

Übertragung und Umwandlung einer freiberuflichen Teilpraxis: Besteuerung der Praxisveräußerung und Gründung einer GmbH

von
Julia Hense

Erstauflage

Diplomica Verlag 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 95850 754 8

Leseprobe

Textprobe:

Kapitel 2.5.3, Teilbetriebsveräußerung und Besonderheiten bei der Teilpraxisübertragung:

Die Teilpraxisveräußerung, wie man in der freiberuflichen Arbeit spricht, oder Veräußerung eines selbständigen Teils des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens entspricht der Teilbetriebsveräußerung im gewerblichen Bereich.

Die Veräußerung eines gewerblichen Teilbetriebes erfordert, dass

- alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs,
- in einem einheitlichen Vorgang,
- an einen Erwerber veräußert,
- dadurch die gesamten in dem veräußerten Teilbetrieb gebildeten stillen Reserven aufgedeckt werden und,
- der Gewerbetreibende eine bestimmte gewerbliche Tätigkeit aufgibt.

Eine Teilbetriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 Nr. EStG liegt vor, wenn ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist, eigentlich auf einen Erwerber übertragen wird. Es müssen die veräußerten Wirtschaftsgüter eine Untereinheit nach Art eines selbständigen Zweigbetriebs in dem Sinne bilden, dass sie als eigenes Unternehmen fortgeführt werden können.

Voraussetzung einer tarifbegünstigten Teilbetriebsveräußerung ist, dass der Gewerbetreibende eine bestimmte gewerbliche Tätigkeit aufgibt.

Bei der Veräußerung der Praxis müssen also alle wesentlichen Praxisgrundlagen unter Aufrechterhaltung des Organismus der Praxis in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen werden, und zwar in der Weise, dass die Praxis als lebendiger Organismus von dem Übernehmer fortgeführt werden kann und dadurch die bisherige Praxistätigkeit des Veräußerers endet.

Die wesentlichen Praxisgrundlagen des Heinz Meiers Praxis bildet im Wesentlichen seine Steuerberatungsmandanten also der Mandantenstamm. Der selbständige Teil des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens, wird als ein eigenes Unternehmen durch die vier Erwerber (Steuerberater und Wirtschaftsprüfer) fortgeführt, d.h. die Summe von Möglichkeiten, Beziehungen und Chancen übertragen wird und die beratende Tätigkeit des Hein Meiers in der bisherigen Form erfolgreich fortgesetzt wird.

Einkommensteuerrechtlich setzt eine begünstigte Praxisveräußerung auch eine weitgehende Beendigung der beruflichen Tätigkeit voraus.

Eine Veräußerung nach § 18 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn die für die Ausführung wesentlichen Betriebsgrundlagen – insbesondere Mandantenstamm und Praxiswert - entgeltlich auf einen anderen übertragen werden.

Zurückbehaltung einzelner Mandate ist für die Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung schädlich. In der Literatur wird verschiedentlich die Auffassung vertreten, das Zurückhalten einzelner personenbezogener Mandate führe nicht zum Verlust der Tarifbegünstigung gem. §§ 16,

18, 34 EStG. Dem Gesetz und der Rechtsprechung lassen sich für diese Ansicht keine Gesichtspunkte entnehmen.

Die freiberufliche Tätigkeit muss in den bisherigen, örtlich begrenzten Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit eingestellt werden. Es muss dadurch gesichert sein, dass die immateriellen Wirtschaftsgüter und die Beziehungen des Praxisinhabers zu seinen bisherigen Mandanten und das durch den Praxisnamen bestimmte Wirkungsfeld im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung voll auf den oder die Praxiserwerber übergehen.

In dem Sachverhalt haben die Parteien im Praxisübertragungsvertrag geklärt, dass der Heinz Meier innerhalb von vier Jahren weder in Würzburg noch in einem Umkreis von 20 km um Würzburg als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer tätig wird.

Unschädlich ist die Fortführung einer freiberuflichen Tätigkeit in geringem Umfang, wenn die darauf entfallenen Umsätze in den letzten drei Jahren weniger als 10% der gesamten Einnahmen ausmachen. Die Entwicklung der Zurückbehaltenen Beziehungen nach der Veräußerung soll unerheblich sein. Die Hinzugewinnung neuer Mandate innerhalb einer 'gewissen Wartefrist' nach der Betriebsaufgabe ist – auch ohne Überschreiten der 10%-Grenze in jedem Fall schädlich, denn dann hat eine Betriebsaufgabe tatsächlich nicht stattgefunden. Die Finanzverwaltung nimmt also die systemdurchbrechende Billigkeitsrechtsprechung des BFH hin.

Im Schrifttum allerdings wird zur Dauer der Wartefrist, gemäß den Einzelfällen zu beurteilen ist vorgebracht, sechs Monate seien eine ausreichende Wartefrist. Dem kann nicht zugestimmt werden. Der Gesichtspunkt des im bürgerlichen Recht angenommenen Konkurrenzverbots nach einem Kanzlei- oder Praxisverkauf von zwei bis drei Jahren und auch im Steuerrecht als ein Gesichtspunkt zu würdigen sei.

Wie oben schon erwähnt wurde entspricht die Teilpraxisveräußerung der Teilbetriebsveräußerung im gewerblichen Bereich. Allerdings gibt es in der freiberuflichen Praxis eine gewisse Spezifik der Personenbezogenheit.

Die Voraussetzungen für die Teilpraxisveräußerung wurden deshalb erweitert in räumlich getrennten Wirkungskreisen. Dadurch wird eine Teilpraxisveräußerung – jedenfalls bei sachlich einheitlicher Tätigkeit – nur in Ausnahmefällen anzunehmen sein.

Zu unterscheiden ist zunächst, ob der selbständig Tätige mehrere wesensmäßig verschiedene Tätigkeiten mit verschiedenen Kundenkreisen ausübt, oder ob es sich bei seiner Tätigkeit um eine sachlich einheitliche Tätigkeit handelt. Bei mehreren verschiedenen Berufstätigkeiten (z.B. Rechtsanwalt betreibt neben seiner Anwaltskanzlei ein Repetitorium), liegt die steuerbegünstigte Veräußerung eines selbständigen Teils des Vermögen vor, wenn das dieser Tätigkeit dienende Betriebsvermögen (z.B. das Repetitorium) veräußert und die Tätigkeit eingestellt wird.

Handelt es sich hingegen um eine sachlich einheitliche (gleichartige) Tätigkeit, kann eine Teilbetriebs- oder Teilpraxisveräußerung nur in Frage kommen, wenn die Tätigkeit von vornherein organisatorisch in zwei selbständige Teilbereiche aufgeteilt war. Das ist z.B. möglich, wenn ein Arzt die Praxisteile Allgemeinmedizin und Arbeitsmedizin organisatorisch selbständig führt und einen Praxisteil veräußert (BFH 4.11.04 IV R 17/03, BStBl II 05, 208).

Dieses bisherige Verständnis hat der BFH durch sein Urteil vom 26.06.2012 – VIII R 22/09 konkretisiert und erweitert. Danach ist die fehlende vollständige Räumung zwischen gleichartigen

Teilbetrieben unbeachtlich, wenn der veräußerte Teilbetrieb in seinem ursprünglich beim Erwerb vorhandenen Zuschnitt bis zu seiner Veräußerung im Wesentlichen unverändert fortgeführt worden ist.

Für die Beurteilung des Sachverhalts greift die neu eingeführte dritte Fallgruppe durch das BFH. Es wird die fehlende vollständige Trennung zwischen gleichartigen Teilbetrieben zwischen Kanzleien in Würzburg und Schweinfurt nicht beachtet, da der veräußerte Teilpraxis in Würzburg in seinem ursprünglich beim Erwerb vorhandenen Zuschnitt bis zu seiner Veräußerung im Wesentlichen laut der Angabe unverändert fortgeführt worden ist.

Daraus folgend wird die Teilpraxis also alle wesentlichen Praxisgrundlagen unter Aufrechterhaltung des Organismus der Praxis in einem einheitlichen Vorgang auf die vier Erwerber übertragen, und zwar in der Weise, dass die Praxis als lebendiger Organismus von den Übernehmer fortgeführt wird und dadurch die bisherige Praxistätigkeit des Heinz Meiers in Würzburg endet. Unter Beachtung der 3.Fallgruppe gehört der Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 EStG zu begünstigten außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Der Veräußerungsgewinn wird nach einer weiteren Prüfung entweder nach § 34 Abs.1 oder Abs. 3 EStG versteuert