

Steuerneutrale Realteilung

Johannes G. Bischoff, Sabine Jäger



Werden Praxisgemeinschaften, Gemeinschaftspraxen oder Berufsausübungsgemeinschaften (BAG) aufgelöst und auseinandergesetzt, ist das eigentlich eine Betriebsaufgabe. In einem solchen Fall sind grundsätzlich die stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern. Ein Weg, um dies zu vermeiden, ist die sogenannte Realteilung, bei der die Buchwerte fortgeführt werden können: Das Vermögen der Praxisgemeinschaft, der Gemeinschaftspraxis oder der BAG wird bei deren Auflösung und Beendigung auf die beteiligten Zahnärzte verteilt, welche dann mit den übernommenen Wirtschaftsgütern ihre Praxis weiterbetreiben oder eine neue eröffnen. Eine Realisierung der stillen Reserven und deren Versteuerung lassen sich mit diesem Kniff vermeiden.

Kehrtwende des Fiskus

Bei der Auflösung von Praxisgemeinschaften, Gemeinschaftspraxen oder BAG teilen die Gesellschafter Wirtschaftsgüter wie das Inventar oder den Patientenstamm meist untereinander auf. Im Steuerrecht bezeichnet man diesen Vorgang als Realteilung. Deren Zweck besteht darin, wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge steuerlich nicht zu belasten, wenn die Besteuerung der stillen Reserven der Praxis später sichergestellt ist. Seit etwa 20 Jahren ist die Realteilung gesetzlich geregelt. Flankiert wird die vergleichsweise kurze gesetzliche Regelung von einer Anweisung an die Finanzämter, die das Bundesfinanzministerium hin und wieder – zuletzt im Dezember 2018 – aktualisiert. Die gute Nachricht vorab: Im Rahmen des sogenannten Realteilungserlasses wendet der Fiskus nun mehrere steuerverzahlerfreundliche Urteile des Bundesfinanzhofs aus den letzten 3 1/2 Jahren an, die eine Realteilung in verschiedenen Konstellationen erleichtern.

Praxis muss nicht mehr „zerschlagen“ werden

Früher konnte eine steuerneutrale Realteilung nur mit großem Aufwand erfolgen. Voraussetzung war, dass zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage in ein anderes Betriebsvermögen überführt wurde und die Praxisgemeinschaft, Gemeinschaftspraxis oder BAG aufhörte zu existieren. Bei zwei Zahnärzten, die sich trennen wollten, war es also erforderlich, dass die Praxis „zerschlagen“ wurde und die beiden Zahnärzte jeweils neue Einzelpraxen gründeten. Dieses Merkmal ist aber nach und nach aufgeweicht worden, was vor allem für überörtliche BAG interessant ist: So kann beispielsweise ein Zahnarzt einen ganzen Standort als „Abfindung“ mitnehmen, während die anderen Gesellschafter die BAG weiterführen.

„Echte“ und „unechte“ Realteilung

Neu und erfreulich ist, dass jetzt auch der Fiskus zwischen „echter“ und „unechter“ Realteilung unterscheidet.

Vereinfacht ausgedrückt wird die Praxisgemeinschaft, Gemeinschaftspraxis oder BAG bei einer „echten“ Realteilung beendet bzw. zerschlagen („Betriebsaufgabe“). Von einer Betriebsaufgabe geht der Fiskus z. B. auch aus, wenn ein Zahnarzt gegen Übertragung einer Teilpraxis oder von Einzelwirtschaftsgütern ausscheidet und der verbleibende Zahnarzt die bisher mit dem Ausscheidenden gemeinsam geführte Praxis alleine fortführt.

Bei der „unechten“ Realteilung scheidet ein Berufsträger (oder mehrere) gegen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens (wie etwa Patientenstamm und Praxisausstattung) aus der Praxis aus, die im Übrigen von den verbleibenden

Zahnärzten als Mitunternehmerschaft (BAG) fortgeführt wird. Steuerneutral ist diese Form der Auseinandersetzung möglich, wenn der Ausscheidende das übernommene Praxisvermögen für seine selbstständige Tätigkeit als Zahnarzt nutzt und es bei ihm wieder Betriebsvermögen wird. Unerheblich ist hierbei, ob der ausscheidende Mitunternehmer einen Teilbetrieb, einen Mitunternehmeranteil oder nur Einzelwirtschaftsgüter erhält.

Sperrfrist beachten

Um eine gezielte Verlagerung stiller Reserven zur Vorbereitung eines Verkaufs oder einer Entnahme innerhalb kurzer Zeit nach der Realteilung zu verhindern, enthält das Gesetz für die Realteilung durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern oder durch Übertragung von Teilbetrieben eine Sperrfrist. Diese Frist endet 3 Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung. Ein Verkauf oder eine Entnahme während der Sperrfrist führt zu einer rückwirkenden Aufdeckung der in den veräußerten oder entnommenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven.

Nichts überstürzen

Meist werden die Beteiligten eine mögliche Trennung im Gesellschaftsvertrag geregelt haben. Bei jeder Form der gemeinsamen Berufsausübung empfiehlt es sich, das Vereinbarte regelmäßig auf den Prüfstand zu stellen. Das gilt auch vor dem Hintergrund, dass das Steuerrecht ständig in Bewegung ist.

Da einige Spielregeln einzuhalten sind, sollten Sie sich im Vorfeld einer Realteilung unbedingt steuerfachkundig beraten lassen. Einer der wichtigsten Aspekte – weil mit erheblichen Risiken verbunden – ist in diesem Zusammenhang die Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven. Zudem sind mit dem neuen Erlass nicht alle Fragen geklärt. So lässt er z. B. eine klare Abgrenzung der Realteilung von der Buchwertübertragung vermissen.

Schließlich kann auch noch die Umsatzsteuer ins Spiel kommen: Wenn im Zuge einer Realteilung eine Teilpraxis übertragen wird, gilt dieser Vorgang als sogenannte Geschäftsveräußerung im Ganzen, bei der keine Umsatzsteuer anfällt. Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter kann die Beurteilung dagegen anders aussehen. Auch hierbei sind eine steuerliche Beratung und klare Vereinbarungen im Vorfeld der Übertragung unabdingbar.

Johannes G. Bischoff

*Prof. Dr. rer. pol. Steuerberater, vBP
E-Mail: info@bischoffundpartner.de*

*Prof. Dr. Bischoff & Partner AG, Steuerberatungsgesellschaft für Zahnärzte
Theodor-Heuss-Ring 26
50668 Köln
Internet: www.bischoffundpartner.de*

Sabine Jäger

*Dipl.-Oec., Steuerberaterin, Fachberaterin
für Unternehmensnachfolge*

*Prof. Dr. Bischoff & Partner AG, Steuerberatungsgesellschaft für Zahnärzte
Annaberger Straße 73
09111 Chemnitz*