

PFB Praxis Freiberufler-Beratung

Steuergestaltung · Recht · Wirtschaftsberatung



Ihr Plus im Netz: pfb.iww.de | S. 1–25
Online | Mobile | Social Media

Sonderausgabe

Auseinandersetzung einer Gemeinschaftspraxis

Steuergestaltung

Steuerliche Hinweise zur Realteilung
einer Gemeinschaftspraxis 1

Kommentierung

Auseinandersetzung einer Berufsausübungsgemeinschaft..... 13

Vertragsmuster

Auseinandersetzungsvereinbarung zur Beendigung
einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts 21

EINKOMMENSTEUER

Steuerliche Hinweise zur Realteilung einer Gemeinschaftspraxis

von RiFG Dr. Alexander Kratzsch, Bünde

| Realteilung oder Sachwertabfindung? Die Abgrenzung dieser beiden Begriffe beschäftigt die Fachliteratur und die Finanzgerichte. Kontrovers ist vor allem die Frage, ob die Personengesellschaft ihre Tätigkeit einstellen muss. Dieser Beitrag stellt für die Beratungspraxis wichtige Leitlinien dar und erörtert Gestaltungsmöglichkeiten. |

1. Realteilung oder Sachwertabfindung?

Die Abgrenzung ist bedeutsam, da beide Konstrukte verschiedene steuerliche Folgen haben.

1.1 Realteilung

Der BFH versteht unter einer Realteilung die Auseinandersetzung einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern. Mindestens einer der bisherigen Mitunternehmer überführt die ihm zugewiesenen Wirtschaftsgüter in sein anderes Betriebsvermögen. Der Unterfall einer Realteilung mit Spitzenausgleich liegt vor, wenn ein Mitunternehmer aus eigenen Mitteln den anderen Mitunternehmer einen Ausgleich leistet, weil er Wirtschaftsgüter übernommen hat, deren Verkehrswerte den Wert seines Anteils am Gesamthandsvermögen übersteigen (BFH 11.4.13, III R 32/12, BStBl II 214, 242).

Werden bei der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in die Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden (bei Freiberuflern: § 18 Abs. 3 S. 2 i.V. mit § 16 Abs. 3 S. 2 EStG). Ein Spitzenausgleich führt (nach Verrechnung mit den anteiligen Buchwerten) zu laufendem, nicht tarifbegünstigtem Gewinn.

PRAXISHINWEIS | Wurden bei der Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter übertragen, ist rückwirkend für jeden Übertragungsvorgang der gemeine Wert anzusetzen, wenn zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer dreijährigen Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden.

1.2 Sachwertabfindung

Als Sachwertabfindung wird das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) bezeichnet. Dabei wird der ausscheidende Gesellschafter nicht mit Geld, sondern mit Sachwerten abgefunden. Die Gesellschaft besteht unter den verbliebenen Gesellschaftern fort.

Auseinandersetzung und Aufteilung des Gesellschaftsvermögens

Bindung an die Buchwerte, wenn weiterhin Betriebsvermögen

Ausscheiden gegen Abfindung mit Sachwerten

Aufdeckung stiller Reserven

Eine Sachwertabfindung führt nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zur Aufdeckung der stillen Reserven, wenn nicht § 6 Abs. 3 EStG oder § 6 Abs. 5 EStG eine Buchwertfortführung ermöglichen.

- **Abfindung mit Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil:** Nach § 6 Abs. 3 EStG sind die Buchwerte anzusetzen, wenn ein Teilbetrieb unentgeltlich übertragen wird.
- **Abfindung mit Einzelwirtschaftsgütern:** Nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG sind die Buchwerte der Wirtschaftsgüter fortzuführen, wenn sie in ein anderes Betriebsvermögen des ausscheidenden Gesellschafters gelangen. Denn die Gegenstände werden gegen Minderung von Gesellschaftsrechten übertragen. § 6 Abs. 5 S. 4 EStG enthält zudem eine dreijährige Sperrfrist. Diese endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in § 6 Abs. 5 S. 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist.

PRAXISHINWEIS | Eine Realteilung ist so lange keine (teilentgeltliche) Veräußerung, wie der Realteiler saldiert lediglich Aktiva und Verbindlichkeiten in Höhe seines Auseinandersetzungsanspruchs erhält. Es sind also nicht nur die positiven, sondern auch die negativen Wirtschaftsgüter (Verbindlichkeiten und ggf. Rückstellungen) der real geteilten Personengesellschaft miteinzubeziehen (BFH 11.4.13, III R 32/12). Bei der Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG ist wichtig, dass die Übernahme von Verbindlichkeiten grundsätzlich – soweit das Entgelt den Buchwert des übernommenen Wirtschaftsguts übersteigt – ein entgeltliches Geschäft begründet.

2. Bewährte Gestaltungen

Unstrittige Gestaltungen

Die hier besprochenen Konstellationen sind unstrittig und eignen sich für eine aktive Gestaltung.

■ Beispiel 1: Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern

Aus der ABC-GbR scheidet der Partner C aus und nimmt den bisher von ihm betreuten Mandantenstamm (= Einzelwirtschaftsgut) mit. A und B führen die GbR fort.

Lösung Beispiel 1: Da keine Betriebsaufgabe vorliegt und auch kein Teilbetrieb zugewiesen wird (vgl. Beispiel 4), ist § 16 Abs. 3 S. 2 EStG nicht anwendbar. Allerdings gilt § 6 Abs. 5 S. 3 EStG (Buchwertfortführung).

Das übernommene Wirtschaftsgut darf allerdings nach Meinung des BMF (28.2.06, IV B 2 - S 2242 - 6/06, BStBl II 06, 228) nicht in ein (weiteres) Gesamtvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft übertragen werden (Vorlagebeschluss des BFH 10.4.13, I R 8/12 an das BVerfG).

■ Abwandlung: Sachwertabfindung mit Verbindlichkeitenübernahme

C übernimmt den selbst geschaffenen Mandantenstamm (Buchwert 0 EUR) und eine Verbindlichkeit i.H. von 100.000 EUR.

Lösung: In Höhe der Übernahme der Verbindlichkeit (100.000 EUR) liegt ein entgeltliches Geschäft vor, da die Übernahme einer Zahlung gleichzustellen ist (BMF 8.12.11, IV C 6 -S 2241/10/10002, BStBl I 11, 1279, Tz. 15), soweit sie die Summe der übernommenen Buchwerte übersteigt (BMF 12.9.13, IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl I 13, 1164 im Anschluss an BFH 21.6.12, IV R 1/08; BFH 19.9.12, IV R 11/12; BFH 2.8.12, IV R 41/11). Die Verbindlichkeit übersteigt die übernommenen Buchwerte (0 EUR), so dass C Anschaffungskosten i.H. von 100.000 EUR aufbringt und die verbliebenen Gesellschafter einen laufenden Gewinn i.H. von 100.000 EUR versteuern müssen.

Abfindung mit selbst geschaffenen Mandantenstamm

■ Beispiel 2: Zerschlagung und Fortführung/Beendigung der Tätigkeit

- Gesellschafter bleiben weiter gewerblich/freiberuflich tätig.

Die ABC-GbR wird zerschlagen und jeder der Gesellschafter arbeitet mit den Wirtschaftsgütern alleine weiter bzw. bringt sie in sein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft ein oder jeder Gesellschafter erhält einen Teilbetrieb.

Lösung: Beide Male liegt der Grundfall einer Realteilung zu Buchwerten vor (§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG).

- Gesellschafter beendet gewerbliche/freiberufliche Tätigkeit

Die ABC-GbR wird zerschlagen. A und B erhalten Wirtschaftsgüter, mit denen sie ihre berufliche Tätigkeit fortsetzen. C erhält das bisher betrieblich genutzte Grundstück, welches dem Verkehrswert seines Gesellschaftsanteils entspricht und vermietet es (§ 21 EStG, Privatvermögen).

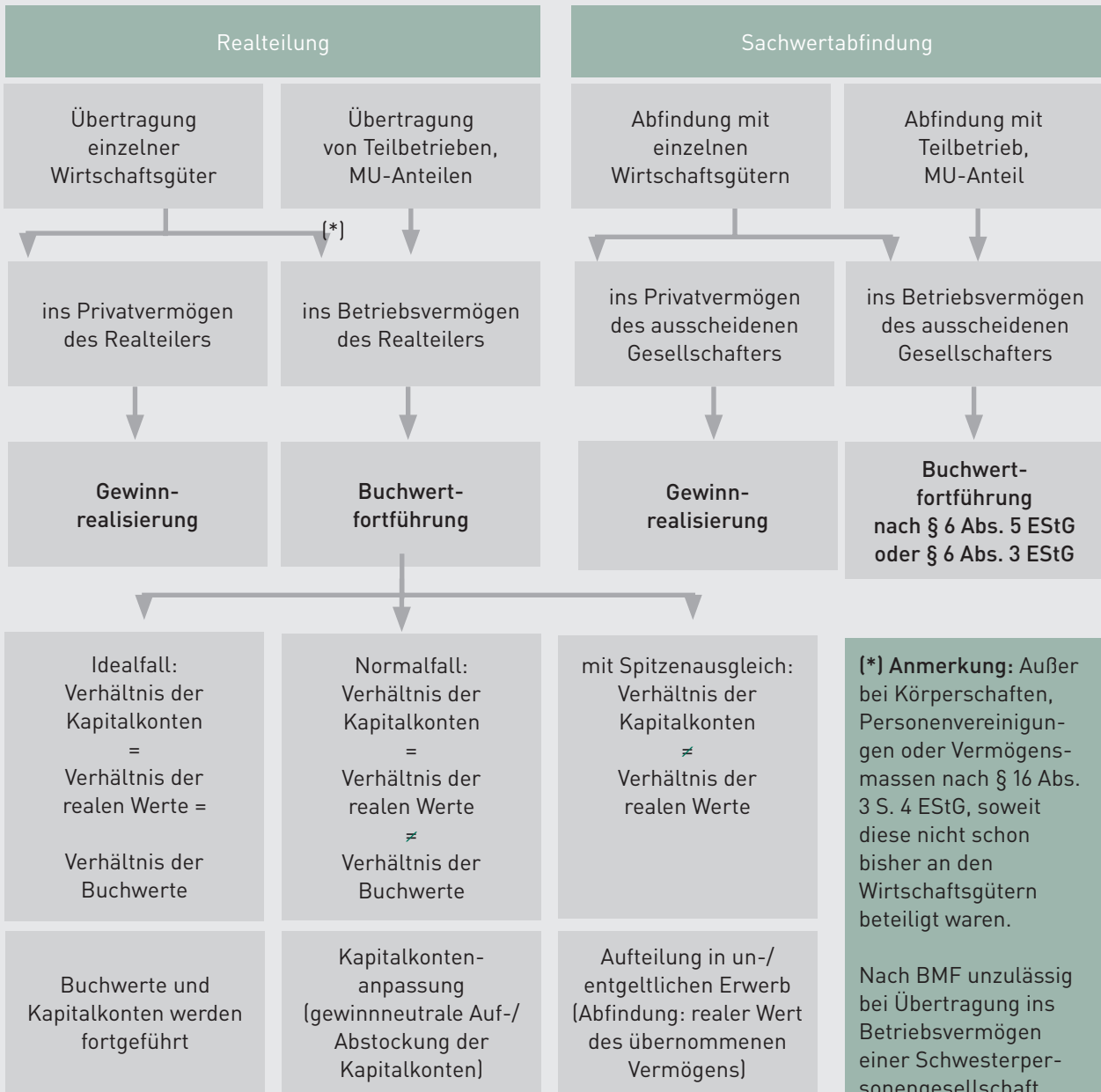
Lösung: Auch hier liegt grundsätzlich eine Realteilung vor, da der betriebliche Organismus zerschlagen wird. Für A und B sind nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG die Buchwerte fortzuführen, da sie die Wirtschaftsgüter nach der Auflösung der GbR in ihren Betrieben nutzen. Für C liegt eine – nach § 34 EStG begünstigte – Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor (§ 16 Abs. 3 S. 1 i.V. mit § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG).

Die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft bleiben Betriebsvermögen

Die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft werden Privatvermögen

PRAXISHINWEIS | Hinsichtlich der Wirtschaftsgüter, die in ein Privatvermögen übertragen werden, sind die gemeinen Wert anzusetzen, die die Realteilungsgemeinschaft in der Gewinnfeststellung zu versteuern hat (§§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO). Nur wenn einer der Gesellschafter sämtliche stille Reserven seines Mitunternehmeranteils aufdeckt, liegt insoweit für ihn eine nach den §§ 16, 34 EStG begünstigte Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor.

Realteilung versus Sachwertabfindung



Grafik: IWW Institut 2015

3. Rechtsunsichere Gestaltungen

Umstritten ist, ob die Mitunternehmerschaft mit der Realteilung beendet und das gesamte Vermögen auf die bisherigen Mitunternehmer verteilt werden muss. Nach Meinung der Finanzverwaltung (BMF 28.2.06, IV B 2 - S 2242 - 6/06, BStBl II 06, 228 unter I. und II.) muss der betriebliche Organismus sowohl bei einer zweigliedrigen als auch bei einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft aufgelöst werden. Falls die verbleibenden Gesellschafter die Mitunternehmerschaft fortführen, liegt keine Realteilung vor, sondern eine Sachwertabfindung.

Problematisch ist die Abgrenzung zur Sachwertabfindung insbesondere beim Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer **zweigliedrigen** Personengesellschaft (vgl. Tz. 3.1)

Wird eine **mehrgliedrige** Gesellschaft nach Ausscheiden eines Gesellschafters fortgeführt (vgl. Tz. 3.2 ff), ist nach dem Verständnis der Finanzverwaltung – mangels Zerschlagung des betrieblichen Organismus – nicht von einer Realteilung auszugehen. Hierzu sind jüngst mehrere finanzgerichtliche Entscheidungen ergangen. Das Ausscheiden eines Mitgesellschafters aus einer GbR gegen Abfindung in Form eines Teilbetriebs stellt z.B. nach Auffassung des FG Münster trotz fortbestehender Mitunternehmerschaft eine Realteilung dar und löst keinen Veräußerungsgewinn aus (FG Münster 29.1.15, 12 K 3033/14 F; Revision zugelassen, siehe Beispiel 5).

■ Aktueller Meinungsstand

1. Die Realteilung erfordert, dass die Gesellschaft ihre Tätigkeit insgesamt einstellt (BMF 28.2.06, IV B 2 - S 2242 - 6/06, Abschn. II, BStBl I 06, 228; s. auch BMF 8.12.11, IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl I 11, 1279; Hörger in Littmann/Blitz/Pust, EStG, § 16 Rz. 197). Gegen diese Ansicht spricht (scheinbar), dass die verbliebenen Gesellschafter „weiter machen“ (allerdings in veränderter Form).
2. Die Realteilungsgrundsätze sind grundsätzlich bei der Abfindung mit Sachwerten anwendbar. Das Schicksal der Mitunternehmerschaft ist irrelevant (Kaufmann in Frotscher, EStG, § 16 Rz. 202b; Stahl in Korn, EStG, § 16 Rz. 171; Stuhmann, DStR 05, 1355). Hiergegen lässt sich insbesondere anführen, dass § 16 Abs. 3 S. 2 EStG eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 S. 1 EStG) voraussetzen dürfte.
3. Die Realteilungsgrundsätze sind nur bei Sachwertabfindungen mit Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, nicht aber bei einer Abfindung mit Einzelwirtschaftsgütern anwendbar (FG Hamburg 18.4.12, 3 K 89/12, Rev. BFH III R 49/13; Wacker in Schmidt, EStG, 30. Aufl., § 16 Rz. 536 m. w. N; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 16 EStG Rz. 441; für analoge Anwendung Reiß in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 16 Rz. 233).

Aus dem Wortlaut in § 16 Abs. 3 S. 2 EStG lässt sich eine derartige Differenzierung allerdings nicht unmittelbar ableiten. Vielmehr ist eine Realteilung zu Buchwerten mit Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen, aber auch mit Einzelwirtschaftsgütern zulässig.

Finanzverwaltung
will die Betriebs-
aufgabe

Zweigliedrige
Personen-
gesellschaft

Mehrgliedrige
Personen-
gesellschaft

Vermittelnde
Auffassung

Problematisch,
wenn der vorletzte
Gesellschafter geht

4. Sachwertabfindungen mit Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen werden grundsätzlich von § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG erfasst (Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 1446).

Bei der Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG führt die Übernahme von Verbindlichkeiten allerdings grundsätzlich zu einem entgeltlichen Geschäft. Zudem wird eingewandt, dass § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG entsprechend dem Wortlaut nur die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, nicht hingegen die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, also von betrieblichen Sachgesamtheiten, erfasst (Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG Rz. 1286).

5. § 24 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) ist „reziprok-analog“ anzuwenden (so Hageböke, Ubg 2009, 105; Rogall, DStR 05, 992; a. A. mangels planwidriger Regelungslücke Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KSt, § 24 UmwStG Rz. 83; Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 24 Rz. 11).

3.1 Auseinsetzung bei einer zweigliedrigen Gesellschaft

Scheidet der vorletzte Gesellschafter einer Personengesellschaft mit zwei Gesellschaftern aus, wird die Mitunternehmerschaft beendet. Der BFH (11.4.13, III R 32/12, BStBl II 214, 242) geht von einer Realteilung aus – das BMF aber nur, wenn keiner der beiden Gesellschafter die Geschäftstätigkeit der ehemaligen Mitunternehmerschaft weiterführt.

■ Beispiel 3 (vgl. FG Köln 12.3.14, 4 K 1546/10, Rev. BFH IV R 31/14)

Gesellschafter der Y-GmbH & Co. KG sind A, B und eine Verwaltungs-GmbH. Das Gesellschaftsvermögen besteht aus verschiedenen Einzelwirtschaftsgütern (WG 1, ein Lagergrundstück) und dem übrigen aktiven und passiven Vermögen (WG 2). Die Y-GmbH & KG wird folgendermaßen realgeteilt:

Gesellschafter	Beteiligung	Kapitalkonto	übertragenes Vermögen
A	75 %	350.000	WG 1 (Lagergrundstück) BW: 400.000 gW: 1.500.000
B	25 %	150.000	WG 2 (übriges aktives und passives Vermögen) BW: 100.000 gW: 500.000
GmbH	0 %	0	–

Beide Ex-Gesellschafter bleiben in der Branche tätig

Beide Gesellschafter sind weiter in derselben Branche tätig. A stellt das ihm aus der Realteilung übertragene Grundstück seiner A-GmbH & Co. KG als Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung. B gründet ein Einzelunternehmen, in das er das übrige Betriebsvermögen einbringt.

Lösung: Das FG Köln vertritt die Ansicht, dass eine Buchwertfortführung jedenfalls bei Auflösung einer zweigliedrigen Gesellschaft auch dann zwingend ist, wenn einem Kommanditisten (A) verschiedene Einzelwirtschaftsgüter – in Form nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen – übertragen werden und der andere Ge-

sellschafter (B) den bisherigen Betrieb mit den wesentlichen Betriebsgrundlagen fortführt. Wirtschaftlich (nicht zivilrechtlich) handelt es sich bei der Y-GmbH & Co. KG auch um eine zweigliedrige Gesellschaft, da die Verwaltungs-GmbH mit 0 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

Folgt man dem, muss B die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter (100.000 EUR) in seinem Einzelunternehmen unverändert fortführen. A muss das in sein Sonderbetriebsvermögen übernommene Wirtschaftsgut mit dem Buchwert (400.000 EUR) in seine Sonderbilanz bei der A-GmbH & Co. KG übernehmen. Die Kapitalkonten sind – sofern diese nicht mit den Buchwerten übereinstimmen – auf- bzw. abzustocken (./. 50.000 EUR für B).

Aktiva	Eröffnungsbilanz A		Passiva
	EUR		EUR
Diverse Wirtschaftsgüter (ehemals WG 1)	400.000	Kapital (350.000+ 50.000 = Kapitalkontenanpas- sung)	400.000
	400.000		400.000

PRAXISHINWEIS | Werden bei der Auflösung einer zweigliedrigen Gesellschaft **Teilbetriebe zugewiesen**, liegt unstreitig eine Realteilung vor. Bei Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern – wie im Beispiel 3 – könnte es m.E. darauf ankommen, ob der BFH die Zerschlagung auf die Mitunternehmerschaft, also die bloße Rechtsform bezieht (dann Realteilung) oder aber auf den betrieblichen Organismus (so offenbar das BMF 28.2.06, IV B 2 - S 2242 - 6/06). Der betriebliche Organismus hätte im Beispiel 3 – trotz Auflösung der Y-GmbH & Co. KG – fortbestanden, so dass nur noch eine entsprechende Anwendung von § 16 Abs. 3 S. 2 EStG dazu führen würde, dass die stille Reserven trotz gleichzeitig übernommener Verbindlichkeiten nicht aufgedeckt werden.

3.2 Sachwertabfindung mit Teilbetrieb bei mehrgliedriger Gesellschaft

Das FG Hamburg (Beispiel 4) folgt der Ansicht des FG Köln (Beispiel 3) für die mehrgliedrige Gesellschaft. Realteilungsgrundsätze sind selbst dann anzuwenden, wenn ein Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheidet, einen Teilbetrieb übernimmt und die Mitunternehmerschaft von den übrigen Gesellschaftern fortgeführt wird.

■ Beispiel 4 (vgl. FG Hamburg 18.4.12, 3 K 89/11, Rev. BFH III R 49/13)

Die Klägerin war mit 20 % an einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft beteiligt. Die Gesellschaft unterhielt neben ihrer Haupt- auch eine Zweigniederlassung, die ausschließlich von der Klägerin geleitet wurde. 2005 stellte die Beratungsgesellschaft einen Antrag auf verbindliche Auskunft. Grund war die Absicherung der Steuerfolgen des geplanten Ausscheidens der Klägerin bei gleichzeitiger Übernahme der bislang von ihr betreuten Niederlassung mit sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen. Im Vorfeld sollten der defizitären Niederlassung liquide Mittel zugeordnet werden und zusätzlich sollte die Klägerin eine monatliche Rente bis zum Erreichen des 65. Lebensjahres erhalten.

Zuweisung von
Teilbetrieben bei
zweigliedriger
Gesellschaft

Zuweisung von
Teilbetrieben bei
mehrgliedriger
Gesellschaft

Neuzuordnung
einzelner Wirtschaftsgüter vor dem
Ausscheiden

Zum Wechsel
der Gewinnermittlungsart

Lösung: Das FG wandte Realteilungsgrundsätze an. Das FG ist dabei von den Rechtsgrundsätzen bei Auflösung einer zweigliedrigen Personengesellschaft ausgegangen. Dort würden die Realteilungsgrundsätze nach einhelliger Meinung anerkannt, wenn jeder ehemalige Gesellschafter bei Beendigung der Mitunternehmerschaft einen Teilbetrieb erhält. Nichts anderes könne gelten, wenn ein Gesellschafter aus einer mehrgliedrigen Personengesellschaft ausscheidet und einen Teilbetrieb erhält, während die Personengesellschaft unter den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt wird und den anderen Teilbetrieb weiterbetreibt.

Entscheidend ist, so das FG, dass die stillen Reserven sichergestellt sind. Dann reicht auch dass die Mitunternehmerschaft in anderer personeller Besetzung und nach Ausgliederung eines Teilbetriebs fortgesetzt wird.

Werden die Mittel der Gesellschaft vor dem Ausscheiden neu zugeordnet, liegt kein Spitzenausgleich vor. Denn solange die Neuordnung nicht missbräuchlich geschieht (§ 42 AO), soll die Übertragung von stillen Reserven bei der Realteilung ausdrücklich begünstigt werden. Zweifelhaft ist aber, ob dies auch gilt, wenn – anders als im Fall des FG Hamburg – die liquiden Mittel der Gesellschaft vor der Realteilung durch Kreditaufnahme oder Einlagen aus dem Eigenvermögen der Gesellschafter erhöht und einem Teilbetrieb zugeordnet werden. Hierin könnte ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegen.

Das Gericht hat sich nicht dazu geäußert, ob die Buchwertfortführung durch eine (erweiterte) Auslegung des Begriffs der Realteilung erreicht wird oder ob es § 16 Abs. 3 S. 2 EStG analog anwenden will.

PRAXISHINWEIS | Bereits das FG Hamburg urteilte: Bei einer Realteilung ohne Spitzenausgleich ist es **nicht** nötig

- von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG überzugehen,
- eine Auseinandersetzungsbilanz zu erstellen und
- einen Übergangsgewinn zu ermitteln.

Der BFH (11.4.13, III R 32/12) entschied etwa ein Jahr später anlässlich einer Realteilung ohne Spitzenausgleich ähnlich: Eine freiberufliche Mitunternehmerschaft, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte, brauchte keine Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung zu erstellen, da die Buchwerte fortgeführt wurden, die Mitunternehmer ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen weiterbetreiben und die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG fortsetzten.

Ob die Buchwerte auch bei einer Realteilung mit Spitzenausgleich fortgeführt werden können, ist jedoch noch nicht entschieden.

3.3 Sachwertabfindung mit Teilbetrieb und Verbindlichkeitenübernahme

Das nächste Beispiel einer rechtskräftigen Entscheidung des FG Münster behandelt ebenfalls einen realen Streitfall, in dem sogar mehrere Lösungen denkbar sind.

■ Beispiel 5 (vgl. FG Münster 29.1.15, 12 K 3033/14 F, rkr.)

StB S war an einer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (GbR) mit zwei Niederlassungen beteiligt. Eine der Niederlassungen (Teilbetrieb I) wurde von ihm geführt, die anderen beiden durch T und U (Teilbetrieb II und III). S sollte gegen Sachwertabfindung steuerneutral (§ 6 Abs. 5 EStG) ausscheiden. Er übernahm sämtliche Aktiva, Passiva sowie den Kundenstamm der von ihm geführten Niederlassung. Die Gesellschaft wurde nach dem Ausscheiden von T und U fortgeführt (§ 16 i.V. mit § 34 EStG).

Das FA war der Auffassung, dass S gegen Sachwertabfindung ausgeschieden und dabei ein steuerpflichtiger Aufgabegewinn entstanden sei. Da die GbR nach dem Ausscheiden von S fortgeführt und er mit einem Teilbetrieb (Niederlassung I) abgefunden wurde, liege weder eine Realteilung (§ 16 Abs. 3 EStG) vor noch könne § 6 Abs. 5 EStG angewendet werden. Es stellte einen nach § 34 Abs. 1 EStG i.V. mit § 16 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn fest.

WP-StB-Gesellschaft	Buchwert (EUR)	gemeiner Wert (EUR)
Wirtschaftsgüter Teilbetrieb I	150.000	185.000
Wirtschaftsgüter Teilbetrieb II	100.000	135.000
Wirtschaftsgüter Teilbetrieb III	<u>100.000</u>	<u>135.000</u>
Aktiva	350.000	455.000
Kapital S	100.000	135.000
Verbindlichkeiten Teilbetrieb I	50.000	50.000
Kapital T	100.000	135.000
Kapital U	<u>100.000</u>	<u>135.000</u>
Passiva	350.000	455.000.

Lösung: Obwohl die Gesellschaft von T und U fortgeführt wurde, wendete das FG die Realteilungsgrundsätze an, da ein Teilbetrieb übertragen wurde. Es schließt sich damit der „vermittelnden Auffassung“ (Ziff. 3 im Kasten „Aktueller Meinungsstand“) an. Allerdings könnte auch eine Sachwertabfindung (i.S. von Ziff. 4 im Kasten „Aktueller Meinungsstand“) vorliegen. Folge aus § 6 Abs. 5 EStG wäre, dass die übernommenen Verbindlichkeiten ein Entgelt darstellen und grundsätzlich stille Reserven aufzudecken sind. Hier aber liegen die übernommenen Verbindlichkeiten (50.000 EUR) unter den Buchwerten (100.000 EUR), so dass auch bei einer Lösung nach § 6 Abs. 5 keine stillen Reserven aufzudecken wären.

Aktiva	Eröffnungsbilanz S		Passiva
	EUR		EUR
Diverse Wirtschaftsgüter (ehemals Gruppe I)	150.000	Kapital (keine Kapitalkonten-anpassung erforderlich)	100.000
	<u> </u>	Verbindlichkeiten	<u>50.000</u>
	150.000		150.000

Dreigliedrige
WP-StB-Gesellschaft
mit drei
Niederlassungen

Mehrere Lösungen
sind möglich

Verbindlichkeiten
werden mit verteilt

M.E. spricht mehr dafür (jedenfalls nach dem Rechtsgedanken von § 16 Abs. 3 S. 2 EStG bzw. § 6 Abs. 3 EStG), eine Buchwertfortführung zuzulassen. Aus Sicht des Ausscheidenden ist es irrelevant, ob sich die anderen Gesellschafter ebenfalls auseinandersetzen (= dann Realteilung) oder gemeinschaftlich weitermachen (= an sich keine Realteilung). § 6 Abs. 3 EStG gilt nicht unmittelbar, weil die Übertragung des Teilbetriebs nicht unentgeltlich ist. Folgt man dem, wäre eine Buchwertfortführung unabhängig von der Höhe der übernommenen Verbindlichkeiten zulässig und § 6 Abs. 5 EStG würde nicht gelten.

PRAXISHINWEIS | Ob Verbindlichkeiten mit verteilt werden, ist bei Anwendung von § 16 Abs. 3 S. 2 EStG unbeachtlich. Würde man § 6 Abs. 5 S. 3 EStG anwenden, wird ein teilentgeltlicher Vorgang grundsätzlich nur vermieden, wenn die Verbindlichkeiten die übernommenen Buchwerte nicht überschreiten. Das ist nicht undenkbar, da die Buchwerte Rückschlüsse auf den Verkehrswert nicht zwangsläufig zulassen. Alternativ kommt im Rahmen einer Abwehrberatung (m.E. nicht als aktive Gestaltung) in Betracht, die Übernahme von betrieblichen Verbindlichkeiten bei der Übertragung funktionaler betrieblicher Einheiten (Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile) – wie bei der vorweggenommenen Erbfolge (BMF 13.1.93, IV B 3 -S 2190 - 37/92, BStBl I 93, 80, Rz. 29) – als nicht entgeltlichen Vorgang zu bewerten.

Bei einer Sachwertabfindung mit Teilbetrieben ist m.E. eine Buchwertfortführung zulässig, ob nun über § 16 Abs. 3 S. 2 EStG analog, § 6 Abs. 5 EStG oder eine entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG. Wird gleichzeitig eine mit dem Teilbetrieb zusammenhängende Verbindlichkeit übernommen, dürfte ein entgeltlicher Vorgang nach dem in § 16 Abs. 3 S. 2 und § 6 Abs. 3 EStG enthaltenen Grundgedanken nicht vorliegen.

Diese Fallgruppe
ist am
problematischsten

3.4 Ausscheiden und Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern

Die Sätze 2 bis 4 in § 16 Abs. 3 EStG wurden durch das UntStFG (20.12.01, BGBl I 01, 3858) eingefügt. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte die Realteilung – als Umstrukturierungsmaßnahme – auch bei Zuteilung von einzelnen Wirtschaftsgütern – ab VZ 2001 – wieder steuerneutral möglich sein, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt und nicht nur eine nachfolgende Veräußerung oder Entnahme vorbereitet wird (Begründung des Regierungsentwurfs eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, BTDrucks 14/6882, S. 34 bzw. BRDrucks 638/01, S. 53). Da jedoch bei einer mehrgliedrigen Gesellschaft die Mitunternehmerschaft nicht aufgelöst wird und der betriebliche Organismus bei der Abfindung mit Einzelwirtschaftsgütern i.d.R. fortbesteht, kommt insoweit ausschließlich § 6 Abs. 5 EStG als Rechtfertigung für eine Buchwertfortführung in Frage.

Dies hat zur Folge, dass die Übernahme von Verbindlichkeiten, die den Buchwert der übernommenen Wirtschaftsgüter übersteigt, stets zu einem entgeltlichen Geschäft führt. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG setzt zudem nach herkömmlichem Verständnis die Übernahme in ein Betriebsvermögen eines Gesellschafters voraus. Das FG Düsseldorf hat im Wege der verfassungskonformen Auslegung für den Fall der „gestückelten“ Sachwertabfindung auf eine „Ein-Mann-GmbH & Co. KG“ eine für den Kläger günstige Lösung gefunden:

■ Beispiel 5 (FG Düsseldorf 4.12.14, 14 K 2968/09 F, Rev. BFH IV R 11/15)

A war neben anderen Gesellschaftern als Kommanditist zu 36 % an der AB-KG beteiligt. Er sollte zum 31.12.02 zwei Beteiligungen zu Buchwerten zu Gunsten seines Darlehenskontos bei der AB-KB einlegen. Die Kommanditbeteiligung des A an der AB-KG sollte dann zum 1.1.03 in voller Höhe von der A-GmbH & Co. KG übernommen werden, die A zu 100 % beherrschte. Nach der Übernahme der Beteiligung sollte die A GmbH & Co. KG als neue Gesellschafterin ihren Austritt aus der Klägerin erklären und einen Geschäftsbereich der AB-KG (kein Teilbetrieb!) übernehmen und fortführen.

Lösung: Zu unterscheiden sind zwei Vorgänge:

1. Abtretung der Beteiligung des A an die A-GmbH & Co. KG
2. Ausscheiden der A-GmbH & Co. KG aus der AB-KG

Wirtschaftlich betrachtet sind die (formal getrennten) Teilschritte ein einheitlicher Vorgang („verklammert“). A hat seinen Mitunternehmeranteil veräußert, weil er bei gedanklicher Verklammerung der Vorgänge in einem einheitlichen Vorgang aus der AB-KG ausgeschieden ist und die AB-KG als Sachwertabfindung die Wirtschaftsgüter des Geschäftsbereichs auf die Ein-Mann-GmbH & Co. KG des A übertragen hat.

Dennoch waren stille Reserven nach Auffassung des FG nicht aufzudecken. Das FG Düsseldorf ließ – da kein Teilbetrieb vorlag – zunächst offen, ob bei Sachwertabfindungen mit Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen § 16 Abs. 3 S. 2 EStG vorrangig gegenüber § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zur Anwendung kommt. Bei einer Sachwertabfindung in Form einzelner Wirtschaftsgüter liege jedenfalls keine Realteilung vor.

Allerdings sei § 6 Abs. 5 S. 3 Nr.1 EStG anwendbar. Die Vorschrift enthalte eine planwidrige Regelungslücke. Denn die Norm erfasse entgegen ihrem Zweck nicht die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG ihres (ausscheidenden) Mitunternehmers. In diesen Fällen sei – auch aus verfassungsrechtlichen Gründen – § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG analog anzuwenden.

Die Anwendung von § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG auf Übertragungen in das Gesamthandsvermögen einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG des (ausscheidenden) Mitunternehmers dürfte als Fortsetzung der bisherigen BFH-Rechtsprechung zur Ein-Mann-GmbH & Co. KG geboten sein. Nach Auffassung des BFH ist die Sperrfrist in § 6 Abs. 5 S. 4 EStG nicht anwendbar, wenn zum Zeitpunkt der Einbringung nur der einbringende Gesellschafter am Ergebnis und dem Vermögen der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt war und sich hieran bis zur Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts innerhalb der Sperrfrist nichts ändert (BFH 31.7.13, I R 44/12). Mit Blick auf die nach wie vor bestehende vollständige steuerliche Zuordnung der stillen Reserven zum ausscheidenden Mitunternehmer dürfte bei Übertragung auf eine „Ein-Mann-GmbH & Co. KG“ ein hierzu vergleichbarer Sachverhalt vorliegen, der eine Buchwertfortführung rechtfertigt.

PRAXISHINWEIS | Bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten kommt es m.E. für die Beurteilung der Entgeltlichkeit darauf an, ob § 16 Abs. 3 S. 2 EStG oder § 6 Abs. 5 EStG einschlägig ist.

Ein-Mann-GmbH
& Co. KG

„Verklammerung“
mehrerer Vorgänge
zu einem

BFH-Recht-
sprechung
zur Ein-Mann-GmbH
& Co. KG

Anwendbarkeit der Realteilungsgrundsätze (Meinungsstand)

Ausgangssituation: Der Gesellschafter einer Personengesellschaft scheidet aus und wird mit einzelnen Wirtschaftsgütern, einem Teilbetrieb oder einem MU-Anteil abgefunden.

Die Personengesellschaft wird aufgelöst.	Egal, ob einzelne Wirtschaftsgüter, Teilbetrieb oder MU-Anteil	Grundfall der Realteilung ABER: Lt. BMF (28.2.06, BStBl I 06, 228, Abschn. II) nur, wenn der letzte Gesellschafter einer zweigliedrigen Personengesellschaft den betrieblichen Organismus nicht weiterführt (FG Köln 12.3.14, 14 K 1546/10, BFH IV R 31/14).	Realteilung
Die übrigen Gesellschafter der mehrgliedrigen Personengesellschaft führen den betrieblichen Organismus weiter.	Bei Abfindung mit Sachwerten: Realteilung	<ul style="list-style-type: none"> ■ Kauffmann in Frotscher, EStG, § 16 Rz. 202b ■ Stahl in Korn, EStG, § 16 Rz. 171 ■ Stuhmann, DStR 05, 1355 	
	Abfindung mit Teilbetrieb/ MU-Anteil	<ul style="list-style-type: none"> ■ FG Hamburg 18.4.12, 3 K 89/12, BFH III R 49/13 ■ FG Münster 29.1.15, 12 K 3033/14 F, rkr. ■ Wacker in Schmidt, EStG, 30. Aufl., § 16 Rz. 536 ■ Kulosa in HHR EStG/KStG, § 16 EStG Rz. 441 ■ Reiß in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 16 Rz. 233 	
	Abfindung mit einzelnen Wirtschaftsgütern	<ul style="list-style-type: none"> ■ Niehus/Wilke in HHR, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 1446 <p>Grundfall der Sachwertabfindung</p>	Sachwertabfindung (Anwendung von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG prüfen)
	Ohne Tätigkeitseinstellung, keine Realteilung	<ul style="list-style-type: none"> ■ BMF 28.2.06, BStBl I 06, 228, Abschn. II ■ BMF 8.12.11, BStBl I 11, 1279 ■ Hörger in Littmann/Blitz/Pust, EStG, § 16 Rz. 197 	

Grafik: IWW Institut 2015

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Realteilung - Wann müssen Realteiler von der Einnahmen- Überschussrechnung zur Bilanzierung wechseln? (Kratzsch, PFB 14, 14)
- Realteilung einer mehrgliedrigen Personengesellschaft - Ausscheiden eines Gesellschafters unter Übernahme eines Teilbetriebs (Ketteler-Eising, PFB 12, 325)
- Realteilung einer mehrgliedrigen Personengesellschaft - Ausscheiden eines Gesellschafters unter Übernahme eines Teilbetriebs (Umsatzsteuer) (Ketteler-Eising, PFB 13, 9)

MUSTERVERTRAG (KOMMENTIERUNG)

Auseinandersetzungsvereinbarung einer Berufsausübungsgemeinschaft

von RAin Mareike Piltz und RA Lars Spiller, beide Nürnberg

Der Beitrag erläutert ausgewählte Regelungen einer Auseinandersetzungsvereinbarung. Ausdrücklich weisen wir darauf hin, dass es sich bei den Formulierungen nur um einen Mustertext handelt, der an die Besonderheiten des Einzelfalls anzupassen ist. Dies gilt auch für das vollständige Vertragsmuster, das im Online-Service von PFB zum Herunterladen bereitsteht.

1. Präambel

Die Präambel fasst die Vorgeschichte der Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) zusammen. Eine BAG, die aus zwei Einzelpraxen entstanden ist, trennt sich nach Kündigung eines der Gesellschafter. Beide Gesellschafter werden im Anschluss wieder in ihren ursprünglichen Einzelpraxen tätig sein. Die Vorbemerkung nimmt Bezug auf eine Regelung des Gesellschaftsvertrages, in der statuiert ist, dass der die Praxis weiterführende Vertragspartner verpflichtet ist, den Ausgeschiedenen von jeglicher Inanspruchnahme aus Verbindlichkeiten der Gesellschaft freizustellen. Mit der Auseinandersetzungsvereinbarung sollen nunmehr alle damit nicht abgegoltenen Ansprüche der Gesellschafter geklärt werden.

Hätte der Gesellschafter, der die außerordentliche Kündigung seines Mitgesellschafters für unzulässig hält, kein Interesse an einer schnellen und einvernehmlichen Lösung gehabt, wäre auch eine Feststellungsklage beim Zivilgericht möglich gewesen. In dieser hätte beantragt werden müssen, dass festgestellt werden soll, dass die Gesellschaft durch die außerordentliche Kündigung nicht beendet worden ist.

Weigert sich dieser Gesellschafter, an der Auseinandersetzung der Gesellschaft mitzuwirken, könnte der kündigende Gesellschafter bei Gericht eine Leistungsklage erheben, gerichtet auf den Akt der Mitwirkung, da ein entsprechend titulierter Anspruch im Wege der Zwangsvollstreckung durchgesetzt werden kann.

Feststellungsklage

Leistungsklage

■ Musterformulierung

Präambel

Die mit Wirkung zum __.__.20__ gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts zum Betrieb der Berufsausübungsgemeinschaft (bis zum 31.12.06: Gemeinschaftspraxis) _____ Dr. _____/Dr. _____, _____ [Anschrift], _____ [Ort] wird mit Wirkung zum __.__.20__ beendet. Die Parteien werden ab __.__.20__ jeweils wieder in vertrags- und privatärztlichen Einzelpraxen an verschiedenen Standorten in _____ [Ort] tätig sein. Herr Dr. _____ verbleibt in den Räumen _____ [Anschrift].

Die Berufsausübungsgemeinschaft Dr. _____ /Dr. _____ wurde mit Schreiben der Bevollmächtigten des Herrn Dr. _____ vom __.__.20__ außerordentlich zum __.__.20__, hilfsweise zum __.__.20__ ordentlich gekündigt. Herr Dr. _____ hält die Kündigung mangels eines wichtigen Grundes für unzulässig.

Die Parteien haben am __.__.20__ mit _____, _____ [Name, Anschrift, Ort], als Vermieterin einen Mietvertrag über die Räume im Anwesen _____ [Anschrift] geschlossen. Der Mietvertrag hat eine Laufzeit von ____ Jahren und ist vorher nicht kündbar. Die Mietfläche beträgt ____ m². Die Grundmiete beträgt _____ EUR pro Monat. Die monatliche Vorauszahlung für sämtliche Betriebskosten beträgt _____ EUR.

Der Gesellschaftsvertrag enthält in § 19 die Regelung, dass der „die Praxis weiterführende Vertragspartner“ verpflichtet ist, den Ausgeschiedenen von jeglicher Inanspruchnahme aus Verbindlichkeiten, die dieser als Gesellschafter gemeinsam mit ihm eingegangen ist, freizustellen. Die Parteien werden möglicherweise über diese Verpflichtung aus dem Gesellschaftsvertrag streiten, soweit es die Inanspruchnahme aus dem o.g. Mietvertrag betrifft.

Trotz der nicht anerkannten Kündigung sowie des möglichen Streits über die Freistellungsverpflichtung aus dem Gesellschaftsvertrag streben die Parteien insgesamt eine einvernehmliche und pragmatische Lösung an, um jeweils zum __.__.20__ wieder in Einzelpraxen tätig sein zu können. Dies vorausgeschickt vereinbaren die Parteien Folgendes:

2. Regelungsgegenstand

§ 1 regelt, dass die BAG sich nach Beendigung in eine Auseinandersetzungsvereinbarung wandelt, bis die Auseinandersetzung beendet ist.

■ Musterformulierung

§ 1 Auseinandersetzung

(1) Die Berufsausübungsgemeinschaft Dr. _____ /Dr. _____ wird zum __.__.20__, 24.00 Uhr beendet. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zum Betrieb der Berufsausübungsgemeinschaft Dr. _____ /Dr. _____ wird zum __.__.20__, 0.00 Uhr zu einer Auseinandersetzungsgesellschaft, die nur noch solange besteht, bis die Auseinandersetzung insgesamt beendet ist.

(2) In Kenntnis der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft und insbesondere der Werte der jeweiligen Vermögensgegenstände einigen sich die Vertragsparteien auf diese Auseinandersetzungsvereinbarung.

(3) Diese Auseinandersetzungsvereinbarung regelt im Folgenden die gegenseitigen Ansprüche der Parteien bei der Beendigung der Gesellschaft.

Gesellschaftszweck:
Auflösung

Zweck der Gesellschaft ist nunmehr die Auflösung, die an die Stelle des vereinbarten Zweckes, in diesem Fall der gemeinsamen vertrags- und privat-

ärztlichen Berufsausübung, tritt. Bis zur Beendigung der Auseinandersetzung bleibt die Gesellschaft jedoch als BGB-Gesellschaft (GbR) erhalten. Die Rechtsverhältnisse der ursprünglichen Gesellschaft werden zunächst fortgesetzt, ebenso bleiben die Rechtszuordnungen vorerst erhalten.

Ist im Gesellschaftsvertrag keine Sonderregelung getroffen worden, erfolgt die Auseinandersetzung, indem die Geschäftsführung geklärt wird. Weiterhin sind die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu erfüllen. Wäre dies noch nicht möglich oder würde sich deren Erfüllung streitig darstellen, müsste für die Erfüllung das zur Berichtigung der Schulden Erforderliche gemäß § 733 BGB zurückgelegt werden. Sodann wären die Einlagen zurückzuerstatten und die zum Gebrauch überlassenen Gegenstände zurückzugeben (§ 732 BGB). Schließlich würde nach § 734 BGB der verbleibende Überschuss verteilt werden.

Aus § 735 BGB ergibt sich eine Nachschusspflicht der Gesellschafter, falls das Gesellschaftsvermögen für die Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger nicht ausreicht. Diese Pflicht tritt neben die ohnehin weiterbestehende Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der BGB-Gesellschaft. Sind die Verbindlichkeiten erfüllt und das Gesellschaftsvermögen aufgeteilt, ist die Gesellschaft schließlich beendet. Für eventuelle Verbindlichkeiten aus der Tätigkeit der Gesellschaft haften die Gesellschafter nur noch persönlich.

Nachschusspflicht

3. Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten

In § 2 des Vertrages wird auf zwei Anlagen Bezug genommen, in denen alle Vermögensgegenstände unter den bisherigen Gesellschaftern aufgeteilt werden. Außerdem wird der Kaufpreis für die Vermögensgegenstände festgelegt, was Bedeutung für die steuerliche Behandlung und die Abschreibungsmöglichkeiten hat.

Übergang der Vermögensgegenstände

■ Musterformulierung

§ 2 Vermögensgegenstände

(1) Die Vermögensgegenstände, die Herr Dr. _____ in seiner Einzelpraxis weiter benutzen will, sind in Anlage 1 aufgeführt. Die Vermögensgegenstände, die Herr Dr. _____ in seiner Einzelpraxis weiter benutzen will, sind in Anlage 2 aufgeführt.

(2) Beide Parteien sind sich einig, dass die in der Anlage 1 aufgeführten Vermögensgegenstände jeweils ins Alleineigentum von Herrn Dr. _____ und die in Anlage 2 aufgeführten Vermögensgegenstände jeweils ins Alleineigentum von Herrn Dr. _____ übergehen. Herr Dr. _____ zahlt hierfür an Herrn Dr. _____ einen Betrag in Höhe von _____ EUR. Die Parteien sind sich ferner einig, dass immaterielle Vermögensgegenstände aufgrund der kurzen Dauer der Gesellschaft nicht vorhanden sind und daher nicht zum Ansatz kommen.

(3) Der Betrag von _____ EUR ist am __. __. 20__ zur Zahlung fällig. Der Betrag wird weder verzinst noch hat Herr Dr. _____ Sicherheiten zu leisten.

Übergang der Verbindlichkeiten

§ 3 ist notwendig, um den Übergang der Verbindlichkeiten der BAG auf die beiden neu entstehenden Einzelpraxen zu regeln. Beide Praxen übernehmen die Verträge, die schon ursprünglich auf sie abgeschlossen wurden. Dafür ist die Zustimmung der Vertragspartner erforderlich. Die Pflicht zur Freistellung des anderen Gesellschafters bei fehlender Zustimmung des Vertragspartners ist unerlässlich, um den Veräußerer davor zu schützen, von seinen bisherigen Gläubigern in Anspruch genommen zu werden. Grundsätzlich bleiben trotz Ausscheiden aus der Gesellschaft für den Ausgeschiedenen die Verbindlichkeiten bestehen. Diese Nachhaftung besteht für die Dauer von fünf Jahren, gemäß § 160 Abs. 1 HGB auch für die BGB-Gesellschaft. Um diese Nachhaftung wenigstens zu minimieren, bedarf es im Innenverhältnis einer entsprechenden Freistellungsregelung.

■ Musterformulierung

§ 3 Verbindlichkeiten

(1) Soweit die Gesellschaft in bestehende und laufende Verträge der vormaligen beiden Einzelpraxen (Leasing-, Wartung- und sonstige Schuldverhältnisse) eingetreten (siehe Gesellschaftsvertrag § 4 Abs. 1) oder durch weitere Verträge verpflichtet worden ist, werden diese Verträge jeweils von der Einzelpraxis wieder übernommen, mit der sie ursprünglich abgeschlossen wurden. Die jeweilige Zustimmung der Vertragspartner ist einzuholen. Ist die Einholung der Zustimmung nicht möglich, so sind die Vertragspartner jeweils verpflichtet, den anderen insoweit von den vertraglichen Verbindlichkeiten freizustellen, als wäre eine Vertragsübernahme durch die jeweilige Einzelpraxis erfolgt.

(2) Sonstige Verbindlichkeiten der Gesellschaft bestehen nicht bzw. werden von den Einzelpraxen nicht übernommen.

4. Personal

In § 4 wird davon ausgegangen, dass jeder Gesellschafter sein ursprünglich in die Gesellschaft eingebrachtes Personal übernimmt. Sollte ein Mitarbeiter der Übernahme widersprechen, betreffen die Folgen nur den ursprünglichen Arbeitgeber (Betreiber der Einzelpraxis). Der Widerspruch eines Mitarbeiters gegen den Übergang seines Arbeitsverhältnisses bewirkt, dass das Arbeitsverhältnis mit dem ursprünglichen Arbeitgeber (BAG) bestehen bleibt. Da diese BAG aber beendet wird, riskiert der Arbeitnehmer die betriebsbedingte Kündigung des Arbeitsverhältnisses.

Um Unruhe unter den Mitarbeitern und negative Publicity bei den Patienten zu vermeiden, empfiehlt es sich, die Mitarbeiter gemeinsam frühzeitig zu informieren. So kann auch Sorgen über den Verlust des Arbeitsplatzes begegnet werden.

Mitarbeiter
frühzeitig
informieren

■ Musterformulierung

§ 4 Personal

(1) Wie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen (§ 19 Abs. 2), übernimmt jede Vertragspartei das vormalige, in der jeweiligen Einzelpraxis tätige Personal zum ____.20__. Sämtliche Rechte und Pflichten aus den Arbeitsverträgen gehen auf die jeweiligen Einzelpraxen als neuen Arbeitgeber zum ____.20__ über.

(2) Herr Dr. _____ wird die Auszubildende übernehmen.

(3) Können die Vertragsparteien nach Ziff. 1 das Personal nicht oder nicht zum ____.20__ in die jeweiligen Einzelpraxen übernehmen, weil die Mitarbeiter z.B. dem _____ Betriebsübergang _____ gemäß § 613a BGB widersprechen, so verpflichten sich die Vertragsparteien einander so zu stellen als wäre die Übernahme des Personals zum ____.20__ erfolgt.

(4) Die Vertragsparteien werden die Mitarbeiter in einer gemeinsamen Erklärung über die beabsichtigte Beendigung der Berufsausübungsgemeinschaft und die Übernahme des Personals in die beiden Einzelpraxen unterrichten.

5. Praxisräumlichkeiten

§ 5 geht davon aus, dass einer der Gesellschafter den Mietvertrag der BAG teilweise übernimmt und die Räumlichkeiten in Teilen für seine Einzelpraxis weiter nutzt. Die übrigen Räumlichkeiten können vom anderen Gesellschafter genutzt werden. Außerdem wird aufgeteilt, in welcher Höhe die Parteien den Mietzins in Zukunft zu tragen haben. Diese Regelung ist Verhandlungssache und kann zwischen den Parteien ebenso anders gehandhabt werden.

■ Musterformulierung

§ 5 Nutzung der Räumlichkeiten

(1) Herr Dr. _____ nutzt das _____ Stockwerk in dem Gebäude _____ [Anschrift] in _____ [Ort] weiterhin ab dem ____.20__ für seine Einzelpraxis im Einvernehmen mit dem Vermieter _____ nur für einen Teil der ursprünglich von der Gesellschaft angemieteten Fläche. Die von Herrn Dr. _____ ab ____.20__ für die Einzelpraxis benötigten Räume ergeben sich aus Anlage 3. Die von Herrn Dr. _____ nicht belegten Räume gemäß Anlage 3 darf Herr Dr. _____ über den weiteren Eingang an der Rückseite des Gebäudes nutzen.

(2) Im Einvernehmen mit dem _____ [Name] als Vermieterin beträgt die monatliche Grundmiete nach der Raumaufteilung gemäß Ziff. 1 für Herrn Dr. _____ EUR und für Herrn Dr. _____ EUR.

(3) Die Parteien sind sich einig, dass das Verbleiben von Herrn Dr. _____ in den Räumlichkeiten _____ [Anschrift] kein Vollzug und keine Ausübung des Übernahmerechts im Sinne des § 19 Abs. 6 des Gesellschaftsvertrags darstellt.

Wenn der Vermieter
nicht zustimmt?

Wird der Mietvertrag nicht mit Zustimmung des Vermieters von einem Gesellschafter übernommen, bleibt der Mietvertrag mit der BAG bestehen. Die Mietaufwendungen sind dann für beide Gesellschafter u.U. steuerlich abzugsfähig. § 6 ergänzt, dass die die Räumlichkeiten nicht weiter nutzende Vertragspartei die von ihr eingebrachten Gegenstände entfernen darf und gleichzeitig nach dem Ausbau dieser Gegenstände den ursprünglichen Zustand der Praxisräume wiederherzustellen hat.

6. Steuerliche Erwägungen

Auch aus steuerlichen Gründen ist es sinnvoll zu regeln, wie die Auseinandersetzung erfolgt.

Veräußerungsgewinn

6.1 Abfindung ist größer als der Buchwert des Anteils

Im vorliegenden Fall wurde ein Gesellschafter aus der Gesellschaft hinausgekündigt. Er scheidet mit Wirksamkeit der Kündigung aus der Gesellschaft aus. Gemäß § 738 BGB wächst sein Anteil an der Gesellschaft den übrigen Gesellschaftern an und er erhält für seinen Rechtsverlust eine Abfindung. Steuerlich entspricht das Ausscheiden aus der Gesellschaft gegen Abfindung einer Anteilveräußerung. Wie bei der Veräußerung ist auch bei der Anwachsung eine Bilanz auf den Zeitpunkt des Ausscheidens des Hinausgekündigten zu erstellen. Aus dieser Bilanz, etwaigen Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen ergibt sich dann der Buchwert der Beteiligung und insbesondere die Höhe des Kapitalkontos des abzufindenden Gesellschafters. Übersteigt der Abfindungsbetrag den Buchwert der Beteiligung, also den Stand des Kapitalkontos, liegt ein Veräußerungsgewinn vor. Dieser Veräußerungsgewinn entsteht zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Gesellschaft, unabhängig davon, wann die Abfindung tatsächlich zur Zahlung fällig wird. Den Veräußerungsgewinn abzüglich etwaiger Veräußerungskosten hat der ausgeschiedene Gesellschafter zu versteuern.

Veräußerungsverlust

6.2 Abfindung ist geringer als der Buchwert des Anteils

Erhält der ausscheidende Gesellschafter eine Abfindung, die geringer ist als der Buchwert seines Kapitalkontos, so ist zu differenzieren, warum die Abfindung geringer ist, als der Buchwert. Falls aus privaten Gründen die Abfindung geringer als der Buchwert ausfällt, entsteht für den ausscheidenden Gesellschafter kein Veräußerungsverlust. Regelmäßig sind im Gesellschaftsvertrag Regelungen zur Kündigung und zur Abfindung enthalten. Und regelmäßig muss der ausscheidende Gesellschafter im Falle einer berechtigten außerordentlichen Hinauskündigung einen Bewertungsabschlag bei seiner Abfindung akzeptieren. Erhält der ausscheidende Gesellschafter wegen einer solchen vertraglichen Regelung eine Abfindung, die geringer ist als der Buchwert seines Kapitalkontos, erleidet er einen Veräußerungsverlust in Höhe des Differenzbetrages. Dieser Veräußerungsverlust ist mit den anderen Einkünften des ausgeschiedenen Gesellschafters grundsätzlich ausgleichsfähig.

Für den
Hinausgekündigten
unproblematisch

6.3 Abfindung des lästigen Gesellschafters (übersteigt den Buchwert)

Problematisch ist auch, wenn dem hinausgekündigten Gesellschafter grundsätzlich nur eine Abfindung zum Buchwert zustehen würde, er aber eine höhere Abfindung erhält, damit er sich gegen die Kündigung nicht wehrt. Das be-

trifft die lästigen Gesellschafter. Für den ausscheidenden Gesellschafter ist es unerheblich, warum er eine höhere Abfindung erhält, wenn die Abfindung den Betrag des Kapitalkontos übersteigt, liegt ein Veräußerungsgewinn vor.

Für die verbleibenden Gesellschafter ist diese Gestaltung aber durchaus interessant. Gelingt ihnen der Nachweis, dass es sich bei dem ausgeschiedenen Gesellschafter tatsächlich um einen lästigen Gesellschafter gehandelt hat, so kann der Differenzbetrag sofort als Betriebsausgabe abgezogen werden. Der Nachweis gelingt aber nur dann, wenn sich der ausgeschiedene Gesellschafter tatsächlich betriebsschädigend verhalten hat. Die verbleibenden Gesellschafter haben den Differenzbetrag zwischen Buchwert des übernommenen, ihnen angewachsenen Gesellschaftsanteils und Abfindungsbetrag in einer Ergänzungsbilanz darzustellen.

6.4 Negatives Kapitalkonto bei Ausscheiden

Steuerlich böse Überraschungen erleiden regelmäßig Gesellschafter, die ausscheiden und deren Kapitalkonto zum Zeitpunkt des Ausscheidens negativ ist. Gesellschaftsrechtlich ist der ausscheidende Gesellschafter den anderen zum Ausgleich verpflichtet. Wird das negative Kapitalkonto nicht ausgeglichen, so erhöht das den Veräußerungsgewinn.

7. Realteilung

Steuerlich bietet sich bei der Auflösung einer Personengesellschaft aber oftmals die Realteilung gemäß § 16 Abs. 3 S. 2 bis 4 EStG an.

7.1 Ziel der Realteilung

Die Realteilung dient letztendlich dazu, das Vermögen der bisherigen Gesellschaft so auf die Gesellschafter zu verteilen, dass diese mit diesen Wirtschaftsgütern ein neues Unternehmen gründen oder einen Betrieb weiterführen können, ohne dass ein zu versteuernder Gewinn bei den Gesellschaftern entsteht. Voraussetzung der gewinnneutralen Realteilung ist, dass die bisherige Gesellschaft beendet wird und die wesentlichen Betriebsgrundlagen in das jeweilige Betriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers übertragen werden. Die bisherige Personengesellschaft muss also beendet und alle wesentlichen Vermögensgegenstände auf die bisherigen Gesellschafter verteilt werden und diese damit eine neue Firma gründen und betreiben.

■ Hinweis

Dazu müssen aber auch tatsächlich alle wesentlichen Betriebsgrundlagen aufgeteilt werden. Keine Realteilung ist gegeben, wenn einer der Gesellschafter fast ausschließlich die wesentlichen Betriebsgrundlagen, wie Einrichtung und Patientenstamm übernimmt und der andere Gesellschafter fast ausschließlich liquide Mittel erhält.

Für die
Verbleibenden
interessant

Für die
Verbleibenden
interessant

Mehrere
selbstständige
Praxen ermöglichen

**Übernahme zu
Buchwerten****7.2 Folge der Realteilung**

Folge der Realteilung ist, dass die übernommenen Wirtschaftsgüter in der neuen Unternehmung mit den bisherigen Buchwerten angesetzt werden, also eine Aufdeckung stiller Reserven und eine Gewinnrealisierung nicht erfolgt. Allerdings ist hierbei eine Sperrfrist von drei Jahren gemäß § 16 Abs. 3 S. 2 EStG zu beachten. Wird die neue Unternehmung innerhalb von drei Jahren beendet, wird die Buchwertfortführung rückwirkend beseitigt. Damit wird der ausgeschiedene Gesellschafter so behandelt, als hätte er seinen Anteil zum Verkehrswert verkauft. Damit fällt regelmäßig ein Veräußerungsgewinn an, der zu versteuern ist, obwohl er vielleicht überhaupt kein Geld erhalten hat.

■ Hinweis

Aus steuerlichen Gründen sind also bei der Abfassung von Auseinandersetzungsvereinbarungen grundsätzlich die Kapitalkonten und ein etwaiger Veräußerungsgewinn zu berechnen. Ggf. ist als Ausscheidungsdatum nicht der 31.12. zu wählen, sondern der 1.1., um nicht Steuern bezahlen zu müssen, bevor die Abfindung überhaupt bezahlt wurde. Bei der Realteilung sind die Folgen bei der Verletzung der Sperrfrist zu regeln und eine passende Schadensersatzklausel einzufügen.

■ Mustervertrag

Auseinandersetzungsvereinbarung zur Beendigung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts

zwischen

Herrn

Dr. _____
_____ [Anschrift]
_____ [Ort]

und

Herrn

Dr. _____
_____ [Anschrift]
_____ [Ort]

betreffend die Berufsausübungsgemeinschaft

_____, _____ [Anschrift], _____ [Ort]

Präambel

Die mit Wirkung zum __.__.20__ gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts zum Betrieb der Berufsausübungsgemeinschaft (bis zum 31.12.06: Gemeinschaftspraxis) _____ Dr. _____/Dr. _____, _____ [Anschrift], _____ [Ort] wird mit Wirkung zum __.__.20__ beendet. Die Parteien werden ab __.__.20__ jeweils wieder in vertrags- und privatärztlichen Einzelpraxen an verschiedenen Standorten in _____ [Ort] tätig sein. Herr Dr. _____ verbleibt in den Räumen _____ [Anschrift].

Die Berufsausübungsgemeinschaft Dr. _____/Dr. _____ wurde mit Schreiben der Bevollmächtigten des Herrn Dr. _____ vom __.__.20__ außerordentlich zum __.__.20__, hilfsweise zum __.__.20__ ordentlich gekündigt. Herr Dr. _____ hält die Kündigung mangels eines wichtigen Grundes für unzulässig.

Die Parteien haben am __.__.20__ mit _____, _____ [Name, Anschrift, Ort], als Vermieterin einen Mietvertrag über die Räume im Anwesen _____ [Anschrift] geschlossen. Der Mietvertrag hat eine Laufzeit von ____ Jahren und ist vorher nicht kündbar. Die Mietfläche beträgt ____ m². Die Grundmiete beträgt _____ EUR pro Monat. Die monatliche Vorauszahlung für sämtliche Betriebskosten beträgt _____ EUR.

Der Gesellschaftsvertrag enthält in § 19 die Regelung, dass der „die Praxis weiterführende Vertragspartner“ verpflichtet ist, den Ausgeschiedenen von jeglicher Inanspruchnahme aus Verbindlichkeiten, die dieser als Gesellschafter gemeinsam mit ihm eingegangen ist, freizustellen. Die Parteien werden möglicherweise über diese Verpflichtung aus dem Gesellschaftsvertrag streiten, soweit es die Inanspruchnahme aus dem o.g. Mietvertrag betrifft.

Trotz der nichtanerkannten Kündigung sowie des möglichen Streits über die Freistellungsverpflichtung aus dem Gesellschaftsvertrag streben die Parteien insgesamt eine einvernehmliche und pragmatische Lösung an, um jeweils zum __.__.20__ wieder in Einzelpraxen tätig sein zu können. Dies vorausgeschickt vereinbaren die Parteien Folgendes:

§ 1 Auseinandersetzung

(1) Die Berufsausübungsgemeinschaft Dr. _____/Dr. _____ wird zum __.__.20__, 24.00 Uhr beendet. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zum Betrieb der Berufsausübungsgemeinschaft Dr. _____/Dr. _____ wird zum __.__.20__, 0.00 Uhr zu einer Auseinandersetzungsgesellschaft, die nur noch solange besteht, bis die Auseinandersetzung insgesamt beendet ist.

(2) In Kenntnis der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft und insbesondere der Werte der jeweiligen Vermögensgegenstände einigen sich die Vertragsparteien auf diese Auseinandersetzungvereinbarung.

(3) Diese Auseinandersetzungvereinbarung regelt im Folgenden die gegenseitigen Ansprüche der Parteien bei der Beendigung der Gesellschaft.

§ 2 Vermögensgegenstände

(1) Die Vermögensgegenstände, die Herr Dr. _____ in seiner Einzelpraxis weiter benutzen will, sind in Anlage 1 aufgeführt. Die Vermögensgegenstände, die Herr Dr. _____ in seiner Einzelpraxis weiter benutzen will, sind in Anlage 2 aufgeführt.

(2) Beide Parteien sind sich einig, dass die in der Anlage 1 aufgeführten Vermögensgegenstände jeweils ins Alleineigentum von Herrn Dr. _____ und die in Anlage 2 aufgeführten Vermögensgegenstände jeweils ins Alleineigentum von Herrn Dr. _____ übergehen. Herr Dr. _____ zahlt hierfür an Herrn Dr. _____ einen Betrag in Höhe von _____ EUR. Die Parteien sind sich ferner einig, dass immaterielle Vermögensgegenstände aufgrund der kurzen Dauer der Gesellschaft nicht vorhanden sind und daher nicht zum Ansatz kommen.

(3) Der Betrag von _____ EUR ist am __.__.20__ zur Zahlung fällig. Der Betrag wird weder verzinst noch hat Herr Dr. _____ Sicherheiten zu leisten.

§ 3 Verbindlichkeiten

(1) Soweit die Gesellschaft in bestehende und laufende Verträge der vormaligen beiden Einzelpraxen (Leasing-, Wartung- und sonstige Schuldverhältnisse) eingetreten (siehe Gesellschaftsvertrag § 4 Abs. 1) oder durch weitere Verträge verpflichtet worden ist, werden diese Verträge jeweils von der Einzelpraxis wieder übernommen, mit der sie ursprünglich abgeschlossen wurden. Die jeweilige Zustimmung der Vertragspartner ist einzuholen. Ist die Einholung der Zustimmung nicht möglich, so sind die Vertragspartner jeweils verpflichtet, den anderen insoweit von den vertraglichen Verbindlichkeiten freizustellen, als wäre eine Vertragsübernahme durch die jeweilige Einzelpraxis erfolgt.

(2) Sonstige Verbindlichkeiten der Gesellschaft bestehen nicht bzw. werden von den Einzelpraxen nicht übernommen.

§ 4 Personal

(1) Wie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen (§ 19 Abs. 2), übernimmt jede Vertragspartei das vormalige, in der jeweiligen Einzelpraxis tätige Personal zum __.__.20__. Sämtliche Rechte und Pflichten aus den Arbeitsverträgen gehen auf die jeweiligen Einzelpraxen als neuen Arbeitgeber zum __.__.20__ über.

(2) Herr Dr. _____ wird die Auszubildende übernehmen.

(3) Können die Vertragsparteien nach Ziff. 1 das Personal nicht oder nicht zum __.__.20__ in die jeweiligen Einzelpraxen übernehmen, weil die Mitarbeiter z.B. dem Betriebsübergang gemäß

§ 613a BGB widersprechen, so verpflichten sich die Vertragsparteien einander so zu stellen als wäre die Übernahme des Personals zum __.__.20__ erfolgt.

(4) Die Vertragsparteien werden die Mitarbeiter in einer gemeinsamen Erklärung über die beabsichtigte Beendigung der Berufsausübungsgemeinschaft und die Übernahme des Personals in die beiden Einzelpraxen unterrichten.

§ 5 Nutzung der Räumlichkeiten

(1) Herr Dr. _____ nutzt das _____ Stockwerk in dem Gebäude _____ [Anschrift] in _____ [Ort] weiterhin ab dem __.__.20__ für seine Einzelpraxis im Einvernehmen mit dem Vermieter _____ nur für einen Teil der ursprünglich von der Gesellschaft angemieteten Fläche. Die von Herrn Dr. _____ ab __.__.20__ für die Einzelpraxis benötigten Räume ergeben sich aus Anlage 3. Die von Herrn Dr. _____ nicht belegten Räume gemäß Anlage 3 darf Herr Dr. _____ über den weiteren Eingang an der Rückseite des Gebäudes nutzen.

(2) Im Einvernehmen mit dem _____ [Name] als Vermieterin beträgt die monatliche Grundmiete nach der Raumaufteilung gemäß Ziff. 1 für Herrn Dr. _____ EUR und für Herrn Dr. _____ EUR.

(3) Die Parteien sind sich einig, dass das Verbleiben von Herrn Dr. _____ in den Räumlichkeiten _____ [Anschrift] kein Vollzug und keine Ausübung des Übernahmerechts im Sinne des § 19 Abs. 6 des Gesellschaftsvertrags darstellt.

§ 6 Verpflichtung zur Wiederherstellung bei Ausbauten

(1) Herr Dr. _____ ist berechtigt und verpflichtet, die vormalig eingebrachten Gegenstände seiner Einzelpraxis als Alleineigentum wieder mitzunehmen (Anlage 2).

(2) Herr Dr. _____ ist verpflichtet, beim Ausbau sämtlicher Vermögensgegenstände und Einrichtungen den ursprünglichen Zustand der Räume wieder auf seine Kosten herzustellen. Dies gilt insbesondere für die Entfernung der _____. Die bei der Entfernung entstehenden Beeinträchtigungen der Bausubstanz sind durch Einziehen einer Trockenbauwand und ggf. Verputzarbeiten sicherzustellen. Der ursprüngliche Zustand des Raumes und seiner uneingeschränkten Nutzbarkeit ist bis zum __.__.20__ wieder herzustellen.

§ 7 Übernahme der Betriebskosten

(1) Herr Dr. _____ zahlt ___ % der monatlichen Vorauszahlungen für die gesamten Betriebskosten laut Mietvertrag (dort § 3) in Höhe von _____ EUR. Dies gilt zunächst mindestens bis einschließlich __.__.20__.

(2) Diese Verpflichtung von Herrn Dr. _____ ist unabhängig vom Ausgang des möglichen Streits über die Einstandspflicht für die Verpflichtung aus dem Mietvertrag.

§ 8 EDV-Kosten

Die auftretenden Kosten bei der Umstellung/Überspielung der EDV sowie der nötigen Aufbereitung und Aufteilung des Datenmaterials von der Berufsausübungsgemeinschaft in die beiden Einzelpraxen werden von Herrn Dr. _____ allein getragen. Die Kosten für die Erstellung neuer Briefbögen, Formulare, Stempel usw. der Einzelpraxen tragen dagegen die Vertragsparteien jeweils selbst.

§ 9 Rechnungsverwaltung

(1) Sämtliche Rechnungen an Privatpatienten werden bis __.__.20__ fakturiert. § 14 des Gesellschaftsvertrags gilt über den __.__.20__ hinaus bis zum __.__.20__. Die Überwachung der Zahlungseingänge erfolgt alle _____ Wochen durch Frau _____, die eine Liste der Zahlungseingänge an Frau _____, die Herr Dr. _____ weiter beschäftigt, weitergibt. Daneben muss Frau _____ die Mahnliste der bisherigen Berufsausübungsgemeinschaft bis zum __.__.20__ Herrn Dr. _____ vorlegen.

(2) Die Auseinandersetzungsgesellschaft unterhält bis mindestens __.__.20__ ein Konto, auf dem Zahlungseingänge erfolgen und erfasst werden und ggf. Rechtsverfolgungskosten (Mahngebühren usw.) abgebucht werden können. Das Gemeinschaftskonto hat einen Mindestsaldo von _____ EUR. Darüber hinausgehende Beträge werden monatlich unter den Parteien zu gleichen Anteilen aufgeteilt.

§ 10 Aufteilung und Abtransport der Vermögensgegenstände

(1) Instrumente und arztbezogene eingebrachte Vermögensgegenstände werden am __.__.20__ nach gemeinsamer Besichtigung und Einverständnis der Vertragsparteien getrennt und in die jeweilige Einzelpraxis gebracht.

(2) Vermögensgegenstände zur Praxisorganisation werden in der Woche ab dem __.__.20__ von jeweils einer Arzthelferin der Parteien aufgeteilt und in die jeweilige Einzelpraxis gebracht.

(3) Die im _____ Stockwerk befindlichen Vermögensgegenstände der beiden ehemaligen Einzelpraxen sind bis zum __.__.20__ zu entfernen. Die Parteien bemühen sich, den Mietvertrag über die _____ räume im Einvernehmen mit dem _____ [Name] als Vermieterin aufzuheben.

§ 11 Reichweite der Auseinsetzungsvereinbarung

(1) Beide Parteien sind sich einig, dass diese Vereinbarung alle gegenseitigen Rechte und Pflichten aus dem Gesellschaftsvertrag mit Ausnahme der Ziff. 2 regelt.

(2) Die Parteien sind sich jedoch insbesondere darüber einig, dass diese Auseinsetzungsvereinbarung keine abschließende Regelung über den noch bestehenden Mietvertrag und insbesondere einer etwaigen Einstandspflicht für die Parteien regelt. Dasselbe gilt für die Kündigung des Gesellschaftsvertrags aus wichtigem Grund.

§ 12 Schlussbestimmungen

(1) Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrags bedürfen der Schriftform.

(2) Sollten Bestimmungen dieser Auseinsetzungsvereinbarung ganz oder teilweise nicht rechtswirksam oder nicht durchführbar sein oder ihre Rechtswirksamkeit oder Durchführbarkeit später verlieren, so soll hierdurch die Gültigkeit der übrigen Bestimmungen des Vertrags nicht berührt werden. Das gleiche gilt für etwaige Vertragslücken. An Stelle der unwirksamen oder undurchführbaren Bestimmung oder zur Ausfüllung der Lücke soll eine angemessene Regelung gelten, die, soweit rechtlich möglich, dem am nächsten kommt, was die Vertragsparteien gewollt haben oder nach dem Sinn und Zweck des Vertrags gewollt haben würden, wenn sie diesen Punkt bei Abschluss des Vertrags bedacht hätten.

(3) Diese Auseinsetzungsvereinbarung tritt am __.__.20__ in Kraft, soweit nicht in dieser Auseinsetzungsvereinbarung ein früherer Zeitpunkt maßgeblich ist.

Ort, Datum, Unterschriften

Wichtiger Hinweis: Der vorliegende Mustervertrag gibt nur Anregungen und beispielhafte Formulierungen. Im Einzelfall sind weitere Detailregelungen unerlässlich.

Der Inhalt ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der in ihm behandelten Materie machen es jedoch erforderlich, Haftung und Gewähr auszuschließen.

REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an IWW Institut, Redaktion „PFB“
Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen
Fax: 02596 922-80, E-Mail: pfb@iww.de
Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet.

ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der IWW-Abonnenten-Service, Franz-Horn-Str. 2, 97091 Würzburg
Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: abo@iww.de
Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg
IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX



IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter pfb.iww.de finden Sie

- Downloads (Arbeitshilfen, Checklisten, Musterverträge u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 2004)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Melden Sie sich an, damit Sie pfb.iww.de vollständig nutzen können. Zur erstmaligen Anmeldung klicken Sie bitte oben rechts auf „Registrierung“ und lassen sich dann durch den Anmeldeprozess führen. Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

Mobile: Lesen Sie „PFB“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



Social Media: Folgen Sie „PFB“ auch auf facebook.com/pfb.iww



NEWSLETTER | Bestellen Sie die kostenlosen IWW-Newsletter im myIWW-Kundencenter von pfb.iww.de:

- IWW kompakt für Steuerberater
- BFH-Anhängige Verfahren
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen



SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: seminare.iww.de

PRAXIS FREIBERUFLER-BERATUNG (ISSN 1613-8791)

Herausgeber und Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH & Co. KG,
Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-80, E-Mail: info@iww.de, Internet: iww.de,
Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Redaktion | RA Dipl.-Finw. Horst Rönning (Chefredakteur); StB Dipl.-Volksw. Jürgen Derlath (stellv. Chefredakteur, verantwortlich);
Dipl.-Kffr. Christiane Nöcker (stellv. Chefredakteurin)

Wissenschaftlicher Beirat | RA FAMEDR Michael Frehse, Wirtschaftsmediator, Münster; RA Dr. Matthes Heller, Köln; StB vBP Karin Henze, Dortmund; StB Thomas Kettler-Eising, Köln; WP StB Dr. Rolf Leuner, Nürnberg; RA Dr. Lars Lindenau, Erlangen; RAin FAin MedR Dr. Mareike Piltz, Wirtschaftsmediatorin, Gießen

Bezugsbedingungen | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Jahr 231 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Quartalsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Bildquelle | Umschlagseite 2: René Schwerdtel (Derlath, Kreutzer)

Zitierweise | Beispiele: „Müller, PFB 11, 20“ oder „PFB 11, 20“

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen