

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

30. November 2006

AZ: C IX 20

BMF-Erlass zur Realteilung vom 28. Februar 2006
Geschäftszeichen: IV B 2 - S 2242 -6/06

Sehr geehrter Herr Oswald,
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

die Bundesrechtsanwaltskammer hat bereits mit Schreiben vom 3. August 2006 nachdrücklich aufgezeigt, welche dramatischen steuerlichen Konsequenzen sich für Rechtsanwalts-Sozietäten ergeben, die aufgelöst werden oder bei denen Partner ausscheiden, wenn das o. a. BMF-Schreiben umgesetzt wird.

Bereits die Anwendungsregelung überstrapaziert rechtsstaatliche Planungssicherheit, wenn das BMF die Grundsätze dieses Schreibens „alle offenen Fälle für Übertragungen ab dem **1. Januar 2001**“ anwenden möchte.

Die Konsequenz des BMF-Schreibens ist, dass stille Reserven, insbesondere im Zusammenhang mit einem selbstgeschaffenen Mandantenstamm, aufgedeckt und versteuert werden müssen,

- und das, obwohl die freiberufliche Tätigkeit fortgesetzt wird,
- nur, weil eine berufliche Veränderung in Gestalt des Wechsels einer Sozietät bei fortwährender Verstricktheit der stillen Reserven vorgenommen wird (werden muss).

Die Wirtschaftsprüferkammer hat sich in ihrem Schreiben vom 31. August 2006, wie die Bundessteuerberaterkammer mit Schreiben vom 18. September 2006, der von der Bundesrechtsanwaltskammer vertretenen Kritik angeschlossen.

Wir dürfen angesichts der überaus zentralen Bedeutung des Schreibens des BMF für die berufliche Gestaltung von Sozietätswechseln die zentralen Punkte noch einmal zusammenfassen:

1.

Das BMF-Schreiben führt in der Konsequenz zu einer differenzierten Behandlung von Personengesellschaften (Sozietäten) mit Kapitalgesellschaften (Rechtsanwalts-GmbH). Während Kapitalgesellschaften über eine Spaltung oder Ausgliederung zu Buchwerten ohne Belastung mit einer Versteuerung von stillen Reserven auseinandergesetzt werden können, gilt dies nicht für Sozietäten.

Diese Rechtsfolge ist gerade im Hinblick der Eckpunkte der Unternehmenssteuerreform wenig verständlich, soll damit noch der Weg in eine rechtsformunabhängige Besteuerung geebnet werden.

2.

Eine Realteilung bei Fortführung der steuerlichen Buchwerte ist nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nur möglich, wenn der Betrieb der bisherigen Personengesellschaft vollständig aufgegeben wird, also das gesamte Gesamthandsvermögen durch Realteilung auf neue Rechtsträger übertragen wird. Die neuen Rechtsträger dürfen nur Einzelkanzleien sein (keine Sozietäten)!

Jede Einzelkanzlei darf ihren Betrieb innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren nicht in eine andere Sozietät einbringen. Die Sperrfrist beträgt faktisch vier Jahre, weil sie erst beginnt, wenn die Feststellungserklärung für das Kalenderjahr abgegeben wird, in welchem die Realteilung verwirklicht wurde.

Die Vorstellung, dass größere Rechtsanwaltskanzleien zur Wahrung der Buchwertverknüpfung in Hunderte von Einzelkanzleien zerlegt werden müssen, ist surreal.

Eine Buchwertfortführung ist also nicht möglich, wenn das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft im Zuge der Realteilung auf eine oder mehrere Sozietäten übertragen wird oder wenn innerhalb der Sperrfrist von drei Jahren die aus einer Realteilung entstandene Einzelkanzlei ihren Betrieb in eine andere Sozietät einbringt.

Ist eine Fortführung der steuerlichen Buchwerte nicht möglich, tritt die zusätzliche Belastung ein, dass von der meist praktizierten Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG übergegangen werden muss. Dies führt zu einem Übergangsgewinn, der faktisch dem Betrag der Honorarforderungen entspricht. Dieser Übergangsgewinn ist dann bei einer nicht begünstigten Realteilung *zusätzlich zu versteuern*.

3.

Wird im Zuge des Ausscheidens von Soziern einer Personengesellschaft nicht das gesamte Gesamthandsvermögen auf neue Rechtsträger übertragen, liegt keine Realteilung vor, sondern ein Ausscheiden einzelner Gesellschafter gegen Sachwertabfindung. Auch in einem solchen Fall soll die Fortführung der steuerlichen Buchwerte nur möglich sein, wenn der jeweils ausscheidende Gesellschafter seine berufliche Tätigkeit als Einzelkanzlei fortsetzt und er seinen Betrieb auch nicht innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren in eine andere Sozietät einbringt.

Können die steuerlichen Buchwerte bei dem Übernehmer des Betriebsvermögens nicht fortgeführt werden, treten die gleichen steuerlichen Wirkungen ein, die vorstehend für die nicht begünstigte Realteilung beschrieben sind.

Die Bundessteuerberaterkammer hat in ihrem Schreiben vom 18.09.2006 einen Vorschlag zur Änderung der einschlägigen Norm unterbreitet. Die Bundesrechtsanwaltskammer unterstützt ausdrücklich diese Gesetzesinitiative. Wir meinen allerdings, dass der Vorschlag zur Änderung von § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG einerseits zu weit geht, andererseits aber nicht geeignet ist, alle vorstehend aufgezeigten Ungereimtheiten zu beseitigen. Hierzu führen wir aus:

a)

Der Gesetzgeber hat in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG bewusst nur in den Fällen eine Fortführung der steuerlichen Buchwerte durch den Übernehmer von Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft vorgesehen, wenn es sich um einen einzelnen Mitunternehmer handelt. Der Gesetzgeber will nämlich das Überspringen stiller Reserven von der Mitunternehmerschaft, die sie geschaffen hat, auf andere Personen soweit wie möglich beschränken. Dieses Ziel des Gesetzgebers ist grundsätzlich anzuerkennen.

Für den Bereich der freien Berufe besteht aber die Besonderheit, dass sich die größten stillen Reserven mit dem Mandantenstamm verbinden, den der einzelne Berufsträger selbst geschaffen hat. Scheidet der Berufsträger aus einer Sozietät aus und übt er seine berufliche Tätigkeit an anderer Stelle aus, folgen ihm zahlreiche Mandanten. Es kann nicht Ziel des Gesetzgebers sein, den ausscheidenden Rechtsanwalt während fortgesetzter Berufsausübung mit Steuern zu belasten, allein deswegen, weil ihm sein eigener Mandantenstamm treu bleibt. Es besteht insoweit ein Bedürfnis, die Besonderheiten der freien Berufe über eine Neufassung des einschlägigen § 18 EStG zu berücksichtigen.

Die BRAK schlägt deswegen vor, dass lediglich in § 18 Abs. 3 EStG für die freien Berufe eine Ausnahmeregelung zu § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG aufgenommen wird.

b)

Durch die Gesetzesinitiative der Bundessteuerberaterkammer werden nicht die Fälle erfasst, bei denen Rechtsanwälte gegen Sachwertabfindung (Mitnahme des Mandantenstammes) aus einer Sozietät ausscheiden. Die Bundessteuerberaterkammer befasst sich nur mit der Realteilung. Eine Realteilung liegt aber nur dann vor, wenn das gesamte Gesamthandsvermögen der bisherigen Personengesellschaft auf neue Rechtsträger übertragen wird.

Wir schlagen vor, in § 18 Abs. 3 EStG folgenden Satz 3 anzufügen:

„Bei der Realteilung einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft können die steuerlichen Buchwerte übernommener Wirtschaftsgüter fortgeführt werden, wenn die Wirtschaftsgüter bei Fortsetzung der beruflichen Tätigkeit auf den Steuerpflichtigen i. S. von § 18 Abs. 1 EStG oder auf Mitunternehmerschaften, in denen dieser Steuerpflichtige tätig ist, übertragen werden, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.“

Aus der Sicht der Bundesrechtsanwaltskammer handelt es sich bei der vorgeschlagenen gesetzlichen Regelung um eine Klarstellung, weil vor der Bekanntgabe des Schreibens des BMF vom 28.02.2006 die oben dargestellten Sachverhalte durch eine analoge Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG gelöst wurden. Stille Reserven mussten nicht aufgedeckt werden.

Das Bedürfnis einer Neuregelung des § 18 EStG trägt auch dem Umstand zielführend Rechnung, dass eine Sozietät einkommensteuerlich kein eigenes Rechtssubjekt darstellt, sondern die Besteuerung auf der Ebene der Sozien (Mitunternehmer) sichergestellt wird. Berufsrechtlich in Einklang steht damit die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft für die einzelne Rechtsanwältin, den einzelnen Rechtsanwalt. Die Sozietät als Personengesamtheit ist nicht Berufsträger.

Deshalb kann es im streng genommenen Sinne bei einer Realteilung einer freiberuflichen Sozietät auch keine Teilung im Sinne einer berufsrechtlichen Neuordnung geben, da die Zulassung der einzelnen tätigen Person gewährt wurde.

Wenn die GbR kein Steuersubjekt ist und der ausscheidende Rechtsanwalt im Inland in einer anderen Sozietät seine berufsrechtliche Tätigkeit fortsetzt, liegt keine Betriebsaufgabe - des ausscheidenden Rechtsanwalts - vor, so dass kein Bedürfnis erkennbar ist, fortwährend steuerverstrickte stille Reserven in Gestalt des Mandantenstammes einem fiktiven Besteuerungsfall zuzuführen.

In der Historie des § 16 EStG zeigt sich der Wille des Gesetzgebers, im Wirtschaftsleben notwendig werdende berufliche Veränderungen nicht steuerrechtlich zu sanktionieren, sofern die Besteuerung etwaiger stiller Reserven sichergestellt ist. So wurde die Übertragung zu Buchwerten, die vormals einen steuerlichen Teilbetrieb bedingte, auch zugelassen, wenn einzelne Wirtschaftsgüter als wesentliche betriebliche Grundlagen übertragen wurden.

Der Erlass des BMF führt im Ergebnis dazu, dass dieser Wille des Gesetzgebers missachtet wird, da mit der Vorstellung, eine größere Rechtsanwaltskanzlei könne nur noch dann zu Buchwerten real geteilt werden, wenn in der Folgezeit Hunderte von Einzelkanzleien gegründet und über einen Zeitraum von mindestens drei Jahren aufrechterhalten werden, eine völlig unzeitgemäße Blockade wirtschaftlichen Handelns eintreten würde,

die, so sie denn rückwirkend seit dem 1. Januar 2001 missachtet wäre, zu existenzbedrohenden Liquiditätsabflüssen in Gestalt der Besteuerung stiller Reserven führte.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Dombek', written in a cursive style.

Dr. Dombek
(Präsident)