

# Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften

Gestaltungen, Modelle, Praxistipps

## Fallstricke bei Gesellschafterwechsel und Veräußerung

1.	<b>Aufnahme von Gesellschaftern gegen Gewinnvorab – eine Alternative für die Praxis?</b> .....	1
1.1	Grundsatzentscheidung des BFH.....	1
1.2	Abgrenzung: Fixbetrag .....	2
1.3	Gewinnvorab als reiner Gewinnverzicht .....	3
1.4	Gewinnvorab als Praxismodell? .....	4
2.	<b>Veräußerung von Mitunternehmeranteilen gegen Earn-out-Zahlungen</b> .....	5
2.1	Realisations- vs. Zuflussprinzip .....	5
2.2	Auswirkungen auf die Tarifbegünstigung? .....	6
2.3	Zusammenfassendes Beispiel .....	7
2.4	Handlungsoptionen .....	8
3.	<b>Steuerfalle: „Auswechseln“ von Gesellschaftern</b> .....	10
3.1	Grundsätze der An- und Abwachsung .....	10
3.2	Lösungsansätze .....	12

**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](mailto: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](mailto:kreutzer@iww.de)

LESERSERVICE



**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](mailto:kontakt@iww.de)

## MUSTERGESTALTUNGEN

## Fallstricke bei Gesellschafterwechsel und Veräußerung

von StB Jan Böttcher, LL.M., Nürnberg

| Ein Gesellschafterwechsel oder die Veräußerung von Anteilen kann steuerliche und rechtliche Fallstricke mit sich bringen. Der Beitrag beleuchtet die wesentlichen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Aspekte von Gewinnvorabmodell, Earn-out-Klauseln und Anwachsungsfällen und gibt wichtige Hinweise für die erfolgreiche Gestaltung. |

### 1. Aufnahme von Gesellschaftern gegen Gewinnvorab – eine Alternative für die Praxis?

Das „Gewinnvorab-Modell“ ist darauf gerichtet, einen Partner in ein Einzelunternehmen oder eine bestehende Sozietät ohne Zuzahlung in das Gesellschaftsvermögen aufzunehmen, ohne dass es bei den Aufnehmenden zu einem steuerpflichtigen (einmal-)Veräußerungsgewinn kommt. Damit soll insbesondere das Finanzierungshindernis der nachrückenden „Freiberuflergeneration“ gelöst werden. Daher wird dem aufgenommenen Gesellschafter ein Gesellschaftsanteil gewährt, ohne dass dieser eine Einlage in Geld zu erbringen hat. Stattdessen hat dieser einen Ausgleich für die Altgesellschafter soweit und solange zu gewährleisten, bis die Quote des Aufgenommenen durch seine Tätigkeit und andere Leistungen erbracht ist.

Der wesentliche Vorteil des Gewinnvorabmodells besteht für den Eintretenden darin, dass eine Kreditaufnahme grundsätzlich vermieden wird. Zu bedenken ist jedoch, dass dem Neugesellschafter nur ein quotaler Betrag seines Gewinnanteils für die Laufzeit der Vereinbarung auch zur Privatentnahme und somit zur Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung steht.

#### 1.1 Grundsatzentscheidung des BFH

Mit einer Entscheidung aus 2015 hat der BFH (27.10.15, VIII R 47/12, BStBl II 16, 600) grundlegend zu den ertragsteuerlichen Folgen des Hinzutritts neuer Gesellschafter im Rahmen eines Gewinnvorabmodells Stellung genommen.

Bis zur Entscheidung des BFH ist die Praxis davon ausgegangen, dass trotz der Zuweisung überquotaler Gewinnanteile kein Veräußerungsgeschäft des/der Altgesellschafter und keine Anschaffung der übergehenden stillen Reserven beim Neugesellschafter vorliege. Vielmehr sei von einer unentgeltlichen Anteilsübertragung i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG auszugehen, daher werden die Buchwerte fortgeführt und jeder Mitunternehmer erhält seinen Ergebnisanteil nach Abzug der vereinbarten Vorabgewinne für die Altgesellschafter (vgl. Treyde, PFB 09, 178).

Dieser Auffassung, welche auch durch die Finanzverwaltung anerkannt wurde, trat der BFH in seiner obigen Entscheidung entgegen. Eine Veräußerung und Anschaffung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 EStG liege auch

Vorteil des Gewinnvorab-Modells

Bis dato: Kein Veräußerungsgeschäft bei überquotaler Zuweisung

BFH stellt neue Grundsätze auf

im Fall eines aufschiebend bedingten, gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreises vor, dessen Grund und Höhe nicht bestimmbar sind. Aus der Entscheidung ergeben sich folgende Grundsätze:

- Maßgeblich für die Abgrenzung einer unentgeltlichen von einer entgeltlichen Übertragung ist die Einheitstheorie, d. h. übersteigt die Kaufpreisforderung das übergehende Kapitalkonto, liegt eine Veräußerung vor.
- Veräußerungsentgelt gemäß § 18 Abs. 2 S. 1 EStG ist dabei auch eine ausschließlich oder teilweise gewinnabhängige Kaufpreisforderung, die auf einer Abtretung von künftigen Gewinnanteilen aus einem Gewinnbezugsrecht des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils beruht. Dies gilt auch dann, wenn das Gewinnbezugsrecht dem Grunde und der Höhe nach ungewiss ist.

### 1.1.1 Steuerliche Folgen beim Altgesellschafter

Bei dem Altgesellschafter hat dies zwei Konsequenzen:

- Dieser erzielt einen (laufenden) Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 S. 1 i. V. m. § 18 Abs. 3 EStG.
- Gleichzeitig erfolgt die Einbringung des verbleibenden Mitunternehmeranteils des Altgesellschafter in eine „neue“ Mitunternehmerschaft nach § 24 UmwStG.
- Die über den allgemeinen Verteilungsschlüssel hinaus zugewiesenen Gewinnanteile (Gewinnvorab) stellen Tilgungsleistungen der Erwerber auf die Kaufpreisforderung des Altgesellschafter dar, welche im Wege eines abgekürzten Zahlungswegs (Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Altgesellschafter für die entnahmefähigen Gewinne) erbracht werden.

### 1.1.2 Steuerliche Folgen beim Neugesellschafter

Für die eintretenden Gesellschafter bedeutet das:

- Sie erwerben einen Mitunternehmeranteil – die Aufwendungen sind im Rahmen einer Ergänzungsbilanz/-rechnung als Anschaffungskosten zu aktivieren.
- Die zugewendeten Gewinnanteile stellen laufende Ergebnisanteile der Neugesellschafter dar und sind von diesen zu versteuern.

### 1.2 Abgrenzung: Fixbetrag

Werden sowohl die Gewinnvorabquote als auch der absolute Betrag, auf den sich der Gewinnvorab summieren soll, vertraglich fixiert (bspw. „Der Aufnehmende erhält x % des Gewinns, bis ein Gesamtbetrag von y erreicht ist.“), ist nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 27.10.15 davon auszugehen,

- dass die **Altgesellschafter** den fixierten Betrag sofort in voller Höhe und nicht tarifermäßig (Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils, § 16 Abs. 1 S. 2 EStG) versteuern müssen, soweit er das abgegebene Buch-

Laufender  
Veräußerungs-  
gewinn,  
gleichzeitige  
Einbringung

Anschaffungskosten  
(Ergänzungsbilanz)

Ausnahme:  
Gewinnquote und  
Absolutbetrag  
vertraglich fixiert

kapital überschreitet. Wegen der festgelegten Beträge scheidet eine Versteuerung erst im Zuflusszeitpunkt aus.

- Die **Neugesellschafter** müssen den Vorabgewinn, obwohl er ihnen vereinbarungsgemäß nicht zusteht, versteuern und den „Kaufpreis“ in Ergänzungsbilanzen (bzw. Ergänzungsrechnungen) den anteilig übernommenen Wirtschaftsgütern der Gesellschaft zuordnen und darauf AfA vornehmen (bei Freiberufler-Gesellschaften wird es sich i. d. R. um auf mindestens fünf Jahre abschreibbare Praxiswerte handeln).

**Beachten Sie** | Eine Besteuerung der Kaufpreistraten nach dem Zuflussprinzip scheidet insoweit auch in den Fällen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG aus. Unabhängig davon handelt es sich nach § 16 Abs. 1 S. 2 EStG um einen laufenden Gewinn des/der Altgesellschafter.

### 1.3 Gewinnvorab als reiner Gewinnverzicht

Wird das Gewinnvorab (klassischerweise) lediglich als Quote für einen bestimmten Zeitraum vereinbart, muss aus der Entscheidung des BFH geschlossen werden, dass auch in diesen Fällen Veräußerungs- und korrespondierende Anschaffungsvorgänge über entsprechende Mitunternehmeranteile gegeben sind. In dem klassischen Modell führt dies zu folgenden Besonderheiten (vgl. Strahl/Demuth, KSp 47, Rz. F/24 f.):

#### ■ Altgesellschafter

- Dieser verkauft praktisch einen Teilmitunternehmeranteil, die Besteuerung des (jeweiligen) Veräußerungserlöses erfolgt jedoch nach dem Zuflussprinzip (die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG scheidet aus).
- Mit der Veräußerung ist (anteilig) ein Wechsel der Gewinnermittlungsart erforderlich, falls die Sozietät vor der Aufnahme ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat.
- Soweit durch die Erweiterung bzw. Änderung der Beteiligungsquoten der Gesellschaft eine (fiktive!) neue Gesellschaft für steuerliche Zwecke entsteht, realisiert der Altgesellschafter daneben einen Einbringungsvorgang nach § 24 Abs. 1 UmwStG (= Einbringung auf eigene Rechnung).

#### ■ Neugesellschafter

- Diese erwerben spiegelbildlich jeweils Mitunternehmeranteile.
- Soweit die Zuzahlungen (= Gewinnverzicht) das auf die Neugesellschafter entfallende jeweilige Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz übersteigen, sind diese ratierlich = jährlich der entsprechenden Ergänzungsbilanz bzw. Ergänzungsrechnung des Gesellschafters zuzuschreiben (vgl. Fuhrmann, GmbHR 2006, 332).

**Beachten Sie** | Der Altgesellschafter kann den durch die Veräußerung realisierten Gewinn nicht durch eine negative Ergänzungsbilanz neutralisieren.

Zuflussprinzip  
nicht anwendbar

Das „klassische“  
Modell: Nur  
Gewinnquote  
vereinbart



Sofort absetzbare  
Gewinnvorab-  
beträge

### ■ Abschreibung Ergänzungsbilanz

Offen ist, wie die Abschreibung in der Ergänzungsbilanz zu erfolgen hat. Geht man wie hier davon aus, dass der Mitunternehmeranteil schon im Zeitpunkt des Beitritts erworben wurde und lediglich die Anschaffungskosten erst zukünftig in ungewisser Höhe entstehen, ist m. E. die jährliche Aufstockung der Anschaffungskosten jeweils auf die unveränderte Restnutzungsdauer abzuschreiben und sofort absetzbar, soweit der Gewinnvorab die Anschaffungskosten nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erhöht (wohl ebenso: Fuhrmann, GmbHR 16, 317).

**Beachten Sie** | Beträgt die Nutzungsdauer des Praxiswerts fünf Jahre, sind die im fünften Jahr nach der Aufnahme in die Gesellschaft und in den Folgejahren anfallenden Gewinnvorab beträge sofort absetzbar.

### ■ Beispiel

Der anteilige Gewinnanteil des Neugesellschafters B soll konstant 20.000 EUR/p. a. betragen. Es wurde ein auf acht Jahre befristetes Gewinnvorab zu Gunsten des A i. H. v. 50 % der zuzurechnenden Gewinne vereinbart.

Soweit die Zuzahlungen (= Gewinnverzicht) das auf die Neugesellschafter entfallende jeweilige Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz übersteigen, sind diese ratierlich = jährlich der entsprechenden Ergänzungsbilanz bzw. Ergänzungsrechnung des Gesellschafters zuzuschreiben (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, § 5 Rz. 270 „Gewinnabhängige Vergütungen“).

Die jährliche Aufstockung der Anschaffungskosten ist m. E. jeweils auf die unveränderte Restnutzungsdauer abzuschreiben und sofort absetzbar, soweit der Gewinnvorab die Anschaffungskosten nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erhöht.

M. E. ergeben sich – bei einer Nutzungsdauer des erworbenen Praxiswerts von sechs Jahren (vgl. BFH 24.2.94, IV R 33/93, BMF 15.1.95) – folgende Abschreibungsbeträge in der Ergänzungsrechnung des B.

Jahr	AK	Afa Jahr 1	Afa Jahr 2	Afa Jahr 3	Afa Jahr 4	Afa Jahr 5	Afa Jahr 6
1	10.000 EUR	1.667 EUR	1.667 EUR	1.667 EUR	1.667 EUR	1.667 EUR	1.667 EUR
2	10.000 EUR		2.000 EUR	2.000 EUR	2.000 EUR	2.000 EUR	2.000 EUR
3	10.000 EUR			2.500 EUR	2.500 EUR	2.500 EUR	2.500 EUR
4	10.000 EUR				3.333 EUR	3.333 EUR	3.333 EUR
5	10.000 EUR					5.000 EUR	5.000 EUR
6	10.000 EUR						10.000 EUR
<b>Summe</b>		<b>1.667 EUR</b>	<b>3.667 EUR</b>	<b>6.167 EUR</b>	<b>9.500 EUR</b>	<b>14.500 EUR</b>	<b>24.500 EUR</b>

In den Jahren 7 und 8 erfolgt jeweils eine „Vollabschreibung“ des Gewinnvorab.

Das Gewinnvorab-  
Modell ist nicht tot

### 1.4 Gewinnvorab als Praxismodell?

Oftmals ist in der Gestaltungspraxis die Auffassung zu hören, dass Gewinnvorabmodell sei mit der Rspr. des BFH „tot“. Das trifft nicht zu: Die steuerlichen Folgen sind nicht so wie ursprünglich gedacht (die absolut h. M ging von einem Unterfall des § 6 Abs. 3 EStG aus). Aber die nichtsteuerlichen Ziele der Gestaltung werden weiterhin erreicht. Über das Gewinnvorabmodell wird daher insbesondere Berufseinsteigern eine Ansparphase bzw. eine (oftmals schwierige) Finanzierung des Einstiegs erspart.

Im Rahmen der steuerlichen Beratung sind die Beteiligten auf folgende Besonderheiten hinzuweisen:

- Das Modell muss praktisch als „Wette“ aufgebaut sein: Die Fixierung einer bestimmten Höhe des Eintrittsgelds bzw. eine entsprechende Deckelung sind als Zahlungsmodalität zu werten, welche nicht die Anwendung des Zuflussprinzips eröffnen.
- Den/dem Altgesellschafter dürfte es aus steuerlicher Sicht relativ egal sein, ob dieser die Zahlungen nun als eigenen Gewinnanteil oder als ratierlich zufließende Kaufpreisraten zu versteuern hat. Vereinfacht zahlt dieser auf seine Gutschriften den individuellen Einkommensteuertarif.
- Der Neugesellschafter ist dagegen zwingend auf die Besonderheit der Umqualifizierung des Gewinnvorab als Kaufpreisbestandteil hinzuweisen. Es dürfte für die Mehrheit der Mandanten nicht selbsterklärend sein, dass diese Beträge zunächst in den zu versteuernden Gewinnanteil des Neugesellschafters einfließen. Das Anwachsen des AfA-Volumens (soweit man die obige Auffassung teilt) wirkt sich jedoch in den Folgejahren stark einkünftemindernd aus und führt im obigen Beispiel im Jahr 6 sogar zu einem Verlust des Gesellschafters.

## 2. Veräußerung von Mitunternehmeranteilen gegen Earn-out-Zahlungen

Werden Unternehmen oder Gesellschaftsanteile veräußert, ist neben einem fixen (Mindest-, Basis-, Bar-)Kaufpreis/Sofortentgelt oftmals auch eine zukünftig fällig werdende, variable Kaufpreiskomponente Gegenstand des Veräußerungspreises. Durch solche sog. Earn-out-Klauseln wird ein Teil des Kaufpreises variabel ausgestaltet und wirtschaftlich an die künftige Entwicklung des veräußerten Unternehmens geknüpft.

### 2.1 Realisations- vs. Zuflussprinzip

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns i. S. d. § 16 Abs. 2 EStG erfolgt grundsätzlich nach dem Realisationsprinzip, d. h. es kommt zu einer gesonderten stichtagsbezogenen Gewinnermittlung. Bei Einnahme-Überschuss-Rechnern ist aus diesem Grund ein Übergang zum Bestandsvergleich i. S. d. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG notwendig. Der Wert des Betriebsvermögens ist auf den Zeitpunkt der Veräußerung anhand der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze und in einer letzten Schlussbilanz zu ermitteln (BFH 26.3.91, VIII R 315/84).

Der BFH (9.11.23, IV R 9/21) hat für den Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i. S. d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG entschieden, dass Earn-out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreisbestandteile sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist, abweichend vom obigen Grundsatz erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen i. S. d. § 24 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG zu versteuern sind. Diese erhöhen den im Jahr der Veräußerung entstandenen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG somit nicht. Denn sei eine Schätzung des Kapitalwerts der Kaufpreisbestandteile im Veräuße-

Hinweise  
für die Beratung

Stichtagsbezogene  
Gewinnermittlung

Aktuelle  
BFH-Entscheidung

Stellungnahme des  
FinMin Schleswig-  
Holstein

rungszeitpunkt dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss, seien diese auch von der stichtagsbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG auszunehmen.

Ausdrücklich offen lässt der BFH, ob etwas anderes gelten müsse, wenn nur das Entstehen einer bereits betragsmäßig festgelegten Zahlung vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist. Das FinMin Schleswig-Holstein (20.8.24, VI 3012-S 2242-131) hat zum BFH-Urteil Stellung genommen. Hiernach sollen auf Grundlage derartiger Vereinbarungen geleistete „Earn-out-Zahlungen“ als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO bezogen auf den Veräußerungstatbestand und auf den Veräußerungsgewinn materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirken (rückwirkende Earn-out Klausel).

## 2.2 Auswirkungen auf die Tarifbegünstigung?

Streitig war im Revisionsverfahren des BFH (IV R 9/21), ob die Veräußerung eines Kommanditanteils an einer GmbH & Co. KG im Jahr der Übertragung des Anteils zu einem Veräußerungsverlust führen und die variablen, nachlaufenden Kaufpreisanteile (Earn-out-Zahlungen) lediglich der laufenden Besteuerung unterfallen würden. Wie oben dargestellt bestätigte der BFH die Auffassung der Kläger, dass die im Zuge der Übertragung des Kommanditanteils vereinbarten Kaufpreisbestandteile, welche an die Erreichung bestimmter Rohmargen geknüpft waren, erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern seien.

Verlust der  
Tarifermäßigung

### 2.2.1 Nicht rückwirkende Earn-out-Klausel

Keine Stellung musste der BFH insoweit zu der in der Praxis drängenden Frage nehmen, ob durch die Unterwerfung entsprechender variabler Kaufpreisbestandteile unter die Zuflussbesteuerung der Verlust der Tarifermäßigung i. S. d. § 34 Abs. 3 EStG („halber“ Steuersatz) droht.

Relativ unstreitig dürfte sein, dass eine Begünstigung nicht rückwirkender, dem Grunde und der Höhe nach unsicherer Earn-out-Zahlungen selbst nach §§ 16, 34 EStG mangels stichtagsbezogener Ermittlung des Gewinns ausscheidet. Vielmehr müssen die Zahlungen aufgrund der Earn-out-Klausel als nachträgliche Betriebseinnahmen (§ 24 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 oder 3 EStG) versteuert werden.

Widersprüchliche  
Bezugnahme auf den  
I. Senat des BFH

**Beachten Sie |** Etwas irritierend ist in diesem Zusammenhang, dass der IV. Senat des BFH (9.11.23, IV R 9/21) in Rz. 28 der Urteilsgründe ausdrücklich der Entscheidung des I. Senats des BFH (19.12.18, I R 71/16) folgen will. Der I. Senat hat dort jedoch die Feststellung getroffen, dass variable Kaufpreiszahlungen Teil des Veräußerungserlöses und damit zugleich Teil des Veräußerungsgewinns i. S. d. § 16 EStG sind (s. hierzu Böttcher, GStB 20, 140). Dies steht jedoch in Widerspruch zu den tragenden Gründen der Entscheidung des IV. Senats des BFH (vgl. nur den ersten Leitsatz der Entscheidung).



### 2.2.2 Rückwirkende Earn-out-Klausel

Eine andere Beurteilung wird für möglich erachtet, in denen die Earn-out-Zahlungen lediglich dem Grunde nach, nicht aber der Höhe nach ungewiss sind. Geht man in diesen Fällen mit dem FinMin Schleswig-Holstein von einer rückwirkenden Besteuerung des Veräußerungsgewinns (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) aus, sollte eine Anwendung der Begünstigungen nach §§ 16, 34 EStG aufgrund der zusammengeballten Aufdeckung der stillen Reserven greifen.

Begünstigung nach  
§§ 16, 34 EStG

### 2.3 Zusammenfassendes Beispiel

#### ■ Sachverhalt

A ist Gesellschafter einer Rechtsanwalts-GbR, zum 1.1.01 veräußert er seinen Gesellschaftsanteil (mit Zustimmung der weiteren Gesellschafter der GbR) an den B. Das durch den Steuerberater S ermittelte Kapitalkonto des A beträgt zum Übertragungstichtag 100.000 EUR; A erfüllt die persönlichen Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung nach § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 3 EStG.

Der Kaufpreis setzt sich aus einem festen Betrag i. H. v. 500.000 EUR und einem variablen Kaufpreisanteil zusammen, welchen A und B wie folgt vereinbaren:

- a) bei Erreichen einer im Vertrag festgelegten kumulierten Umsatzhöhe der Gesellschaft in den Jahren 01 und 02 verpflichtet sich der B zur Zahlung eines zusätzlichen Kaufpreises i. H. eines festgelegten Prozentsatzes des auf ihn entfallenden Umsatzanteils der Jahre 01 und 02, die Zahlung soll bei Erreichen der Umsatzgrenzen im ersten Quartal des Jahres 03 erfolgen.
- b) Wie zuvor, jedoch bei Erreichen der definierten (kumulierten) Umsatzhöhe verpflichtet sich der B dem A im ersten Quartal 03 einen weiteren Kaufpreisanteil i. H. v. 200.000 EUR zu zahlen.

#### 2.3.1 Nicht rückwirkende Earn-out-Klausel

In Variante a) ist die Höhe des Earn-out der Höhe nach ungewiss, quasi erfolgt eine nachlaufende Erfolgsbeteiligung des A nach dessen Ausscheiden aus der Gesellschaft. Kommt es somit zur Zahlung des Kaufpreisbestandteils stellt dieser tariflich nicht begünstigte nachträgliche Betriebseinnahmen i. S. d. § 24 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG dar, welche im Zeitpunkt des Zuflusses zu besteuern sind.

Earn-out der Höhe  
nach ungewiss

Fraglich ist, ob der durch den festen Kaufpreisbestandteil realisierte Veräußerungsgewinn des A i. H. v. 400.000 EUR dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG unterworfen werden kann. M. E. ist die Situation vergleichbar mit einer Veräußerung zu einem vereinbarten Festkaufpreis und einer zusätzlichen Veräußerungsrente. In einem solchen Fall hat der BFH die Tarifbegünstigung auf den Festkaufpreis angenommen (vgl. BFH 10.7.91, X R. 79/90). Da der BFH (9.11.23, IV R 9/21) ausdrücklich die Earn-out-Zahlungen als nachlaufende Betriebseinnahmen gemäß § 24 Nr. 2 EStG qualifiziert hat, spricht daher m. E. vieles für die Gewährung der Tarifbegünstigungen der §§ 16, 34 EStG auf den Fixkaufpreis.

## Nachträgliche Kaufpreisanpassung

## Formulierung als auflösende Bedingung

**Beachten Sie** | A ist zu diesem Zeitpunkt kein Gesellschafter der GbR mehr und damit auch kein Feststellungsbeteiligter der gesonderten Gewinnfeststellung der GbR. Die Erfassung der nachträglichen Betriebseinnahmen hat daher (alleinig) in der ESt-Veranlagung 03 des A zu erfolgen.

### 2.3.2 Rückwirkende Earn-out-Klausel

Zu der Variante b) hat der BFH in seiner obigen Entscheidung keine Aussage getroffen. Nach m. E. zutreffender Auffassung der FinVerw. handelt es sich um eine nachträgliche Kaufpreisanpassung, so dass ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO vorliegt (vgl. FinMin Schleswig-Holstein 20.8.24, a. a. O.). Die Zahlung des variablen (aber der Höhe nach bestimmten) Kaufpreisanparts führt somit zu einer nachträglichen Erhöhung des Veräußerungsgewinns i. S. d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i. V. m. 18 Abs. 3 EStG. Dieser sollte damit auch der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 3 EStG offen stehen (so auch Weißenbacher, DB 24 1440).

### 2.4 Handlungsoptionen

Die Entscheidung des BFH (9.11.23, IV R 9/21) trifft keine Aussagen darüber, unter welchen Voraussetzungen Earn-out-Zahlungen als gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderung zu qualifizieren und somit der Zuflussbesteuerung zu unterwerfen sind. Ebenso bleibt die für die Praxis bedeutsame Frage, ob und inwieweit die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 3 EStG Anwendung findet, unbeantwortet. Auch der Erlass des FinMin Schleswig-Holstein schafft hier keine Klarheit, sodass aktuell ein erhebliches Maß an Rechtsunsicherheit in der Beratungspraxis besteht, welches derzeit nur durch die Einholung einer (kostenpflichtigen) verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO beseitigt werden kann.

#### 2.4.1 Vereinbarung einer „negativen“ Earn-out-Zahlung

In der Beratungspraxis könnte dahin gehend als alternative Gestaltung ein „negativer“ Earn-out angedacht werden. Ketteler-Eising (DStR 22, 1633) schlägt dahin gehend die Vereinbarung der Earn-out-Zahlung als auflösende Bedingung i. S. d. § 158 BGB wie folgt vor:

- Zunächst wird ein Gesamtkaufpreis vereinbart, dessen Auszahlung jedoch in einen sofort fälligen Teilbetrag und einen gestundeten Teilbetrag aufgeteilt wird.
- Der gestundete Betrag ist erst dann zur Zahlung fällig, wenn bestimmte wirtschaftliche Bezugsgrößen in der Zukunft erreicht werden.

Wirtschaftlich stellt der gestundete Betrag somit die Earn-out-Komponente dar. Werden die vereinbarten Zielgrößen durch den Erwerber nicht erfüllt, entfällt auch der bedingte Anspruch auf Zahlung des gestundeten Kaufpreises. Nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen stellt dies ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dar, welches zu einer Korrektur des Veräußerungsgewinns im Jahr der Veräußerung führt und die Gewährung der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG nicht gefährdet.

Nachteilig an dieser Gestaltung ist, dass der Veräußerer bereits im Veräußerungszeitpunkt den gesamten Veräußerungsgewinn inkl. Earn-out zu versteuern hat, obwohl ihm die entsprechende Liquidität, wenn überhaupt, erst in späteren Veranlagungszeiträumen zufließt (hierauf weist auch Ketteler-Eising, a. a. O ausdrücklich hin).

#### 2.4.2 Vorgeschaltete Einbringung in GmbH

Zur Absicherung der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 3 EStG könnte erwogen werden, die Gesellschaft in die Rechtsform einer GmbH umzuwandeln und hierbei auf die Möglichkeit der Buchwertfortführung bzw. des Ansatzes eines Zwischenwertes nach § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG gezielt zu verzichten.

Wird ein freiberuflicher Betrieb (freiwillig) zum gemeinen Wert in eine GmbH eingebracht (§ 20 UmwStG) kann der Einbringungsgewinn auch dann im vollen Umfang der Steuerbegünstigung unterworfen werden, wenn der Einbringende selbst wieder zu 100 % an der aufnehmenden GmbH beteiligt ist. § 16 Abs. 2 S. 3 EStG findet hier aufgrund der „Abschirmwirkung“ der Kapitalgesellschaft (Durchgriffsverbot) keine Anwendung. Auf die Einstellung der Tätigkeit im örtlichen Wirkungskreis kommt es nicht an, da die GmbH künftig gewerbliche Einkünfte erzielen würde, sodass die freiberufliche Tätigkeit auch nicht mittelbar fortgeführt werden kann.

**Beachten Sie |** Die Geschäftsanteile der übernehmenden GmbH sind aufgrund der Aufdeckung der stillen Reserven nicht sperrfristbehaftet i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG; die Aufdeckung der stillen Reserven führt zu einem nach § 18 Abs. 3 i. V. m. §§ 16, 34 EStG voll tarifbegünstigten Einbringungsgewinn.

Der vermeintliche Nachteil der „Nichtabschreibungsfähigkeit“ von Anschaffungskosten aus dem Erwerb von Anteilen an einer GmbH wird vorliegend negiert, da die übernehmende GmbH die gemeinen Werte fortführt und somit auch das volle AfA-Volumen (i. d. R. aus dem Praxiswert) praktisch auch auf den Erwerber der Geschäftsanteile übergeht.

Aus dem Veräußerungserlös der Geschäftsanteile an der GmbH kann die (nachlaufenden) ESt-Belastung aus dem Einbringungsgewinn nach § 18 Abs. 3 i. V. m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG ausgeglichen werden; aus der Veräußerung der Geschäftsanteile an der GmbH selbst entsteht mangels Zuwachs weiterer stiller Reserven i. d. R. kein Veräußerungsgewinn i. S. d. § 17 Abs. 2 EStG. Bei Vereinbarung eines (nach Zuflussgrundsätzen) zu versteuernden nachlaufenden Earn-outs würde zunächst sogar ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 EStG entstehen.

Nachteilig an dieser Gestaltungsidee ist zweifelsohne, dass die GmbH nach § 8 Abs. 2 KStG nur gewerbliche Einkünfte erzielt und eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zukünftig ausscheiden würde. Daneben dürfte diese Option bei einer mehrgliedrigen Personengesellschaft nur in seltenen Fällen alle Gesellschafter „überzeugen“. Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass so viele Einbringungssachverhalte i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG gegeben sind, wie Gesellschafter bestehen. Wollen daher Altgesellschafter ihr berufliches Engagement in dem Rechtskleid einer GmbH neben den neu hinzutretenden

100 %-Beteiligung  
des Einbringenden  
an aufnehmender  
GmbH

Nachlaufende  
Einkommensteuer-  
belastung

Gesellschaftern fortführen, steht diesen, unter den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 UmwStG, selbstverständlich die Möglichkeit einer insoweit steuerneutralen Einbringung zu Buchwerten offen.

Rechtslage unklar,  
verbindliche  
Auskunft einholen

**FAZIT |** Die Entscheidung des BFH (9.11.23, IV R 9/21) schafft für die Praxis keine belastbare Klarheit für die Behandlung variabler Veräußerungsbestandteile. Zu unklar ist, welche Abgrenzungskriterien zwischen rückwirkungslosen und rückwirkenden Earn-out-Zahlungen greifen sollen und welche steuerlichen Konsequenzen hieraus zu ziehen sind. Völlig offen bleibt darüber hinaus, ob und in welchem Umfang die Vereinbarung entsprechender Earn-out-Komponenten die Tarifbegünstigung eines Veräußerungsgewinns i. S. d. § 34 Abs. 3 EStG tangieren. Auch die aktuelle Verlautbarung des FinMin Schleswig-Holstein bietet zu diesem wesentlichen Beratungsaspekt keine tauglichen Hinweise. Bis zu einer weiteren Konkretisierung der Rechtsprechungsgrundsätze durch den BFH selbst oder einer klaren Positionierung der Finanzverwaltung bleibt der Praxis daher nur die Absicherung entsprechender Vereinbarungen durch die Einholung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO oder dem Anraten eines Verzichts auf entsprechende Earn-out-Vereinbarungen bzw. der Umsetzung einer alternativen Gestaltung des Veräußerungsvorgangs.

Kein Durchgangserwerb möglich

### 3. Steuerfalle: „Auswechseln“ von Gesellschaftern

Zivilrechtlich hat ein Gesellschafter einer Personengesellschaft grundsätzlich nur einen einheitlichen Gesellschaftsanteil inne. Daraus folgt, dass bei Hinzuerwerb eines weiteren Anteils durch einen Gesellschafter der neu hinzu erworbene Anteil seine rechtliche Selbstständigkeit verliert. Damit scheidet – anders als bei dem Anteilserwerb an bspw. einer GmbH – die Möglichkeit eines Durchgangserwerbs bei Personengesellschaften aus. Diese Grundsätze greifen auch steuerrechtlich und können bei dem „Austausch“ von Gesellschaftern einer Personengesellschaft ertragsteuerlich ungewollte Folgen auslösen.

Ausscheiden und  
Anwachsung

#### 3.1 Anwachsung, Abwachsung und ertragsteuerliche Folgen

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, führt dies dazu, dass dessen Gesellschaftsbeteiligung den übrigen Gesellschaftern anwächst (vgl. § 712 Abs. 1 BGB). Handelt es sich bei dem Austretenden um den vorletzten Gesellschafter, bedeutet die Anwachsung beim einzig verbleibenden Gesellschafter dessen Gesamtrechtsnachfolge in die Rechtsstellung der Gesellschaft (vgl. § 712a BGB). Dem Ausscheidenden steht ein entsprechender Auseinandersetzungsanspruch gegen die Gesellschaft zu (vgl. § 728 Abs. 1 BGB).

Eintritt und  
Abwachsung

Spiegelbildlich erfolgt beim Eintritt eines neuen Gesellschaftern in eine Personengesellschaft eine sog. Abwachsung (vgl. § 712 Abs. 2 BGB). D. h., anders als bei der Übertragung der Mitgliedschaft findet kein abgeleiteter Rechtserwerb statt, vielmehr ist eine neue Mitgliedschaft im Wege des Beitritts zu begründen mit der Folge, dass die mitgliedschaftlichen Rechte und Pflichten der bestehenden Gesellschafter – relativ betrachtet – weniger wert werden (vgl. Könen in Koch, Personengesellschaftsrecht, § 712 BGB, Rz. 18).

Erwirbt nach diesen Grundsätzen ein an einer Personengesellschaft bereits beteiligter Gesellschafter einen weiteren Gesellschaftsanteil hinzu, vereinigen sich beide Anteile in seiner Person zu einem. Dem Gesellschafter steht daher stets nur ein einheitlicher Anteil am Gesellschaftsvermögen zu.

Veräußert ein Mitunternehmer einen Teilanteil (Bruchteil) seines Gesellschaftsanteils, ist zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ein gleichartiger Bruchteil des Kapitalkontos abzuziehen. Aufgrund der Einheitlichkeit des Mitunternehmeranteils gilt dies auch dann, wenn der Verkäufer den Mitunternehmeranteil nach und nach zu unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben hat. Aufgrund der im Zuge des Erwerb der Gesellschaftsanteile erfolgten Anwachsung i. S. d. § 712 Abs. 1 BGB haben die erworbenen Gesellschaftsanteile auch für steuerliche Zwecke ihre Selbstständigkeit verloren. Der Buchwert des veräußerten Teilgesellschaftsanteils ist daher in diesen Fällen im Wege einer Durchschnittsbewertung zu ermitteln (BFH 13.2.97, IV R 15/96, BStBl II 97, 535).

### ■ Beispiel

An der RA-PartG sind die Rechtsanwälte A, B, C und D zu jeweils 25 % als Gründungsgesellschafter beteiligt, die Kapitalkonten betragen je Gesellschafter 25.000 EUR.

D scheidet zum Ablauf des Jahres 01 aus der PartG aus, dessen Gesellschaftsanteil wächst den verbleibenden Gesellschaftern A, B und C nach § 712 BGB entsprechend an. Das Abfindungsguthaben wird nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen einvernehmlich auf 300.000 EUR ermittelt.

Im Laufe des Jahres 02 soll RA E als neuer Gesellschafter mit einer Quote von 25 % in die PartG aufgenommen werden. A, B und C veräußern dahin gehend einen entsprechenden Anteil ihres nunmehr auf jeweils 1/3 angewachsenen Gesellschaftsanteils an der PartG.

Es wird vereinbart, dass E jedem Altgesellschafter ein Entgelt i. H. v. 150.000 EUR für den Erwerb des jeweiligen Gesellschaftsanteils (je 8,33 % von 33,33 %) zu leisten hat.

Die Veräußerung eines Teils ihres Mitunternehmeranteils führt bei den Altgesellschaftern zu einer „Aufspaltung“ des Übertragungsvorgangs:

- In Höhe ihres verbleibenden Mitunternehmeranteils von jeweils 25 % bringen A, B und C diesen für steuerliche Zwecke in Anwendung des § 24 UmwStG in eine „neue“, um den Gesellschafter E erweiterte, Mitunternehmerschaft ein.

**Beachten Sie |** Nach wie vor ist unklar, ob durch die FinVerw. dahin gehend ein konkludenter Buchwertantrag der übernehmenden (erweiterten) Gesellschaft durch schlichte Fortführung der Buchwerte im Rahmen der Gewinnermittlung anerkannt wird. Auch der neue Umwandlungssteuer-Erlass (BMF 2.1.25, IV C 2-S 1978/00035/020/040) nimmt dahin gehend für Einbringungssachverhalte im Rahmen der §§ 20 ff. UmwStG keine Stel-

Anteilsvereinigung

Veräußerung eines  
Teilanteils/Bruch-  
teils

Ertragsteuerliche  
Folgen



Durchschnitts-  
bewertung  
maßgebend

lung. In der Praxis ist daher darauf zu achten, dass diese Problematik erkannt wird und ggf. die entsprechenden Buchwert-Fortführungsanträge gestellt werden (vgl. auch Böttcher, PFB 25, 42).

- Soweit die Einbringung für Rechnung des neuen Gesellschafters E erfolgt, entsteht aufgrund der gegebenen Teil-Anteils-Veräußerung bei den Altgesellschaftern jeweils ein steuerpflichtiger laufender Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 18 Abs. 3 EStG in Höhe des Veräußerungsentgeltes abzgl. des anteiligen Buchwerts des veräußerten Teil-Mitunternehmeranteils.
- Da ein Anteil an einer Personengesellschaft grundsätzlich unteilbar ist, muss der Buchwert eines veräußerten Teilgesellschaftsanteils im Wege einer Durchschnittsbewertung ermittelt werden. Mithin muss hier bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns von A, B und C vom Buchwert des jeweils gesamten Mitunternehmeranteils ausgegangen werden. A, B und C können daher nicht die Anschaffungskosten aus dem Anwachsungserwerb des Gesellschaftsanteils von D i. H. v. 300.000 EUR „durchleiten“. Dieses nach der Rechtsprechung des BFH auch dann nicht, wenn bereits im Anwachsungszeitpunkt die Absicht bestand, den hinzuerworbenen Anteil an einen anderen Mitgesellschafter zu veräußern (vgl. BFH 6.8.19, VIII R 12/16, Beschluss, BStBl II 20, 378).
- Dieser Buchwert ist im Verhältnis des veräußerten Teils zum nicht veräußerten Teil aufzuteilen. Das Buchkapital entfällt somit gleichmäßig auf den gesamten Mitunternehmeranteil. A, B und C realisieren damit jeweils einen Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 Abs. 2 EStG i. H. v. 150.000 EUR –  $(25.000 \text{ EUR} + 100.000 \text{ EUR})/4 = 118.750 \text{ EUR}$ .

**Beachten Sie** | Bei Veräußerung eines Teilanteils an einer Personengesellschaft ist die Berücksichtigung der konkreten Anschaffungskosten für diesen Anteil auch dann zu versagen, wenn dieser kurz zuvor erworben wurde. A, B und C würden in obigem Beispiel daher auch dann einen steuerlich relevanten Veräußerungsgewinn erzielen, wenn das an D geleistete Abfindungsguthaben dem Verkaufspreis gegenüber E entsprochen hätte. Hinsichtlich eines erworbenen und alsbald weiterverkauften Teilanteils ist kein Durchgangserwerb anzunehmen, der die direkte Zuordnung der auf diesen Teilanteil entfallenden Anschaffungskosten ermöglicht. Ein erworbener Teilanteil kann somit nicht gezielt und isoliert weiterverkauft werden.

### 3.2 Lösungsansätze

#### 3.2.1 Anwachsung als Anschaffungsvorgang

Zu berücksichtigen ist zunächst, dass die im Rahmen der Anwachsung des Gesellschaftsanteils auf die verbleibenden Gesellschafter zu leistende Abfindung an den ausscheidenden Gesellschafter Abfindung zu entsprechenden Anschaffungskosten der anteiligen Wirtschaftsgüter und daraus resultierenden AfA-Volumen erfolgt. Bei freiberuflichen Personenzusammenschlüssen kommt es insoweit regelmäßig zu dem Ausweis eines originär erworbenen Praxiswerts. Bei einer Weiterveräußerung des gerade angewachsenen Teil-

Erworbener  
Teilanteil kann nicht  
isoliert weiterver-  
kauft werden

Abfindungen sind  
Anschaffungskosten

Mitunternehmeranteils wird zwar grundsätzlich mangels Durchgangserwerb ein entsprechender Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nach den obig dargestellten Grundsätzen ausgelöst, diesem stehen jedoch entsprechende ratierliche Betriebsausgaben aus dem gehobenen AfA-Potenzial gegenüber. Gerade bei Freiberufler-Gesellschaften ohne Grundbesitz ergibt sich bei linearen Grenzsteuersätzen der Mitunternehmer somit „nur“ ein Zinseffekt aufgrund einer zusätzlichen vorübergehenden Liquiditätsbelastung aus der Versteuerung des Veräußerungserlöses (so zutreffend Kettler-Eising, NWB 21, 2297). Dennoch darf hierbei natürlich nicht außer Acht gelassen werden, dass das Entstehen bzw. die Höhe des Veräußerungsgewinns für die Beteiligten sicherlich „überraschend“ ist, da von einem faktischen Durchgangserwerb ausgegangen werden dürfte, welcher zivil- und steuerrechtlich jedoch gerade nicht gegeben ist.

**Beachten Sie |** Im Fall des Beschlusses des BFH (6.8.19, VIII R 12/16, BStBl II 20, 378) wurden für die verbleibenden Mitunternehmer entsprechende Ergänzungsrechnungen erstellt. Die Bildung einer Ergänzungsbilanz bzw. -rechnung wird im Allgemeinen nur dann erforderlich, wenn Sachverhalte, die das Gesamthandsvermögen betreffen, sich nicht auf die steuerliche Gewinnermittlung der Gesellschaft, sondern nur auf die Einkünfte des Gesellschafters auswirken (Kahle, FR 13, 873). Im Rahmen eines Anwachsungserwerbs ist somit die Bildung entsprechender Ergänzungsrechnungen m. E. nicht erforderlich, da diese Vorgänge nicht zu Wertdifferenzen in den Anschaffungskosten zwischen den (verbleibenden) Mitunternehmern führen.

### 3.2.2 Vermeidung der Anwachsung

Von daher könnte im Vorfeld des Ausscheidens von Altgesellschaftern und dem nachfolgend geplanten Eintritt von Neugesellschaftern zur „Wiederherstellung“ der alten Gesellschafterstruktur angeregt werden, dass es erst gar nicht zu einer Anwachsung der Gesellschaftsanteile auf die verbleibenden Gesellschafter kommt, sondern der Gesellschaftsanteil des ausscheidenden Gesellschafters direkt an den Neugesellschafter als Erwerber verkauft und übertragen wird. Sollten die verbleibenden Gesellschafter wie im obigen Beispiel einen höheren Einstiegspreis für den Neugesellschafter fordern, als es dem eigentlichen Abfindungsanspruch des ausscheidenden Gesellschafters entspricht, könnte eine entsprechende Aufteilung des Kaufpreises erfolgen. Allerdings legen die Altgesellschafter damit eine entsprechende Diskrepanz zwischen Abfindung und Kaufpreis offen, was allen Beteiligten bewusst sein muss.

Dem Beschluss des BFH (6.8.19, VIII R 12/16, BStBl II 20, 378) lag ein im Ergebnis vergleichbarer Sachverhalt dergestalt zu Grunde. Hier war ein Gesellschafter einer (freiberuflichen) Personengesellschaft tödlich verunglückte und der Gesellschaftsvertrag sah (berufsüblich) eine Fortsetzung der Gesellschaft ohne die Erben verbunden mit einem Abfindungsanspruch der Erben vor. Es kam zunächst zur Anwachsung des Gesellschaftsanteils bei den bisherigen Gesellschaftern. Die nachfolgende Veräußerung entsprechender Teil-Mitunternehmeranteile an einen nachrückenden Neugesellschafter führte dann nach den obig dargestellten Grundsätzen nicht zu einem „Durch-

Keine Ergänzungsrechnungen bei Anwachsungserwerb

Der Neue erwirbt den Gesellschaftsanteil vom Ausscheidenden

Zwischenschaltung  
einer GbR

gangserwerb“ des Gesellschaftsanteils des von Todes wegen aus der Gesellschaft ausgeschiedenen Gesellschafters und somit zu einem (unerwarteten) Veräußerungsgewinn der Altgesellschafter im Zuge der entgeltlichen Aufnahme des Neugesellschafters.

### 3.2.3 Treuhanderwerb

Röhrig/Lindow/Zahn (EStB 20, 180) schlagen zur Vermeidung einer Anwachsung des Gesellschaftsanteils die Installation eines Treuhandmodells in der Form einer zwischengeschalteten GbR vor, welche zunächst von allen Altgesellschaftern aufschiebend bedingt auf den Fall des Todes eines Mitgesellschaftern errichtet wird und den Geschäftsanteil des Verstorbenen dann treuhänderisch halten soll. Im Fall einer PartG soll, da hier nur natürliche Personen Partner sein können und somit das GbR-Treuhandmodell nicht möglich ist, eine modifizierte Eintrittsklausel einen Veräußerungsgewinn der verbleibenden Altgesellschafter verhindern.

Ggf. könnten auch im Fall des Ausscheidens von Gesellschaftern zu Lebzeiten entsprechende „Treuhand-Modelle“ umgesetzt werden, um das Entstehen eines Veräußerungsgewinns bei einem bereits avisierten Eintritt eines Neugesellschafters zu verhindern bzw. abzumildern.

Kein Durchgangserwerb möglich

**FAZIT |** Durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) wurden die Grundsätze der An- und Abwachsung von Gesellschaftsanteilen zwar in § 712 BGB neu geregelt, jedoch bleibt es bei dem Grundsatz des ungeteilten Gesellschaftsanteils bei Personengesellschaften. Für steuerliche Zwecke haben daher Anwachsungsvorgänge im Zuge des Austritts von Gesellschaftern auch zur Folge, dass sich die Anschaffungskosten der verbleibenden Gesellschafter nur noch im Wege einer Durchschnittsbewertung ermitteln lassen – ein Durchgangserwerb von Gesellschaftsanteilen entsprechend den Grundsätzen einer Kapitalgesellschaft ist daher bei Personengesellschaften nicht möglich.

Steuerrechtlich kann dies zu unerwarteten Folgen beim „Auswechseln“ von Gesellschaftern führen. Zwar relativieren sich die Auswirkungen, da die Leistung entsprechender Abfindungsansprüche an die ausscheidenden Gesellschafter bei den verbleibenden Gesellschaftern einen Anschaffungsvorgang darstellt, welcher regelmäßig zu einem hieraus resultierenden AfA-Volumen führt. Dennoch müssen entsprechende steuerliche Folgen rechtzeitig mit den Betroffenen abgeklärt werden. In der Praxis bieten sich dahin gehende steuerrechtliche Vermeidungsstrategien an. Diese bedürfen jedoch einer engen zivilrechtlichen Verzahnung der Vorgänge, da diese im Grundsatz immer eine Anwachsung des Gesellschaftsanteils i. S. d. § 712 BGB bei den verbleibenden Gesellschaftern verhindern müssen. Die Möglichkeiten einer entsprechenden Handlungsoption sind daher gesellschaftsbezogen zu prüfen und zu begleiten.



*Erfolgreich lenken heißt vorwärts denken!*  
**KP macht Ihre Kanzlei fit für die Anforderungen von morgen**



Dipl.-Vw.  
Jürgen Derlath, StB  
Stv. Chefredakteur

Neue Regularien durch Geldwäschegesetz und DS-GVO, verschärfter Wettbewerb um Mandanten und Mitarbeiter und allem voran die Digitalisierung: Erfolgreiche Kanzleiführung heißt heute vor allem, Wandel zu gestalten. Nehmen Sie die Herausforderungen an! *KP Kanzleiführung professionell* begleitet Ihre Kanzlei mit innovativen Ideen zu den zentralen Zukunftsthemen. Außerdem erhalten Sie direkt umsetzbare Praxistipps zu Berufsrecht, Gebühren, Haftung u. v. m.

Kostenloser Test unter  
**kp.iww.de**

*KP Kanzleiführung professionell*

**Kombi-Abo: Print, Online, Mobile**

monatlich 19,80 €

inklusive Versand und Umsatzsteuer

**Digital-Abo: Online, Mobile**

monatlich 15,70 €

inklusive Umsatzsteuer

**Kündigungsfrist**

jederzeit zum Monatsende





**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](mailto: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](mailto: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](http://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](http://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](https://facebook.com/pfb.iww)



**NEWSLETTER** | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf [iww.de/newsletter](http://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](http://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](mailto:info@iww.de), Internet: [iww.de](http://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 Ketteler-Eising, Köln; RA FAmEdR Gerrit Tigges, Düsseldorf; RA Dr. Lars Lindenau, Erlangen; RAin FAmEdR Dr. Mareike Bechtler, Wirtschaftsmediatorin, Hannover

**Bezugsbedingungen** | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 27,90 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“

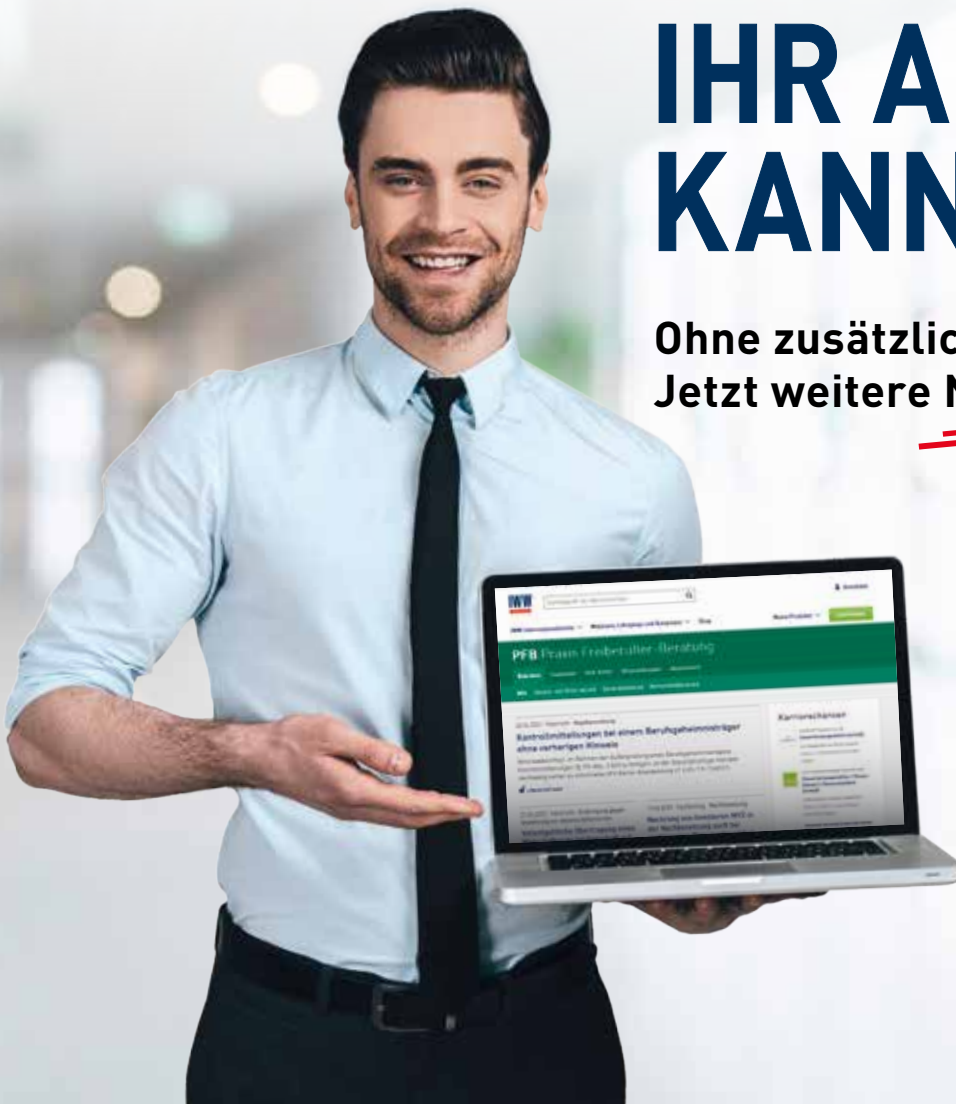
**Bildquellen** | Titel: ©Andrii Yalanskyi – stock.adobe.com; Umschlagseite 2: René Schwerdtel Fotodesign (Derlath, Kreutzer)

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

**Zentrale Anlaufstelle für Fragen zur Produktsicherheit** | Bernhard Münster, Tel. 02596 922-13, E-Mail: [produktsicherheit@iww.de](mailto:produktsicherheit@iww.de)

**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](http://iww.de) anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

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

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, praktische Arbeitshilfen u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachhalte zu Ihrem Arbeitsgebiet. Aber nicht nur das: Ihr Abonnement enthält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Kanzlei/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.de/jahresabo](http://www.de/jahresabo)  
Sie haben noch kein IWW Konto?  
Dann registrieren Sie sich zunächst unter  
■ [www.de/registerung](http://www.de/registerung)

**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.de/handbuecher](http://www.de/handbuecher) ein.

**Mein Konto** ▾  
**Letzte Aktivitäten**

**Kurzanleitung heruntergeladen unter:**  
[www.iww.de/s7219](http://www.iww.de/s7219)