



Teilung von und Ausscheiden aus Rechtsanwaltssozietäten

Möglichkeiten nach dem Realteilungserlass des BMF vom 19.12.2018

Einführung in die Thematik durch den Ausschuss Steuerrecht – Stand: September 2019

Inhaltsverzeichnis:

I.	Einführung	1
II.	Grundlagen	2
III.	Begünstigungen	3
IV.	Voraussetzungen für die Buchwertfortführung	3
V.	Spitzenausgleich	3
VI.	Beispiele:	4
1.	Ausgangssachverhalt	4
2.	Abwandlung 1	5
3.	Abwandlung 2	5
4.	Abwandlung 3	5
VII.	Fazit	6

I. Einführung

Ein- und Austritt sowie die Zusammenführung oder Aufteilung von Sozietäten, die als Personengesellschaften (GbR, PartG) geführt werden, sind steuerlich äußerst relevante Vorgänge, weil es durch Aufdeckung stiller Reserven zu erheblichen Steuerlasten kommen kann, denen keine Liquiditätszuflüsse gegenüberstehen (Versteuerung reiner Buchgewinne). Das Steuerrecht bietet zwar diverse gesetzliche Privilegien für personelle Veränderungen in Kanzleien. Diese genügten oftmals aber nicht, um in den wichtigsten Fallkonstellationen, der Aufteilung unter vollständiger oder teilweiser Fortführung des Geschäftsbetriebes, eine sog. steuerneutrale Realteilung der Personengesellschaft bei Fortführung des Unternehmens zu gewährleisten. Insbesondere Freiberuflersozietäten hatten Beschränkungen hinzunehmen, wenn es um die Übertragung von Wirtschaftsgütern an ausscheidende Gesellschafter ging und die verbleibenden Gesellschafter die Kanzlei fortführten. Über die Jahre hatte sich in der Rechtsprechung und der Verwaltung die Meinung durchgesetzt, dass eine steuerneutrale Aufteilung einer Personengesellschaft auf die Gesellschafter dann zu steuerlichen Buchwerten erfolgen kann, wenn es nicht zu einer Betriebsaufgabe kommt und die Wirtschaftsgüter weiter betrieblich genutzt werden und in Deutschland steuerverhaftet bleiben. Diese Entwicklung hat einen vorläufigen Endpunkt der jünge-



ren BFH-Rechtsprechung und mit dem neuen Realteilungserlass gefunden (BMF-Schreiben vom 19.12.2019, Realteilung; Anwendung von § 16 Absatz 3 Satz 2 bis 4 und Absatz 5 EStG, [IV C 6 -S 2242/07/10002](#)).

Das untergesetzliche Regelwerk des Realteilungserlasses setzt die gesetzliche Regelung zur Realteilung um und flankiert das Umwandlungssteuergesetz zur Umwandlung von Personengesellschaften sowie das System der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 EStG, dessen Anwendung neben und in Kombination mit dem Realteilungserlass nun ausdrücklich von der Finanzverwaltung bestätigt wird.

Auch wenn in der Verwaltung bereits davon die Rede ist, den Realteilungserlass erneut zu ändern, um Restrukturierungen weiter zu erleichtern, soll dieser Beitrag den Kolleginnen und Kollegen, die in naher Zukunft eine Teilung ihrer Rechtsanwaltssozietät planen, als Einführung in die Materie dienen, um das Problembewusstsein zu wecken. Diese Einführung ersetzt keinesfalls eine steuerliche Beratung im Einzelfall, die über die hier beschriebenen Mechanismen und Einschränkungen hinaus auch die für die Partner möglichen Gestaltungspotenziale aufzeigen kann, die nicht Gegenstand dieser Ausarbeitung sind.

II. Grundlagen

Die Verwaltung unterscheidet bei der Aufteilung von Personengesellschaften grundsätzlich drei Szenarien:

- Die „echte“ Realteilung, bei der nach der Teilung keine Sozietät mehr besteht, weil das Geschäft der Kanzlei entweder vollständig eingestellt wird (klassische Realteilung mit Betriebsaufgabe) oder nur in Einzelkanzleien der ausgeschiedenen Partner fortgeführt wird. Nur für den Fall, dass ein Realteiler seinen Kanzleibetrieb nach der Trennung tatsächlich einstellt, kann er eine Betriebsaufgabe mit der entsprechenden steuerlichen Privilegierung bei der Entstrickung in Anspruch nehmen.
- Die „unechte“ Realteilung, bei der in der nach Ausscheiden eines oder mehrerer Partner verkleinerten Sozietät der Kanzleibetrieb fortgeführt wird. Eine Betriebsaufgabe kann hier naturgemäß nicht in Anspruch genommen werden.
- Das Ausscheiden eines oder mehrerer Partner unter Mitnahme von Sozietätsvermögen, das vollständig in das Privatvermögen überführt wird, also nicht einmal teilweise weiterhin betrieblich genutzt wird.

Während die ersten beiden Gruppen dem Realteilungserlass unterliegen, wird die dritte Gruppe als reine Sachabfindung behandelt und genießt keinen Anspruch auf steuerneutrale Buchwertfortführung der übertragenen Wirtschaftsgüter, wohl aber kann der ausscheidende Partner gegebenenfalls eine steuerlich begünstigte Betriebsaufgabe geltend machen.

III. Begünstigungen

Die Vorschriften der Realteilung ermöglichen es den Partnern, die Kanzlei entsprechend den operativen Erfordernissen unter den Beteiligten aufzuteilen. Die Partner können ganze Einheiten oder auch bestimmte einzelne Vermögensgegenstände dem oder den ausscheidenden oder verbleibenden Partnern zuweisen. Sofern die Vermögensgegenstände weiterhin betrieblich genutzt werden, ist eine Buchwertfortführung grundsätzlich möglich.

Der Realteilungserlass gilt grundsätzlich nur für das Gesamthandsvermögen der Sozietät. Aber auch das im Eigentum der Partner befindliche Sonderbetriebsvermögen kann nach den für die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern geltenden Regeln steuerneutral fortgeführt werden, wenn es den Charakter als betriebliches Vermögen behält. Dies stellt der Realteilungserlass nun ausdrücklich klar und beendet damit eine lange bestehende Unsicherheit. Für Rechtsanwaltskanzleien dürfte dies hauptsächlich im Bereich der Kanzleiimmobilien und bei Pkws von Bedeutung sein.

IV. Voraussetzungen für die Buchwertfortführung

Die betriebliche Verwendung der übernommenen Wirtschaftsgüter durch die übernehmenden Realteiler muss nach der Aufteilung drei Jahre lang Bestand haben, falls von dem Realteiler Einzelwirtschaftsgüter oder Immobilien übernommen werden. Ansonsten sind rückwirkend auf die Trennung die stillen Reserven in den aus dem Betriebsvermögen ausscheidenden Wirtschaftsgütern zu versteuern. Als für die Buchwertfortführung schädliche Veräußerung gilt auch die Einbringung des erhaltenen Vermögens in eine andere Sozietät, unabhängig davon, ob bei dieser zweiten Einbringung die Buchwertfortführung gewählt wird. In derartigen Fällen empfiehlt sich die Prüfung, ob eine Spaltung nach dem Umwandlungssteuergesetz anstelle der Realteilung eine Buchwertfortführung ermöglicht.

Für einen Zeitraum von sieben Jahren nach der Trennung dürfen an den übertragenen Wirtschaftsgütern keine Kapitalgesellschaften beteiligt werden. Damit ist besondere Vorsicht geboten, wenn die ausscheidenden Partner sich einer Rechtsanwaltsgesellschaft anschließen wollen. Auch hier sind die in den betroffenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven rückwirkend auf den Trennungzeitpunkt zu versteuern.

Die Buchwertfortführung setzt weiterhin voraus, dass das Vermögen im Inland betrieblich genutzt wird – die Überführung in eine ausländische Betriebsstätte führt zur steuerpflichtigen Aufdeckung der enthaltenen stillen Reserven auf den Zeitpunkt der Trennung.

V. Spitzenausgleich

Wird seitens eines Partners aus eigenen Mitteln ein Spitzenausgleich an die übrigen Partner geleistet,

so liegt eine Veräußerung vor: der zahlende Partner erwirbt das ihm übertragene Vermögen anteilig entgeltlich. Das Ausmaß des entgeltlichen Erwerbes bestimmt sich nach dem Verhältnis des Spitzenausgleichs zum Wert des übernommenen Vermögens. In entsprechender Höhe entsteht bei den Gesellschaftern, die den Spitzenausgleich erhalten, ein anteiliger Veräußerungsgewinn, der als laufender Gewinn zu versteuern ist.

VI. Beispiele:

1. Ausgangssachverhalt

Die Anwälte A, B, C und D, die zu jeweils 25 % an einer gemeinsamen, überörtlichen Sozietät mit eigenen Räumlichkeiten an den einzelnen Standorten und einem steuerlichen Eigenkapital von insgesamt EUR 1.200.000 und stillen Reserven von EUR 400.000 beteiligt sind, beschließen, diese Sozietät aufzuteilen. A will sich fortan einzeln als Anwalt betätigen. B wird sich einer anderen Sozietät anschließen, während C und D den bisherigen Kanzleibetrieb fortführen wollen.

A und B erhalten jeweils ein Viertel der Büroausstattungen und Bibliotheksbestände sowie die von ihnen genutzten Kanzleiimmobilien. Daneben erhalten A und B einen Spitzenausgleich in bar, der aus der Liquiditätsreserve der Sozietät stammt, so dass mit dem übertragenen Vermögen ihre Kapitalkonten abgebildet werden. A begründet seine eigene Kanzlei in den ihm überlassenen Räumen. B tritt mit seiner Büroausstattung und seiner Teilbibliothek einer anderen Sozietät als Partner bei, der er die ihm überlassenen Räumlichkeiten vermietet. C und D führen die bisherige Sozietät an ihren Standorten fort.

Steuerliche Konsequenzen

Weil auch nach der Trennung das Geschäft in einer Sozietät von C und D fortgeführt wird, liegt eine „unechte“ Realteilung vor – sollten C und D auch als Einzelanwälte tätig werden, läge eine „echte“ Realteilung vor.

Ausscheiden des A

Da A alle Wirtschaftsgüter, die ihm im Rahmen seines Ausscheidens übertragen worden ist, weiterhin betrieblich einsetzt, können deren Buchwerte fortgeführt werden.

Ausscheiden des B

Auch B setzt alle ihm übertragenen Wirtschaftsgüter betrieblich ein, allerdings stellt die Einbringung eine für die Buchwertfortführung schädliche Veräußerung dar. Die in dem ihm übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven von EUR 100.000 müssen bei der Trennung aufgedeckt und versteuert werden. Dies stellt bei A einen Veräußerungsgewinn von EUR 25.000 und bei B, C und D laufenden Gewinn in Höhe von jeweils EUR 25.000 dar.

Verbleib von C und D

Für C und D gelten die gleichen Privilegien wie für den ausscheidenden Partner A – sie können die Buchwerte in der Sozietät fortführen.

2. Abwandlung 1

A entschließt sich ein Jahr nach der im Ausgangssachverhalt beschriebenen Trennung von seinen Partnern, den Sitz seiner Kanzlei zu verlegen. Er zieht mit der Kanzlei um und vermietet seine bisherigen Kanzleiräume an einen Unternehmensberater.

Steuerliche Konsequenzen

Da A die Kanzleiräume, die er im Rahmen der Trennung erhalten hat, nicht mehr betrieblich nutzt, sondern sie vor Ablauf der dreijährigen Sperrfrist durch Entstrickung in das steuerliche Privatvermögen überführt, werden die in der Immobilie enthaltenen stillen Reserven rückwirkend auf den Trennungszeitpunkt steuerpflichtig aufgedeckt. Die seinerzeitigen stillen Reserven sind von A, B, C und D im Veranlagungszeitraum der Trennung zu versteuern. Nur A kann insoweit einen Veräußerungsgewinn geltend machen, während die übrigen die Aufdeckung als Bestandteil des laufenden Gewinnes versteuern müssen. Dieses Risiko einer rückwirkenden Steuerentstehung „für alle“ sollte im Rahmen der Ausscheidensvereinbarung berücksichtigt werden.

3. Abwandlung 2

B erhält abweichend vom Ausgangssachverhalt als Ausgleich für seine überproportionalen Leistungsbeiträge, die bei den übrigen Partnern zu einer zusätzlichen positiven Geschäftsentwicklung geführt haben, einen über sein Kapitalkonto hinausgehenden Bonus in Höhe von EUR 100.000 der aus der Liquidität der Sozietät gespeist wird.

Steuerliche Konsequenzen

Alle vier Partner können die Buchwerte in dem ihnen zugewiesenen Sozietätsvermögen fortführen. Steuerlich werden jedoch ihre Eigenkapitalkonten entsprechend ihrer Beteiligung am Bonus angepasst: Bei B wird das steuerliche Kapitalkonto um EUR 75.000, den überproportionalen Anteil am Bonus, erhöht, während das Eigenkapitalkonto bei den anderen drei Partnern um jeweils EUR 25.000 gemindert wird. Auf diese Weise, die in etwa der Bildung von Ergänzungsbilanzen entspricht, wird eine pragmatische Buchwertfortführung ermöglicht.

4. Abwandlung 3

Abweichend vom Ausgangssachverhalt muss A an B, C und D einen Spitzenausgleich entrichten, weil die von ihm übernommene Immobilie so viel wert ist, dass sein Kapitalkonto von EUR 300.000 nicht ausreicht, um seine Abfindung mit einem Wert von EUR 600.000 zu finanzieren. Um den Ausgleich herbeizuführen, nimmt er ein Darlehen von EUR 300.000 auf, dessen Auszahlungsbetrag er als Spit-

zenausgleich zu gleichen Teilen an die übrigen Partner überweist.

Steuerliche Konsequenzen:

In dem Verhältnis des Spitzenausgleiches zum Wert der Abfindung (50 %) erwirbt A entgeltlich. Dementsprechend ergibt sich für die übrigen Gesellschafter ein Veräußerungsgewinn, der Bestandteil des laufenden Gewinnes der Sozietät ist. B, C und D erhalten jeweils EUR 100.000 als Veräußerungserlös, gegen den sie den anteiligen Buchwert am überproportional auf A übergehenden Vermögen in Höhe von EUR 50.000 setzen können, so dass sich eine Gewinnerhöhung pro Kopf von EUR 50.000 ergibt.

VII. Fazit

Der Realteilungserlass bietet im Zusammenspiel mit § 6 Abs. 5 EStG, der die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens privilegieren kann, vielfältige Möglichkeiten, die Sozietät entsprechend den operativen Anforderungen der einzelnen Partner aufzuteilen. Die Beteiligten sind jedoch gut beraten, steuerliche Berater bei der Vertragsgestaltung hinzuziehen und insbesondere die der Trennung möglicherweise nachfolgenden Veränderungen in der Nutzung von und Beteiligung am übertragenen Vermögen sachgerecht zu berücksichtigen, um steuerpflichtige Buchgewinne sowie wirtschaftliche Verwerfungen bei der Besteuerung zu vermeiden. In den Fällen, in denen die ausscheidenden Partner unmittelbar nach der Trennung anderen Sozietäten beitreten wollen, kommt es zu Veräußerungstatbeständen, die eine Buchwertfortführung für das übertragene und in die neue Einheit eingebrachte Vermögen ausschließen. Für diese Fälle könnte eine Spaltung nach dem Umwandlungsgesetz eine sinnstiftende Alternative darstellen.

Diese Ausführungen ersetzen keine individuelle steuerrechtliche Beratung.