

**Stellungnahme
der Bundesrechtsanwaltskammer**

zu dem

**Entwurf eines Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen
zur Anwendung von § 16 Abs. 3 EStG bei Realteilung**

erarbeitet durch den

**Ausschuss Steuerrecht
der Bundesrechtsanwaltskammer**

Mitglieder:

RA Dr. Klaus **Otto**, Vorsitzender

RA Dr. Joachim **Borggräfe**

RA Dr. Uwe **Clausen**

RA Dr. Ingo **Flore**

RAin Friederike **Lummel**, Bundesrechtsanwaltskammer

Verteiler:

Bundesministerium der Finanzen

Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Bundesministerium der Justiz

Finanzminister/Senatoren der Länder

Präsident des Bundesfinanzhofs

Rechtsanwaltskammern

Bundesnotarkammer

Bundessteuerberaterkammer

Steuerberaterverband

Wirtschaftsprüferkammer

Bundesverband der Freien Berufe

Deutscher Richterbund

Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter

Deutscher Anwaltverein

Januar 2006

BRÄK-Stellungnahme-Nr. 2/2006

Bundesrechtsanwaltskammer · Körperschaft des öffentlichen Rechts · Hans Litten Haus · <http://www.brak.de>

Berlin: Littenstraße 9 · D-10179 Berlin · Telefon (030) 2 84 93 90 · Telefax (030) 28 49 39 11 · e-mail: zentrale@brak.de

Brüssel: 142-144, avenue de Tervuren · B-1150 Brüssel · Telefon (00 32) 2 7 43 86 46 · Telefax (00 32) 2 7 43 86 56 · e-mail: brak.bxl@brak.be

Der Ausschuss hat das Entwurfsschreiben vor dem Hintergrund folgenden Sachverhalts geprüft:

Ein Rechtsanwalt scheidet aus einer mehrgliedrigeren Sozietät aus und schließt sich einer anderen Rechtsanwalts-Sozietät an. Die von ihm betreuten Mandanten werden mitgenommen bzw. „laufen ihm nach“.

1. In Ziffer II. des Entwurfsschreibens ist formuliert:

„Scheidet ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft aus und wird diese im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt, liegt kein Fall der Realteilung vor. Es handelt sich in diesen Fällen um den Verkauf oder die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 oder § 16 Abs. 3 S. 1 EStG.“

Diese Formulierung ist irreführend:

- a) Eine Realteilung im Sinne von § 16 Abs. 3 S. 2 EStG ist nach dem Gesetzeswortlaut auch dann gegeben, wenn im Zuge der Realteilung des Gesamthandsvermögens der Mitunternehmerschaft lediglich einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen werden.
- b) Das bedeutet:

Das Ausscheiden eines Mitunternehmers kann darauf beruhen, dass er gekündigt hat bzw. ausgeschlossen wurde (§ 736 Abs. 1, § 737 BGB), sein Gesellschaftsanteil den übrigen Gesellschaftern (Mitunternehmern) anwuchs (§ 738 Abs. 1 S. 1 BGB) und der ausscheidende Gesellschafter in Anrechnung auf seinen auf Geld gehenden Auseinandersetzungsanspruch einen Sachwert bzw. ein einzelnes Wirtschaftsgut erhält. Dann liegt ein Verkauf seines Mitunternehmeranteils vor.

Das Ausscheiden eines Mitunternehmers kann aber auch auf einer Trennungsvereinbarung mit gleichzeitiger Aufteilung des Gesamthandsvermögens

durch Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter beruhen. Dies ist die beschriebene Realteilung.

- c) Welche der beiden beschriebenen alternativen Gestaltungen vorliegt, richtet sich allein nach den zivilrechtlichen Vereinbarungen.
- d) Bei einer Realteilung sind zwingend die Buchwerte fortzuführen. Dies gilt auch dann, wenn der vereinbarungsgemäß ausscheidende Gesellschafter nur einzelne Wirtschaftsgüter erhält, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen. Das Merkmal der „wesentlichen Betriebsgrundlage“ ist nur von Bedeutung, wenn nach der Realteilung innerhalb der Sperrfrist von drei Jahren wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert oder entnommen werden.

Bezogen auf Rechtsanwalts-Sozietäten in der Rechtsform einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder einer Partnerschaftsgesellschaft bedeutet dies, dass auch ein Rechtsanwalt aus einer mehrgliedrigen Gesellschaft ausscheiden kann und den von ihm betreuten Mandantenstamm mitnehmen kann. Bei einer Gestaltung als Realteilung müssen die im mitgenommenen Mandantenstamm steckenden stillen Reserven nicht aufgedeckt und versteuert werden.

2. Scheidet ein Personengesellschafter aus einer Mitunternehmerschaft durch Kündigung aus, wächst sein Gesellschaftsanteil den verbleibenden Gesellschaftern an und erhält er in Anrechnung auf seinen auf Geld gerichteten Auseinandersetzungsanspruch einzelne Wirtschaftsgüter aus dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft, liegt ein Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vor. Der Veräußerungsgewinn ist gemäß § 16 Abs. 2 S. 1 EStG zu ermitteln. Sachwertabfindungen sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Vorher ist gemäß § 16 Abs. 2 S. 2 EStG von einer etwaigen Gewinnermittlungsart durch Einnahmen-Überschussrechnung zur Gewinnermittlungsart durch Vermögensvergleich überzugehen.

Der Veräußerungsgewinn ist nach Maßgabe des § 34 EStG zu versteuern.

3. Bei einem vollständigen Ausscheiden eines Mitunternehmers ist nach dem Gesetzeswortlaut ein Fall des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG nicht gegeben, weil die Sachwertabfindung nicht an einen „Mitunternehmer“ geht. Die bisher herrschende Meinung will allerdings § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 und 2 EStG analog auf die Fälle anwenden, in denen einzelne Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers übergehen. Auch dies führt damit zur Buchwertfortführung (Schmidt 24. Aufl., § 6 EStG Rn 476; Stuhmann DStR 2005, 1355). Es wird auch eine analoge Anwendung der Vorschriften über die Realteilung bejaht.

In dem Entwurfsschreiben des BMF heißt es hierzu:

„Ggf. 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 (BFH-Urteil vom 10.03.1998 BStBl 1999, II 269).“

Das Entwurfsschreiben sollte klarstellen, dass die analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 und 2 EStG auch bei der Sachwertabfindung eines ausscheidenden Mitunternehmers gilt.

4. Wenn die Realteilung als ein Unterfall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu verstehen ist, sollte zur Klarstellung darauf hingewiesen werden, dass vor der Realteilung wie auch bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils von einer etwaigen Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG übergegangen werden muss (§ 16 Abs. 2 S. 2 EStG). Durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Einnahmen-Überschussrechnung zum Vermögensvergleich entsteht ein Übergangsgewinn, wenn die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und die Vorräte sowie sonstige ertragswirksame Forderungen die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige aufwandswirksame Verbindlichkeiten übersteigen.
5. Nach § 16 Abs. 3 S. 3 EStG ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirt-

schaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden. Eine entsprechende Regelung findet sich bei der Sachwertabfindung zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG (hier Satz 4). Streitig ist, ob bei einer Einbringung solcher Wirtschaftsgüter im Zusammenhang mit der Einbringung eines Betriebes zu Buchwerten gemäß § 24 UmwStG eine Veräußerung i. S. von § 16 Abs. 3 S. 3 EStG vorliegt (Schmidt 24. Aufl., § 16 EStG Rn. 554) bzw. nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG vorliegt.

In Ziffer VIII. des Entwurfsschreibens ist formuliert:

„Eine Veräußerung ist grundsätzlich auch eine Einbringung der im Rahmen der Realteilung erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter, wenn sie zusammen mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach §§ 20, 24 UmwStG eingebracht werden, unabhängig davon, ob die Buchwerte, Teilwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden.“

Bei einer Einbringung zu Buchwerten liegt keine Veräußerung nach § 16 Abs. 3 EStG vor. Die Sperrfrist in § 16 Abs. 3 S. 3 EStG hat ebenso wie die Sperrfrist in § 6 Abs. 5 S. 4 EStG die Zielsetzung zu verhindern, dass die Realteilung nicht der Umstrukturierung dient, sondern der Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme unter Ausnutzung eines Steuersatzgefälles oder einer Tarifbegünstigung (Bundestagsdrucksache 14-6882, 34). Mit diesem Gedanken ist es nicht vereinbar, wenn der Veräußerung ein Rechtsvorgang gleichgestellt wird, der üblicherweise nicht zu einer Steuerentstrickung führt, also nicht zur Aufdeckung von stillen Reserven.

Es kann deswegen nicht ein Fall der Veräußerung im Sinne von § 16 Abs. 3 S. 3, § 6 Abs. 5 S. 4 EStG vorliegen, wenn Einzelwirtschaftsgüter, die ein ausscheidender Mitunternehmer im Zuge einer Realteilung oder seines Ausscheidens erhalten hat, im Rahmen eines Betriebes nach § 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine andere Mitunternehmerschaft zu Buchwerten eingebracht werden.

6. Es ist somit möglich, dass ein aus einer Rechtsanwalts-Sozietät im Wege der Realteilung oder durch Kündigung bzw. Ausschluss ausgeschiedener Gesellschafter

- a) den bisher von ihm betreuten Mandantenstamm zu steuerlichen Buchwerten übernimmt und als Einzelanwalt weiter betreut und
- b) nach Einrichtung seiner Einzelkanzlei diesen Betrieb im Sinne des § 24 UmwStG zu Buchwerten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine andere Rechtsanwalts-Sozietät (Mitunternehmerschaft) einbringt.

Es ist aber auch möglich, dass der aus einer Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindungen (zu Buchwerten) ausscheidende Mitunternehmer die Sachwerte sogleich in eine andere Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu steuerlichen Buchwerten einbringt (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG). Die Sachwertabfindung war Betriebsvermögen, wenn sie nur betrieblich genutzt werden kann. Dies ist bei einem Mandantenstamm der Fall. Der Mandantenstamm kann also zu Buchwerten eingebracht werden.

Das Entwurfsschreiben des BMF möge dies klarstellen.

- 7. Würden die Vorschriften des § 6 Abs. 5 S. 3 und des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG in Bezug auf den Mandantenstamm/Patientenstamm eines Freiberuflers anders zu verstehen sein, läge ein Verstoß gegen das Grundrecht der freien Berufsausübung gemäß Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG vor, wenn ein Freiberufler allein deswegen den Wert seines von ihm betreuten Mandantenstammes bzw. Patientenstammes aufdecken und versteuern müsste, weil er von einem beruflichen Zusammenschluss mehrerer Berufsträger zu einem anderen beruflichen Zusammenschluss wechselt.

Ein solcher Wechsel führt zwangsläufig dazu, dass die an die Person gebundenen Mandanten bzw. Patienten „nachlaufen“, ohne dass ein Gewinnrealisierungstatbestand eingetreten ist.