

Auseinandersetzung von BAG

| Julia Wörner



Wird eine Arztpraxis als Berufsausübungsgemeinschaft betrieben, kommt diese irgendwann an den Punkt, dass sie in dieser Form nicht weiter betrieben werden kann – sei es, weil die Gesellschafter im Streit auseinandergehen oder weil einer der Gesellschafter aus Altersgründen ausscheidet, sei es aus dem Grund, dass die Praxis schlicht aufgelöst werden soll. In solchen Fällen hat der ausscheidende Gesellschafter¹ in der Regel einen Anspruch auf Zahlung einer Abfindung.

Wie dieser Abfindungsanspruch berechnet und die erforderliche Auseinandersetzungsbilanz erstellt wird, woraus sich die Abfindung also konkret zusammensetzt, ergibt sich in der Regel aus dem Gesellschaftsvertrag – sofern dieser hinreichend konkret formuliert ist. Letzteres ist nämlich

ein Problem, das sich bei der Auseinandersetzung einer Berufsausübungsgemeinschaft oft ergibt. Die andere Frage stellt sich von vornherein dahingehend, wie überhaupt der Gewinn ermittelt werden kann und welche Variante für die eigene Praxis die bessere darstellt. Mit diesen Themen beschäftigt sich der folgende Beitrag.

Die Gewinnermittlung bei Berufsausübungsgemeinschaften

Grundsätzlich gibt es bei ärztlichen Berufsausübungsgemeinschaften zwei in Betracht kommende Gewinnermittlungsarten: zum einen der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, zum anderen die Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) nach § 4 Abs. 3 EStG.

Wie der Name schon sagt, stellt der Gewinn beim Betriebsvermögensvergleich den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres – vermehrt um den Wert der Entnahmen in das Privatvermögen und vermindert um den Wert der Einlagen aus dem Privatvermögen – dar. Berechnet wird der Gewinn letztlich durch Bilanzierung², wobei das Prinzip der wirtschaftlichen Entstehung gilt. Dieses besagt, dass die Gewinnauswirkung eines Vorgangs immer in dem Jahr steuerlich erfasst wird, zu dem der Vorgang wirtschaftlich gehört; der Zeitpunkt von Zahlungseingängen und -abflüssen ist unerheblich.

¹ Der einfacheren Darstellung halber geht der vorliegende Beitrag von einer 2-Personen-BAG und einem ausscheidenden Gesellschafter aus. Die dargestellten Grundsätze gelten aber selbstverständlich auch für BAGs, die aus mehreren Personen bestehen, bzw. für den Fall, dass z.B. zwei Personen aus einer Mehr-Personen-BAG aussteigen.

² Bilanz = Vermögensübersicht.

Die Erstellung einer EÜR funktioniert dagegen einfacher: Hier stellt der Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dar. Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und -ausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten). Dabei gilt der Grundsatz³ des Zu- und Abflussprinzips, d.h. Einnahmen sind im Gewinn desjenigen Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen, in dem der Zufluss erfolgt (z.B. Gutschrift auf dem Bankkonto); Ausgaben sind erst in dem Wirtschaftsjahr steuerlich absetzbar, in dem sie tatsächlich geleistet worden sind (z.B. Abbuchung vom Bankkonto). Berechtigt zur Gewinnermittlung mittels EÜR sind Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch tatsächlich keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen. Sofern eine Berufsausübungsgemeinschaft – was in der Regel der Fall ist – also als Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben wird, dürfen solche Praxen ihren Gewinn auf diesem Wege ermitteln, was in der Praxis tatsächlich noch häufig gemacht wird. Egal, für welche Gewinnermittlungsart man sich entscheidet, der über die gesamte Dauer der Berufsaus-

³ Das Einkommensteuergesetz sieht Ausnahmen zu diesem Grundsatz vor, und zwar für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen/Ausgaben, die rund um den Jahreswechsel fällig und gezahlt sind, für im Voraus geleistete Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung sowie für Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter mit einer betrieblichen Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr.

Es kann schon bei der Bewertung von Großgeräten in der Praxis beginnen, dass sich die Gesellschafter nicht einig sind und so auch nicht die Höhe des Abfindungsanspruchs im Konsens aller Beteiligten berechnet werden kann. [...] Je konkreter der Gesellschaftsvertrag in diesen Punkten formuliert ist und je mehr Eventualitäten dieser berücksichtigt, desto eher lassen sich Streitigkeiten vermeiden ...

übungsgemeinschaft erwirtschaftete Totalgewinn ist am Ende nach beiden Methoden selbstverständlich gleich hoch.

Die konkrete Berechnung des Abfindungsanspruchs

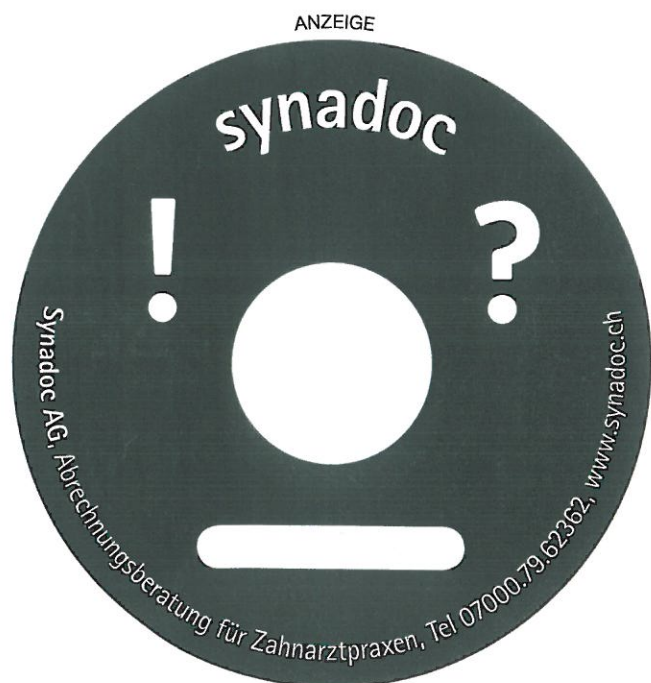
Zur Berechnung des Abfindungsanspruchs ist in aller Regel der Wert des Betriebsvermögens bzw. des jeweiligen Anteils des Ausscheidenden zu ermitteln. Nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG ist der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils für den Zeitpunkt der Veräußerung durch einen Betriebsvermögensvergleich, d.h. letztlich durch die Erstellung einer Bilanz, zu ermitteln.

Auch wenn also bisher der Gewinn der Praxis mittels EÜR ermittelt wurde, ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters ein Stichtag im Gesellschaftsvertrag festzulegen (empfehlenswert ist der letzte Kalendertag des Quartals, in dem das Ausscheiden liegt, sofern der Gesellschafter nicht zum Ende eines Quartals ausscheidet) und zu diesem Stichtag eine Bilanz nach handelsrechtlichen Grundsätzen (§§ 242 ff. HGB) zu erstellen (Stichtagsbilanz). Aus dieser Stichtagsbilanz geht die Höhe des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters hervor. Auf den Kapitalkonten werden die Gewinn- und Verlustanteile der Gesellschafter sowie deren Entnahmen in das sowie Einlagen aus dem Privatvermögen erfasst. Dem Kapitalkonto kommt in diesem Zusammenhang insofern eine wichtige Funktion zu, als es zum einen der Darstellung dient, wie sich das (steuerliche) Praxisvermögen auf die Gesellschafter verteilt, zum anderen wird der Anteil eines Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen zum Buchwert auf seinem Kapitalkonto abgebildet.

Es ist zu empfehlen, die Höhe des Abfindungsanspruchs nach der Höhe des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters in der Stichtagsbilanz, den stillen Reserven (= in der Bilanz nicht aufgeführte Geldreserven) zum Stichtag sowie der Beteiligungsquote des ausscheidenden Gesellschafters an der Gesellschaft zu bestimmen. Im Falle eines Ausscheidens aufgrund fristloser Kündigung kann eine hiervon abweichende Regelung (z.B. niedrigere Abfindungsquote) geregelt werden.

Dem ausscheidenden Gesellschafter sollte die Möglichkeit der Überprüfung der Stichtagsbilanz und des auf deren Grundlage berechneten Abfindungsanspruchs innerhalb einer zu bestimmenden Frist – möglichst bereits im Gesellschaftsvertrag – eingeräumt werden. Sollte dieser keine Einwände gegen die Stichtagsbilanz erheben, so gilt sie nach Ablauf dieser zu bestimmenden Frist als für beide Parteien verbindlich.

Selbstverständlich kommt es – gerade im Falle der im Streit auseinandergehenden Gesellschafter – oft vor, dass (auch) die Höhe des Abfindungsanspruchs zu (weiterem) Streitstoff wird, z.B. über die Höhe der stillen Reserven. Für diesen Fall sollte ebenso bereits im Gesellschafts-



vertrag das weitere Verfahren geregelt werden. Zu empfehlen ist, die Höhe der stillen Reserven auf Grundlage des Ertragswertes des Unternehmens (Unternehmenswert/immaterieller Wert/Goodwill) zu bestimmen bzw. bestimmen zu lassen. Hierfür ist die Wirtschaftsprüferkammer anzurufen und durch diese einen Wirtschaftsprüfer benennen zu lassen, der den Wert der Praxis anhand der modifizierten Ertragswertmethode bestimmt. Dabei können die Gesellschafter ihre Wertvorstellungen mitteilen, innerhalb dessen Rahmen der Wert verbindlich für die Parteien festgelegt wird. Nach der (regulären) Ertragswertmethode ist der Wert eines Unternehmens als der Barwert aller zukünftigen Nettoeinnahmen (also Einnahmen abzüglich Ausgaben) zu verstehen, die aus dem Unternehmen erzielbar sind. Bei Freiberuflern wie Ärzten ist die modifizierte Ertragswertmethode allen anderen Unternehmenswertermittlungsmethoden vorzuziehen, da der Praxiswert hier insbesondere von der/den Person/en der/s Inhaber/s geprägt wird. Im Gegensatz zur Ertragswertmethode, die von einer unbegrenzten Lebensdauer des Unternehmens ausgeht, liegt ihrer modifizierten Variante der Gedanke zugrunde, dass ein möglicher Praxiserwerber im Falle des Verkaufs der Praxis einige Jahre benötigen würde, um sich eine vergleichbare Praxis aufzubauen. Daher wird hier nur der Differenzbetrag berücksichtigt, den die bereits bestehende Praxis gegenüber einer Praxis abwirft, die sich ein möglicher Praxiserwerber selbst aufbauen könnte. Der Wert der bestehenden Praxis wird also als Barwert der Nettoüberschüsse der Praxis für vorangegangene Perioden ermittelt, wobei der Nettoüberschuss als Jahresumsatz abzüglich tatsächlicher und kalkulatorischer Kosten (z.B. Zinsen, Abschreibungen, Unternehmerlohn, Miete) definiert ist.⁴ Von diesem abgezogen wird der zu erwartende Barwert aller zukünftigen Nettoeinnahmen, um den wesentlichen Differenzbetrag zu erhalten.

⁴ Diese Definition kann auf eine mathematische Formel heruntergebrochen werden, auf deren Darstellung hier verzichtet wird.

Dieser Betrag zuzüglich des Substanzwertes (abgezinster Wert des betriebsnotwendigen Sachanlagevermögens) bildet also schließlich den Gesamtwert der Praxis. Durch die modifizierte Ertragswertmethode wird der Kapitalisierungszeitraum schlicht begrenzt und der Substanzwert damit einhergehend berücksichtigt. Darauf basierend wird die Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters letztlich berechnet.

Fazit

Auch wenn die Berechnung des Abfindungsanspruchs möglichst umfassend im Gesellschaftsvertrag geregelt ist, lassen sich natürlich nicht alle Probleme im Einzelfall vermeiden. Es kann schon bei der Bewertung von Großgeräten in der Praxis beginnen, dass sich die Gesellschafter nicht einig sind und so auch nicht die Höhe des Abfindungsanspruchs im Konsens aller Beteiligten berechnet werden kann. Daneben zeigt dieser Beitrag, dass dieses Thema – sowohl in steuerlicher als auch in rechtlicher Hinsicht – ein sehr komplexes ist. Aus unserer langjährigen Erfahrung wissen wir: Je konkreter der Gesellschaftsvertrag in diesen Punkten formuliert ist und je mehr Eventualitäten dieser berücksichtigt, desto eher lassen sich Streitigkeiten vermeiden oder zumindest auf ein Minimum begrenzen.



Infos zur Autorin

kontakt.

Julia Wörner, LL.M.

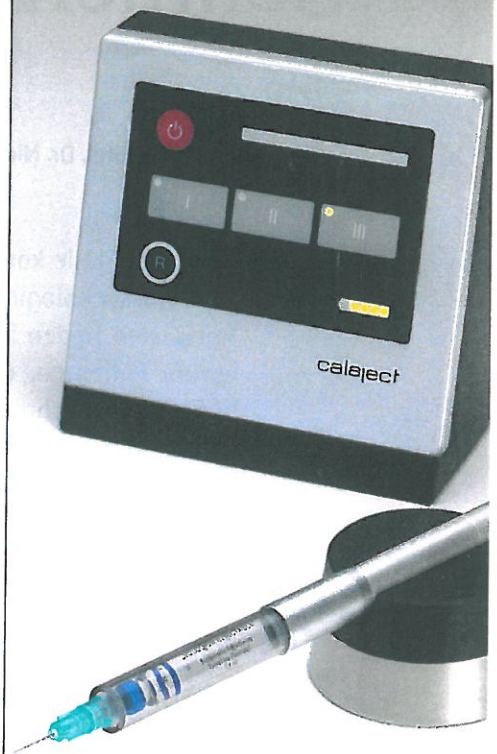
Rechtsanwältin
Master of Laws (UW-Madison, USA)

**Lyck + Pätzold.
healthcare . recht.**

Nehringstraße 2
61352 Bad Homburg
Tel.: 06172 139960
kanzlei@medizinanwaelte.de
www.medizinanwaelte.de

calaject

für schmerzfreie Injektionen



CALAJECT™ hilft schmerzfrei zu injizieren. Das Geheimnis ist ein intelligentes und sanftes Verabreichen von Lokalanästhetika. Sogar palatinale Injektionen können so ausgeführt werden, dass der Patient keinen Schmerz spürt.

- Das Handstück verbessert die Taktilität und sorgt dafür, dass Sie in einer entspannten und ergonomischen Haltung arbeiten können.
- Drei Injektionseinstellungen für die Infiltrations-, Leitungs- und intraligamentäre Anästhesie.
- Einfach und Kostengünstig in der Anwendung - keine Mehrkosten für zusätzliche Einweg-Verbrauchs-



red dot award 2014
winner

Infokontakt: Tel. 0 171 7717937 • kg@ronvig.com

RØNVIG Dental Mfg. A/S

Gl. Vejlevej 59 • DK-8721 Dagaard • Tel.: +45 70 23 34 1
Fax: +45 76 74 07 98 • email: export@ronvig.com

www.ronvig.com