbH durch Ausgliederung	48
3.4 Sachgründung einer GmbH durch Einbringung	51

3.4.1 Eine Alternative zur Ausgliederung	51
3.4.2 Einbringung einer freiberuflichen Praxis	53
3.5 Anwendungsvoraussetzungen nach § 20 UmwStG	55
3.5.1 Gegenstand der Sacheinlage.....	56
3.5.2 Ablauf der Einbringung einer Teilpraxis durch Einzelrechtsnachfolge	60
3.5.3 Gewährung neuer Gesellschaftsanteile als Gegenleistung.....	61
3.5.4 Exkurs: Besonderheiten einer Einmann-GmbH in der Gründung und danach.....	62
3.6 Rechtsfolgen der Sacheinlage	63
3.6.1 Einbringungszeitpunkt und Wirksamwerden der Einbringung.....	64
3.6.2 Rückbeziehung	65
3.7 Rechtsfolgen der Sacheinlage für die eingebrachte Teilpraxis.....	67
3.8 Bewertung der Sacheinlage für die aufnehmende GmbH.....	68
3.8.1 Bewertungswahlrecht	68
3.8.2 Bewertung der eingebrachten Teilpraxis mit dem Buchwert.....	69
3.8.3 Einschränkungen des Bewertungswahlrechts.....	71
3.9 Steuerfolgen der Sacheinlage für die GmbH	73
3.9.1 Steuerliche Rechtsnachfolge	73
3.9.2 Ansatz des Vermögens zum Buchwert.....	74
3.9.3 Besitz- bzw. Verbleibzeiten	75
3.9.4 Wertaufstockung des eingebrachten Betriebsvermögens bei nachträglichen Einbringungsgewinnbesteuerung	75
3.9.5 Einbringungsfolgegewinn	79
3.10 Steuerfolgen der Sacheinlage für den Anteilseigner.....	79
3.10.1 Einbringungsgewinn / Einbringungsverlust	79
3.10.2 Berechnung des Einbringungsgewinns	81
3.10.3 Veräußerungspreis.....	82
3.10.4 Einbringungskosten	82
3.10.5 Zeitpunkt der Entstehung des Einbringungsgewinns	82
3.10.6 Steuerpflicht des Einbringungsgewinns oder -verlusts	83
3.10.7 Anschaffungskosten der Anteile	84
3.10.8 Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns.....	86
3.11 Verkehrssteuern	92
3.11.1 Umsatzsteuern	92
3.11.2 Grunderwerbsteuer	93
3.12 Arbeitsrecht.....	93
4 Zusammenfassung.....	95
Literatur und Quellenverzeichnis.....	103
Anlagen.....	109

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Drei Fallgruppen bei der Veräußerung des selbständigen Teils des Vermögens	25
Abbildung 2: Einbringung der StB-Teilpraxis in eine StB-GmbH.....	56

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AO	Abgabenordnung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BFH	Bundesfinanzhof
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
ff.	fortfolgende
FördG	Fördergebietsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
HGB	Handelsgesetzbuch
i.H.v.	in Höhe von
i.V.m.	in Verbindung mit
InvZulG	Investitionszulagengesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
Nr.	Nummer
oHG	Offene Handelsgesellschaft

S.	Satz
StB	Steuerberater
StBG	Steuerberatergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
z. B.	Zum Beispiel

1. Sachverhalt

1.1 Allgemeines

Heinz Meier ist am 10.09.1955 in Würzburg geboren und wohnt seit 1996 in einer gemieteten Wohnung in Grombühl. Heinz Meier war seit 1995 mit Hannelore Meier (geb. 02.09.1962) verheiratet. Am 01.04.2011 kam es, nachdem sich Heinz Meier gegenüber seiner Ehefrau Hannelore einen deftigen Aprilscherz geleistet hatte, zu einem heftigen Streit. Daraufhin hat, nachdem es schon öfters in der Ehe kriselte, Hannelore wutentbrannt die gemeinsame Wohnung mit den Worten „ich lasse mich scheiden“ verlassen und zu ihrem Vater gezogen. Drei Tage später ist Hannelore blindlings gegen ein herausfahrendes Auto gelaufen und hat sich dabei tödliche Verletzungen zugezogen. Die Ehe ist kinderlos geblieben.²

1.2 Praxis in Würzburg

Heinz Meier ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und betreibt die Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungspraxen in Würzburg und Schweinfurt. Die Praxis in Würzburg erwarb er von einem Steuerberater jeweils zur Hälfte in den Jahren 1995 (Gründung einer Sozietät) und in 1996 (vollständige Übernahme). Die Praxis in Schweinfurt hat Herr Meier 2000 von einem Steuerberater erworben. Heinz Meier setzte die Tätigkeit seiner Vorgänger fort.

Heinz Meier machte seine Gewinnermittlung bisher nach § 4 Abs. 3 EStG. Wirtschaftsjahr ist das Kalenderjahr.

Mit Vertrag vom 19. Dezember 2011 veräußerte Heinz Meier die Praxis in Würzburg. Im Vertrag ist vereinbart, dass das Eigentum an dem verkauften Betriebsvermögen am 01. Januar 2012 auf vier Erwerber (Steuerberater und Wirtschaftsprüfer) übergehen soll. Zugleich verpflichtete sich Herr Meier, noch bis zum 30. Juni 2012 für die Erwerber tätig zu sein, um den Übergang der bestehenden und mitveräußerten Steuerberatungsmandate zu gewährleisten. Es handelte sich im Wesentlichen um den historisch gewachsenen Mandantenstamm der Praxis in Würzburg, den der Heinz Meier bereits von seinem Vorgänger erworben hatte.

Der Kaufpreis betrug:

² Vgl. Vogl, Elmar: Fall Josef Sander. – Aufgabe aus dem Ertragsteuerrecht. 2005. URL: <http://www3.nwb-datenbank.de/nwb9/main.aspx?kaufschritt=Default&dokurl=Content%2fdms%2fAufsaetze%2fdata%2f000%2f181%2f000181140.rtf>. Stand: 25.07.2013.

Für den ideellen Praxiswert 450.000 EUR

Für das übernommene Inventar inklusive Fachliteratur 15.000 EUR (Eine Liste der Mandate war, dabei handelte sich im Wesentlichen um historisch gewachsenen Mandantenstamm, den Herr Meier von dem Vorgänger erworben hatte, beigelegt.)

Im Oktober 2012 senkten die Vertragsparteien den Kaufpreis:

Für den ideellen Praxiswert auf 360.000 EUR

(Nicht alle Mandate hatten sich für werthaltig erwiesen.)

Die Steuerbilanz nach §4 Abs. 1 EStG wurde zum Verkauf der Praxis erstellt und sieht folgendermaßen aus:

Bilanzposten (Aktiva)

Wirtschaftsprüfungsmandate	0 €	
Steuerberatungsmandate	0 €	
Forderungen	20.000 €	
Bank, Kasse	<u>20.000 €</u>	40.000 €

Bilanzposten (Passiva)

Eigenkapital	36.000 €	
Steuerrückstellungen	<u>4000 €</u>	40.000 €

Im Praxisübertragungsvertrag verpflichtete sich der Kläger außerdem, innerhalb von vier Jahren weder in Würzburg noch in einem Umkreis von 20 km um Würzburg als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer tätig zu werden. Das Konkurrenzverbot sollte ferner nicht gelten für Mandanten, die dem Übergang des Mandats nicht zustimmen würden und für die deshalb der Kaufpreis zu mindern sei. Für den Fall der Zuwiderhandlung gegen das Konkurrenzverbot hatte Herr Meier eine Vertragsstrafe von 150 % des durchschnittlichen Jahresumsatzes des betreffenden Mandanten zu zahlen.

Vor Veräußerung der Praxis in Würzburg hatte Herr Meier seine Wirtschaftsprüfungsmandate gebündelt und auf eine GmbH in Schweinfurt unter seiner Leitung übertragen. Gegenstand der Praxisveräußerung war der Mandantenstamm der Praxis in Würzburg ohne Wirtschaftsprüfungsmandate.

Heinz Meier hat in der Praxis in Würzburg auch Mandate durch das dortige Personal bearbeiten lassen, die nicht Würzburg zuzurechnen waren. Dies betraf Mandate aus

Schweinfurt. Für diese in „im Auftrag“ erledigten Arbeiten nahm der Heinz Meier jährliche Ergebnisabgrenzungen zwischen den einzelnen Büros vor. Diese sog. Auftragsmandate wurden nicht zusammen mit der Praxis in Würzburg veräußert.

Die Umstrukturierung seiner Tätigkeit und den Verkauf der Praxis in Würzburg teilte der Heinz Meier seinen Mandanten im Januar 2012 in einem Informationsschreiben mit. Darin erläuterte er auch, dass er seine Tätigkeit aufgrund von Änderungen im Landesrecht nicht wie bisher fortsetzen könne. Jede Zweigstelle müsse in Zukunft mit einem Berufsträger besetzt sein. Deshalb ist er gezwungen, die Praxis in Würzburg zu veräußern.

Im März 2012 teilte Heinz Meier dem Finanzamt in Würzburg mit, dass mit Wirkung zum 02. Januar 2012 der Teilbetrieb in Würzburg veräußert worden sei; für den Veräußerungsgewinn beantragte er die Tarifiermäßigung gemäß § 18 Abs. 3, § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 EStG.

In der Vergangenheit waren die Einkünfte aus der Praxis in Würzburg vom Finanzamt gesondert festgestellt worden.³

1.3 GmbH in Schweinfurt

Gründung der Meier-Steuerberatungs-und Wirtschaftsprüfungs-GmbH durch Einbringung einer Teilpraxis in Schweinfurt

Heinz Meier ist Alleininhaber der Steuerberater- und Wirtschaftsprüfungspraxis in Schweinfurt. Die Gewinnermittlung erfolgte bisher nach § 4 Abs. 3 EStG. Wirtschaftsjahr ist das Kalenderjahr.

Diese Praxis hat er von einem Steuerberater mit Wirkung zum 02.01.2000 erworben.

Der Kaufpreis betrug:

Für den ideellen Praxiswert 950.000 DM

Für das übernommene Inventar inklusive Fachliteratur 50.000 DM

Kaufpreis Gesamt 1000.000 DM

³ BFH v. 26.06.2012 VIII R 22/09.

Den Praxiswert schreibt Herr Meier gem. § 7 Abs. 1 Nr. 2 EStG auf 5 Jahre ab.

Folgende Geschäftsvorfälle im Jahr 2011 fanden noch vor der Umwandlung der Praxis statt:

Einnahmen:

Steuerberatung 50.000 €

Wirtschaftsprüfungsberatung 200.000€

Ausgaben:

Miete 3x6000 €

Personal 39200 €

Die Gesellschaft nutzt das Wahlrecht nach § 20 UmwStG und stellt den Antrag auf Buchwertfortführung.

Einzubringende Praxisgegenstände
der Praxis

Buchwert

<i>Einrichtung inklusive Fachliteratur</i>	0,-
<i>Praxiswert</i>	-, -

Der Antrag nach § 34a EStG wird beim Finanzamt gesondert gestellt.

Bei der Gründung einer GmbH am 01.05.2011 soll das Stammkapital (25.000 €) dadurch aufgebracht werden, dass der Heinz Meier seine Praxis als Sacheinlage einbringt.

Der Einbringungsvertrag wurde zwischen Herr Meier und der GmbH wurde am 31.03.2011 abgeschlossen.

Die Einbringung der Teilpraxis soll rückwirkend zum 01.01.2011 erfolgen.

Der Gesellschaftsvertrag wurde am 02.04.2011 abgeschlossen und beurkundet.

Die Gesellschaft wurde am 03.04.2011 zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet. Die Eintragung ins Handelsregister erfolgte zum 15.05.2011.

Mit der neuen GmbH will Herr Meier einen Anstellungsvertrag als Geschäftsführer abschließen. Als monatliches angemessenes Gehalt soll in Höhe von 15.000 € vereinbart werden.