

2. ZULASSUNG ALS RECHTSANWALT BEIM BGH

Der BGH²⁶ hatte sich erneut mit dem zunehmend in Kritik geratenen Zulassungsverfahren neuer Rechtsanwälte beim BGH zu befassen. Er stellte zunächst klar, dass der Umstand, dass das Gesetz keine näheren Kriterien für die Bemessung der Neuzulassungen vorsieht, dadurch ausgeglichen wird, dass darüber ein sachkundiges und gemischt zusammengesetztes Gremium entscheidet, dessen Besetzung sicherstelle, dass partikuläre Motivationen und Interessen nicht zu Lasten der Objektivität der Entscheidung gehen. Der Wahlausschuss habe sich bei der Festlegung der Zahl der zuzulassenden Rechtsanwälte daran zu orientieren, dass eine ausreichende Versorgung der Rechtssuchenden mit revisionsanwaltlicher Beratung und Vertretung – unter Wahrung einer geordneten Altersstruktur der Anwaltschaft beim BGH – gewährleistet sein muss.

Andererseits erforderten Gemeinwohlinteressen und die Berufsfreiheit der bereits beim BGH zugelassenen Berufsträger eine Begrenzung der Zahl postulationsfähiger Prozessvertreter. Schließlich betonte der BGH, dass es im Interesse der Qualität der höchstrichterlichen Rechtsprechung und damit im Interesse des Gemeinwohls liege, aber auch im Interesse der Mandanten an einer fachkundigen Vertretung, die Tätigkeit beim BGH nur besonders qualifizierten Rechtsanwälten anzuvertrauen.

²⁶ BRAK-Mitt. 2016, 208.

3. BVERFG ZU DEN SYNDIKURTEILEN DES BSG

Das BVerfG²⁷ hatte sich mit mehreren Verfassungsbeschwerden gegen die Syndikurteile des BSG vom 3.4.2014²⁸ zu befassen. Es stellte zunächst klar, dass nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusrechtsanwälte am 1.1.2016 diesen Verfassungsbeschwerden keine grundsätzliche Bedeutung mehr zukommt, so dass kein Klärungsinteresse mehr an der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Urteile besteht.

Darüber hinaus hielt das BVerfG fest, die Fachgerichte hätten bei der Auslegung des § 231 IV lit. b S. 5 SGB VI zu berücksichtigen, dass mit Blick auf die rechtzeitige Einlegung der Verfassungsbeschwerde und das Gebot eines effektiven Rechtsschutzes zweifelhaft sei, ob der Eintritt der Rechtskraft des Urteils im fachgerichtlichen Verfahren für das Kriterium einer „bestandskräftig abgelehnten“ Befreiung von der Versicherungspflicht maßgeblich sein kann. Rechtsanwälte, die auf ein Rundschreiben der Deutschen Rentenversicherung Bund vom 12.12.2014 zur Umsetzung der Rechtsprechung des BSG vom 3.4.2014 reagiert und im Vertrauen darauf, dass ihnen dadurch keine Rechtsnachteile entstehen, ihre Befreiungsanträge zurückgenommen haben, sollten so zu behandeln sein, als wenn ihnen eine bestandskräftige Befreiung erteilt worden wäre.

²⁷ BRAK-Mitt. 2016, 255.

²⁸ Vgl. nur BRAK-Mitt. 2014, 265.

AUFLÖSUNG VON UND AUSTRITT AUS FREIBERUFLERSOZIELÄTEN – AKTUELLE ENTWICKLUNGEN ZUR REALTEILUNG

RECHTSANWÄLTIN UND STEUERBERATERIN SILVIA SPARFELD, M.A.*

Bereits mehrfach hatte sich der BFH mit der Realteilung von Mitunternehmenschaften zu befassen, zuletzt in zwei Entscheidungen aus dem Jahr 2015. Der Auffassung des BFH hat sich nunmehr Ende Dezember 2016 auch die Finanzverwaltung – zumindest in Teilen – mit dem Realteilungs-Erlass 2016 angeschlossen. Dies hat große Bedeutung für Sozietäten von Freiberuflern, die sich auflösen oder aus denen ein Sozias austritt. Die Autorin stellt die wesentlichen Aussagen dieser Urteile und ihre Auswirkungen für die Praxis dar.

I. EINLEITUNG

Die Realteilung von Freiberuflersozietäten war bereits mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung des BFH.¹

* Die Autorin ist Rechtsanwältin, Steuerberaterin und Fachanwältin für Steuerrecht in München und Mitglied des Ausschusses Steuerrecht der BRAK.

Mit zwei Urteilen aus dem Jahr 2015 hat der BFH den Begriff der Realteilung erweitert und die steuerneutrale Umstrukturierung von Personengesellschaften erleichtert:

Unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 17.9.2015² entschieden, dass eine Realteilung auch dann vorliegen kann, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmenschaft ausscheidet und die Mitunternehmenschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsprechung mit BMF-Schreiben vom 20.12.2016 (Realteilungs-Erlass 2016)³ nunmehr angeschlossen.

¹ Vgl. hierzu u.a. Arens, BRAK-Mitt. 2013, 250.

² BFH, Urt. v. 17.9.2015 – III R 49/13, BFHE 252, 17 = NJW 2016, 1611.

³ IV C 6 – S 2242/07/10002:004 2016/1109299.

Mit Urteil vom 16.12.2015⁴ hat der BFH entschieden, dass die vorherige Einbringung der Anteile an einer Mitunternehmerschaft in neue Personengesellschaften und anschließende Übertragung der Wirtschaftsgüter der ursprünglichen Mitunternehmerschaft auf die neuen Personengesellschaften der Realteilung der Mitunternehmerschaft mit Buchwertfortführung nicht entgegenstehe, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft beteiligt waren. Die Anwendung dieses Urteils ist im neuen BMF-Schreiben vom 20.12.2016 nicht vorgesehen.

II. BEGRIFF DER REALTEILUNG

Der Begriff der Realteilung ist gesetzlich nicht definiert; er wird in § 16 III 2 EStG vorausgesetzt. Der Begriff wurde ursprünglich von der Rechtsprechung entwickelt.⁵ Seit seinem Urteil vom 19.1.1982⁶ verstand der BFH den Begriff der Realteilung in Anlehnung an das Zivilrecht als eine Form der Auseinandersetzung einer aufgelösten Mitunternehmerschaft.⁷ Der BFH definierte den Begriff ertragsteuerlich bislang als „die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt“.⁸ Diese Definition hatte die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 28.2.2006⁹ (Realteilungs-Erlass 2006) übernommen. Auch im aktuellen BMF-Schreiben vom 20.12.2016 (Realteilungs-Erlass 2016) wird diese Definition fortgeführt.

Die Realteilung setzt eine Mitunternehmerschaft voraus; hierzu zählen insbesondere auch Rechtsanwaltssozietäten in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder der Partnerschaftsgesellschaft. Gegenstand der Realteilung ist das gesamte Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft einschließlich des Sonderbetriebsvermögens; dieses muss den einzelnen Mitunternehmern zugewiesen werden und bei diesen jeweils weiterhin Betriebsvermögen bleiben.¹⁰

Liegt eine Realteilung vor, sind gem. § 16 III 2 EStG bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Die Buchwertfortführung ist bei Übertragung von Grund und Boden, Gebäuden oder anderer wesentlicher Betriebsgrundlagen in ein Betriebsvermögen eines Realteilers an die dreijährige Sperrfrist des § 16 III 3 EStG gebunden.¹¹ Werden innerhalb

der Sperrfrist diese Wirtschaftsgüter entnommen oder veräußert, ist insoweit rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen. Dies gilt bei der Entnahme oder Veräußerung von Grund und Boden oder Gebäuden auch dann, wenn diese keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen.¹² Die Sperrfrist beginnt im Zeitpunkt der Realteilung.

Bislang war streitig, ob eine Realteilung auch dann vorliegt, wenn ein Mitunternehmer gegen Sachwertabfindung aus der Gesellschaft ausscheidet und die Gesellschaft anschließend von den übrigen Gesellschaftern fortgeführt wird.¹³ Hierzu äußerte sich der BFH in seinem Urteil vom 17.9.2015.

III. BFH-URTEIL VOM 17.9.2015 – III R 49/13

1. DER AUSGANGSFALL

Dem BFH-Urteil vom 17.9.2015 lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin war zu 20 % an einer Sozietät beteiligt, die neben ihrer Hauptniederlassung in X eine Zweigniederlassung in Y unterhielt und ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. Nach Erhalt einer verbindlichen Auskunft vereinbarten die Gesellschafter, dass die Klägerin aus der Sozietät ausscheidet und die Sozietät dahingehend real geteilt werde, dass die Klägerin die Zweigniederlassung in Y übernimmt unter Mitnahme der dazu gehörenden Wirtschaftsgüter und Zahlung einer monatlichen Rente von 5000 Euro bis zur Erreichung ihres 65. Lebensjahrs durch die fortgeführte Sozietät. Die Hauptniederlassung wurde von den übrigen Gesellschaftern weitergeführt. Gemäß der zuvor erteilten verbindlichen Auskunft behandelten die Parteien den Vorgang so, dass die Klägerin nach Realteilungsgrundsätzen zum Buchwert ausgeschieden war und die Klägerin im Hinblick auf die gewährte Rente das ertragsteuerliche Wahlrecht zwischen der Sofort- und der Zuflussbesteuerung ausüben konnte.

Nach Durchführung einer Außenprüfung vertrat das beklagte Finanzamt die Auffassung, bei der Sozietät sei im Zusammenhang mit dem Ausscheiden wegen des zwingenden Übergangs zum Betriebsvermögensvergleich ein Übergangsgewinn entstanden, welcher der Klägerin zuzurechnen sei und wegen des Wechsels zurück zur Einnahmen-Überschussrechnung zugleich einen Übergangsverlust für die verbleibenden Gesellschafter nach sich ziehe.¹⁴ Nach erfolglosem Einspruch begehrte die Klägerin Herabsetzung des auf sie entfallenden Gewinns. Das FG Hamburg gab der Klage statt.¹⁵

⁴ BFH, Urt. v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BFHE 252, 141 = NZG 2016, 677.

⁵ BFH, Urt. v. 17.9.2015 – III R 49/13 m.w.N.

⁶ BFH, Urt. v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456.

⁷ Schulze zur Wiesche, BB 2016, 1753 (1754).

⁸ BFH, Urt. v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. 2014 II, 242 ff. m.w.N.

⁹ BStBl. 2006 I, 228 ff.

¹⁰ Blümich/Schallmoser, EStG, 134. Aufl. 2016, § 16 Rn. 400–402.

¹¹ Vgl. hierzu ausführlich Blümich/Schallmoser, § 16 Rn. 410 ff.

¹² Realteilungs-Erlass 2016, Abschnitt VIII; so auch schon im Realteilungs-Erlass 2006, Abschnitt VIII.

¹³ Zum Streitstand vgl. Wollweber/Stenert, DStR 2016, 2144 (2145) und Schulze zur Wiesche, BB 2016, 1753 (1754 f.).

¹⁴ Wendt, FR 2016, 536 (539).

¹⁵ FG Hamburg, Urt. v. 18.4.2012 – 3 K 89/11, EFG 2012, 1744.

2. DIE ENTSCHEIDUNG DES BFH

Im Rahmen der hiergegen eingelegten Revisionen hat der BFH – in Abänderung des bisher vertretenen Realteilungsbegriffs – entschieden, dass eine erfolgsneutrale Realteilung auch dann vorliegt, soweit der Abfindungsanspruch eines ausscheidenden Gesellschafters durch die Übereignung eines Teilbetriebs (Sachgesamtheit) erfüllt wird, der weiterhin Betriebsvermögen des ausgeschiedenen Gesellschafters bleibt und die Gesellschaft unter den übrigen Gesellschaftern fortbesteht. Das Rechtsinstitut der Realteilung bezwecke wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge steuerlich nicht zu belasten, solange die steuerliche Erfassung stiller Reserven sichergestellt sei. Eine Mitunternehmerschaft könne aber nicht nur durch ihre vollständige Auflösung, sondern auch durch das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme eines Teilbetriebs sinnvoll umstrukturiert werden. Der BFH stellt hierzu ausdrücklich klar, dass § 16 III 1 EStG die gleichrangigen Aufgabebetstände der Aufgabe eines Gewerbebetriebs und der vollständigen Aufgabe eines Mitunternehmeranteils umfasst.

Auf Anfrage des erkennenden Senats hat der IV. Senat erklärt, dass er an seiner mit Urteil vom 4.9.2009¹⁶ vertretenen Auffassung, eine Realteilung i.S.d. § 16 III 2 EStG setze die Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft voraus, nicht mehr festhalte.¹⁷ Der VIII. Senat hat mitgeteilt, dass seine Entscheidung vom 28.3.2011¹⁸ nicht zu der Frage Stellung nimmt, ob die Realteilung auch Fälle der Sachwertabfindung gegen Übernahme eines Teilbetriebs als Fallgruppe umfasse, so dass auch diese Entscheidung der Entscheidung des erkennenden Senats nicht entgegenstand.¹⁹

3. AUFFASSUNG DER FINANZVERWALTUNG

Dieser Auffassung hat sich inzwischen auch die Finanzverwaltung angeschlossen. In dem neuen Realteilungserlass 2016 vom 20.12.2016 wurde unter II. folgender Satz neu aufgenommen: „Eine begünstigte Realteilung liegt abweichend von den oben genannten Grundsätzen jedoch dann vor, wenn ein oder mehrere Mitunternehmer unter Mitnahme jeweils eines Teilbetriebs (§ 16 I 1 Nr. 1 EStG) aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet/ausscheiden und die Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Mitunternehmern oder – wenn nur noch ein Mitunternehmer verbleibt – von diesem als Einzelunternehmen fortgeführt wird.“

Bei einer Realteilung durch Übertragung mit Teilbetrieben, bei der Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden, ist die Sperrfrist nach Abschnitt VIII Realteilungserlass 2016 zu beachten.

¹⁶ BFH, Ur. v. 4.9.2014 – IV R 44/13, BFH/NV 2015, 209.

¹⁷ BFH, Ur. v. 17.9.2015 – III R 49/13 Rn. 43.

¹⁸ BFH, BStBl. 2014 II, 299.

¹⁹ BFH, Ur. v. 17.9.2015 – III R 49/13 Rn. 43.

4. ÜBERTRAGUNG VON EINZELWIRTSCHAFTSGÜTERN

Ausdrücklich offengelassen hat der BFH, ob das auch für die Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen des ausgeschiedenen Gesellschafters gilt oder ob in einem solchen Fall § 6 V 3 Nr. 1 EStG eingreift. Die Begründung des BFH lässt allerdings darauf schließen, dass auch das Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft gegen Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern vom Begriff der Realteilung umfasst sein soll. Er führt hierzu aus:²⁰ „Beurteilt man das Ausscheiden mindestens eines Mitunternehmers unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen nicht länger als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (...), sondern als dessen Aufgabe, erlangt die Bezugnahme des § 16 III 1 EStG auf § 16 I 1 Nr. 2 EStG eine eigenständige Bedeutung.“

Der BFH stellt hier auf die Mitnahme von Gesellschaftsvermögen allgemein ab und beschränkt dies nicht auf die Mitnahme eines Teilbetriebs. Dass der BFH in seiner Entscheidung dennoch offengelassen hat, ob auch die Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen des ausscheidenden Gesellschafters eine Realteilung ermögliche, begründet *Wendt*,²¹ Vorsitzender Richter des IV. Senats beim BFH, damit, dass der BFH mit Bindungswirkung nur für den ihm vorliegenden Fall eines Teilbetriebsübergangs entscheiden konnte. Auch nach seiner Auffassung deutet die oben zitierte Urteils Passage darauf hin, dass sämtliche Fälle des Ausscheidens eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung als Aufgabe des Mitunternehmeranteils zu sehen seien.²²

Die Finanzverwaltung hat eine begünstigte Realteilung im Fall der Fortführung der bestehenden Mitunternehmerschaft nur auf Fälle der Mitnahme eines Teilbetriebs beschränkt und nicht auf Fälle der Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern angewandt – dies, obwohl in der Literatur bereits mehrfach die Auffassung vertreten wurde, dass der BFH diese Beschränkung gerade nicht vornehmen wollte. Nach dem Realteilungserlass 2016 liegt kein Fall der Realteilung vor, wenn ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft ausscheidet und diese im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt wird. Dies gilt auch dann, wenn der ausscheidende Mitunternehmer wesentliche Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens erhält.²³ In Fällen jedoch, in denen die Mitunternehmerschaft beendet wird, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Realteilung dann vor, wenn zumindest ein Mitunternehmer den ihm zugeteilten Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder die ihm zugeteilten Einzelwirtschaftsgüter als Betriebsvermögen fortführt.²⁴ Die Finanzverwaltung diffe-

²⁰ BFH, Ur. v. 17.9.2015 – III R 49/13 Rn. 38.

²¹ *Wendt*, FR 2016, 536 (540).

²² *Wendt*, FR 2016, 536 (539); i.E. so auch *Paus*, DStZ 2016, 290 (291); *Wollweber/Stenert*, DStR 2016, 2144 (2147).

²³ Diese Formulierung war so schon im Realteilungserlass 2006, BStBl. 2006 I, 228 ff. enthalten.

²⁴ BMF-Schreiben v. 8.12.2011 – S 2241/10/10002 Rn. 37, DStR 2011, 2401 (2407) unter Bezugnahme auf den Realteilungserlass 2006.

renziert also einzig danach, ob die Mitunternehmerschaft beendet wird oder nicht. Auf die Beendigung einer Mitunternehmerschaft kommt es für die Anwendung der Realteilungsgrundsätze nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH gerade nicht mehr an.

5. ZAHLUNG EINER GELDRENTE

Trotz der Ausweitung des Begriffs der Realteilung war im Ausgangsfall die Revision der Finanzverwaltung begründet und führte zu einer Zurückverweisung. Denn die Klägerin erhielt neben dem Teilbetrieb auch eine monatliche Geldrente aus künftigen Erlösen der Sozietät. Der BFH sah hierin eine Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils i.S.d. § 18 III 2 i.V.m. § 16 I 1 Nr. 2 EStG; Veräußerungspreis i.S.d. § 16 II 1 EStG sei der nach Maßgabe des § 16 III 2 EStG anzusetzende Wert des Teilbetriebs und der Kapitalwert der Rente im Zeitpunkt des Ausscheidens, so dass im konkreten Fall nur hinsichtlich der Geldrente eine Gewinnrealisierung gegeben war. Die Zahlung einer Rente neben der Realteilung steht somit der Buchwerteinbringung nicht entgegen; denn der Veräußerungsgewinn ist unter Berücksichtigung der Buchwerte zu ermitteln.²⁵

6. AUSWIRKUNGEN FÜR DIE PRAXIS

Die Realteilung setzt nicht mehr die Vollbeendigung der real zu teilenden Personengesellschaft voraus. Das Ausscheiden mindestens eines Mitunternehmers aus der Personengesellschaft unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen ist nicht mehr als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu beurteilen, sondern als dessen Aufgabe, solange die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

In Fällen des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung durch einen *Teilbetrieb* liegt eine Realteilung vor, wenn der Teilbetrieb durch den ausscheidenden Gesellschafter in dessen Betriebsvermögen überführt wird; dies gilt auch dann, wenn die Mitunternehmerschaft nicht aufgelöst wird und durch die übrigen Gesellschafter fortgeführt wird.

Nicht durch den BFH entschieden ist die Frage, ob eine Realteilung auch dann vorliegt, wenn in vorgenannter Fallkonstellation die Sachwertabfindung nicht in einem Teilbetrieb, sondern in *Einzelwirtschaftsgütern* besteht. Sofern in diesen Fällen die Finanzverwaltung von einem Veräußerungsgeschäft ausgeht, empfiehlt es sich aufgrund der Entscheidung des BFH vom 17.9.2015²⁶ und der hierzu in der Literatur vertretenen Auffassung, insbesondere unter Berücksichtigung der Auffassung von BFH-Richtern, den Rechtsweg zu beschreiten.

Erhält der ausscheidende Gesellschafter eine Geldrente oder neben einem Sachwert eine solche, stellt dies eine Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils i.S.d. § 18 III 2 i.V.m. § 16 I 1 Nr. 2 EStG dar.

²⁵ Schulze zur Wiesche, BB 2016, 1753 (1759).

²⁶ BFH, Urt. v. 17.9.2015 – III R 49/13.

IV. BFH-URTEIL VOM 16.12.2015 – IV R 8/12

1. DER AUSGANGSFALL

Dem BFH-Urteil vom 16.12.2015 lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Kläger waren Kommanditisten der W-KG zu je 50 %. Komplementärin war die H-GmbH; diese war nicht am Vermögen und am Gewinn oder Verlust der W-KG beteiligt. Im Betriebsvermögen der Gesellschaft befanden sich zahlreiche bebaute Grundstücke.

Nachdem sich die Kommanditisten darauf verständigt hatten, künftig getrennte Wege zu gehen und das in der W-KG gehaltene Vermögen aufzuteilen, gründete der Kläger zu 1 die D-KG mit ihm als einzigen Kommanditisten und der Kläger zu 2 gründete die K-KG mit ihm als einzigen Kommanditisten. Komplementärin wurde jeweils die H-GmbH. Anschließend beschlossen die Gesellschafter der W-KG, diese zu liquidieren. In einem ersten Schritt brachte der Kläger zu 1 seine Kommanditbeteiligung an der W-KG in die D-KG ein und der Kläger zu 2 brachte seine Kommanditbeteiligung an der W-KG in die K-KG ein. Eine Stunde später wurden sämtliche Wirtschaftsgüter der W-KG auf die D-KG und die K-KG im Wege der Realteilung zu Buchwerten übertragen.

Im Rahmen einer Außenprüfung bei der W-KG kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Übertragung der Grundstücke von der W-KG auf die D-KG und die K-KG zu Buchwerten nicht zulässig sei; denn es liege eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen von zuvor nicht beteiligten Gesellschaften vor. Dass die D-KG und die K-KG zuvor kurzfristig Kommanditisten der W-KG waren, sei im Hinblick auf die „Gesamtplanrechtsprechung“ des BFH unbeachtlich. Es liege somit bei der W-KG eine Betriebsaufgabe vor, die zu einem Aufgabegewinn führe.

Gegen den so geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung der W-KG legten die Kläger erfolglos Einspruch ein; auch ihre Klage hatte keinen Erfolg. Ihre Revision hingegen hatte Erfolg.

2. DIE ENTSCHEIDUNG DES BFH

Der BFH hat mit Urteil vom 16.12.2015 entschieden, dass die vorherige Einbringung der Anteile an einer Mitunternehmerschaft in andere Personengesellschaften einer Realteilung der Mitunternehmerschaft mit Buchwertfortführung nicht entgegenstehe, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligt waren.

Der BFH sah den Tatbestand des § 16 III 2 EStG als erfüllt an, denn nach der tatsächlichen zivilrechtlichen Gestaltung seien zum maßgeblichen Zeitpunkt der Realteilung nicht mehr die Kläger an der W-KG beteiligt gewesen, sondern die D-KG und die K-KG. Realteiler waren im Zeitpunkt der Realteilung die beiden GmbH

& Co. KGs.²⁷ Die einzelnen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens der W-KG seien in die Gesamthandsvermögen dieser Gesellschaften und damit in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen worden.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts und des FG gebe es keinen allgemeingültigen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren sei. Ein Anwendungsfall des § 42 AO (Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten) in seiner damals geltenden Fassung wurde verneint, da ein beachtlicher außersteuerlicher Grund für die Umstrukturierung vorlag – nämlich die bisherige Tätigkeit in Zukunft getrennt voneinander in separaten GmbH & Co. KGs fortzuführen.

Auch eine teleologische Reduktion von § 16 III 2 EStG dahin, dass dieser den Streitfall nicht erfasse, obwohl der Tatbestand der Norm dem Wortlaut nach gegeben war, war nach Ansicht des BFH nicht geboten.²⁸ Der BFH stellt hier darauf ab, dass § 16 III 2 EStG die Realteilung als Umstrukturierungsmaßnahme auch bei Zuteilung von einzelnen Wirtschaftsgütern steuerneutral ermöglichen will, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Der Umstand, dass die Kläger aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Realteilung der W-KG in einem ersten Schritt ihre Beteiligungen an der W-KG in die D-KG und die K-KG eingebracht haben und erst anschließend in einem zweiten Schritt die W-KG real geteilt haben, steht nach Auffassung des BFH der Buchwertfortführung nicht entgegen.²⁹

Der BFH stellt klar, dass vor der Einbringung der Beteiligungen an der W-KG in die D-KG und die K-KG nur die Kläger an den stillen Reserven der Einzelwirtschaftsgüter der W-KG beteiligt waren. Da auch nur die Kläger an der D-KG bzw. der K-KG beteiligt waren, sind nach den Ausführungen des BFH auch nach Einbringung und Realteilung der W-KG an diesen stillen Reserven nur die Kläger beteiligt. Der BFH führt weiter aus, dass die Zwischenschaltung von KGs dem Zweck des § 16 III 2 EStG, eine Buchwertfortführung zu ermöglichen, dann nicht entgegensteht, wenn die stillen Reserven bei den Realteilern verbleiben, wie das im konkreten Fall gegeben war.

3. ÜBERTRAGUNG VON EINZELWIRTSCHAFTSGÜTERN AN ANDERE PERSONENGESELLSCHAFT

Der BFH hat sich ausdrücklich nicht zu der Frage geäußert, ob eine Buchwertfortführung nach § 16 III 2 EStG auch dann möglich ist, wenn Einzelwirtschafts-

güter im Wege der Realteilung aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft, die nicht an der real geteilten Personengesellschaft beteiligt ist, an welcher aber dieselben Gesellschafter beteiligt sind, übertragen wird. Nach Auffassung von *Wendt*³⁰ wäre die Buchwertfortführung nach § 16 III 2 EStG auch in dieser Konstellation möglich. Einer Zwischenschaltung der beiden KGs hätte es nicht bedurft. Denn die vormaligen Gesellschafter hätten die Wirtschaftsgüter der W-KG im Rahmen einer Realteilung auch unmittelbar auf „ihre“ jeweilige neu gegründete KG, an deren Vermögen jeweils nur sie beteiligt waren, übertragen können.³¹

4. AUFFASSUNG DER FINANZVERWALTUNG

Trotz der Bedeutung der oben dargestellten Entscheidung für die Praxis hat die Finanzverwaltung diese Entscheidung in dem neuen Realteilungs-Erlass v. 20.12.2016 nicht berücksichtigt. Das Urteil soll wohl auch nicht im Bundesteuerblatt veröffentlicht werden und nicht zur Anwendung kommen.

5. AUSWIRKUNGEN FÜR DIE PRAXIS

Die vorherige Einbringung der Anteile an einer Mitunternehmerschaft in andere Personengesellschaften steht einer Realteilung mit Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sind, die schon an der bisherigen Mitunternehmerschaft beteiligt sind. Wenn mehrere Rechtsvorgänge hintereinander erfolgen, um eine Realteilung zu ermöglichen, ist jedes Rechtsgeschäft isoliert zu betrachten; eine Gesamtbetrachtung im Sinne der Gesamtplanrechtsprechung des BFH,³² gemäß der im Ergebnis mehrere Rechtsvorgänge als einheitlicher Vorgang betrachtet werden, mit der Konsequenz, dass die Steuerbegünstigung nach § 16 EStG entfällt, findet dann keine Anwendung.³³ Auf die Länge des zwischen den einzelnen Schritten liegenden Zeitraums kommt es nicht an.

In vergleichbaren Fällen empfiehlt sich die Beschreibung des Rechtswegs, solange die Finanzverwaltung das BFH-Urteil nicht anwendet.

V. ZUSAMMENFASSUNG

Mit den beiden dargestellten Urteilen hat der BFH einige offene Fragen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Gesellschaftern aus Mitunternehmerschaften geklärt.

Das Ausscheiden eines Gesellschaftern gegen Sachwertabfindung ist nach Realteilungsgrundsätzen zu beurteilen, wenn der ausscheidende Gesellschafter die

²⁷ *Wendt*, FR 2016, 512 (513), Kommentar zu BFH, Urt. v. 16.12.2015 – IV R 8/12.

²⁸ BFH, Urt. v. 16.12.2015 – IV R 8/12.

²⁹ BFH, Urt. v. 16.12.2015 – IV R 8/12.

³⁰ *Wendt*, FR 2016, 512 (513).

³¹ *Wendt*, FR 2016, 512 (513).

³² Ausführlich hierzu *Schulze zur Wiesche*, DStR 2012, 1420 ff.

³³ *Schulze zur Wiesche*, BB 2016, 1753 (1758).

Sachwerte in sein Betriebsvermögen übernimmt. Dies gilt auch dann, wenn die Mitunternehmerschaft von den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt wird; es ist nicht erforderlich, dass die Mitunternehmerschaft voll beendet wird.

Bei Zahlung einer zusätzlichen Rente liegt eine Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils i.S.v. § 18 III 2 i.V.m. § 16 I 1 Nr. 2 EStG vor; der Veräuße-

rungsgewinn ist jedoch unter Berücksichtigung der Buchwerte der im Rahmen der Realteilung erhaltenen Sachwerte zu ermitteln.

Nicht jede Strukturierung zur Umsetzung einer Realteilung stellt einen Gesamtplan im Sinne der Gesamtplanrechtsprechung dar – auch dann nicht, wenn die Maßnahmen in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen.

PFLICHTEN UND HAFTUNG DES ANWALTS – EINE RECHTSPRECHUNGSÜBERSICHT

RECHTSANWÄLTIN ANTJE JUNGK, RECHTSANWÄLTE BERTIN CHAB UND HOLGER GRAMS*

In jedem Heft der BRAK-Mitteilungen kommentieren die Autoren an dieser Stelle aktuelle Entscheidungen zum anwaltlichen Haftungsrecht.

HAFTUNG

HAFTUNG DES ANWALTS-MEDIATORS

Die Beratungspflicht des Anwaltsmediators erstreckt sich bei gewünschter einvernehmlicher Regelung der Scheidungsfolgen auch auf die Folgesache Versorgungsausgleich. Zur Haftung des Anwaltsmediators neben einem Terminsanwalt, der im Termin den Versorgungsausgleich durch Vereinbarung ausschließt.

OLG Stuttgart, Urt. v. 26.1.2017 – 11 U 4/16

Die Mediation soll dazu dienen, eine streitige Auseinandersetzung nicht nur in rechtlicher Hinsicht, sondern auch zwischenmenschlich, emotional und unter Berücksichtigung der umfassenden Interessenlage der Beteiligten aufzuarbeiten. Näheres dazu ist seit knapp fünf Jahren im Mediationsgesetz geregelt. Zwischen den Beteiligten und dem Mediator wird ein Mediationsvertrag geschlossen. Eine Haftung des Mediators kann aus einer Verletzung der Pflichten aus dem Mediationsvertrag resultieren. Rechtsprechung zur Haftung des Mediators ist noch kaum vorhanden. Das war dann wohl auch der Grund dafür, dass das OLG die Revision zugelassen hat. Um das Ergebnis vorwegzunehmen: Die Mediatorin wurde hier vom OLG zu Schadensersatz verurteilt.

Der Sachverhalt ist nicht ganz einfach gelagert: Es handelte sich um eine familienrechtliche Mediation. Die Eheleute wollten sich kostengünstig und einvernehmlich scheiden lassen und suchten daher die beklagte Rechtsanwältin auf, die als „Schlichtungsstelle“ und „Konfliktbegleiter“ firmierte. Besprochen wurde,

dass über sämtliche Scheidungsfolgesachen eine Scheidungsfolgenvereinbarung getroffen werden sollte, um eine schnelle und unkomplizierte Scheidung vornehmen zu können. Die Mediatorin forderte u.a. auch eine Vollmacht zur Einholung der Auskünfte bei den Versorgungsträgern an.

Zur Abwicklung der Ehescheidung selbst zog die Beklagte eine weitere Rechtsanwältin hinzu, die als Verfahrensbevollmächtigte für den Ehemann im Scheidungstermin auftreten sollte. Diese reichte über ein Jahr später den Scheidungsantrag ein. Die Angaben dafür hatte sie – wiederum über die Beklagte – bei den Eheleuten erfragen lassen. Insbesondere sollte ein Verzicht auf Ehegattenunterhalt protokolliert werden. Ferner heißt es im Scheidungsantrag: „Der Versorgungsausgleich soll nicht durchgeführt werden. Antragsteller und Antragsgegnerin verzichten auf den Versorgungsausgleich, da ein Ausgleich bereits im Rahmen des Zugewinns stattgefunden hat. (...)“ Es folgte ein E-Mail-Wechsel zwischen der Verfahrensbevollmächtigten und der Mediatorin darüber, dass es eines Verzichts auf den Versorgungsausgleich nicht bedürfe, da der Vertrag in Kürze gemacht werde. Das AG wies darauf hin, dass für den Abschluss des Versorgungsausgleichs eine notarielle Vereinbarung vorzulegen sei oder die Antragsgegnerin im Termin anwaltlich vertreten sein müsse. Es wurde daraufhin ein weiterer Anwalt „für den Abschluss des Versorgungsausgleichs“ mandatiert, der Verzicht wurde protokolliert.

Zu einer Einigung über den Versorgungsausgleich anhand der sich aus den zwischenzeitlich eingeholten Auskünften ergebenden Anwartschaften kam es in der Folge nicht mehr. Eine Erhöhung des Rentenkontos der Ehefrau, die vom Versorgungsausgleich profitiert hätte, konnte nach den Vorschriften des Sozialversicherungsrechts aufgrund des gerichtlich festgestellten Verzichts nicht mehr stattfinden. Die Ehefrau verklagte daraufhin den für sie im Scheidungstermin aufgetretenen Anwalt. Jener Rechtsstreit wurde mit einem Ver-

* Die Autorin Jungk ist Leitende Justiziarin, der Autor Chab Leitender Justiziar bei der Allianz Deutschland AG, München; der Autor Grams ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Versicherungsrecht in München.