

An den
Vorsitzenden des Finanzausschusses
Herrn Eduard Oswald
und an die Mitglieder des
Finanzausschusses des
Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

3. August 2006

AZ: C IX 20

BMF-Erlass zur Realteilung vom 28. Februar 2006

Sehr geehrter Herr Oswald,
geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

der Bundesminister der Finanzen hat in einem Erlass vom 28. Februar 2006 IV B 2 - S 2242-6/06 (BStBl. I S. 228) an die obersten Finanzbehörden der Länder zu den Grundsätzen der Realteilung Stellung genommen.

Die Anwendung dieses Erlasses durch die Finanzbehörden führt zu schwerwiegenden Auswirkungen im Bereich der freien Berufe. Bei nahezu jeder personellen Veränderung von Gesellschaften bzw. Sozietäten müssen stille Reserven aufgedeckt und versteuert werden, was die Finanzausstattung der Betriebe, Kanzleien und Praxen nachhaltig gefährdet und damit auch die Sicherung der Arbeitsplätze in den vornehmlich mittelständisch strukturierten Unternehmungen.

Die zentrale Aussage des Erlasses unter II. lautet:

„Von der Realteilung ist die Veräußerung oder die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils bei fortbestehender Mitunternehmerschaft zu unterscheiden. Scheidet ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft aus und wird diese im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt, liegt kein Fall

der Realteilung vor. Dies gilt auch dann, wenn der ausscheidende Mitunternehmer wesentliche Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens erhält.“

Die steuerlichen Auswirkungen dieser Rechtsauffassung der Finanzverwaltung sollen an nachstehendem Beispiel verdeutlicht werden:

Beispiel:

Eine Rechtsanwalts-Sozietät, bestehend aus den Gesellschaftern A, B und C, setzt sich in der Weise auseinander, dass die Gesellschafter A und B ihren Beruf fortwährend in einer Zweier-Sozietät ausüben und die Gesellschafterin C als Einzelunternehmerin ihrer Anwaltstätigkeit nachgeht. Die Mandate bzw. der Mandantenstamm werden aufgeteilt.

Nach den Grundsätzen des vorgenannten BMF-Erlasses ist diese Auseinandersetzung nicht mehr steuerneutral im Wege einer Buchwertfortführung möglich, sondern es kommt, da die Grundsätze der Realteilung nicht anwendbar sein sollen, zu einer Aufdeckung stiller Reserven mit der Konsequenz eines erheblichen Kapitalabflusses durch die Steuerbelastung auf Seiten der ausscheidenden Rechtsanwältin C und ggf. auch zu einer Steuerbelastung der Gesellschafter A und B.

Dieses Ergebnis ist nicht nur sachwidrig, da es täglich vollzogene Lebenssachverhalte in der steuerrechtlichen Praxis mit bisher nicht gesehenen Belastungen verknüpft; es widerspricht auch dem Wortlaut der gesetzlichen Grundlage in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG sowie den Motiven des Gesetzgebers im Rahmen der zuletzt vorgenommenen gesetzlichen Änderungen in dieser Vorschrift.

1.

§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG stellt einer Veräußerung eines Gewerbebetriebs die Aufgabe („gilt auch“) eines Gewerbebetriebs sowie eines Anteils gleich. Damit werden drei Tatbestandsvarianten formuliert: Veräußerung und Aufgabe eines Gewerbebetriebs im Ganzen sowie die Veräußerung bzw. Aufgabe eines Teils davon.

Die Gleichstellung der Aufgabe eines Gewerbebetriebs bzw. eines Teils davon mit der Veräußerung soll sicherstellen, dass in den gesetzlich genannten Fällen grundsätzlich ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn nach Maßgabe der Regelungen in § 16 Abs. 2 EStG ermittelt und der Besteuerung zugeführt wird.

Diese Steuerpflicht nimmt dann indessen § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zurück, wenn im Rahmen einer Realteilung die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Deshalb formuliert die Vorschrift:

„Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.“

Diese Vorschrift wurde durch das Gesetz vom 24.03.1999 (BGBl. I S. 402) eingefügt. Hintergrund war, dass bis zu diesem Zeitpunkt die steuerneutrale Realteilung mit der Buchwertfortführung auf der Ebene des Realteilers einen steuerlichen Teilbetrieb bedingte. Die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Grundsätze des Teilbetriebs konnten indessen in vielen Fällen nicht erreicht werden, so dass über die vormalige Formulierung dieser Vorschrift zahlreiche Umwandlungsvorgänge, die betriebswirtschaftlich geboten und notwendig gewesen waren, blockiert wurden.

In Erkenntnis dieses Umstandes ist der Anwendungsbereich der steuerneutralen Realteilung durch die Möglichkeit der Buchwertfortführung auch in den Fällen eröffnet worden, in denen - lediglich - einzelne Wirtschaftsgüter übertragen wurden, sofern diesen die Qualität wesentlicher Betriebsgrundlagen zukam. Bereits dies lässt erkennen, dass der Gesetzgeber notwendigen Umstrukturierungsmaßnahmen nicht entgegenstehen wollte, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Nach bisherigem Verständnis in Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung ist die Besteuerung der stillen Reserven gesichert, wenn bei Inlandssachverhalten Wirtschaftsgüter von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen überführt werden. Im Beispielsfall werden Wirtschaftsgüter aus dem Gesamthandsvermögen einer Rechtsanwalts-Sozietät in das Betriebsvermögen eines selbständigen Einzelunternehmers oder Einzelunternehmerin übertragen; zu einer Aufgabe der betrieblichen (freiberuflichen) Tätigkeit kommt es weder bei A, B oder C.

Diese bisher allgemein anerkannte Rechtsauffassung, die der bisherigen Besteuerungspraxis seit Jahrzehnten zugrunde lag, wird nunmehr seitens der Finanzverwaltung nicht länger vertreten. Die Konsequenzen werden in einem Beitrag von Frau Ines Heß, Oberregierungsrätin im Thüringer Finanzministerium in der Fachzeitschrift Deutsches Steuerrecht - DStR 2006, Heft 18, Seite 777, 782, wie folgt kommentiert:

„Dadurch werden in der Praxis Unternehmensumstrukturierungen, insbesondere auch bei Personenzusammenschlüssen von Freiberuflern, behindert und Umweggestaltungen erforderlich gemacht.“

Diese Konsequenzen sind unbefriedigend.

2.

Wesensmerkmal einer Realteilung ist es, dass die Realteiler gerade keine finanzwirtschaftliche Bewertung des Betriebsvermögens im Vorfeld einer Auseinandersetzung vornehmen. Vielmehr werden Wirtschaftsgüter (im Beispielsfall einer Anwaltskanzlei: Mandate und die zugehörigen Akten) aufgeteilt und für die weitere Bearbeitung den verbleibenden oder einem ausscheidenden Gesellschafter überlassen. Die Annahme, in diesem Vorgang rechtlich bzw. steuerrechtlich keine Realteilung mehr sehen zu wollen, geht fehl. Dass es sich bei dem im o.a. Erlass-Schreiben zitierten Sachverhalt zivilrechtlich um eine Realteilung (andere Art der Auseinandersetzung i.S.v. §§ 731 BGB ff.) handelt, sollte unbestritten sein.

Mit der Zuweisung der Wirtschaftsgüter aus einem gesamthänderischen Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen eines freiberuflichen Mitunternehmers zur Fortführung von dessen freiberuflicher Tätigkeit in einer zukünftigen Einzelpraxis ist bei der realen Auseinandersetzung einer mehrgliedrigen Personengesellschaft die zukünftige Besteuerung der stillen Reserven in vollem Umfang gesichert. Die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Buchwertfortführung in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG sind damit ausdrücklich erfüllt: Der freiberufliche Mitunternehmer ist im Wege der Realteilung unter Aufgabe seines Mitunternehmeranteils aus der Sozietät ausgeschieden.

Der Erlass des BMF differenziert zudem sachwidrig und nicht nachvollziehbar zwischen der Auseinandersetzung einer mehrgliedrigen und einer nur zweigliedrigen Personengesellschaft. Im letztgenannten Fall soll die steuerneutrale Realteilung möglich sein.

„Gegebenenfalls ist eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 oder 5 EStG unter den dort genannten Voraussetzungen vorzunehmen. Dies gilt insbesondere auch im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft unter Fortführung des Betriebes als Einzelunternehmen durch den verbleibenden Mitunternehmer.“

Es kann bei Anlegung wirtschaftlicher Maßstäbe steuerrechtlich nicht zutreffend sein, C steuerlich anders zu behandeln, wenn er statt aus einer zweigliedrigen aus einer dreigliedrigen Sozietät (vgl. § 59a BRAO) ausscheidet, um seine berufliche Tätigkeit als Einzelanwalt fortzusetzen.

3.

Wenn die Grundsätze der Realteilung mit der steuerneutralen Buchwertfortführung im Falle einer Auseinandersetzung einer mehrgliedrigen Personengesellschaft nicht mehr unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zur Anwendung kommen sollen, führt dies zwingend dazu, dass

- alle Gesellschafter vor dem Ausscheiden eines Gesellschafters zur Ermittlung der stillen Reserven gezwungen sind, von der im Bereich der freien Berufe regelmäßig praktizierten Einnahmen-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG auf die Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 EStG im Veranlagungszeitraum der Auseinandersetzung überzugehen,
- sie zur Vermeidung der Fortsetzung der Bilanzierungspflicht in diesem Veranlagungszeitraum wieder zur Einnahmen-Überschussrechnung nach vollzogener Auseinandersetzung zurückkehren müssen;
- der ausscheidende Gesellschafter stille Reserven im Veranlagungszeitraum der Auseinandersetzung versteuern muss, die mit dem mitgenommenen Mandantenstamm verbunden sind. Der Ausscheidende hat also regelmäßig einen hohen Kapitalabfluss durch die Steuerzahlungen, ohne dass ein Liquiditätszufluss in Gestalt von Honorareinnahmen korrespondierend zu verzeichnen ist.

Im Ergebnis ist zu prognostizieren, dass mit der Umsetzung des o.a. Erlasses zukünftig

- notwendige Umstrukturierungsmaßnahmen auch und gerade angesichts des sich verschärfenden Wettbewerbs innerhalb der freien Berufe blockiert werden und
- über den nicht finanzierbaren Kapitalabfluss in Gestalt der Zahllast der Steuerbelastung der stillen Reserven Insolvenzen unvermeidbar werden und damit ein weiterer Abbau von Arbeitsplätzen vorgezeichnet ist.

Der Erlass greift folglich in die berufliche Organisationsfreiheit eines jeden Freiberuflers i.S.v. Art. 12, 14 GG ein. Da dieser Eingriff entgegen dem Wortlaut des Gesetzes erfolgt, ist das Vorgehen der Finanzverwaltung verfassungswidrig. Soweit freiberufliche Zusammenschlüsse in den letzten Jahren grenzüberschreitend begründet worden sind, treffen die gesetzeswidrigen Folgen auch die Partner in Europa (bei Anwälten, vgl. § 59a Abs. 3 BRAO) oder Übersee (z.B. USA; vgl. § 226 BRAO).

4.

Die weitere Dramatik dieses Erlasses ergibt sich zudem aus einem Verweis in dem neuen BMF-Schreiben vom 14. März 2006, IV B 2 - S 2242-2/04- „Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung“. In Tz. 12 heißt es im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft bei vorhandenem Betriebsvermögen:

„Die Grundsätze des BMF-Schreibens zur Realteilung vom 28. Februar 2006 (BStBl. I S. 228) sind sinngemäß anzuwenden.“

Dies bedeutet, dass im Falle der Auseinandersetzung einer mehrgliedrigen Erbengemeinschaft mit ererbtem Betriebsvermögen und der Überführung dieses Betriebsvermögens in das - bestehende - Betriebsvermögen eines an der Erbengemeinschaft beteiligten Erben stille Reserven aufzudecken sind. Auch ein solcher Vorgang soll nicht mehr als steuerneutrale Realteilung behandelt werden soll. Diese Rechtsfolge ist insoweit bemerkenswert, als die bekannt gewordenen Konzepte der Bundesregierung zur Reform der Erbschaftsteuer eine Freistellung ererbten Betriebsvermögens von Erbschaftsteuerbelastungen über ein Stufenmodell vorsehen und damit den Ansatz verfolgen, Betriebsvermögen als Garant von Arbeitsplätzen zu privilegieren, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist und das Betriebsvermögen erhalten wird.

Mit der Auseinandersetzung von Personengesellschaften nach dem bisherigen Verständnis der Realteilung zu Buchwerten, bei der die zukünftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, sollte gerade diesem Verständnis Rechnung getragen werden, nämlich die Erhaltung und Fortführung von Betriebsvermögen unter geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen bei gleichzeitiger Sicherung der fiskalischen Steueransprüche.

5.

Die Erwähnung des Erlasses zur Realteilung in dem Schreiben des BMF vom 14. März 2006 zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung belegt, dass sich in der Finanzverwaltung des Bundes und der Länder augenscheinlich eine "gefestigte Rechtsauffassung" gebildet hat. Folglich kann die Lösung dieses Sachverhalts und die Abwendung der angesprochenen katastrophalen finanziellen Folgen im Bereich des freiberuflichen Mittelstandes und bei der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaften nicht durch eine ggf. ergänzende Auslegung der Erlasse erfolgen, sondern nur über deren unverzügliche Aufhebung.

Die gesetzliche Rechtslage ist nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG eindeutig. Werden im Zuge der Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, wenn dieser seinen Mitunternehmeranteil aufgibt, und ist die zukünftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt, so ist die Buchwertverknüpfung im Falle der Realteilung ausdrücklich zulässig. Nur auf diese Weise ist sichergestellt, dass betriebsnotwendige Umstrukturierungsmaßnahmen auch zukünftig steuerneutral durchgeführt werden können. Bis zur Aufhebung des sog. Mitunternehmererlasses Ende 1998 war dieser Denkansatz "steuerlicher *common sense*"!

6.

Gänzlich unbefriedigend ist, dass sowohl der Erlass zur Realteilung als auch das Schreiben zur Erbauseinandersetzung „auf alle offenen Fälle für Übertragungen ab dem 1. Januar 2001 anzuwenden“ ist. In nahezu sämtlichen Fällen der Auseinandersetzung einer Personengesellschaft seit diesem Stichtag stehen die bisher ergangenen Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung; es handelt sich mithin um „offene Fälle“. Eine Rückwirkung über einen Zeitraum von ca. 5,5 Jahre missachtet den gebotenen Vertrauensschutz der freiberuflich Tätigen gerade bei langfristig geplanten Änderungen in der Zusammensetzung von Personengesellschaften. Sollten schließlich Erbengemeinschaften

mit Betriebsvermögen bereits aufgrund bisheriger - vorläufiger - Veranlagungen auseinandergesetzt und beendet worden sein, ist der jetzt drohende - nachlaufende - Steuerzugriff den Betroffenen bzw. deren Beratern in keinem Falle mehr rechtspolitisch zu vermitteln.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Dombek
(Präsident)