

BAG im Lichte neuer Gesetze

Gestaltungsbedarf und -möglichkeiten
durch KöMoG und MoPeG



BAG Berufsausübungs- gemeinschaft

Wenn Freiberufler zur Körperschaftsteuer optieren (wollen?)

1. Besteuerungsgrundsätze nach Rechtsform **1**
2. Der Optionsantrag nach § 1a KStG..... **1**
3. Die Folgen der Option für die optierende Gesellschaft .. **3**
4. Die Folgen der Option für die Gesellschafter **4**
5. Wann ist eine Option sinnvoll? **6**
6. Vergleich: Laufende Besteuerung beim Optionsmodell **8**

Ärztliche Gesellschaftsverträge im Lichte des MoPeG

1. Auswirkungen auf Bestandsverträge **12**
2. Auswirkungen auf die Neugestaltung ärztlicher
Gesellschaftsverträge **15**

Wir helfen Ihnen gern!

Es ist unsere Aufgabe, Sie mit praktischem Wissen und konkreten Empfehlungen im Beruf zu unterstützen. Manchmal bleiben dennoch Fragen offen oder Probleme ungelöst. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten – sei es bei Fragen zur Berichterstattung, zur Technik, zum digitalen Angebot oder zu Ihrem Abonnement.

**Für Fragen zur Berichterstattung:**

Jürgen Derlath
Stellv. Chefredakteur (verantwortlich)
Telefon 02596 922-29
Fax 02596 922-80
E-Mail derlath@iww.de

**Für Fragen zur Technik (Online und Mobile):**

Susanne Kreutzer
Projektleiterin Online
Telefon 02596 922-42
Fax 02596 922-99
E-Mail kreutzer@iww.de

**Für Fragen zum Abonnement:**

IWW Institut, Kundenservice
Max-Planck-Straße 7/9
97082 Würzburg
Telefon 0931 4170-472
Fax 0931 4170-463
E-Mail kontakt@iww.de

STEUEROPTIMIERUNG

Wenn Freiberufler zur Körperschaftsteuer optieren (wollen?)

von Dipl.-Finw. Marvin Gummels, Hage

| Seit 2022 können einige freiberuflich tätige Personengesellschaften auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft besteuert werden. Die Folge: Es gilt das Trennungsprinzip, der Gewinn unterliegt der Körperschaft- und Gewerbesteuer und erst bei einer „Ausschüttung“ erfolgt eine Besteuerung auf Ebene des Freiberuflers. Ab 2024 wurde der Anwendungsbereich vergrößert, sodass mehr Freiberufler optieren können. Aus diesem Grund widmet sich PFB der Optionsmöglichkeit, beleuchtet die Neuerungen und geht auch der Frage nach, wann eine Option lukrativ ist. |

1. Besteuerungsgrundsätze nach Rechtsform

Bei freiberuflich tätigen Personengesellschaften gilt das Transparenzprinzip. Das bedeutet, dass der erzielte Gewinn nicht auf Ebene der Gesellschaft, sondern nur auf Ebene des Gesellschafters der Besteuerung unterliegt – maximal zu einem Steuersatz von 45 % (§ 32a EStG). Ob der Gewinn an den Gesellschafter ausgezahlt oder im Gesellschaftsvermögen thesauriert wurde, ist dabei unerheblich.

Komplett anders werden Kapitalgesellschaften besteuert. Aufgrund des Trennungsprinzips unterliegt der Gewinn zunächst auf Ebene der Gesellschaft der Körperschaft- und Gewerbesteuer (ca. 30 %). Erst wenn der verbliebene Gewinn von etwa 70 % an den Gesellschafter ausgeschüttet wird, erfolgt auf Gesellschafterebene eine weitere Besteuerung mit 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG). Damit beträgt die totale Steuerbelastung ca. 47,5 % (30 zzgl. 70 × 25 %).

Beachten Sie | Ist geplant, den Gewinn an den Gesellschafter auszuzahlen, dann bietet eine Personengesellschaft (max. 45 % Steuerbelastung) einen Vorteil gegenüber einer Kapitalgesellschaft (totale Steuerbelastung ca. 47,5 %). Soll der Gewinn hingegen thesauriert und betrieblich reinvestiert werden, dann bietet die Kapitalgesellschaft (Steuerbelastung zunächst nur ca. 30 %) einen Vorteil.

2. Der Optionsantrag nach § 1a KStG

Bisher bestand nach Gründung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft eine Bindung an die damit zusammenhängende Besteuerungssystematik. Es konnte nur dann das System gewechselt werden, wenn z. B. durch einen Formwechsel die Gesellschaft in das andere Rechtskonstrukt überging. Das Problem daran: Der Formwechsel gilt auch zivilrechtlich und nicht bloß für die Besteuerung. Daher wurde 2022 für Personengesellschaften eine einfachere Variante zur Anwendung der für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen geschaffen und mit § 1a KStG eine Optionsmöglichkeit eingeführt. Durch diese können Personengesellschaften auf aktiv ausgeübten Antrag zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft wechseln.

Personengesellschaften – Transparenzprinzip

Kapitalgesellschaften – Trennungsprinzip

Was soll mit den Gewinnen geschehen?

Optionsmöglichkeit gilt nun auch für Freiberufler

Bislang konnten nur Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften die Option beantragen. Dieser begrenzte Gesellschaftskreis schloss viele freiberuflich tätige Personengesellschaften aus, da diese meistens als GbR agieren. Doch damit ist seit 2024 Schluss. Der optionsberechtigte Gesellschaftskreis wurde durch eine Änderung des § 1a Abs. 1 S. 1 KStG erweitert. Nun kann auch die eGbR (eingetragene GbR) – eine allen Freiberuflern zugängliche Rechtsform – zur Körperschaftsteuer optieren. Soll die Option erfolgen, muss beachtet werden, dass der Optionsantrag über einen amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung gestellt werden muss. Dabei gilt zudem eine Ausschlussfrist von einem Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Option gelten soll. Möchte also eine eGbR ab 2025 zur Körperschaftsteuer optieren, dann muss der Optionsantrag bis zum Ablauf des 30.11.24 bei dem bisher für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständigen FA gestellt werden.

PRAXISTIPP | Wurde die Option beantragt, dann ist der Antrag gemäß § 1a Abs. 1 S. 1 KStG unwiderruflich. Deshalb sollte der Antrag nicht vorschnell gestellt, sondern eingehend geprüft werden. Denn soll nach einer erklärten Option zur „normalen“ Besteuerung einer Personengesellschaft zurückgekehrt werden, dann ist diese Rückoption erst zu Beginn des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres zulässig!

Sonderregelungen für die Optionsfrist

Zudem wurden ab 2024 Sonderregelungen eingeführt für die Optionsfrist in Fällen

- der Neugründung einer Personengesellschaft und
- des Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft.

Denn weil der Optionsantrag einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden muss, für welches er erstmals gelten soll, konnte in diesen Fällen bisher nicht von Beginn an zur Körperschaftsteuer optiert werden. Deshalb gestattet der neu eingeführte § 1a Abs. 1 S. 7 KStG, dass der Antrag mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr gestellt werden kann

- im Fall einer Neugründung bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags bzw.
- im Fall eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft.

Alle Gesellschafter müssen der Option zustimmen

Zudem ist zu beachten, dass der Geschäftsführer oder steuerliche Vertreter der Personengesellschaft den Optionsantrag nicht alleine stellen kann. Denn für die Option ist grundsätzlich die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich, wobei eine notarielle Beurkundung nicht gefordert wird. Dass die Zustimmungen vorliegen, muss mit dem Optionsantrag gegenüber dem FA nachgewiesen werden. Eine Ausnahme gilt nur, wenn der Gesellschaftsvertrag für einen echten Formwechsel i. S. d. § 25 UmwStG oder für die Option nach § 1a KStG eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter vorsieht. Diese wird allerdings nur dann vom FA anerkannt, wenn die Mehrheit mindes-

tens drei Viertel der abgegebenen Stimmen beträgt. Damit steht fest: Die Gesellschafter haben das Zepter in der Hand und bestimmen selbst über die Option (mit).

3. Die Folgen der Option für die optierende Gesellschaft

Optiert eine freiberuflich tätige Personengesellschaft nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer, dann wird sie ab dem folgenden Veranlagungszeitraum wie eine Kapitalgesellschaft besteuert – mit allen damit zusammenhängenden Folgen im Bereich der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Das bedeutet, dass ab sofort das Trennungsprinzip gilt. Der erzielte Gewinn wird deshalb bereits auf Ebene der Gesellschaft besteuert und unterliegt der Körperschaftsteuer von 15 % zzgl. 5,5 % Soli (§ 23 Abs. 1 KStG). Zudem fällt auch Gewerbesteuer an (§ 2 Abs. 8 GewStG), wobei sich die Höhe der Gewerbesteuer nach dem Gewerbesteuerhebesatz der jeweiligen Gemeinde richtet. Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % beträgt die Gewerbesteuerbelastung 14 %, sodass sich insgesamt eine effektive Steuerbelastung auf Gesellschaftsebene von etwa 30 % ermittelt.

MERKE | Die Option nach § 1a KStG gilt nur für steuerliche Zwecke – mit Ausnahme der Erbschaftsteuer. Zivilrechtlich bleibt es bei einer Personengesellschaft – mit allen damit in Zusammenhang stehenden Folgen. Durch die Option kann deshalb z. B. die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter nicht umgangen werden.

Die Option selbst gilt als Formwechsel i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Das bedeutet, dass ertragsteuerlich ein Anschaffungs- und Veräußerungstatbestand fingiert wird. Die übernehmende „neue Kapitalgesellschaft“ gewährt für das in sie eingebrachte Betriebsvermögen der „alten Personengesellschaft“ neue Gesellschaftsanteile als Gegenleistung. Daraus folgt, dass grundsätzlich die in der bisherigen Gesellschaft gebildeten stillen Reserven aufzudecken und von den Gesellschaftern zu versteuern sind (Veräußerungsgewinn). Sie bilden dann bei der neuen Gesellschaft neues Abschreibungspotenzial.

Eine steuerneutrale Einbringung zum Buchwert oder eine Einbringung zum Zwischenwert ist auch möglich, allerdings nur unter den weitergehenden Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 und 2 UmwStG. Das erfordert insbesondere, dass die „neue Kapitalgesellschaft“ selbst unbeschränkt steuerpflichtig ist und auf diese alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen der „bisherigen Personengesellschaft“ übergehen.

Beachten Sie | In der Praxis gilt es hier insbesondere zu beachten, dass zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen auch Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter zählen können. Aus dem Formwechsel ergibt sich zudem, dass ein möglicherweise bestehender vortragsfähiger Gewerbeverlustr nach § 10a GewStG untergeht. Dieser Verlust lebt auch dann nicht wieder auf, wenn die optierende Gesellschaft in späteren Jahren zurück zur Besteuerung als Personengesellschaft wechseln sollte.

**Besteuerung
wie bei einer
Kapitalgesellschaft**

**Grundsatz: Aufde-
ckung der stillen
Reserven**

**Einbringung zu
Buch- oder Zwi-
schenwerten**

**Vorsicht:
Sonderbetriebs-
vermögen**

Eigenkapital
(Kapitalkonto I)
wird Nennkapital

Gewinnbesteuerung
erst bei Entnahme

Gesellschafter haben
Kapitaleinkünfte

Gesellschafter kann
zu Teileinkünftever-
fahren optieren

MERKE | Hat die optierende Personengesellschaft ihren Gewinn bisher nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt (EÜR), hat sie zum Übertragungstichtag zwingend zur Bilanzierung überzugehen. Dieser Übergangsgewinn ist laufender Gewinn des Wirtschaftsjahres, welches dem Wirtschaftsjahr der Option vorangeht. Er wird also noch nach den Grundsätzen für Personengesellschaften versteuert.

Da die Gesellschaft zivilrechtlich als Personengesellschaft fortbesteht, verfügt sie anders als eine Kapitalgesellschaft nicht über Nennkapital. Nach § 1a Abs. 2 S. 4 KStG wird daher das in der steuerlichen Schlussbilanz auf den Einbringungstichtag auszuweisende Eigenkapital auf dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG erfasst. Das gilt allerdings nicht für variable Gesellschafterkonten (z. B. Kapitalkonto II). Bei diesen handelt es sich um Verbindlichkeiten, nicht um Eigenkapital.

4. Die Folgen der Option für die Gesellschafter

Auch für die beteiligten Gesellschafter ändert sich mit der Option zur Körperschaftsteuer einiges. Denn sie sind nun keine Gesellschafter einer Personengesellschaft mehr, sondern Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft. Und damit gilt auch hier das Trennungs- und nicht mehr das Transparenzprinzip.

4.1 Laufender Gewinn der Gesellschaft

Daraus folgt, dass die von der Gesellschaft erzielten Gewinne erst dann von den Gesellschaftern versteuert werden müssen, wenn der Gewinn von diesen aus dem Gesellschaftsvermögen entnommen wird (§ 1a Abs. 3 S. 5 KStG).

■ Zum Vergleich

Bisher mussten die Gesellschafter den erzielten Gewinn unabhängig von einer Entnahme versteuern, also auch dann, wenn er auf betrieblicher Ebene reinvestiert wurde.

Zudem liegen nach einer Gewinnentnahme bzw. Ausschüttung auf Ebene des Gesellschafters nicht mehr wie bisher freiberufliche Gewinneinkünfte i. S. d. § 18 EStG, sondern Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 EStG vor (§ 1a Abs. 3 Nr. 1 KStG). Das bietet einen entscheidenden Vorteil. Denn während die freiberuflichen Gewinneinkünfte der tariflichen Einkommensteuer von bis zu 45 % unterlagen (§ 32a Abs. 1 EStG), unterliegen die Gewinnausschüttungen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Kapitalertrag nur der pauschalen Abgeltungssteuer von 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG). Und um diese Besteuerung hat sich zudem gleich die optierende Gesellschaft zu kümmern. Denn sie ist gemäß §§ 43 ff. EStG zum Einbehalt von Kapitalertragsteuern (ebenfalls 25 %) verpflichtet.

Beachten Sie | Unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG kann der Gesellschafter durch einen Antrag auch zur Besteuerung nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens optieren. Das Teileinkünfteverfahren gilt ebenfalls, wenn die Beteiligung an der Gesellschaft innerhalb eines Betriebsvermögens gehalten wird (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG).

4.2 Wegfall des Sonderbetriebsvermögens

Ferner entfällt durch die Option nach § 1a KStG das Sonderbetriebsvermögen und auch § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 zweiter Halbsatz EStG findet keine Anwendung mehr. Das bedeutet in der Praxis u. a. (siehe auch § 1a Abs. 3 KStG):

- **Tätigkeitsvergütungen** (z. B. als Geschäftsführer) stellen ab sofort keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, sondern Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar. Die optierende Gesellschaft muss damit u. a. Lohnabrechnungen erstellen, Lohnsteuern einbehalten (§§ 38 ff EStG) und der Gesellschafter kann die tatsächlichen Werbungskosten (z. B. Fahrtkosten) oder den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.230 EUR (§ 9a Nr. 1 a) EStG von den Vergütungen absetzen. Sollte für die Tätigkeit keine Vergütung im Rahmen einer Anstellung, sondern ein Gewinnvorab auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gezahlt werden, dann handelt es sich hierbei um eine kapitalertragssteuerpflichtige Gewinnausschüttung.
- **Vergütungen für der Gesellschaft eingeräumte Darlehen** stellen ab sofort nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen (25 % Steuerbelastung) und keine freiberuflichen Einkünfte (bis zu 45 % Steuerbelastung) mehr dar. In Ermangelung eines Steuerabzugs durch die Gesellschaft sind diese Einkünfte zwingend in der Steuererklärung anzugeben (§ 32d Abs. 3 EStG). Nur unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) EStG unterliegen die Kapitalerträge nicht der pauschalen Besteuerung mit 25 %, sondern der tariflichen Einkommensteuer von bis zu 45 %.
- **Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern** an die Gesellschaft (z. B. Gebäude und Grundstücke, Maschinen, Pkw) stellen ab sofort keine freiberuflichen Einkünfte mehr dar. Vielmehr handelt es sich ab sofort um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG, was zur Aufdeckung zwischenzeitlich entstandener stiller Reserven führen kann. Sollte es sich bei den Wirtschaftsgütern um wesentliche Betriebsgrundlagen handeln, dann kann dadurch bei einer parallel bestehenden personellen Verflechtung auch eine Betriebsaufspaltung begründet werden.

MERKE | Bisher wurden all diese Zahlungen gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG dem Gesamtgewinn der Personengesellschaft als Sondervergütung wieder hinzugerechnet, sodass effektiv kein Abzug als Betriebsausgabe möglich war. Durch die Option nach § 1a EStG bleiben die Zahlungen auf Ebene der optierenden Gesellschaft als Betriebsausgabe abzugsfähig und es erfolgt effektiv lediglich eine Besteuerung auf Ebene des Gesellschafters.

4.3 Verrechenbare Verluste nach § 15a EStG

Gesondert festgestellte verrechenbare Verluste i. S. d. § 15a EStG (vgl. § 18 Abs. 4 S. 2 EStG) eines Gesellschafters entfallen mit der Option. Waren Verluste der freiberuflich tätigen Personengesellschaft gemäß § 15a EStG bisher nicht abzugsfähig, sondern lediglich verrechenbar, gehen diese mit der Option zur Körperschaftsteuer unter. Sie können vom Gesellschafter nicht mehr genutzt werden. Selbst wenn die Gesellschaft in späteren Jahren zur „normalen“ Besteuerung zurückoptieren sollte, leben die Verluste nicht wieder auf.

Arbeitslohn

Kapitaleinkünfte

Einkünfte aus V&V

Wegfall
nach der Option

Keine Besteuerung
nach § 16 EStG mehr

4.4 Veräußerung der Beteiligung und §§ 16, 17 EStG

Da es sich bei der Gesellschaft ab der Option um eine Kapitalgesellschaft handelt, unterliegt die Beteiligung im Falle der späteren Veräußerung dem § 17 EStG. Das bedeutet, dass ein späterer Veräußerungsgewinn dem Teileinkünfteverfahren unterliegt und nur 60 % versteuert werden müssen – allerdings zum individuellen Grenzsteuersatz. Zudem ist es möglich, den Freibetrag des § 17 Abs. 4 EStG von bis zu 9.060 EUR zu nutzen. Gleiches gilt – mit Ausnahme des Freibetrags – wenn die Beteiligung innerhalb eines steuerlichen Betriebsvermögens gehalten wird. Im Gegenzug für diese Begünstigungen entfällt die bisher stattfindende Besteuerung nach § 16 EStG. Daraus folgt auch, dass sich der Freibetrag von bis zu 45.000 EUR (§ 16 Abs. 4 EStG), die Fünftel-Regelung (§ 34 Abs. 1 EStG) und der ermäßigte Steuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG) nicht nutzen lassen.

MERKE | Sollte sich die Beteiligung auf weniger als 1 % belaufen, dann fällt die Veräußerung regelmäßig unter § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Damit unterliegt der Veräußerungsgewinn nur der pauschalen Abgeltungsteuer von 25 %. Ein Freibetrag kann nicht abgezogen werden, wohl aber der Sparer-Pauschbetrag von bis zu 1.000 EUR. Ebenso findet das Teileinkünfteverfahren keine Anwendung.

Nachversteuerung

4.5 Thesaurierte Gewinne nach § 34a EStG

Sofern die Gesellschafter bisher von der Gewinnthesaurierung nach § 34a EStG profitiert haben, kommt es durch die Option zu einer Nachversteuerung in Höhe des thesaurierten Gewinns (§ 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG). Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt gemäß § 34a Abs. 4 EStG pauschal 25 % (wie bei Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft). Unter den Voraussetzungen des § 34a Abs. 6 S. 2 EStG ist es jedoch möglich, den Steuerbetrag auf einen Zeitraum von bis zu zehn Jahren zinslos zu stunden.

5. Wann ist eine Option sinnvoll?

Höhere Gesamtbe-
lastung bei Aus-
schüttung

Zunächst ist die Gesamtsteuerbelastung zu betrachten. Weil bei einer normal besteuerten Personengesellschaft die Ertragssteuerbelastung effektiv maximal 45 % beträgt (§ 32a EStG), bei einer optierenden Gesellschaft hingegen etwa 47,5 % fällig werden (30 % auf Ebene der Gesellschaft und 25 % auf die verbliebenen 70 %), rentiert sich eine Option unter Annahme einer vollständigen Gewinnentnahme durch die Gesellschafter nicht. Denn die Gesamtsteuerbelastung würde steigen.

Höhere Beratungs-
kosten durch Option

Zudem verursacht die Option im Vorfeld höhere Rechts- und Beratungskosten und weil nach der Option keine (kostengünstige) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG mehr möglich ist, sondern bilanziert werden muss, steigen auch die Kosten für die Buchhaltung.

Steuerstundungs-
effekt bei
Reinvestition

Vorteilhaft könnte die Option aber sein, wenn der erzielte Gewinn nicht von den Gesellschaftern entnommen, sondern auf Ebene der Gesellschaft betrieblich reinvestiert werden soll. In diesem Fall lässt sich durch die Option ein Steuerstundungseffekt bewirken. Der thesaurierte Betrag wird nicht sofort auf Gesellschafterebene mit bis zu 45 %, sondern nur auf Gesellschafts-

ebene mit ca. 30 % (KSt und GewSt) besteuert. Bei einem Gewinn von 1 Mio. EUR bedeutet das eine zunächst gewonnene betriebliche Liquidität von 150.000 EUR.

Beachten Sie | Doch dieser Vorteil kann auch ohne eine Option nach § 1a KStG erreicht werden. Nämlich durch eine Gewinnthesaurierung nach § 34a EStG. In diesem Fall unterliegt der thesaurierte Gewinn einer Besteuerung von lediglich 28,25 % – und bei einer späteren Entnahme werden infolge der Nachversteuerung weitere 25 % fällig. Der Haken: Bei § 34a EStG sind viele Steuerfallen zu beachten, da es andernfalls zu einer ungewollten vorzeitigen Nachversteuerung kommen kann.

Was damit als wirklich effektiver wirtschaftlicher Vorteil verbleibt, ist die Abkehr von § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 HS. 2 EStG. Wird die Option erklärt, entfällt das Sonderbetriebsvermögen und alle damit einhergehenden Besonderheiten bei der Besteuerung. Und das kann immense Vorteile bieten, vor allem bei Immobilien. Haben sich beispielsweise bisher drei Freiberufler zu einer GbR zusammengeschlossen und hat einer der Gesellschafter an die Gesellschaft eine Immobilie vermietet, dann handelte es sich bei dieser um Sonderbetriebsvermögen. Der Nachteil: Die stillen Reserven unterliegen später der Besteuerung. Hat die Gesellschaft hingegen nach § 1a KStG optiert, dann vermietet der Gesellschafter die Immobilie auf Basis des § 21 EStG und es entsteht kein Betriebsvermögen. Der entscheidende Vorteil: Wird die Immobilie nach zehn Jahren – oder später – veräußert, unterliegt die dabei realisierte Wertsteigerung nicht der Besteuerung. Denn § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG findet infolge der überschrittenen Spekulationsfrist keine Anwendung. Ebenfalls lässt sich durch das entfallende Sonderbetriebsvermögen auch der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von jährlich 1.230 EUR (§ 9a Nr. 1a EStG) für Geschäftsführervergütungen nutzen und Zinserträge für der Gesellschaft gewährte Darlehen unterliegen je nach Fallkonstellation lediglich mit 25 % – und nicht mit bis zu 45 % – der Besteuerung. Zudem lässt sich von den Zinserträgen der Sparer-Pauschbetrag von jährlich 1.000 EUR absetzen (§ 20 Abs. 9 EStG).

ZWISCHENFAZIT | Die Auswirkungen einer Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG sind vielfältig und bieten sicherlich auch für einige Freiberufler eine interessante Option zur steuerlichen Gestaltungsberatung. Allgemein dürften wohl am meisten gewinnstarke Gesellschaften mit einer hohen Gewinnthesaurierung von einer Option profitieren, während für Gesellschaften mit Verlustvorträgen eine Option durchweg nachteilig wäre. Es bestehen allerdings neben den geschilderten Besonderheiten noch viele weitere Probleme und spezielle Fallgestaltungen sowie durch die Option ausgelöste Sperrfristen, welche in der Praxis bedacht werden müssen. Aufgrund der Unwiderruflichkeit eines einmal gestellten Antrags sollte dieser eingehend durchdacht und die steuerlichen Folgen akribisch geprüft werden. Hilfreich ist in diesem Zusammenhang auch das Schreiben des BMF (10.11.21, IV C 2 – S 2707/21/10001). Dieses BMF-Schreiben geht im Detail auf viele Praxisprobleme ein und zeigt, welche steuerlichen Schlussfolgerungen die Finanzverwaltung bei einer Option nach § 1a KStG zieht.

Alternative:
§ 34a EStG
statt Option

Eigentlicher Vorteil:
Wegfall des Sonder-
betriebsvermögens

BMF-Schreiben
beachten!

6. Vergleich: Laufende Besteuerung beim Optionsmodell

Die Frage danach, ob die Option zur Körperschaftsteuer steuerliche Vorteile bringt oder nicht, kann nicht pauschal beantwortet werden. Es gilt wie bereits aufgezeigt eine Vielzahl von steuerlichen Sachverhalten im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu beurteilen. Hier ist daher ein vereinfachtes Musterbeispiels, wie sich die Gesamtsteuerbelastung bei einer Option zur Körperschaftsteuer im Vergleich zur Besteuerung als Personengesellschaft ändert und welche Liquiditäts- und Zinsvorteile sich ergeben. Zudem wird anhand eines zweiten Beispiels betrachtet, wie Immobiliengewinne durch die Option der Besteuerung entzogen werden.

6.1 Musterbeispiel für den Steuerbelastungsvergleich

Nachfolgend finden Sie ein Beispiel für einen Steuerbelastungsvergleich. Dieser kann auch an Ihre Personengesellschaft angepasst werden, indem Sie die unterstellten Zahlen durch Ihre ersetzen.

Veränderung der
Gesamtsteuerlast
durch Option

BMF-Schreiben
beachten!

■ Beispiel 1

Zwei ledige, konfessions- und kinderlose Ärzte betreiben ihre Arztpraxis gemeinsam in der Rechtsform einer eGbR (eingetragene GbR). Der Gewerbesteuerhebesatz in der Gemeinde beträgt 400 %. Die Arztpraxis erzielt durchschnittlich einen Gewinn vor Steuern und vor Abzug von Geschäftsführer-Vergütungen von 500.000 EUR, der zu gleichen Teilen auf die beiden Gesellschafter entfällt. Das gilt sowohl bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (EÜR) als auch nach § 4 Abs. 1 EStG (Bilanzierung). Beide Ärzte beziehen bei der eGbR ein Jahresgehalt von 150.000 EUR (monatlich 12.500 EUR) für ihre Tätigkeiten und bei ihnen fallen unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben in Höhe von jährlich 12.000 EUR an (KV/PV + Beiträge ans Versorgungswerk). Der verbleibende Gewinn wird nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet, sondern betrieblich in der Arztpraxis reinvestiert (Eröffnung weiterer Standorte und Ablösung betrieblicher Darlehen, Investitionen auf dem Kapitalmarkt). Sie fragen sich, ob die Option zur Körperschaftsteuer für die laufende Besteuerung steuerliche Vorteile bietet – und wenn ja, in welcher Höhe.

Gesellschaftsebene

	a) Besteuerung als optierende eGbR (Kapitalgesellschaft)	b) Besteuerung als „normale“ eGbR (Personengesellschaft)
Gesellschaftsebene		
Gewinn vor Steuern	500.000,00 EUR	500.000,00 EUR
Abzug Tätigkeitsvergütungen	– 300.000,00 EUR	(gibt es nicht bei PersG da SBV)w
Steuerlicher Gewinn	200.000,00 EUR	500.000,00 EUR
Körperschaftsteuer (15 %)	– 30.000,00 EUR	(gibt es nicht bei PersG)
Solidaritätszuschlag (5,5 % der KSt)	– 1.650,00 EUR	(gibt es nicht bei PersG)
Gewerbesteuer (14,0 %) (Messzahl: 3,5 %; Hebesatz: 400 %)	– 28.000,00 EUR	(entfällt da § 18 EStG)
Optierte eGbR: ausschüttbarer Rest Normale eGbR: Gewinn für Ges´er	140.350,00 EUR	500.000,00 EUR
Steuerbelastung Gesellschaftsebene	59.650,00 EUR	0,00 EUR

Gesellschafterebene (für einen Gesellschafter)		
Einkünfte aus		
Freiberuflicher Tätigkeit (1/2 v. Gewinn)	0,00 EUR	250.000,00 EUR
Arbeitnehmertätigkeit (Gf-Vergütung)	150.000,00 EUR	0,00 EUR
Arbeitnehmer-Pauschbetrag	- 1.230,00 EUR	(entfällt, kein Arbeitnehmer)
Summe	148.770,00 EUR	250.000,00 EUR
Sonderausgaben	- 12.000,00 EUR	- 12.000,00 EUR
Zu versteuerndes Einkommen	136.770,00 EUR	238.000,00 EUR
Einkommensteuer (im Jahr 2024)	46.841,00 EUR	89.357,00 EUR
Solidaritätszuschlag	2.576,25 EUR	4.914,63 EUR
Steuerbelastung für einen Gesellschafter	49.417,25 EUR	94.271,63 EUR
Steuerbelastung für beide Gesellschafter	98.834,50 EUR	188.543,26 EUR
Gesamtsteuerbelastung		
Gesellschaftsebene	59.650,00 EUR	0,00 EUR
Gesellschafterebene (für beide)	98.834,50 EUR	188.543,26 EUR
Summe	158.484,50 EUR	188.543,26 EUR
Zwischenergebnis: Im vorliegenden Fall ist die Gesamtsteuerbelastung bei Wahl einer optierenden eGbR um jährlich 30.058,76 EUR niedriger als bei Wahl einer nicht optierenden eGbR. Dieser finanzielle Vorteil beruht im Wesentlichen auf der Tatsache, dass auf Ebene der Gesellschaft ein Teil des Gewinns verbleibt, welcher nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet, sondern für betriebliche Zwecke reinvestiert wird.		

Gesellschafterebene

6.2 Fallerweiterung:

Nach fünfzehn Jahren wird der thesaurierte Gewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet.

Gewinnausschüttung
nach 15 Jahren

■ Beispiel 2

	a) Besteuerung als optierende eGbR (Kapitalgesellschaft)	b) Besteuerung als „normale“ eGbR (Personengesellschaft)
Gesellschafterebene (für einen Gesellschafter)		
Einkünfte aus Kapitalvermögen	70.175,00 EUR (140.350,00 EUR/ 2 Gesellschafter)	entfällt da der Gewinn bereits im Jahr der Realisierung vollständig versteuert wurde
Abgeltungsteuer (25 %)	17.543,75 EUR	0,00 EUR
Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer)	964,90 EUR	0,00 EUR
Summe Steuerbelastung	18.508,65 EUR	0,00 EUR
Steuerbelastung für beide zusammen	37.017,30 EUR	0,00 EUR

Durch Option
Gewinne der
Besteuerung
entziehen

Keine
Beherrschung!

Ergebnis: Die Option zur Körperschaftsteuer führt nach Ausschüttung des auf Gesellschaftsebene verbliebenen Gewinns zu einer steuerlichen Mehrbelastung von 6.958,54 EUR (37.017,30 EUR Ausschüttungsbesteuerung abzgl. bisheriger Thesaurierungsvorteil von 30.058,76 EUR). Diese steuerliche Mehrbelastung stellt jedoch effektiv keinen Nachteil für die Ärzte dar. Denn im Gegenzug ist zu beachten, dass der Gesellschaft fünfzehn Jahre lang eine zusätzliche Nettoliquidität in Höhe von 30.058,76 EUR zur Verfügung stand. Mit dieser konnten einerseits zinsfreie Investitionen vorgenommen oder andererseits lukrative Kapitalanlagen eingegangen werden. Wären die 30.058,76 EUR beispielsweise in einen Aktienfonds mit einer durchschnittlichen Rendite von 7 % investiert worden, wäre der Wert nach fünfzehn Jahren bereits auf 82.930,97 EUR gestiegen – ein Gewinn von 52.872,21 EUR. Dagegen fällt der Steuernachteil von 6.958,54 EUR doch recht mager aus. Selbst bei einer risikolosen Festgeldanlage zu derzeit marktüblichen 3,5 % wären innerhalb von 15 Jahren Erträge in Höhe von rund 20.300 EUR realisiert worden – ebenfalls ein deutliches Plus.

MERKE | Das Optionsmodell spielt seine Vorzüge vor allem dann aus, wenn der Gewinn teilweise in dem Gesellschaftsvermögen thesauriert und dort betriebswirtschaftlich sinnvoll über mehrere Jahre reinvestiert oder lukrativ auf dem Kapitalmarkt angelegt wird. Nachteilig ist das Optionsmodell hingegen, wenn der Gewinn zeitnah an die Gesellschafter ausgeschüttet wird.

6.3 Immobilien aus der Besteuerung heraushalten

Durch das bei der Körperschaftsteuer nicht vorhandene Sonderbetriebsvermögen spielt die Option zur Körperschaftsteuer jedoch noch einen weiteren und viel gravierenderen Vorteil aus. Denn Immobiliengewinne können durch die Option zur Körperschaftsteuer aus der Besteuerung herausgehalten werden. Das klappt immer dann, wenn Eigentümer der Immobilie nicht die Gesellschaft, sondern einer der Gesellschafter ist und dieser die Immobilie der Gesellschaft gegen einen Mietzins oder unentgeltlich überlässt.

Beachten Sie | Allerdings darf der die Immobilie überlassene Gesellschafter die Gesellschaft nicht beherrschen. Denn in diesem Fall würde sich typischerweise eine Betriebsaufspaltung ergeben und die Immobilie wäre über diese doch steuerverhaftet.

■ Beispiel 3

Zwei Architekten schließen sich ab Januar 2024 zusammen und betreiben gemeinsam ein Architekturbüro (eGbR – Beteiligung je Architekt 50 %). Das benötigte Betriebsgebäude hat Architekt A mit Anschaffungskosten von 700.000 EUR – auf das Gebäude entfallen 500.000 EUR – als im Januar 2024 fertiggestellter Neubau mit privaten Mitteln erworben und vermietet es an die eGbR für monatlich 2.000 EUR. Die laufenden Kosten trägt die eGbR. Sie beabsichtigen nach 20 Jahren Berufstätigkeit die eGbR aufzulösen und Architekt A möchte dann die Immobilie veräußern. Aufgrund der allgemeinen Preissteigerungen rechnet er mit einem Veräußerungserlös von 1.000.000 EUR. Sie fragen sich, ob die Option zur Körperschaftsteuer auch für die Immobilie steuerliche Vorteile bietet – und wenn ja, welche.

Lösung (eGbR als Personengesellschaft): Bei Überlassung der Immobilie durch einen Gesellschafter an die eGbR, liegt steuerliches Sonderbetriebsvermögen vor. Der Mietzins von jährlich 24.000 EUR mindert zwar den Gewinn der eGbR, wird jedoch im Sonderbetriebsvermögen des A als Ertrag erfasst. Von diesem Ertrag kann A die Gebäudeabschreibung mit jährlich 15.000 EUR abziehen ($500.000 \text{ EUR} \times 3\%$, § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG). Es verbleibt ein jährlicher steuerpflichtiger Gewinn von 9.000 EUR. Der Haken: Auch die spätere Veräußerung der Immobilie unterliegt im Sonderbetriebsvermögen des A der Besteuerung. Da der Veräußerungserlös 1.000.000 EUR und der noch nicht abgeschriebene Restbuchwert 400.000 EUR beträgt ($700.000 \text{ EUR} \text{ abzgl. } 15.000 \text{ EUR} \times 20 \text{ Jahre}$), muss A einen Gewinn von 600.000 EUR versteuern. Daraus resultiert bei einem Steuersatz von 45 % eine Steuerbelastung von 270.000 EUR (zzgl. Soli und ggf. KiSt).

Lösung (eGbR optiert zur Körperschaftsteuer): Wird die Immobilie hingegen einer optierenden eGbR überlassen, liegen gewöhnliche Mieteinkünfte vor. Der Gewinn der eGbR mindert sich folglich wie bisher auch um 24.000 EUR, allerdings muss der Gesellschafter A nun Mieteinkünfte (§ 21 EStG) nach Abzug der Abschreibung von 15.000 EUR (§ 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a EStG) in Höhe von jährlich 9.000 EUR versteuern. Im Saldo also weder ein steuerlicher Vorteil, noch ein steuerlicher Nachteil im Vergleich ohne Option. Allerdings unterliegt im Falle der Option der spätere Verkauf der Immobilie nicht der Besteuerung. Denn weil es sich um Privatvermögen handelt, kann eine Besteuerung nur nach Maßgabe des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erfolgen und hier ist bereits die zehnjährige Spekulationsfrist ausgelaufen. Ergo: Der Gewinn aus der Immobilienveräußerung von 600.000 EUR unterliegt nicht der Besteuerung und das spart 270.000 EUR Steuern (zzgl. Soli und ggf. KiSt).

Sonderbetriebs-
vermögen

Gewöhnliche
Mieteinkünfte

VERTRAGSGESTALTUNG

Ärztliche Gesellschaftsverträge im Lichte des MoPeG

von RA Vera Keisers, Münster, www.kanzlei-am-aerztehaus.de

Das am 1.1.24 in Kraft getretene Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (kurz: MoPeG) hat in vielerlei Hinsicht Auswirkung auf das Recht der Personengesellschaften. Es wirkt sich auch auf zum Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits bestehende Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften, insbesondere in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), aus. Diese Auswirkungen sollen im Folgenden zunächst beleuchtet werden. Hiernach erfolgt eine nähere Betrachtung, was es bei der Gestaltung künftiger Gesellschaftsverträge zu beachten gilt. |

Verträge wollen
ausgelegt werden

1. Auswirkungen auf Bestandsverträge

Sei es im Streit über eine Beschlussfassung, anlässlich des altersbedingten Ausscheidenswunsches eines Gesellschafters, des Todes oder der Berufsunfähigkeit eines Gesellschafters oder wegen des geplanten Beitritts eines zusätzlichen Gesellschafters – es gibt zahlreiche Konstellationen, in denen man als Berater einen teilweise bereits viele Jahre oder gar Jahrzehnte alten Gesellschaftsvertrag vorgelegt bekommt mit der Frage: „Was bedeutet das denn jetzt für unsere Situation eigentlich?“ Nicht selten geraten Steuerberater und Juristen bei der Lektüre selbst ins Rätselraten, weil Vertragsklauseln mehrdeutig, in sich widersprüchlich, unvollständig oder unverständlich sind oder weil Regelungen zur betreffenden Fragestellung schlicht fehlen. Neben dem Instrument der Vertragsauslegung wird dann häufig auf die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Grundsätze sowie auf die geltende Gesetzeslage zurückgegriffen. Nun hat sich letztere aber kürzlich in mancherlei Hinsicht drastisch geändert, sodass sich vermehrt die Frage stellen wird, wie hiermit umzugehen ist. An welchen Stellen ist auf die Gesetzeslage zurückzugreifen? Und auf welche: die alte oder die neue? Dabei ist auf den Unterschied dispositives versus zwingendes Recht zu achten.

Wille der Vertrags-
parteien hat Vorrang

1.1 Dispositive Geltung des Rechts – Vorrang des Parteienwillens

In zahlreichen Fällen wird man gar nicht so weit kommen, dass man sich mit der geänderten Gesetzeslage zu befassen hat. Denn die Auslegung des Vertrags anhand des Willens der Parteien ist grundsätzlich vorrangig vor dem Rückgriff auf die Gesetzeslage. Zumindest gilt dies, solange es sich um solche Regelungsbereiche handelt, in denen die aktuelle gesetzliche Regelung dispositiv ist, d. h. die Parteien eigene Regelungen abweichend von der Gesetzeslage treffen dürfen. Dann wird anhand der Vertragsregelungen sowie möglicherweise auch der begleitenden Überlegungen rund um den Vertragsschluss (ggf. anhand der Korrespondenz zur Vertragsgestaltung) versucht zu ermitteln, was die Parteien hier regeln wollten. Solange aufgrund der Regelungen des Vertrags erkennbar ist, was die Parteien im Hinblick auf dispositives Recht konkret vereinbaren wollten, gilt immer diese Regelung – völlig ungeachtet der gesetzlichen Regelungen und damit auch unbeschadet von Gesetzesänderungen. Kurz gesagt: Solange die Parteien sich wirksam inner-

halb des dispositiven Rechts auf eine rechtmäßige Handhabung geeinigt haben, ist kein Raum für die Anwendung des Gesetzes. In diesen Bereichen sind Gesetzesänderungen damit schlicht unerheblich.

1.1.1 Gesetzliche Regelung entfällt nachträglich

Auf diese Weise lassen sich u. a. Fälle einfach und eindeutig beantworten, in denen auf Paragraphen verwiesen wurde, die nachträglich weggefallen sind. Ein Beispiel sei § 708 BGB. Dieser regelte bisher, dass ein Gesellschafter nur im Umfang der eigenüblichen Sorgfalt haftet, also nur unter Zugrundelegung eines für ihn individuellen Haftungsmaßstabes, der sich daran bemisst, wie sorgfältig er in eigenen Angelegenheiten vorgeht. Eine solche Regelung gibt es mit Inkrafttreten des MoPeG nicht mehr. Der § 708 BGB in seiner jetzigen Fassung regelt die grundsätzliche Gestaltungsfreiheit im Hinblick auf die §§ 708-718 BGB. Aus heutiger Sicht ergibt die Formulierung also keinen Sinn mehr. Vor dem Hintergrund der früheren Regelung ist aber weiterhin deutlich, dass damit ursprünglich die Beschränkung auf die eigenübliche Sorgfalt intendiert war. An dieser Regelungsabsicht ändert sich durch den Wegfall des Paragraphen nichts. Verweist also ein Vertrag im Rahmen der Haftung auf § 708 BGB, so ist dessen Wegfall unbeachtlich, da erkennbar ist, dass die Parteien die in dieser Vorschrift seinerzeit geregelte eigenübliche Sorgfalt zum Maßstab nehmen (oder abbedingen) wollten.

Ebenso wirkt sich die in der Literatur ausufernd beleuchtete Gesetzesänderung in § 709 BGB in dieser Konsequenz schlicht nicht aus, solange insbesondere Regelungen zu den Punkten Beiträge der Gesellschafter, Beteiligungsverhältnisse, Stimmkraftverteilung und Verteilung von Gewinn und Verlust getroffen wurden, da diese konkreten Vereinbarungen weiter gelten. Der etwas sperrige und der Rechtsfolge nach teils ungewöhnlich anmutende § 709 BGB mit seiner Zweifelsregelung in Abs. 2 und der mehrstufigen Bezugnahmeregelung in Abs. 3 findet also in solchen Fällen (erfreulicherweise) keine Anwendung. Sind zu diesen Punkten hingegen keine (eindeutigen) Regelungen getroffen, empfiehlt sich hier dringend die Nachbesserung, um die in den meisten Fällen vermutlich nicht gewünschte Folge des § 709 BGB abzubedingen.

1.1.2 Statische versus dynamische Gesetzesverweise?

Kniffliger wird es bei Verweisungen aufs Gesetz, bei denen nicht erkennbar ist, ob die Parteien sich konkret auf die damalige bei Unterzeichnung geltende Gesetzeslage beziehen wollten (statische Verweisung) oder auf die zum jeweiligen Zeitpunkt geltende Fassung des Gesetzes (dynamische Verweisung). Auch hier begibt man sich wieder zunächst auf die Ebene der Auslegung: Während in dem einen Fall die Parteien vielleicht grob die Rechtslage kannten und für adäquat hielten (Hinweis auf statischen Verweis), mögen die Parteien in einem anderen Fall sich keinerlei Gedanken dazu gemacht haben, was insoweit das Gesetz regelt und wollten sich schlicht darauf verlassen, dass der Gesetzgeber wohl schon eine Regelung bereithalten wird, die der Situation angemessen ist (was für eine dynamische Verweisung sprechen kann, aber nicht muss).

Keine Nachbesserung erforderlich:
z. B. § 708 BGB

Nachbesserungen erforderlich:
z. B. § 709 BGB

Auslegungsfrage

Was wäre, wenn ...

1.1.3 Vertragslücken

Diesem „Es kommt auf den Einzelfall an“-Ergebnis lässt sich noch eine mögliche Variante hinzufügen, wenn man schließlich die Fälle der Vertragslücken betrachtet: Haben die Parteien einen bestimmten Fall schlicht gar nicht geregelt, muss man sich fragen, was sie denn vereinbart hätten, hätten sie sich mit dieser Frage befasst und diese regeln wollen. Auch hier kommt man zum einen wieder zu den beiden Möglichkeiten, dass

- a) die damalige Gesetzeslage oder
- b) die jeweilige Gesetzeslage gelten soll, ergänzt um die dritte Möglichkeit, dass
- c) man eine eigene konkrete Regelung getroffen hätte, dies aber aus irgendeinem Grund versäumt hat.

Gelebte Praxis kann
Aufschluss geben

Zur Auslegung des Vertrags wird zudem häufig auch anhand der tatsächlich gelebten Praxis ein Rückschluss möglich sein, worauf die Gesellschafter sich geeinigt haben. Doch auch insoweit können sich wieder argumentative Grenzen ergeben, etwa wenn im Vertrag das Schriftformerfordernis vereinbart ist und zugleich eine Regelung besteht, wonach die Regelungen der § 705 ff. BGB gelten sollen, soweit im Vertrag nichts hierzu geregelt ist. Denn dann ließe sich strikt argumentieren, dass kein Raum für eine konkludente Regelung durch reines Praktizieren sei, weil ja für alle nichtgeregelten Fälle das Gesetz gelten solle – ob statisch oder dynamisch fragt sich dann auch hier wieder.

Kommt man bei der Frage nach der Auslegung zu keinem klaren Ergebnis, etwa weil die eine Partei meint, man habe natürlich X gewollt, die andere Partei aber sicher ist, dass selbstverständlich Y gemeint gewesen sei, bleibt wiederum nur der Rückgriff auf die allgemein geltende Rechtslage und damit erneut die Frage: alt oder neu?

Abweichende
Regelungen sind
nichtig

1.2 Zwingende Geltung des Gesetzes

Während die vorstehenden Überlegungen sich auf Regelungen hinsichtlich dispositiven Rechts bezogen, gibt es natürlich auch Paragraphen, deren Inhalt nach heutiger Rechtslage nicht dispositiv, also zwingend und unabänderlich sind. Derartige Rechte und Pflichten, die das Gesetz unveränderlich vorschreibt, gelten immer, egal ob im Vertrag das Gegenteil oder gar nichts hierzu geregelt ist. Letzteres wird insbesondere der Regelfall sein bei solchen Rechten, die das Gesetz in dieser Form bisher gar nicht kannte.

Außerordentliches
Auflösungsrecht

Ein Beispiel ist das außerordentliche Auflösungsrecht nach § 731 BGB. Denn durch die Umstellung des Regelungsregimes weg von der Auflösung hin zu Fortsetzung und Ausscheiden hätte dem Gesellschafter innerhalb der neuen Systematik der §§ 723 ff. BGB nur noch die Möglichkeit des eigenen Ausscheidens (bzw. des Drittausschlusses) zur Verfügung gestanden, nicht aber eine Möglichkeit zur Auflösung der Gesellschaft insgesamt. Um weiterhin diese Möglichkeit der einseitig bewirkten Auslösung aufrecht zu erhalten (die ja bisher die gesetzliche Regelfolge jeder ordentlichen Kündigung war), hat der Gesetzgeber dem Gesellschafter zumindest als ultima ratio das Recht des § 731 BGB zugestanden. Ein solches Recht war bisher auch in der Gestaltungspraxis (die ja auch nach alter Gesetzeslage regelhaft von der Fortsetzung und nicht von der Auflösung ausging) nicht üblich, sodass es vermutlich

keinen einzigen Altvertrag geben wird, der eine Vereinbarung enthält, die dieser zwingenden gesetzlichen Regelung gerecht wird. Auch innerhalb dieser Verträge steht aber nun jedem Gesellschafter (ungeschrieben) das Recht nach § 731 BGB zu.

FAZIT | Insgesamt lässt sich damit festhalten: Es kommt wie in der Juristerei so häufig auf den Einzelfall an. Allgemeine Lösungen gibt es wenige. Die Auslegung geht bei dispositiven Regelungen immer vor – mit Argumentationsmöglichkeit in jede Richtung und offenem Ausgang. Wo immer sich in Bestandsverträgen Regelungen zeigen, die nicht eindeutig erkennen lassen, was sie regeln wollen und auf welche Rechtslage sie sich beziehen wollen bzw. Regelungen fehlen, empfiehlt sich dringend die saubere vertragliche Klarstellung; unter Beachtung der Schriftform versteht sich.

2. Auswirkungen auf die Neugestaltung ärztlicher Gesellschaftsverträge

In der Neugestaltung von Gesellschaftsverträgen sowie bei Gründung neuer Gesellschaften ergeben sich infolge der Änderungen durch das MoPeG zahlreiche Neuerungen. Einige besonders relevante sollen hier kurz dargestellt werden.

2.1 Rechtsform

Ein völliges Novum seit Inkrafttreten des MoPeG ist die eGbR, die eingetragene GbR, die sich von der herkömmlichen GbR lediglich dadurch unterscheidet, dass sie in dem hierfür geschaffenen Gesellschaftsregister als öffentlichem Register eingetragen ist und damit nun ebenfalls den Regeln des öffentlichen Glaubens unterliegt. Es ist daher nun auch darüber zu beraten, ob die Gesellschaft eingetragen werden muss oder freiwillig eingetragen werden sollte. Das zwingende Erfordernis besteht beispielsweise, wenn die Gesellschaft Grundstücksrechte erwerben oder übertragen soll oder wenn für die Gesellschaft die Eintragung eines anderen Umstands in ein anderes öffentliches Register ansteht, die wiederum die Voreintragung im Gesellschaftsregister erforderlich macht. Auch ohne Eintragungspflicht kann die Eintragung auf freiwilliger Basis empfehlenswert sein, beispielsweise wegen der Publizität spezieller Vertretungsregelungen oder der zeitlichen Befristung der Nachhaftung des Ausscheidenden (Beginn der Fünfjahresfrist mit Eintragung des Ausscheidenden unabhängig von der Kenntnisnahme des Gläubigers).

Beachten Sie | Gestaltet man also nun eine Gesellschaft, die bei der Rechtswahl der GbR verpflichtend ins Gesellschaftsregister einzutragen wäre oder die freiwillig eingetragen werden soll, empfiehlt sich von Beraterseite aus dringend der Hinweis auf die Möglichkeit der Gründung einer Partnerschaftsgesellschaft (PartG). Während diese als Alternative zur bisherigen GbR oft eher ein Schattendasein geführt hat, könnte sie nun als echte Alternative zur eGbR zu neuer Bedeutung gelangen. Denn der wesentliche Grund für die bisher seltene Wahl der PartG dürfte im zusätzlichen Aufwand liegen, der insbesondere mit der notariellen Tätigkeit zur Eintragung und steten Aktualisierung des Registers bei der PartG einhergeht. Hat man diesen Aufwand nun aber ohnehin, weil auch die GbR eingetragen werden muss oder eingetragen

Eingetragene GbR

Partnerschaftsgesellschaft als Alternative

Regelungen
hierzu wichtiger
denn je

werden soll, so kann stattdessen auch gleich die Partnerschaft gegründet werden. Der Vorteil dort ist die Haftungsbeschränkung nach § 8 Abs. 2 PartGG. Denn auch wenn im ärztlichen Bereich die Möglichkeit zur Beschränkung i. S. der PartGmbH nicht besteht, so kann doch zumindest diese Beschränkung auf den jeweiligen Behandler einen wesentlichen Vorteil im Einzelfall darstellen.

2.2 Stimmkraft, Beteiligungsverhältnisse, Gewinn- und Verlustbeteiligung

Während schon immer der Grundsatz galt, dass man nach Möglichkeit alles regeln und konkret festlegen sollte, was für die Gesellschaft von Bedeutung ist, so gilt dies seit Inkrafttreten des MoPeG nur noch umso mehr für die Aspekte der Stimmverteilung, der Vermögensbeteiligung, der Gewinnverteilung sowie der Beiträge der Gesellschafter (und ggf. deren Wertigkeit). Denn hierzu bestimmt nun § 709 Abs. 3 BGB:

■ § 709 Abs. 3 BGB

„Die Stimmkraft und der Anteil an Gewinn und Verlust richten sich vorrangig nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen. Sind keine Beteiligungsverhältnisse vereinbart worden, richten sie sich nach dem Verhältnis der vereinbarten Werte der Beiträge. Sind auch Werte der Beiträge nicht vereinbart worden, hat jeder Gesellschafter ohne Rücksicht auf den Wert seines Beitrags die gleiche Stimmkraft und einen gleichen Anteil am Gewinn und Verlust.“

Das über diese gestaffelte Regelung im Einzelfall zu erzielende Ergebnis mag in einigen Fällen den Interessen der Beteiligten gerecht werden. In der überwiegenden Zahl der Fälle dürfte dies aber eher nicht der Fall sein. Der Rückgriff auf Zweifelsregelungen, die in sich auch noch Meinungsverschiedenheiten Tür und Tor öffnen, sollte daher durch klare Einzelfallregelungen im Gesellschaftsvertrag von vornherein ausgeschlossen werden.

Umkehrung
von Ausnahme
und Regel ...

2.3 Ausscheiden statt Auflösung – „Ausnahme“ wird zur gesetzlichen Regel

Ein ganz wesentlicher Aspekt der Neuerungen des MoPeG betrifft die Ausscheidensregelungen. Wurde bisher nach der gesetzlichen Systematik eine GbR aufgelöst, wenn einer ihrer Gesellschafter verstarb, die Kündigung erklärte oder über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, so gilt stattdessen nun, dass der betroffene Gesellschafter ausscheidet und die Gesellschaft ohne diesen fortgeführt wird. Der Gesetzgeber macht also nun die bisher in der vertraglichen Gestaltungspraxis ohnehin schon regelmäßig geltende „Ausnahme“ (Fortsetzungsklauseln mit Ausscheidensregelung) zum gesetzlichen Regelfall.

... zieht Folge-
änderung nach sich

Diese Systematik hat der Gesetzgeber nun aber soweit zu Ende gedacht, dass er zudem einige konsequente Folgeänderungen vorgenommen hat. So soll die nach bisheriger Gesetzeslage bestehende Möglichkeit, dass ein einzelner Gesellschafter die Auflösung der Gesellschaft insgesamt bewirken können soll, aufrecht erhalten werden. In der bisher gängigen Gestaltungspraxis (Fortsetzungsklauseln mit Ausscheidensregelung) bestand diese Möglichkeit nicht, da ja die Kündigung eines Gesellschafters regelmäßig nur zu seinem eigenen Ausscheiden führte. Um also darüber hinaus eine einseitige Auflösung zu ermöglichen, wurde der neue § 731 BGB geschaffen, der besagt:

■ § 731 BGB

- „(1) Ein Gesellschafter kann die Gesellschaft jederzeit aus wichtigem Grund ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist kündigen, wenn ihm die Fortsetzung der Gesellschaft nicht zuzumuten ist. Ein wichtiger Grund liegt insbesondere vor, wenn ein anderer Gesellschafter eine ihm nach dem Gesellschaftsvertrag obliegende wesentliche Verpflichtung vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt hat oder wenn die Erfüllung einer solchen Verpflichtung unmöglich wird.
- (2) Eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag, welche das Kündigungsrecht ausschließt oder dieser Vorschrift zuwider beschränkt, ist unwirksam.“

Diese Kündigung der Gesellschaft (als Ganzes) stellt laut der Gesetzesbegründung ausdrücklich nur die ultima ratio dar, ist also subsidiär zu allen anderen zur Verfügung stehenden Gestaltungsmöglichkeiten (ordentliche oder außerordentliche Kündigung der Mitgliedschaft in der Gesellschaft, Ausschluss eines anderen Gesellschafters oder auch die Entziehung von Geschäftsführungs- bzw. Vertretungsbefugnissen).

2.4 Kündigung – die verschiedenen Arten, Begrifflichkeiten und Fristen

Zur begrifflichen Abgrenzung der verschiedenen Kündigungsmöglichkeiten hinsichtlich ihrer Rechtsfolgen differenziert der Gesetzgeber nun zwischen der Kündigung der Mitgliedschaft und der Kündigung der Gesellschaft. Da die altbekannten Formen der Kündigung (ordentliche und außerordentliche) nur noch zum Ausscheiden des Kündigenden bei Fortsetzung der Gesellschaft führen, heißen diese Kündigungsformen nun Kündigung der Mitgliedschaft. Insoweit ist auch häufig von der „Austrittskündigung“ die Rede. Die neugeschaffene Kündigung nach § 731 BGB hingegen bewirkt die Auflösung der Gesellschaft insgesamt und wird daher als Kündigung der Gesellschaft definiert. Diese wird auch als „Auflösungskündigung“ bezeichnet.

Diese Begrifflichkeiten gilt es nun, auch im Rahmen der Beratung und der Vertragsgestaltung sowie erst recht bei der Ausübung der Kündigungsrechte sauber zu trennen. Vor allem, wenn eine außerordentliche Kündigung ausgesprochen wird, ist es für alle Beteiligten ein elementarer Unterschied, ob der Kündigende hiermit lediglich sein eigenes Ausscheiden oder die Auflösung der Gesellschaft insgesamt bewirken will. Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen kann er beides und muss entsprechend deutlich machen, welche Rechtsfolge er wählt.

Zur Gestaltung der ordentlichen Kündigung sei noch darauf hingewiesen, dass diese zwar nun nicht mehr jederzeit möglich ist, sondern eine gesetzliche Frist geschaffen wurde. Mit drei Monaten zum Kalenderjahresende ist diese allerdings weiterhin sehr knapp bemessen und insbesondere im Hinblick auf etwaige Nachbesetzungsverfahren der ärztlichen Versorgungsaufträge deutlich zu kurz. Es empfiehlt sich also nach wie vor die Vereinbarung einer vertraglichen Frist, beispielsweise von neun Monaten (oder mehr) zum Kalendervierteljahresende.

Kündigung der
Gesellschaft oder
der Mitgliedschaft

Saubere
Begriffstrennung
erforderlich

Ordentliche
Kündigung mit
gesetzlicher Frist

Gesamtrechts-
nachfolge des
Letztverbleibenden

2.5 Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters – neue Gesetzesautomatik

Der neue § 712a BGB nun, dass beim Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters automatisch eine Gesamtrechtsnachfolge des Letztverbleibenden stattfindet, ohne dass es hierzu einer Übernahmeerklärung oder einer anderen freiwilligen, aktiven Handlung oder Willenserklärung bedarf. Dieser Fall war in der Auflösungssystematik des bisherigen Gesetzes nicht kodifiziert, sodass auch hier eine Neuregelung geschaffen wurde, die aber natürlich abdingbar ist. Bedingt man diese Rechtsfolge nicht ab, so hat der Letztverbleibende also keine Wahl, ob er alleine die Praxis fortführt und den Ausscheidenden für die Übernahme seines Gesellschaftersanteils abfindet. Während man diese Konstellation bei der vertraglichen Gestaltung einer ohnehin von Anfang an nur zweigliedrigen Gesellschaft zwingend vor Augen hat, kann dieses womöglich in ferner Zukunft gewählte Szenario bei mehrgliedrigen Gesellschaften eher einmal aus dem Blick geraten. Gerade dort kann dies aber letztlich zu einer fatalen Überforderung des Letztverbleibenden führen, erst recht, wenn zwischen dem Ausscheiden des Drittletzten und des Vorletzten kein nennenswert großer Zeitraum liegt. Es sollte daher immer dieses Szenario mitgedacht und geregelt werden, sei es nun über ein Wahlrecht, eine Beschränkung der Abfindung des Vorletzten oder die Möglichkeit der einseitigen Auflösungserklärung des Letztverbleibenden.

Keine einheitliche
gesetzliche
Regelung

2.6 Wechselwirkungen: Beschlussmängelstreitigkeiten und Schiedsklausel

Der Gesetzgeber hat weiterhin darauf verzichtet, eine einheitliche Regelung zur Handhabung von Beschlussmängelstreitigkeiten zu treffen. Möglich ist natürlich das Optieren zu den Regeln der §§ 109 bis 115 HGB oder auch die Vereinbarung eigener Regelungen zu Anfechtung & Co. Wichtig zu beachten ist hier aber – wie bereits zuvor – dass die Möglichkeit eines Vorgehens gegen Beschlüsse immer dazu führen kann, dass die höchstgerichtlichen Anforderungen an eventuelle Schiedsklauseln aufgrund der „Schiedsfähigkeit“-Gesetzgebung Anwendung finden. Um auf der sicheren Seite zu sein, sollte daher, wann immer der Vertrag eine solche Möglichkeit vorsieht, die Schiedsklausel so differenziert treffen, dass sie den Anforderungen der Rechtsprechung des BGH aus „Schiedsfähigkeit II“ (BGHZ 180, 221, Rz. 19) genügt. Das heißt, die Unterrichtung aller Gesellschafter über die Einleitung des Schiedsverfahrens ist zu gewährleisten, um deren Beteiligung zu ermöglichen, alle Gesellschafter müssen das Recht haben, an Auswahl und Bestimmung des Schiedsrichters mitzuwirken, und alle denselben Streitgegenstand betreffenden Beschlussmängelstreitigkeiten sind zu einem Verfahren zu verbinden, um divergierende Entscheidungen zu vermeiden.

FAZIT | Es bleibt bei der seit jeher geltenden obersten Weisheit der Vertragsgestaltung: was wichtig ist, muss ausdrücklich geregelt werden. Nur so vermeidet man Unklarheiten, Rückgriffe auf ungewünschte Auffangregelungen oder gar die Anwendung verschiedentlich auslegbarer Zweifelsregelungen. Da weiterhin das Gros der Regelungsbereiche dispositiv und damit der eigenen Gestaltung zugänglich ist, sollte hiervon im Hinblick auf die individuellen Interessen im Einzelfall Gebrauch gemacht werden. So zeigt sich im Ergebnis, dass die meisten Gestaltungen der Vergangenheit auch mit dem neuen BGB funktionieren, sofern man sie in den Begrifflichkeiten aktualisiert und abgrenzt und um neu hinzugekommene zwingende Elemente ergänzt.

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 Institut Kundenservice, Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: kontakt@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.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf iww.de/registrieren, schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher. 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 | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf iww.de/newsletter:**

■ PFB-Newsletter

■ BFH-Leitsatz-Entscheidungen

■ BGH-Leitsatz-Entscheidungen

■ IWW kompakt für Steuerberater

■ BFH-Anhängige Verfahren

**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, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-99, E-Mail: info@iww.de, Internet: iww.de, Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Redaktion | RA Dipl.-Finw. Horst Rönig (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 Ketteler-Eising, Köln; RA FAMedR Gerrit Tigges, Düsseldorf; RA Dr. Lars Lindenau, Erlangen; RAin FAin MedR Dr. Mareike Piltz, Wirtschaftsmediatorin, Gießen

Bezugsbedingungen | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 26,60 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende 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. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

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

Bildquellen | Titelseite: ©MQ-Illustrations – stock.adobe.com.; Umschlagseite 2: René Schwerdtel Fotodesign (Derlath, Kreutzer)

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

GOGREEN

Wir versenden klimafreundlich
mit der Deutschen Post

IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =
3 Nutzer**

Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

PFB Praxis Freiberufler-Beratung unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen** enthalten.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

Und so einfach geht's: Auf iww.de anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

IWW INSTITUT

In Ihrem Abonnement enthalten:
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, grafische Arbeitsblätter u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachinhalte zu Ihrem Arbeitsgebiet.
Aber nicht nur das: Ihr Abonnement enthält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Praxis/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1: Anmeldung

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter
■ www.iww.de/anmelden
Sie haben noch kein IWW Konto?
Dann registrieren Sie sich zunächst unter
■ www.iww.de/registrierung

Anmeldung

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.
max.muellermann@kanzlei.de

☐ Angemeldet bleiben

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter
■ [Mein Konto > Letzte Aktivitäten](#)
oder geben Sie den Link www.iww.de/kundencenter ein.

Mein Konto
[Letzte Aktivitäten](#)

**Kurzanleitung
herunterladen unter:
www.iww.de/s7219**