BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

DeutscherAnwaltVerein

Vorschlag

der Bundesrechtsanwaltskammer und des Deutschen Anwaltvereins

zur Ergänzung des Entwurfs des Dritten Mittelstands-Entlastungsgesetzes (MEG III)

hier: Realteilung von Mitunternehmerschaften

Mitglieder des BRAK-Ausschusses Steuerrecht:

RAuN Wolfgang **Arens**
RA Dr. Joachim **Borggräfe**
RA Peter **Buhmann**
RA Dr. Uwe **Clausen**
RAin Alexandra **Mack**
RA Dr. Klaus **Otto,** Vorsitzender
RAin Friederike **Lummel,** Bundesrechtsanwaltskammer

Mitglieder des DAV-Ausschusses Steuerrecht:

RA Dr. Stephan **Eilers**
RA Dr. Dietrich **von Elsner**
RA Prof. Dr. Gerrit **Frotscher**
RA Robert **Hörtnagl**
RA Dr. Klaus **Olbing,** Vorsitzender
RA Dr. Stephan **Schauhoff**
RA Dr. Egon **Schlütter**
RA Dr. Matthias **Söffing**
R RA Prof. Dr. Joachim N. **Stolterfoht**
Zuständiger DAV-Geschäftsführer:
Rechtsanwalt Jens **Wagener**

September 2008

Verteiler:

Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages
Bundesministerium der Finanzen
Finanzminister/Senatoren der Länder
Bundesministerium der Justiz
Landesjustizminister/Justizsenatoren der Länder
Präsident des Bundesfinanzhofs
Bundesnotarkammer
Bundessteuerberaterkammer
Deutscher Steuerberaterverband
Bundesverband der Freien Berufe
Deutscher Richterbund
Rechtsanwaltskammern
Vorstand und Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
Landesgruppen und –verbände des DAV
Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des DAV
Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des DAV
Wirtschaftsprüferkammer
Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter
Deutscher Notarverein
Institut der Wirtschaftsprüfer
Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)
Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)
Deutsche Steuer-Gewerkschaft
ver.di
Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft
Bundesverband Deutscher Banken
Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e. V. (SdK) – Die Aktionärsvereinigung –
Zeitschrift „Die Aktiengesellschaft“
NZG Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
WM Wertpapiermitteilungen
ZIP Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
Börsenzeitung
Handelsblatt
Frankfurter Allgemeine Zeitung
NJW Neue Juristische Wochenschau
Finanzcial Times Deutschland
Kommission der Europäischen Gemeinschaften

Präambel

Der Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) und dem Deutschen Anwaltverein (DAV) sind seitens des federführenden Wirtschaftsministeriums der Entwurf eines „Drittes Mittelstands-Entlastungsgesetz (MEG III)“ zur Kenntnis und Stellungnahme zugeleitet worden. BRAK und DAV begrüßen diesen Gesetzesentwurf, der darauf zielt, Lasten des Mittelstandes zu mindern oder entfallen zu lassen. Aus Sicht von BRAK und DAV sollten mit den Entlastungen im formellen bzw. bürokratischen Bereich auch Entlastungen des Mittelstandes im materiell-rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Bereich einhergehen. Zielsetzung des beiliegenden Vorschlags ist es, zu einer Ergänzung des MEG III zu gelangen. Die nachfolgend aufgezeigten Rechtsfolgen aus der geänderten Anwendung des § 16 Abs. 3 EStG belasten Mitunternehmerschaften, insbesondere von freiberuflich Tätigen, unangemessen.

I. Zur Reichweite der Fortführung steuerlicher Buchwerte bei einer Realteilung von Mitunternehmerschaften

1. Wenn im Zuge der Realteilung von Mitunternehmerschaften die steuerlichen Buchwerte derjenigen Wirtschaftsgüter fortgeführt werden können, die der einzelne Mitunternehmer bei der Realteilung erhält (vgl. § 752 BGB), müssen insoweit die stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter, die mit dem Buchwertansatz verbunden sind, nicht aufgedeckt und versteuert werden.

   Eine Fortführung der Buchwerte bei Realteilung ist nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG möglich, wenn die künftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

2. Eine Realteilung i. S. von § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG liegt nach jetziger Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BdF-Schreiben vom 28. Februar 2006 - IV B 2 - S 2242 - 6/06; BStBl. I, S. 228, Abschn. II) nur dann vor, wenn die bisherige Mitunternehmerschaft zivilrechtlich vollständig aufgelöst wird und jeder Mitunternehmer mit den ihm zugeteilten Wirtschaftsgütern einen eigenen Betrieb fortführt.

Kein Fall der Realteilung ist nach dieser Ansicht somit das Ausscheiden eines einzelnen (oder mehrerer) Mitunternehmer(s) bei Fortbestehen der bisherigen Mitunternehmerschaft in personell verkleinerter Form.

Erhält der ausscheidende Mitunternehmer Wirtschaftsgüter als Sachwerte kann er folglich das Privileg der Fortführung der Buchwerte, das für die Realteilung gilt, nicht in Anspruch nehmen. Die Finanzverwaltung sieht – entgegen verbreiteter Auffassung in der Literatur (siehe etwa Blumers, BB 1999, 1786, 1788; Strahl, KÖSDI 2002, 13164, 13171; Groh, in: Festschrift für Kruse, 417 ff., 431) - in der Sachauskehrung eine Sachwertabfindung.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt scheidet aus einer Rechtsanwalts-Sozietät mit 30 Gesellschaftern aus. Er nimmt diejenigen Mandanten mit, die von ihm bearbeitet werden (Mandantenstamm). Der steuerliche Buchwert des mitgenommenen Mandantenstammes ist Null, weil es sich um selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter handelt. Dieser Wert kann in der künftigen Einzelkanzlei des Rechtsanwalts nicht fortgeführt werden. Steuerlich erfasst wird der Verkehrswert der mitgenommenen Mandate. Der Anwalt zahlt daher bei einem Sozietätswechsel Einkommensteuer auf einen nur rechnerisch ermittelten, tatsächlich aber nicht realisierten Gewinn.

Die vollständige Beendigung des zivilrechtlichen Rechtsträgers gelingt in den seltensten Fällen. Ausgeschlossen ist eine solche von der Finanzverwaltung geforderte Vollbeendigung des zivilrechtlichen Rechtsträgers z. B. dann, wenn eine im Inland tätige Anwaltssozietät von einem ausländischen Rechtsträger unterhalten wird und dieser über eine inländische Niederlassung i. S. v. § 206 BRAO tätig wird. Ausgeschlossen ist die Vollbeendigung auch dann, wenn die berufliche Zusammenarbeit i. S. v. § 59 a BRAO gesellschaftsvertraglich durch eine Fortsetzungsklausel abgesichert ist. Nach dem Urteil des Bundesgerichtshofs vom 07.04.08 (DB 2008, S.1485 ff.) geht die Fortsetzungsklausel der Kündigung selbst einer Mehrheit der Gesellschafter vor (BGH II, ZR 181/04).

II. Veräußerungsgewinn bei dem mit Sachwertabfindung ausscheidenden Mitunternehmer

Scheidet ein Mitunternehmer gegen Geld oder gegen Sachwertabfindung aus einer Mitunternehmerschaft aus (die seinen Tätigkeitsbereich übernimmt), veräußert er seinen Mitunternehmeranteil i. S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Er erzielt einen Veräußerungsgewinn.

Bei einer Abfindung zu Sachwerten ist als Veräußerungspreis der gemeine Wert der empfangenen Sachwerte anzusetzen. Im Beispielsfall würde in den Veräußerungspreis auch der gemeine Wert des mitgenommenen Mandantenstammes einfließen.

In § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG wird die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils einer Veräußerung fiktiv gleichgestellt, es sei denn, es läge eine Realteilung (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) vor.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG enthält ebenfalls – wie bei der Realteilung – ein Buchwertprivileg. Die steuerlichen Buchwerte einzelner Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens können fortgeführt werden, wenn sie als Gegenleistung für die Minderung von Gesellschaftsrechten in das Betriebsvermögen eines einzelnen Mitunternehmers gelangen. Diese Norm greift dem Wortlaut nach auch ein bei dem Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung in Form einzelner Wirtschaftsgüter. Bringt er diese dann jedoch in eine neue Mitunternehmerschaft ein, kommt es im Zeitraum von drei Jahren zu einer Nachsteuer (§ 16 Abs. 3 Satz 3, 4 EStG).

Bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils wird zugleich jedoch die Regelung nach § 16 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG als lex specialis zu § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG gesehen, so dass das Buchwertprivileg bei Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder Teilbetriebs nicht greift.

III. Ungereimtheiten der derzeitigen Gesetzeslage

Die Möglichkeit der Fortführung steuerlicher Buchwerte (Buchwertprivileg) besteht, wenn die derzeitige Rechtslage richtig beschrieben ist, nach Auffassung der Finanzverwaltung nur bei einer vollständigen Beendigung der bisherigen Mitunternehmerschaft oder nur bei der Übertragung von nur einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen nur in das Einzel-Betriebsvermögen eines Mitunternehmers.

Es gibt keinen sachlichen steuerrechtlichen Gesichtspunkt, der es rechtfertigt, die Buchwertfortführung bei Ausscheiden nur eines Mitunternehmers davon abhängig zu machen, dass auch die verbleibenden Mitunternehmer ihre Zusammenarbeit beenden und die Mitunternehmerschaft sich insgesamt real teilt. Die Mitunternehmerschaft ist nur formelle Steuerpflichtige, materiell Steuerpflichtige sind die einzelnen Mitunternehmer. Verlässt ein Mitunternehmer seine Sozietät, setzt er aber ansonsten seine berufliche (gewerbliche) Tätigkeit fort, fehlt es tatsächlich an einer Betriebsaufgabe.

Es gibt auch keinen sachlichen Gesichtspunkt, bei Anwendung von § 16 EStG die Buchwertfortführung bei der Transaktion von Mitunternehmeranteilen zu verweigern, während sie bei der Auskehrung nur einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG möglich sein soll.

Der Umstand, dass der aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidende Mitunternehmer seine (gewerbliche oder) freiberufliche Tätigkeit als Einzelunternehmer (ohne Unterbrechung) fortsetzt, rechtfertigt es nicht, die Buchwertfortführung zu verweigern: Wird die berufliche Tätigkeit durch den Mitunternehmer fortgesetzt, bleibt die Möglichkeit, die stillen Reserven zukünftig zu besteuern, in vollem Umfang erhalten. Schließlich ist auch bei dem umgekehrten Fall der Einbringung eines Betriebes in eine Personengesellschaft die Buchwertfortführung nach § 24 Umwandlungsteuergesetz auf Antrag möglich.

Eine Fortführung der Buchwerte bei dem Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft gegen Sachwertauskehrung ist auch deswegen steuerlich geboten, weil sich die steuerpflichtige Person, die den Gewinnanteil versteuert und die nunmehr Einzelunternehmer wird, nicht ändert und sie auch

nicht im Sinne der Fiktion gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG ihre gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit tatsächlich aufgegeben hat. Schließlich ist bei einer Mitunternehmerschaft nicht diese die materiell Steuerpflichtige, sondern die materiell Steuerpflichtigen sind die einzelnen Mitunternehmer.

Die von der Finanzverwaltung aufgrund ihrer neuen, verschärften Rechtsauffassung im Falle eines Gesellschaftswechsels (Sozietätswechsels) angenommene Steuerpflicht beruht auf einer Gesetzesfiktion (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG), die sachlich unzulässigerweise einen formellen Organisationswechsel steuerlich belastet. Die Steuerpflicht belastet den Mitunternehmer (Sozius) und die gesamte Mitunternehmerschaft (Sozietät) (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG), wenn eine Realteilung verneint wird. Um diese steuerliche Rechtsfolge und zugleich einen Eingriff in die Berufsausübung des Mitunternehmers (Sozius) (vgl. Art. 12 GG) zu vermeiden, wird der nachfolgende Vorschlag zur Ergänzung von § 16 EStG unterbreitet.

Artikel 6

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002 (BGBl. I S. 4210, ber. BGBl. I 2003 S. 179), zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BGBl. I S. 3150), wird wie folgt geändert:

1. § 16 Abs. 3 wird um folgenden Satz 9 ergänzt:

„Eine Realteilung liegt auch dann vor, wenn ein Mitunternehmer aus der Mitunternehmerschaft ganz oder anteilig ausscheidet und im Zuge der Realteilung der zivilrechtliche Rechtsträger dieser Mitunternehmerschaft gesellschaftsrechtlich fortbesteht.“

2. § 52 Abs. 34 wird um folgenden Satz 8 ergänzt:

„§ 16 Abs. 3 S. 9 in der Fassung des Dritten Mittelstands-Entlastungsgesetzes vom [ ] 2008 ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.“

✶✶✶