

# Der Weg aus der ÜBAG

## Steuerliche Realteilung

Der Trend zur Kooperation ist bei Zahnärzten ungebrochen – die Motive hierfür liegen auf der Hand. Kosteneinsparungen, größere und modernere Praxisräume, längere Öffnungszeiten oder ein erweitertes Dienstleistungsangebot sind einige davon. Auch in puncto Praxismachfolge ist der Zusammenschluss zu einer Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) oder überörtlichen Berufsausübungsgemeinschaft (ÜBAG) beliebt, so kann der zukünftige Praxisübernehmer langsam mit Praxis und Patienten vertraut gemacht werden.

Bei der BAG oder der ÜBAG handelt es sich zivilrechtlich um eine Personengesellschaft mit Gesamthandsvermögen – meist in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Schließen sich Zahnärzte mit ihren jeweiligen Einzelpraxen an verschiedenen Standorten zusammen, wird meist eine überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft (ÜBAG) gebildet.

Die Gründung einer BAG oder ÜBAG ist im Normalfall steuerneutral möglich, sofern keiner der Partner dem anderen unmittelbar einen Kaufpreis hierfür zahlt. Vielmehr wird unterstellt, dass alle Gesellschafter gleichwertige oder zumindest in Höhe ihres Gewinnanteils gleichwertige Leistungen in die Gesellschaft einbringen.



Marc Stiebling,  
Steuerberater ETLADVISION

### Trennungs-/Auseinandersetzungsbilanz bei gleichen Anteilen

Die spätere Trennung kann auf unterschiedliche Art und Weise erfolgen. Gibt es keine gesonderte Regelung, muss zunächst von der Gewinnermittlung durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) zum Bestandsvergleich (Bilanz) übergeleitet werden. Der dadurch entstehende Gewinn wird den Partnern als laufender Gewinn oder Verlust in der Regel nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet. Im nächsten Schritt wird eine Trennungs- oder Auseinandersetzungsbilanz erstellt, bei der die Wirtschaftsgüter mit den Verkehrswerten angesetzt werden. Anhand dieser Werte wird bestimmt, welcher Wert dem einzelnen Kapitalkonto des Partners an der ÜBAG steuerneutral zuzurechnen ist. Im nächsten Schritt könnten die Praxen dann gerecht zwischen den Partnern aufgeteilt werden. Dabei sollte geprüft werden, ob ein Partner dem anderen noch einen Ausgleich bzw. eine Abfindung zahlen muss, wenn bei der Trennung andernfalls ein Ungleichgewicht verbliebe (sogenannter Spitzenausgleich). Entsprechende Ausgleichszahlungen stellen steuerpflichtige Veräußerungsgewinne dar. Unterschiede in den steuerlichen Kapitalkonten können jedoch auch ohne steuerpflichtigen Spitzenausgleich über die sogenannte Kapitalkontenanpassungsmethode zwischen den Partnern ausgeglichen werden. Sofern sich hierdurch stille Reserven von einem auf den anderen Partner verschieben, wird dies vom Gesetzgeber ausdrücklich geduldet.

Nach der Trennung können beide Freiberufler wieder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zurückkehren, wodurch dann umgekehrt zum ersten Wechsel der Gewinnermittlungsart ein laufender Verlust oder Gewinn entstehen kann. Bei der Vertragsverhandlung zur Auseinandersetzung ist also Vorsicht geboten. Für den einzelnen Partner kann sich liquiditätsmäßig ein Nachteil durch früher fällige Steuerzahlungen ergeben, wenn seiner Einzelpraxis im Verhältnis zu seinem steuerlichen Kapitalkonto weniger Buchwerte zugeordnet wurden als dem anderen Partner. Ist dies dennoch der Fall, kann

ggf. ein Ausgleich für diesen Liquiditätsnachteil angebracht sein, wenn dieser nur aus der Kapitalkontenanpassung resultiert und ansonsten sachlich nicht gerechtfertigt ist.

### Steuerneutrale Realteilung

In der Realität ist dieses Verfahren den meisten Freiberuflern jedoch zu kompliziert. Denn eigentlich will jeder Partner in Ruhe seiner eigenen Wege gehen. Daher werden die Praxen kurzerhand – ohne Zuzahlungen – zurück in die Einzelunternehmen überführt. Für diesen Fall der sogenannten Realteilung hat der Gesetzgeber angeordnet, dass die einzelnen Partner die steuerlichen Buchwerte der Praxen bzw. die Buchwerte der übernommenen Einzelwirtschaftsgüter zwingend fortzuführen haben, ohne dass hierdurch ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entsteht. Steuerlich kann dann auf eine Bilanz verzichtet werden. Allerdings hat der einzelne Berufsträger die übernommenen Wirtschaftsgüter der Praxis auch für eine siebenjährige „Wohlfhaltensphase“ unverändert in seiner Einzelpraxis zu belassen.

### Achtung bei Ausgleichszahlungen

Sind die Ertrags- und Vermögenswerte der betreffenden Praxen nicht gleichmäßig verteilt, ist den Partnern meist daran gelegen, die Einzelwirtschaftsgüter entsprechend ausgleichend auf beide Praxen zu verteilen. Externe Ausgleichszahlungen (beispielsweise aus dem Privatvermögen) als Spitzenausgleich sind allerdings für eine steuerneutrale Realteilung schädlich, denn hier wird unterstellt, dass einem der Partner stille Reserven vergütet werden. Eine Lösung könnte sein, der ÜBAG zunächst Kapital zuzuführen, um dieses Kapital den Teilbetrieben so zuzuordnen, dass diese gleichwertig sind. Hierbei ist jedoch Vorsicht geboten, da höchststrichterlich noch nicht geklärt ist, ob bzw. ab welchem Zeitpunkt eine solche Vorgehensweise als missbräuchliche Steuergestaltung anzusehen ist, da es sich hierbei im Grunde um die Umgehung eines Spitzenausgleichs handelt, der ohne diese Gestaltung vermutlich einen steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang auslösen würde.

### Ausblick

Grundsätzlich gehen aus einer Realteilung zwei Einzelpraxen hervor. Wird eine ÜBAG real geteilt, die zwar drei Mitunternehmer, aber nur zwei Standorte unterhält, ist es nach einem neueren Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) im Übrigen unschädlich, wenn aus der Personengesellschaft (ÜBAG) eine (verkleinerte) Personengesellschaft (BAG) und ein Einzelunternehmen hervorgehen.

In jedem Falle gilt: Wer künftig lieber wieder als Einzelkämpfer unterwegs sein will, sollte frühzeitig mit seinem Steuerberater beraten, ob und unter welchen Voraussetzungen eine steuerneutrale Realteilung möglich und sinnvoll ist und welche steuerlichen Konsequenzen sich aus der Trennung ergeben werden.

 [Weitere Infos](#)

**ETL ADVISA Essen**

Tel.: +49 (0) 201 / 3654830 · [www.advisa-essen.de](http://www.advisa-essen.de) · [advisa-essen@etl.de](mailto:advisa-essen@etl.de)