

Peter Naumann

# Ausscheiden, Spaltung und Liquidation bei einer ärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft

Rechtliche und steuerliche Aspekte verschiedener Ausscheidungsgründe



Kompaktwissen Gesundheitswesen

Peter Naumann

# **Ausscheiden, Spaltung und Liquidation bei einer ärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft**

**Rechtliche und steuerliche Aspekte  
verschiedener Ausscheidungsgründe**

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Printed in Germany

Mandelkow GmbH, 91074 Herzogenaurach (Druck)

Joh. Leupold GmbH & Co.KG, 91126 Schwabach (Umschlagdruck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: April 2011

DATEV-Artikelnummer: 36755 / 2011-04-01

E-Mail: [wissensvermittlung@service.datev.de](mailto:wissensvermittlung@service.datev.de)

## Editorial

In der steuerberatenden Praxis kommt neben der Gründung von ärztlichen Berufsausübungsgemeinschaften auch das Ausscheiden, die Spaltung und Liquidation von Arztpraxen häufig vor. Diese Vorgänge haben regelmäßig sowohl rechtliche wie auch steuerliche Folgen, mit welchen sich der Steuerberater einer Arztpraxis befassen muss. Erstrebenswert wird stets die einvernehmliche und gütliche Einigung unter den beteiligten Ärzten sein. Dieser Lösungsweg ohne Einschaltung der Gerichte ist nur möglich, wenn auch der beteiligte Steuerberater die relevanten Beratungsaspekte kennt und hierzu fachkundig Auskunft geben kann. Die gefundene einvernehmliche Lösung ist im Weiteren nur tragfähig, wenn der Einigungsvertrag auch die steuerlichen Probleme hinreichend würdigt. Insbesondere bei der Abspaltung und Realteilung bei Personengesellschaften sind die steuerlichen Fragen sehr komplex und werden zum Teil uneinheitlich beantwortet.

Soweit die zu erbringende rechtliche Beratung als Nebenleistung zum Berufsbild des Steuerberaters gehört, ist diese Tätigkeit gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG) erlaubt. Ob das jeweilige Beratungsfeld noch als Nebenleistung zur eigentlichen Haupttätigkeit zählt, ist nach ihrem Inhalt, dem Umfang und dem sachlichen Zusammenhang mit der Haupttätigkeit des Steuerberaters zu beurteilen. In Zweifelsfällen sollte aus haftungsrechtlichen Gründen die Hinzuziehung eines Anwalts in Betracht gezogen werden.

*Nürnberg, im April 2011*

*Peter Naumann*

*Wirtschaftsprüfer*

*Steuerberater*

*Rechtsanwalt*

*Fachanwalt für Steuerrecht*

# Der Inhalt im Überblick

<b>1</b>	<b>Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Barabfindung</b>	<b>7</b>
1.1	Sozialrechtliche Bindung des Vertragsarztsitzes an den Gesellschafter	7
1.2	Sozialrechtliche Beendigung der gemeinsamen Berufsausübung	8
1.3	Rechtsschutzmöglichkeiten gegen die Entscheidung des Zulassungsausschusses	9
1.4	Eigenkündigung eines Gesellschafters einer Berufsausübungsgemeinschaft	10
1.5	Hinauskündigen des Juniorgesellschafters	11
1.6	Buchwertklausel bei Hinauskündigung des Gesellschafters	13
1.7	Verpflichtung zur Weitergabe des Vertragsarztsitzes	16
1.8	Abgabe der Verzichtserklärung über den Praxissitz	18
1.9	Wettbewerbsverbot und Abfindungsanspruch	20
1.10	Steuerliche Folgen des Ausscheidens auf Seiten der Gesellschaft	22
1.11	Steuerliche Wirkungen auf Seiten des ausgeschiedenen Gesellschafters	24

1.12	Tarifbegünstigung bezüglich des Veräußerungsgewinns	25
1.13	Ausscheiden mit Wirkung für die Vergangenheit	27
<b>2</b>	<b>Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Sachwertabfindung</b>	<b>30</b>
2.1	Sachwertabfindung in das Privatvermögen	30
2.2	Sachwertabfindung in das Betriebsvermögen	31
<b>3</b>	<b>Einbringung eines abgespaltenen Teilbetrieb in eine fremde BAG gegen neue Gesellschafterrechte</b>	<b>37</b>
3.1	Anwendungsbereich des § 24 UmwStG	37
3.2	Ansatzwahlrecht in der aufnehmenden Personengesellschaft	38
3.3	Besonderheiten für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	40
3.4	Zeitpunkt der Sacheinlage und Rückbeziehung	41
3.5	Besteuerung des Veräußerungsgewinns	42
<b>4</b>	<b>Realteilung einer Berufsausübungsgemeinschaft</b>	<b>45</b>
4.1	Begriff der Realteilung	45
4.2	Abgrenzung der Realteilung	46

4.3	Tatbestandsmerkmale der Realteilung	47
4.4	Realteilung ohne Wertausgleich	53
4.5	Realteilung mit Spitzenausgleich	55
4.6	Rechtsfolge einer gewinnrealisierenden Realteilung	56
<b>5</b>	<b>Liquidation einer Berufsausübungsgemeinschaft</b>	<b>58</b>
5.1	Auflösung der Gesellschaft	58
5.2	Fortsetzung der Praxis	59

# 1 Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Barabfindung

---

Ein häufiger Fall in der Praxis ist das Ausscheiden eines Arztes aus einer Berufsausübungsgemeinschaft gegen Barabfindung. Der Gesellschafter lässt seine Gesellschafteranteile zurück und diese wachsen den verbliebenen Gesellschaftern zu. Im Ausgleich hierfür erhält er eine Barabfindung im Gegenwert seiner vormaligen Gesellschafteranteile. Dieser Vorgang ist sowohl zulassungsrechtlich als auch steuerrechtlich zu beurteilen.

## 1.1 Sozialrechtliche Bindung des Vertragsarztsitzes an den Gesellschafter

Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Berufsausübungsgemeinschaft lässt den sozialrechtlichen Bestand des Vertragsarztsitzes dieses Gesellschafters unberührt. Die Zulassung als Vertragsarzt ist ein höchstpersönliches öffentliches Recht, über welches nicht die Gemeinschaftspraxis verfügen kann. Die Zulassung als Vertragsarzt besteht nur allein in der Person des Arztes und berechtigt ihn unmittelbar zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung, § 95 Abs. 3 Satz 1 SGB V.

Die Zulassung als Vertragsarzt stellt sich als Zuerkennung einer öffentlich-rechtlichen Berechtigung durch Stellen staatlicher Verwaltung, nämlich der Zulassungs- und Berufungsausschüsse (§§ 96, 97 SGB V), dar. Die Zulassung ist untrennbar mit der Person des Berechtigten verbunden.<sup>1</sup>

Wesentlich für das Verständnis der sozial- und zivilrechtlichen Rechtslage ist, dass das Schicksal des Vertragsarztsitzes vom zivilrechtlichen Bestand der Berufsausübungsgemeinschaft unabhängig ist. Hält der Gesellschafter einen eigenen Vertragsarztsitz, kann er gegenüber der zuständigen Kassenärztlichen Vereinigung sein Ausscheiden aus der

---

<sup>1</sup> BSG, Urteil vom 10.05.2000, B 6 KA 67/98R, BSGE 86, 121

Berufsausübungsgemeinschaft wirksam erklären. Bestand die Berufsausübungsgemeinschaft sogar nur aus zwei Gesellschaftern, stellt der Zulassungsausschuss anschließend die Beendigung dieser Berufsausübungsgemeinschaft durch Verwaltungsakt fest. Die Regelungen im Gesellschaftsvertrag zur Kündigungsfrist, zum Wettbewerbsverbot oder zur Bindung des Vertragsarztsitzes an die Praxis haben auf diese sozialrechtliche Rechtsfolge keinen Einfluss. Für die Zulassungsgremien ist es unerheblich, ob eine zivilrechtliche Kündigung des zu Grunde liegenden Rechtsverhältnisses wirksam ist oder sich der Kündigende schadenersatzpflichtig macht.<sup>2</sup> Der Vertragsarztsitz verbleibt stets mit der Person des Arztes verbunden.

### **1.2 Sozialrechtliche Beendigung der gemeinsamen Berufsausübung**

Bestand die ärztliche Berufsausübungsgemeinschaft nur aus zwei Gesellschaftern, ist diese mit dem Fortgang eines Gesellschafters sowohl zivilrechtlich als auch vertragsärztlich beendet. Wird der Kassenärztlichen Vereinigung die Beendigung der Berufsausübungsgemeinschaft mitgeteilt, wird der Zulassungsausschuss regelmäßig die Beendigung der gemeinsamen vertragsärztlichen Tätigkeit zum Ende des laufenden Quartals feststellen, da dies im Interesse einer geordneten Abrechnungspraxis der Kassenärztlichen Vereinigung liegt.<sup>3</sup> Eine Rücknahme oder ein Widerruf der Genehmigung über die gemeinsame Berufsausübung in einer Gemeinschaftspraxis für die Vergangenheit ist grundsätzlich nicht möglich. Der Status einer praktizierenden Berufsausübungsgemeinschaft kann sozialrechtlich nicht mit Rückwirkung geändert werden, wie auch eine Verlegung eines Vertragsarztsitzes mit Wirkung für die Vergangenheit nicht möglich ist.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Schallen Kommentar zur Ärzte-ZV, 7. Aufl., § 33 Rdnr. 135; BSG, Urteil vom 19.08.1992, 6 RKA 36/90, NJW 1993, 1547

<sup>3</sup> BSG, Urteil vom 19.08.1992, 6 RKA 36/90, NJW 1993, 1547

<sup>4</sup> BSG, Urteil vom 31.05.2006, B 6 KA 7/05 R, LEXinform 1540932

Die Genehmigung der Verlegung des Vertragsarztsitzes hat damit wie die Zulassung zur vertragsärztlichen Versorgung, die Ermächtigung zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung gemäß § 116 SGB V, die Genehmigung zur Führung einer Gemeinschaftspraxis gemäß § 33 Abs. 2 Ärzte-ZV und die Anstellung eines Arztes in der vertragsärztlichen Praxis gemäß § 32b Ärzte-ZV statusrelevanten Charakter.<sup>5</sup>

### **1.3 Rechtsschutzmöglichkeiten gegen die Entscheidung des Zulassungsausschusses**

Wird die Beendigung der gemeinsamen Berufsausübung durch den Zulassungsausschuss festgestellt, haben die betroffenen Ärzte hiergegen die Möglichkeit, den Berufungsausschuss anzurufen, § 96 Abs. 4 Satz 1 SGB V. Die Anrufung des Berufungsausschusses hat aufschiebende Wirkung, § 96 Abs. 4 Satz 2 SGB V. Auch eine spätere Klage hat ebenso aufschiebende Wirkung, § 86a Abs. 1 SGG. Das bedeutet, dass die Berufsausübungsgemeinschaft einstweilen fortbesteht, bis über das Rechtsmittel entschieden wurde.

Auch die Partner einer Gemeinschaftspraxis sind grundsätzlich zur Anfechtung befugt, wenn gegenüber einem Mitglied die Genehmigung zur Teilnahme an der Gemeinschaftspraxis widerrufen oder zurückgenommen wird. Diese Drittanfechtungsmöglichkeit besteht dann nicht, wenn der Beendigung der Gemeinschaftspraxis ein Zulassungsverzicht oder eine bestandskräftige Zulassungsentziehung zu Grunde liegt.<sup>6</sup> Den Verzicht auf die eigene Zulassung kann ein Arzt stets erklären. Hierauf können andere Ärzte, selbst sie alle in einer Gemeinschaftspraxis verbunden sind, keinen Einfluss nehmen.

---

<sup>5</sup> BSG, Urteil vom 31.05.2006, B 6 KA 7/05 R, LEXinform 1540932

<sup>6</sup> BSG, Urteil vom 23.02.2005, B 6 KA 70/03, LEXinform 1537184

### ► **Praxistipp**

Von praktischer Relevanz ist das Auseinanderfallen des sozialrechtlichen Vertragsarztrechts und dem zivilrechtlichen Gesellschaftsrecht, wenn ein Mitglied einer Gemeinschaftspraxis mit nur zwei Gesellschaftern den Kassensitz entgegen dem eindeutigen Wortlaut des Praxisvertrages mitnehmen möchte. Grundsätzlich ist dies sozialrechtlich möglich. Allerdings setzt die Verlegung eines Kassensitzes stets die vorherige Beendigung der gemeinsamen Berufsausübung voraus. Gegen diese Beendigungsentscheidung des Zulassungsausschusses hat der verbliebene Gesellschafter die Möglichkeit der Anrufung des Berufungsausschusses. Da diese Anrufung gem. § 96 Abs. 4 Satz 2 SGB V aufschiebende Wirkung hat, kann bis zum Abschluss des Rechtsmittels die Sitzverlegung durch den Zulassungsausschuss zu Gunsten des ungetreuen Gesellschafters nicht bewilligt werden. Sollte die Beendigung der Gemeinschaftspraxis jedoch im öffentlichen Interesse sein, kann der Berufungsausschuss gem. § 97 Abs. 4 SGB V die sofortige Vollziehung seiner Entscheidung anordnen. Der verbliebene Gesellschafter kann also die Wegzugpläne des ungetreuen Gesellschafters zumindest für eine gewisse Zeit stören, um im Verhandlungs- oder Zivilklagewege zu einer angemessenen Lösung des Auseinandergehens zu kommen.

### **1.4 Eigenkündigung eines Gesellschafters einer Berufsausübungsgemeinschaft**

Zum Kern der Gesellschafterstellung gehört das Recht, sich von der Gesellschaft auch wieder lösen zu können. Die Möglichkeit einer ordentlichen Kündigung des Gesellschaftsvertrages darf deshalb nicht für eine überlange Dauer ausgeschlossen werden.<sup>7</sup> Selbst wenn der Zusammenschluss mehrerer Ärzte zu einer Berufsausübungsgemeinschaft stets

---

<sup>7</sup> BGH, Urteil vom 18.09.2006, II ZR 137/04, LEXinform 5210297

einer gewissen Dauer und Kontinuität bedarf, sollte das Recht zur ordentlichen Kündigung also nicht für eine überlange Zeit ausgeschlossen werden, da dies den gesetzgeberischen Vorgaben in § 723 Abs. 3 BGB zuwider laufen würde. Wann die Grenze zur überlangen Zeit überschritten ist, muss nach den Umständen des Einzelfalls beurteilt werden. Hierbei spielen die Interessen der Gesellschafter und die Art sowie der Zweck der Gesellschaft eine Rolle.<sup>8</sup> Eine auf maximal 5 Jahre bestimmte Dauer des Gesellschaftsvertrages wird als angemessen anzusehen sein, wenn anschließend der Gesellschafter das Recht hat, mit einer einjährigen Kündigungsfrist die Gesellschaft wieder zu verlassen.<sup>9</sup>

Wesentlich ist dabei, dass hierbei grundsätzlich die Eigenkündigung eines Gesellschafters gemeint ist. Den übrigen Gesellschaftern kommt ein ordentliches Kündigungsrecht in Bezug auf einen anderen Gesellschafter nicht ohne weiteres zu. Das so genannte Hinauskündigen eines Gesellschafters ist nur bei schwerwiegenden Pflichtenverstößen oder ohne diese in engen zeitlichen Grenzen möglich (→*Kapitel 1.5*).

### 1.5 Hinauskündigen des Juniorgesellschafters

Das Hinauskündigen eines Gesellschafters ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes stellt grundsätzlich einen Verstoß gegen § 138 BGB dar und ist nichtig.<sup>10</sup> Die Vorschriften des BGB sehen das Hinauskündigen eines Gesellschafters nur vor, wenn eine Fortsetzungsklausel gem. § 736 BGB vereinbart wurden und ein wichtiger Grund im Sinne von § 723 Abs. 1 Satz 2 BGB vorliegt. Dies wird in § 737 Satz 1 BGB ausdrücklich angeordnet. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass ohne Bestehen eines wichtigen Grundes das Hinauskündigen eines Gesellschafters nicht möglich ist.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> BGH, Urteil vom 18.09.2006, II ZR 137/04, LEXinform 5210297

<sup>9</sup> vgl. OLG Stuttgart, Urteil vom 16.05.2007, 14-U-53/06, LEXinform 7005700

<sup>10</sup> BGH, Urteil vom 13.07.1981, II ZR 56/80, BGHZ 81, 263, LEXinform 0067076

<sup>11</sup> BGH, Urteil vom 19.09.2005, II ZR 173/04, BGHZ 164, 98, LEXinform 1537663

## 1. Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Barabfindung

---

Die Rechtsprechung lässt jedoch in engen Grenzen Ausnahmen von diesem Grundsatz zu, wenn diese Ausnahmen im Gesellschaftsvertrag unzweideutig bestimmt sind.<sup>12</sup> Wohl bekanntes Beispiel hierfür ist eine Regelung, wonach bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Gesellschafters die Hinauskündigung statthaft sein soll. Bei einer ärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft ist darüber hinaus von Interesse, ob ein unbestimmter Rechtsbegriff wie der Verlust des gegenseitigen Vertrauens ein Hinauskündigen ermöglicht. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat dies unter bestimmten Voraussetzungen bejaht.<sup>13</sup>

Das grundsätzlich nicht anzuerkennende Recht, einen Mitgesellschafter ohne Vorhandensein eines sachlichen Grundes aus einer Gesellschaft ausschließen zu dürfen, kann ausnahmsweise dann als nicht sittenwidrig angesehen werden, wenn ein neuer Gesellschafter in eine seit langer Zeit bestehende Sozietät von Freiberuflern aufgenommen wird und das Ausschließungsrecht allein dazu dient, den Altgesellschaftern binnen einer angemessenen Frist die Prüfung zu ermöglichen, ob zu dem neuen Partner das notwendige Vertrauen hergestellt werden kann und ob die Gesellschafter auf Dauer in der für die gemeinsame Berufsausübung erforderlichen Weise harmonisieren können.<sup>14</sup>

Die höchstzulässige Frist, innerhalb derer der aufnehmende Vertragsarzt prüfen kann, ob eine vertrauensvolle Zusammenarbeit mit dem eintretenden Vertragsarzt auf Dauer möglich ist, beträgt nach Auffassung der Rechtsprechung drei Jahre.<sup>15</sup> Für den Fall, dass der eintretende Arzt in der Praxis zuvor als angestellter Arzt tätig war, kann es erforderlich sein, die höchstzulässige Frist auf 2 Jahre zu verringern.

---

<sup>12</sup> BGH, Urteil vom 20.01.1977, II ZR 217/75, BGHZ 68, 212, LEXinform 0073907

<sup>13</sup> BGH, Urteil vom 08.03.2004, II ZR 165/02, LEXinform 1530351; BGH, Urteil vom 07.05.2007, II ZR 281/05, LEXinform 1545682

<sup>14</sup> BGH, Urteil vom 08.03.2004, II ZR 165/02, LEXinform 1530351

<sup>15</sup> BGH, Urteil vom 07.05.2007, II ZR 281/05, LEXinform 1545682