

## **Eintritt in die Sozietät – Austritt aus der Sozietät – Steuerliche Folgen ?**

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht

### **A. Einführung**

Im Rahmen der Fahrlässigkeit kennen wir im Zivilrecht das Entstehen für diejenige Sorgfalt, die man „in eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegt“ (sog. *diligentia quam in suis*). Es ist aber eine allgemein hin bekannte Erfahrung, dass man in eigenen Angelegenheiten die notwendige Sorgfalt vermissen lässt. Steht man vor dem Eintritt in die Sozietät sind die Beteiligten häufig von einer Euphorie erfasst, so dass der Blick allein in die Zukunft schweift und man die eigentlichen Probleme und Fragestellungen eines Sozietätseintritts vergisst. Geht es hingegen um den Austritt aus der Sozietät, so gibt es nicht nur den altersbedingten Austritt oder das Ausscheiden aufgrund eines Todesfalles, vielmehr ist auch an einen strittigen Austritt zu denken. Gerade in diesen Fällen sind die Beteiligten bestrebt, dem Streit schnellst möglich ein Ende zu bereiten. Man mag noch an die zivilrechtlichen und standesrechtlichen Umstände eines solchen Schritts denken. An die steuerlichen Konsequenzen wird häufig aber nicht gedacht. Gerade diese können aber erhebliche finanzielle Folgen nach sich ziehen.

Bevor die Einzelheiten der steuerlichen Folgen eines Eintritts in die Sozietät und eines Austritts aus der Sozietät diskutiert werden, sollen einige grundlegende steuerliche Gegebenheiten dargestellt werden, um so einen besseren Einstieg in die Problemfälle zu ermöglichen.

### **I. Dualismus des Ertragsteuerrechts**

Das Ertragsteuerrecht differenziert zwischen dem Betriebs- und dem Privatvermögen. Werden Einkünfte im Rahmen des Privatvermögens, also im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit, der Vermietung und Verpachtung sowie des Kapitalvermögens oder der sonstigen Einkünfte erzielt, werden steuerlich allein die Erträge erfasst. Realisierte Verluste oder Gewinne bezüglich des eingesetzten Vermögens bleiben grundsätzlich unberücksichtigt. Etwas anderes gilt aber im betrieblichen Vermögensbereich; hier haben sowohl die Erträge also auch die realisierten Verluste und Gewinne aus dem Vermögensbereich steuerliche Relevanz. Betriebsvermögen haben die Land- und Forstwirte, die Gewerbetreibenden und die selbständig Tätigen.

## **II. Freiberufliche Einkünfte des Rechtsanwalts**

Der selbständige Rechtsanwalt erzielt gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Es handelt sich hierbei um einen sog. Katalogberuf, da er in der gesetzlichen Aufzählung der freiberuflich tätigen Personen aufgeführt ist.

§ 18 EStG definiert die selbständige Arbeit nicht. Der Begriff der selbständigen Arbeit verlangt, wie bei den *Einkünften aus Gewerbebetrieb*, dass der Steuerpflichtige selbständig und nachhaltig unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird. Die allgemeinen Grundsätze der Liebhaberei gelten entsprechend. Die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit unterscheidet sich von den gewerblichen Einkünften insbesondere dadurch, dass der Einsatz von Kapital gegenüber der geistigen Arbeit und der eigenen Arbeitskraft in den Hintergrund tritt. In steuerlicher Hinsicht ist die Abgrenzung zum Gewerbetreibenden immens wichtig, da nur der Gewerbetreibende der Gewerbesteuer unterliegt.

Neben der Abgrenzung zu den gewerblichen Einkünften bedarf es auch der Abgrenzung zu den Einkünften aus *nichtselbständiger Arbeit* gemäß § 19 EStG. Dies ist deshalb von besonderer Bedeutung, da der Arbeitgeber verpflichtet ist, für den angestellten Mitarbeiter Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen, ebenso wie die Sozialabgaben. Selbständig tätig ist, wer den Weisungen eines Dritten nicht zu folgen verpflichtet ist und auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitet. Nichtselbständig tätig ist, wer seine Arbeitskraft schuldet, d.h. in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Wird etwa ein Rechtsanwalt in eine Sozietät als Sozius aufgenommen und erhält er (zunächst) einen festbestimmten Betrag als Gewinnanteil, so ist er aber gleichwohl selbständig tätig und nicht Arbeitnehmer.

## **III. Einkünfte der Sozietät/Partnerschaftsgesellschaft**

### **1. Sozietät/Partnerschaftsgesellschaft**

Rechtsanwälte können sich als Freiberufler zur gemeinschaftlichen Ausübung ihrer Berufstätigkeit zu einer Sozietät in der Rechtsform der GbR oder zu einer Partnerschaftsgesellschaft zusammenschließen. Das GmbH-Gesetz lässt auch die freiberufliche Tätigkeit einer GmbH zu. Zwischenzeitlich ist mithin auch die Rechtsanwaltssozietät in Form einer GmbH nach § 59c Abs. 1 BRAO zulässig. Die Rechtsanwalts-GmbH ist aber nicht Gegenstand dieses Vortrages, so dass auf sie nicht weiter eingegangen wird.

## **a. Sozietät**

Schließen sich Rechtsanwälte zu einer Sozietät zusammen, handelt es sich hierbei i. d. R. um Mitunternehmerschaften (§ 18 Abs. 4 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Das bedeutet, dass sich die Einkünfteermittlung ebenso vollzieht wie bei einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft; außer den Anteilen am Gewinn oder Verlust zählen demgemäß auch die *Sonderbetriebseinnahmen*, also Sondervergütungen an die Gesellschafter (z. B. Darlehenszinsen; Mieterträge aus der Vermietung der Büroräume eines Sozius) zu deren freiberuflichen Einkünften. Es werden also zunächst die im Rahmen der Sozietät insgesamt erzielten Einkünfte und sodann die auf die einzelnen Sozien entfallenden Anteile hieran ermittelt. Die den Sozien zuzurechnenden Einkünfte werden einheitlich und gesondert in einem eigenen Verfahren festgestellt (§ 179 AO, § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO). Der hierzu ergehende Feststellungsbescheid hat für die Einkommensteuer-Veranlagung der Sozien bindende Wirkung (§§ 182 Abs. 1, 171 Abs. 10 Satz 1 AO).

## **b. Partnerschaftsgesellschaft**

Neben der Sozietät in der Rechtsform einer GbR kommt für Freiberufler auch die Gründung einer Partnerschaftsgesellschaft in Betracht. Ebenso wie durch den Zusammenschluss zu einer Sozietät wird auch durch eine Partnerschaftsgesellschaft steuerrechtlich eine Mitunternehmerschaft begründet (§ 18 Abs. 4 EStG i. V. mit § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die Rechtsfolgen sind die gleichen wie bei einer Sozietät.

Für die Besteuerung der Einkünfte, die im Rahmen einer Partnerschaft erzielt werden, gibt es keine eigenen Vorschriften. Eine Partnerschaftsgesellschaft unterliegt als Personengesellschaft den gleichen steuerrechtlichen Regeln wie andere Personengesellschaften (OHG, KG, GbR), deshalb kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.<sup>1</sup>

## **2. Grundsätze der Einkünfteermittlung**

Eine Sozietät ist nicht zu einer bestimmten Gewinnermittlungsart verpflichtet. Für sie besteht - auch bei hohen Umsätzen und Gewinnen - keine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht. Sie kann zwischen zwei Gewinnermittlungsarten frei wählen:

---

<sup>1</sup> PartG und Sozietät werden nachfolgend einheitlich als Sozietät bezeichnet.

- Ermittlung der Einkünfte in der vereinfachten Form einer *Einnahme-Überschussrechnung* (§ 4 Abs. 3 EStG).
- Anstelle der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung können die Sozien wahlweise auch die Gewinnermittlung durch *Betriebsvermögensvergleich* (§ 4 Abs. 1 EStG) wählen. In diesem Fall sind sie allerdings zur Führung von Büchern und zur Bilanzierung verpflichtet.

Welche der beiden Gewinnermittlungsarten für die Sozietät vorteilhafter ist, lässt sich nicht generell sagen. Die Überschussrechnung ist einfacher zu handhaben. Sie bietet außerdem die Möglichkeit, durch den Zeitpunkt der Rechnungsstellung und der Zahlung der laufenden Ausgaben, Einkünfte in die Zukunft zu verlagern. Nachteilig ist bei der Überschussrechnung, dass Teilwertabschreibungen auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, die gewinnmindernde Bildung von Rückstellungen (z. B. für Pensionszusagen) und Rechnungsabgrenzungsposten nicht möglich sind.

### **3. Qualifizierung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit**

Da sich Sozietäten ausschließlich aus Angehörigen freier Berufe zusammensetzen, erzielen sie wie der einzelne selbständige Rechtsanwalt Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG. Im Falle der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte ist dazu allerdings - ebenso wie bei einem einzeln tätigen Freiberufler - gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erforderlich, dass die Sozien aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sind.

Der freiberufliche Charakter einer Sozietät wird nicht in Frage gestellt, wenn sich Freiberufler unterschiedlicher Fachrichtungen, wie z. B. Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, zusammenschließen.

### **4. Betriebsvermögen der Sozietät**

Betriebsvermögen der Sozietät ist das den Sozien zur gesamten Hand (§ 719 BGB) zustehende gemeinsame Vermögen. Außerdem sind als Sonderbetriebsvermögen Wirtschaftsgüter zu erfassen, die den einzelnen Sozien gehören und dem Betrieb der Sozietät dienen (Sonderbetriebsvermögen). Dieses ist z. B. bei einem Bürohaus eines Sozius gegeben, dass er der Sozietät zur Nutzung überlässt.

### **5. Gemischte Tätigkeiten - Abfärberegung**

Werden in einer Sozietät außer der freiberuflichen Tätigkeit auch noch gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt, gilt die gesamte gemeinschaftliche Tätigkeit nach dem Gesetz (§ 15 Abs. 3

Nr. 1 EStG) als Gewerbebetrieb (sog. "Abfärberegung"). Demgemäß werden in solchen Fällen die - ihrer Art nach - freiberuflichen Einkünfte einer Sozietät wie gewerbliche behandelt und damit auch von der Gewerbesteuer erfasst (§ 7 GewStG). Die umqualifizierende Wirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG soll allerdings nach Ansicht des BFH nicht eingreifen, wenn der Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit "äußerst gering" ist. Einen "äußerst geringen Anteil" sieht der BFH z. B. bei einem gewerblichen Umsatzanteil von 1,25 %.<sup>2</sup>

Eine insgesamt gewerbliche Tätigkeit wird etwa auch angenommen, wenn ein an einer Sozietät beteiligter Rechtsanwalt treuhänderisch im Rahmen einer Bauherrengemeinschaft oder ein Rechtsanwalt nicht nur gelegentlich als Insolvenzverwalter tätig wird.<sup>3</sup>

Die Anwendung der Abfärberegung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) führt dazu, dass Personengesellschaften und Einzelpersonen in steuerrechtlicher Hinsicht unterschiedlich behandelt werden. Bei Einzelpersonen werden die "gemischten" - d. h. teils gewerblichen, teils nicht gewerblichen - Tätigkeiten grundsätzlich getrennt behandelt; eine "Abfärbung" der gewerblichen auf die nicht gewerblichen Einkünfte findet also hier nicht statt. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung wurde vielfach in Schrifttum und Rechtsprechung als Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) betrachtet.<sup>4</sup>

## **B. Eintritt in die Sozietät**

Der Eintritt in eine Sozietät erfasst zwei grundlegende Sachverhalte. Zum einen treten Rechtsanwälte im Rahmen der Gründung einer Sozietät ein oder aber zum anderen stellt sich der Eintritt als Veränderung eines Sozietätsbestandes dar.

### **I. Sozietätsgründung durch Partneraufnahme**

Nimmt ein alteingesessener Rechtsanwalt den bei ihm angestellten Junganwalt in seiner Kanzlei als Partner zur gemeinsamen Berufsausübung auf, liegt hierin zivilrechtlich die Gründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§§ 705ff. BGB). Mit der Einbringung der Altkanzlei in die Gesellschaft werden die eingebrachten Vermögenswerte nach § 718 Abs. 1 BGB gemeinschaftliches Vermögen (Gesamthandsvermögen) der Gesellschafter. Steuerrechtlich stellt die Einbringung der Kanzlei in die Gesellschaft einen tausch- und damit veräußerungsähnlichen Vorgang dar, nämlich eine Einlage von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Der Junganwalt muss im Gegenzug einen Wert, der sei-

---

<sup>2</sup> BFH, Urteil vom 11.08.1999, XI R 12/98; BStBl II 2000, 229.

<sup>3</sup> Siehe FG Köln, Urteil vom 28.05.2008, 12 K 3735/05; EFG 2008, 1876.

<sup>4</sup> Entgegen der Rechtsprechung: BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 26.10.2004, 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; Ansicht im Schrifttum: Drüen, FR 2000, 177.

ner Beteiligungsquote entspricht, in die Sozietät einbringen. In diesem Zusammenhang wird das *Einlagen- oder das Gewinnbeteiligungsmodell* diskutiert.

## 1. Einlagenmodell

Entscheiden sich die Beteiligten für das Einlagenmodell, so besagt dies, dass der Altkanzleihinhaber seine Kanzlei in die neue Gesellschaft einbringt und der Junganwalt einen Geldbetrag, der sich an dem Wert der Altkanzlei und an seiner Beteiligungsquote zu orientieren hat.

**Beispiel:** Der Altkanzleihinhaber Schlau und sein bislang angestellter Junganwalt Dynamik beschließen, eine gemeinsame berufliche Zukunft zu begehnen. Der Junganwalt soll mit 30 % an der neuen Sozietät beteiligt werden. Die Altkanzlei hat einen Verkehrswert von € 500.000,00. Dynamik soll seine Einlage bar in die Sozietät einzahlen.

Da die von Schlau eingebrachte Kanzlei einen Wert von € 500.000,00 hat und in der neuen Sozietät eine Beteiligungsquote von 70 % darstellen soll, muss der 30 %-ige Anteil des Dynamik einen Wert von € 214.285,00 haben. Diesen Betrag muss Dynamik in die Sozietät einzahlen.

### a) Einbringung zum gemeinen Wert

Für den Altkanzleihinhaber ist in dem *Einbringungsvorgang eine Veräußerung* seiner Einzelkanzlei zu sehen. Da eine Veräußerung grundsätzlich zur Aufdeckung der stillen Reserven führt, müsste der Altkanzleihinhaber auch unter Aufdeckung seiner immateriellen Werte, insbesondere mithin des Praxiswertes, den Einbringungsgewinn ermitteln.

**Beispiel:** Hat im vorgenannten Fall der Schlau seine Wirtschaftsgüter in den Büchern mit einem Wert von € 50.000,00 (Buchwert) stehen und würde die Sozietätsgründung zum gemeinen Wert (Verkehrswert/Teilwert) erfolgen, müsste Schlau die stillen Reserven in Höhe von € 450.000,00 aufdecken und versteuern. Bei einer Steuerbelastung von angenommenen 48 % würde sich eine Zahllast von € 216.000,00 ergeben, ohne dass dem Schlau liquiditätsmäßig etwas zugeflossen wäre.

Mit dem Ansatz des gemeinen Werts wird i. d. Regel ein hohes Abschreibungsvolumen geschaffen, das in den folgenden Jahren eine Minderung der laufenden Gewinne durch entsprechende Abschreibungen ermöglicht. Das gilt insbesondere für den vom Einbringenden selbst geschaffenen (originären) Kanzleiwert, der in den Bilanzen der Einzelkanzlei wegen des insoweit bestehenden Aktivierungsverbots (§ 5 Abs. 2 EStG) nicht anzusetzen war, in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Sozietät aber als erworbenes Wirtschaftsgut aktiviert wird.

**Beispiel:** Für den Rechtsanwalt Schlau wären dann die von ihm eingebrachten Wirtschaftsgüter in den Büchern mit einem Wert von € 500.000,00 (gemeiner Wert) auszuweisen. Unterstellt es wäre ausschließlich ein Praxiswert gegeben, würde dieser über 5 Jahre abzuschreiben sein. Damit stünde dem Schlau jedes Jahr ein das steuerliche Ergebnis mindernder Abschreibungsaufwand von € 100.000,00 zu.

Der bei Einbringung des Betriebsvermögens zum gemeinen Wert entstehende Einbringungsgewinn ist gemäß § 24 Abs. 3 UmwStG nach §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4, 34 EStG *steuerbegünstigt*. Soweit der Einbringende allerdings wirtschaftlich gesehen "an sich selbst" veräußert - also in Höhe seiner eigenen Beteiligung an der Sozietät - ist der Einbringungsgewinn nicht steuerbegünstigt, sondern als laufender Gewinn zu besteuern (§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG i. V. mit § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG). Ein bei der Einbringung zu Teilwerten entstehender Gewinn im *Sonderbetriebsvermögen* des Einzubringenden ist ebenfalls nicht tarifbegünstigt, weil das hierdurch geschaffene zusätzliche Abschreibungsvolumen in vollem Umfang dem Einbringenden zugute kommt.

Wegen der häufig entstehenden Härte bei einer Einbringung zum gemeinen Wert sieht § 24 UmwStG Ausnahmen hiervon vor. Der Wertansatz der eingebrachten Wirtschaftsgüter kann statt mit dem Teilwert auch mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden.

#### **b) Einbringung zum Buchwert**

Alternativ zum gemeinen Wert kann mithin das eingebrachte Betriebsvermögen in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft auf Antrag auch mit dem Buchwert fortgeführt werden (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Ein Einbringungsgewinn entsteht hierbei nicht, die Übertragung erfolgt steuerneutral. Maßgeblich ist jeweils der Wertansatz in der übernehmenden Gesellschaft, die auch den Antrag stellen muss. Probleme können sich bei der Buchwertfortführung aber bei der Abbildung der Beteiligungsverhältnisse in der Bilanz ergeben.

**Beispiel:** Hat im vorgenannten Fall der Schlau seine Altkanzlei zum Buchwert eingebracht und der Junganwalt seine Bareinlage in Höhe von € 214.285,00 geleistet, so würde sich in der Handelsbilanz das Beteiligungsverhältnis von 70 % zu 30 % nicht abbilden lassen. Schlau hätte lediglich € 50.000,00 auf seinem Kapitalkonto, wohingegen Dynamik € 214.285,00 abbilden kann. Aus diesem Grunde wird man in aller Regel in der Handelsbilanz bei Schlau den gemeinen Wert von € 500.000,00 zeigen. Für steuerliche Zwecke wird dann aber in einer sog. (negativen) Ergänzungsbilanz ein Korrekturposten eingebucht, mittels dessen der in der Gesamthandsbilanz angesetzte gemeine Wert auf den Buchwert zurückgeführt wird.

Denkbar wäre auch mit einer sog. positiven Ergänzungsbilanz zu arbeiten. Dies wäre dann der Fall, wenn in der Gesamthandsbilanz nicht die gemeinen Werte, sondern lediglich die Buchwerte abgebildet werden. In dieser Situation muss das Abschreibungspotential des Neuaufgenommenen sichergestellt werden. Dies geschieht in der positiven Ergänzungsbilanz.

### **c) Einbringung zum Zwischenwert**

Wählt die aufnehmende Personengesellschaft den Ansatz von unter dem gemeinen Wert und über dem Buchwert liegenden Zwischenwerten, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Zwischenwert ein steuerpflichtiger Einbringungsgewinn. Dieser vom Einbringenden erzielte Einbringungsgewinn ist als laufender Gewinn i.S.v. § 16 Abs. 1 EStG zu erfassen. Eine Begünstigung nach § 16 Abs. 4 EStG oder § 34 EStG scheidet aus.

Bei der Einbringung zum Zwischenwert wird ebenso wie bei der Buchwerteinbringung für den neu aufgenommenen Gesellschafter zur Darstellung der Bewertungsunterschiede zwischen der handelsbilanziellen und steuerbilanziellen Handhabung eine Ergänzungsbilanz aufgestellt. Sollte der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden, sind entsprechende Werte im Vermögensverzeichnis anzusetzen. Das Abschreibungspotenzial in der positiven Ergänzungsbilanz mindert in den Folgejahren die Gewinnanteile des Neuaufgenommenen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Sozietät. Eine Gestaltung über eine negative Ergänzungsbilanz ist ebenso wie bei der Buchwerteinbringung möglich.

### **d) Problem: Zahlung ins Privatvermögen**

Die vorstehenden Ausführungen gelten nur für den Fall, dass die Barleistung des Junganwaltes in die Sozietät erfolgt. Zahlt hingegen der neue Rechtsanwalt eine Ausgleichszahlung in das Privatvermögen des Altkanzleihinhabers ein, so ist § 24 UmwStG nicht anwendbar.<sup>5</sup>

Der GrS hat sich zunächst mit der Frage auseinandergesetzt, ob der Einbringungsvorgang nicht insgesamt den Regelungen des § 24 UmwStG unterliege. Diese Frage hat er verneint und die Ansicht vertreten, dass im Verhältnis zwischen dem Einbringenden und dem gegen Ausgleichszahlung als Gesellschafter aufgenommenen Dritten eine von der Einbringung gem. § 24 UmwStG getrennt zu beurteilende Veräußerung vorliege. Der dadurch entstehende Veräußerungsgewinn ist nach Auffassung des GrS als laufender Gewinn der Einzelkanzlei mit dem Tarifsatz zu versteuern.

Die Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG oder des § 18 Abs. 3 EStG i. V. mit § 34 EStG hat der GrS mit der Begründung abgelehnt, dass ein Mitunternehmeranteil, der steuerbegünstigt

---

<sup>5</sup> BFH-GrS, Urteil vom 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123.

veräußert werden könnte, erst mit der Gründung der Personengesellschaft entstehe. Mit dem in § 18 Abs. 3 EStG genannten „Anteil am Vermögen“ könne nach dem BFH nur ein Mitunternehmeranteil gemeint sein, weil sonst die Abgrenzung dieses Veräußerungsgegenstands gegenüber dem in derselben Vorschrift genannten „selbständigen Teil des Vermögens“, der dem Teilbetrieb i. S. des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG entspräche, nicht verständlich wäre. Aus der Entstehungsgeschichte des § 16 EStG leitet der BFH ab, dass nur ganze Betriebe bzw. Kanzleien begünstigt sein sollen, wenn sämtliche stillen Reserven der wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden. Eine anteilige Aufdeckung der stillen Reserven genügt nur in den vom Gesetz ausdrücklich genannten Fällen der Veräußerung von Wirtschaftseinheiten, nämlich Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen.

## **2. Gewinnbeteiligungsmodell**

Diese auch „Gewinnvorabmodell“ genannte Gestaltungsvariante basiert ebenfalls auf den in § 24 UmwStG enthaltenen Regelungen. Es handelt sich regelmäßig um einen Fall der Buchwertfortführung. Denkbar ist das Gewinnbeteiligungsmodell aber auch bei einem Zwischenwert- oder Teilwertansatz. Der bisherige Kanzleiinhaber erhält für die stillen Reserven in der Zukunft Vorabgewinne, die er normal versteuern muss. Ein Veräußerungsgewinn wird durch diese Gestaltungsform vermieden. Strittig geworden sind in der Praxis Sonderfälle, in denen feste Beträge für einen bestimmten Zeitraum als Vorabgewinne gewährt werden.

Das Gewinnbeteiligungsmodell wird aus Praktikabilitätsabwägungen in vielen Fällen der Neuaufnahme eines Sozius gewählt. In diesem Fall sind nämlich die genaue Bewertung der Wirtschaftsgüter und Aufstellung von Bilanzen bzw. Ergänzungsbilanzen nicht nötig. Ein weiterer Vorteil ist, dass Barmittel zum Ausgleich stiller Reserven oder zur Finanzierung der Einkommensteuer nicht erforderlich sind. Für Altsozien ist in der Gewinnvorabregelung eine wirtschaftliche Absicherung für die Zukunft zu sehen.

**Beispiel:** Rechtsanwalt Schlau nimmt den Rechtsanwalt Dynamik als Jungsozius in seine bisherige Einzelkanzlei auf. Das Kanzleivermögen wird Gemeinschaftsvermögen. Beide Sozien verpflichten sich, ihre gesamte Arbeitskraft in der Kanzlei einzusetzen. Die Gewinnverteilung wird so bemessen, dass S in den ersten drei Jahren ab Sozietätsbeginn 70 v. H. des Gewinns erhält und sodann alle zwei Jahre 5 v. H. weniger bis die endgültige Gewinnverteilung 50 zu 50 beträgt.

Nach den oben gemachten Ausführungen entsteht in einem solchen Fall kein Veräußerungsgewinn. Ein Kanzleiwert wird nicht realisiert.

## **II. Sozietätsgründung durch Einbringung zweier oder mehrerer Einzelpraxen**

Nicht selten sind die Konstellationen, in denen zwei oder auch mehrere bereits eingeseessene Einzelkämpfer sich entscheiden, gemeinsam unter einem Dach tätig zu werden. Sie gründen daher eine neue Gesellschaft und bringen sodann jeder seine bisherige Einzelkanzlei in die neu gegründete Sozietät ein. Es ergeben sich dieselben Rechtsfolgen wie bei der Aufnahme eines Sozius in eine bisherige Kanzlei gegen Bareinlage.

Insbesondere kommt auch hier der § 24 UmwStG wieder zur Anwendung. Es besteht also auch die Möglichkeit der Buchwertverknüpfung ohne Realisierung der stillen Reserven wie auch die Möglichkeit der Zwischenwert- oder Teilwerteinbringung; wobei auch hier nur im letzten Fall die Tarifbegünstigung für den Veräußerungsgewinn gewährt wird.

## **III. Veränderung des Sozietätsbestandes durch Gesellschafterwechsel**

Unproblematisch war schon immer der Fall, dass ein Gesellschafter aus einer Sozietät ausscheidet und seinen Anteil entgeltlich auf den neu aufgenommenen Sozius überträgt, ohne sich danach weiterhin freiberuflich zu betätigen. Hier liegt eindeutig eine tarifbegünstigte Veräußerung eines Anteils am Kanzleivermögen i. S. von § 18 Abs. 3 EStG vor. Der neu eintretende Sozius kann den erworbenen Kanzleiwert in 5 Jahren abschreiben. Zwar sind die übrigen Sozien weiterhin tätig, so dass man meinen könnte, es handele sich immer noch um einen originär erworbenen Praxiswert, der dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG unterliegt, aber der neu aufgenommene Sozius hat gerade ein Entgelt für den Teil des Kanzleiwerts gezahlt, der auf den besonderen Tätigkeitsbereich des Ausgeschiedenen entfiel. Insoweit liegt ein derivativer Erwerb eines Teilpraxiswertes vor.

## **IV. Veränderung des Sozietätsbestandes durch Aufnahme weiterer Sozien**

Bei der heute herrschenden Konzentrationstendenz im rechtsberatenden Bereich, also dem Hang zu immer größeren Rechtsanwaltskanzleien, ist der Fall des Eintritts weiterer Sozien in eine am Markt etablierte Sozietät nicht selten. Es bestehen dann die folgenden grundsätzlichen Möglichkeiten: (1) der neue weitere Sozius bringt seine bisherige Kanzlei in die bestehende Sozietät ein, (2) der neue weitere Sozius zahlt in die bestehende Sozietät ein Entgelt ein oder (3) der neue Sozius wird unter Anwendung des Gewinnvorabmodells in die bestehende Sozietät aufgenommen. In allen Konstellationen geht das Ertragsteuerrecht in Abweichung von den zivilrechtlichen Gegebenheiten davon aus, dass eine neue Mitunternehmerschaft (Sozietät) begründet wird. Rein gedanklich bringen die Gesellschafter der bestehenden Sozietät ihre Mitunternehmeranteile in die neu begründete Sozietät gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ein. Es liegen damit die Voraussetzungen des § 24 UmwStG vor.

Es kann also eine Buchwertverknüpfung stattfinden, es sind jedoch auch Zwischenwertansätze oder gar der Teilwertansatz möglich.

## **C. Austritt aus der Sozietät**

Die Gründe, die einem Austritt aus einer Sozietät zugrunde liegen, können vielschichtiger sein als die Gründe, die zum Eintritt in eine Sozietät führen. Zu nennen sind die Fälle: (unten II.) ein Sozius scheidet aufgrund seines Todes aus der Sozietät aus; (unten III.) ein Sozius scheidet aus der Sozietät aus und stellt seine anwaltliche Tätigkeit vollständig ein; (unten IV.) ein Sozius scheidet aus der Sozietät aus und führt seine berufliche Tätigkeit teilweise fort und schließlich (unten V.) ein Sozius scheidet zwar aus der Sozietät aus, führt aber seine anwaltliche Tätigkeit vollumfänglich weiter.

### **I. Steuerlichen Folgen eines Sozietätsaustritts**

#### **1. Allgemeines**

Die Unterscheidung zwischen den vorstehend skizzierten Sachverhaltskonstellationen ist deshalb wichtig, weil die steuerlichen Folgen total unterschiedlich sein können. Ist eine Kanzleiveräußerung im Ganzen oder eine Teilkanzleiveräußerung zu verneinen, erzielt der ausscheidende Rechtsanwalt aus den Veräußerungsvorgängen laufende Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG. Liegt hingegen eine Kanzleiveräußerung im Ganzen oder eine Teilkanzleiveräußerung vor, unterliegt der Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3, § 16 und § 34 EStG einer *Tarifbegünstigung*. Unter bestimmten Voraussetzungen kommt darüber hinaus auch noch ein *Freibetrag* gemäß § 18 Abs. 3 EStG i. V. mit § 16 Abs. 4 EStG zur Anwendung.

In bestimmten Fällen geht das EStG auch von einer Buchwertfortführung aus. Der ausscheidende Rechtsanwalt braucht dann dasjenige, das er im Rahmen seines Austritts aus der Sozietät erhält, nicht zu versteuern, weil er keine stillen Reserven aufzudecken hat. Hiermit sind die Fälle der sog. *Realteilung* (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) und die Fälle, in denen ein *Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen überführt* wird (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG), angesprochen.

#### **2. Veräußerungsgewinn**

Wie die vorstehenden Ausführungen ergeben, ist maßgebende Größe im Rahmen des Austritts aus einer Sozietät der Veräußerungsgewinn. Wie § 16 Abs. 2 EStG zu entnehmen ist, ist der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der

Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Nicht zu dem begünstigten Veräußerungsgewinn zählende Einnahmeteile führen zu laufenden voll steuerpflichtigen Einkünften. Soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn als laufender Gewinn.

Der für die Berechnung des Veräußerungsgewinns zu ermittelnde Veräußerungspreis kann sich als fester Kaufpreis in Form von Kaufpreisaraten, betrieblichen Leib- oder Zeitrenten oder in Form von anderen laufenden Bezügen (z. B. Umsatz- und Gewinnbeteiligung) darstellen. Mischformen der oben genannten Entgelt-Modalitäten sind möglich. Werden Kaufpreisaraten vereinbart, ist bei marktüblicher Verzinsung die Summe der Raten als Kaufpreis anzusetzen; sollte keine Verzinsung vereinbart sein, ist der Barwert der Raten durch Abzinsung zu ermitteln.

Im Fall von betrieblichen Veräußerungsleibrenten hat der Veräußerer ein Wahlrecht zwischen *Sofortversteuerung* und „*Nach- und Nach-Versteuerung*“. Wählt er die *Sofortversteuerung*, ist Veräußerungspreis der versicherungsmathematische Barwert der vereinbarten Zahlungen. Die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG sowie der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG würden in diesem Fall zum Zuge kommen. Die in den späteren Zahlungen enthaltenen Ertragsanteile müssen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG versteuert werden. Wird die „*Nach- und Nach-Versteuerung*“ gewählt, ergeben sich erst in den Jahren, in denen die tatsächlichen Zahlungen das steuerliche Kapitalkonto oder den vergleichbaren Wert überschreiten, laufende nachträgliche Einkünfte nach § 18 EStG. Es kommt weder die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG noch ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Betracht.

Der von dem Veräußerungspreis abzuziehende Wert des Betriebsvermögens ergibt sich aus dem Kapitalkonto des Veräußerers im Veräußerungszeitpunkt. Bei einem bilanzierenden Freiberufler ergibt sich das Kapitalkonto aus der Schlussbilanz, bei einem den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelnden Freiberufler wird ein Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG fingiert.<sup>6</sup>

### **3. Tarifbegünstigung und Freibetrag**

Nach § 34 EStG besteht für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und –aufgaben die Möglichkeit den halben durchschnittlichen Steuersatz in Anspruch zu nehmen (§ 34 Abs. 3 EStG). Die Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz gilt jedoch nur

- auf Antrag des Steuerpflichtigen,

---

<sup>6</sup> R 17 EStR.

- einmal im Leben des Steuerpflichtigen, gerechnet ab dem VZ 2001,
- wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist,
- für Gewinne bis 5 Mio. €.

Für diese Einkünfte steht dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu, ob er zur Sicherung der Altersvorsorge die Besteuerung mit dem *halben durchschnittlichen Steuersatz* oder zur grundsätzlichen Progressionsglättung des zusammengeballten Auftretens von Einkünften die ermäßigte Besteuerung nach der *Fünftel-Regelung* beantragt.

Unterschreitet der tatsächlich ermittelte halbe durchschnittliche Steuersatz den nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG jeweils für den entsprechenden Veranlagungszeitraum geltenden Eingangsteuersatz, ist mindestens der Eingangsteuersatz anstelle des halben durchschnittlichen Steuersatzes anzusetzen.

Erzielt der Steuerpflichtige in einem Veranlagungszeitraum Gewinne aus mehreren Betriebsveräußerungen/-aufgaben, darf er nur für den Gewinn aus einer dieser Veräußerungen/Aufgaben den halben Durchschnittssteuersatz in Anspruch nehmen. Liegen die Voraussetzungen für Steuerermäßigungen sowohl nach Abs. 1 als auch nach Abs. 3 vor (z. B. wenn der Steuerpflichtige in demselben Veranlagungszeitraum sowohl eine Abfindung nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. mit § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG als auch einen Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebs zu versteuern hat), werden die Steuerermäßigungen jeweils unter Berücksichtigung der jeweils anderen Steuerermäßigungen berechnet. Liegen die Voraussetzungen für eine Steuerermäßigung nach Abs. 3 nicht vor, kommt eine Steuerermäßigung nach Abs. 1 in Betracht.

Der Freibetrag nach § 18 Abs. 3 EStG i. V. mit § 16 Abs. 4 EStG beläuft sich auf € 45.000,00. Dieser Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren und ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn € 136.000,00 übersteigt. Es handelt sich rechtstechnisch mithin nicht um einen Freibetrag, sondern vielmehr um eine Freigrenze. Der Freibetrag wird nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinn dauernd berufsunfähig ist.

#### **4. Buchwertfortführung**

Bei manchen Konstellationen sieht das Gesetz keine Versteuerung vor, sieht also von der Aufdeckung der stillen Reserven ab. Hintergrund dieser als Ausnahmen zum Grundsatz der Versteuerung realisierter Gewinne zu wertenden Regelungen ist, dass die spätere Versteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Einen solchen Ausnahmefall sieht das Gesetz einmal in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vor. Es handelt sich hier um die sog. *Realteilung*. Das Gesetz formuliert wie folgt:

„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; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden.“

Einen weiteren Fall der Buchwertfortführung sieht § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG vor. Die steuerlichen Buchwerte einzelner Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens können danach fortgeführt werden, wenn sie als Gegenleistung für die Minderung von Gesellschaftsrechten in das Betriebsvermögen eines einzelnen Mitunternehmers gelangen. Die Norm greift dem Wortlaut nach auch ein, wenn ein Mitunternehmer gegen Sachwertabfindung in Form einzelner Wirtschaftsgüter ausscheidet.

## **5. Steuerliche Konsequenzen beim Erwerb**

Beim Erwerb sind die Anschaffungskosten (Kaufpreis zzgl. übernommene Schulden) auf die übernommenen Wirtschaftsgüter zu verteilen. Übersteigen die Anschaffungskosten die Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter, ist in Höhe der Differenz ein Kanzleiwert zu bilden.

## **II. Ausscheiden aufgrund des Todes eines Sozios**

Mit dem Tod eines Gesellschafters einer Personengesellschaft ist es keineswegs zwingend, dass der oder die Erbe (n) anstelle des Verstorbenen in die Gesellschaft eintreten. Darüber entscheidet nämlich nicht nur das Erbrecht bzw. die Erbfolge, sondern in erster Linie der Gesellschaftsvertrag. Eine Nachfolge des oder der Erben in die Gesellschaftstellung des Erblassers findet - ohne Rücksicht auf die gesetzliche Erbfolge und ohne Rücksicht auf den Inhalt eines Unternehmertestaments - nur statt, wenn und soweit der Gesellschaftsvertrag dies zulässt. Der Gesellschaftsvertrag hat insoweit Vorrang vor dem Erbrecht. Eine Gefahrenquelle stellt das Auseinanderklaffen von erbrechtlicher Anordnung und gesellschaftsvertraglicher Nachfolgeregelung dar.

Spätestens mit dem Tod eines Sozios scheidet dieser aus der Sozietät aus. Die ertragsteuerlichen Folgen richten sich letztlich nach den gesellschaftsvertraglich vereinbarten Regelungen. Wir kennen allgemein die *Fortsetzungs-*, *die Nachfolge-* und *die Eintrittsklausel*. Die Eintrittsklausel, die dem oder den Erben das Recht gibt, auf Wunsch in die Sozietät einzutreten, ist vollkommen unüblich, da in aller Regel überhaupt nicht abzusehen ist, wer im

jeweiligen Einzelfall Erbe eines Sozius sein wird und ob er die standesrechtliche Qualifikation mitbringt. Im Übrigen kann man den Bestand einer Sozietät nicht von der Entscheidung einer außerhalb der Sozietät stehenden Person abhängig machen. Normalerweise findet man in den Sozietätsverträgen daher die Fortsetzungsklausel und ab und an auch die Nachfolgeklausel.

## **1. Fortsetzungsklausel**

Ist eine Fortsetzungsklausel vereinbart, bedeutet dies, dass beim Ableben eines Sozius die Sozietät unter den verbleibenden Soziern fortgesetzt wird. Man geht davon aus, dass in einer juristischen Sekunde vor dem Ableben der verstorbene Sozius aus der Sozietät ausscheidet. Sein Gesellschaftsanteil wächst in diesem Moment den verbleibenden Soziern an und die Abfindungsleistung fällt als schuldrechtlicher Anspruch in den Nachlass. Dieser Sachverhalt führt ertragsteuerlich zu einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils des verstorbenen Gesellschafters an die übrigen Gesellschafter. Es liegt mithin ein Fall des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor. Noch in der Person des Erblassers entsteht mithin ein begünstigter Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Wert des Abfindungsanspruchs der Erben und dem Buchwert des Mitunternehmeranteils im Todeszeitpunkt. Dies gilt selbst dann, wenn einer der Miterben gleichzeitig Gesellschafter ist.

Hatte der verstorbene Gesellschafter außerdem Sonderbetriebsvermögen, wird dies, soweit die Erben nicht selbst auch Gesellschafter sind, notwendiges Privatvermögen. Es liegt eine Zwangsentnahme vor. Der gemeine Wert des Sonderbetriebsvermögens und der Wert des Abfindungsanspruchs bilden zusammen sodann den Veräußerungsgewinn.

*Erbschaftsteuerlicher Exkurs:* Ergänzend soll an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, dass wenn der Abfindungsanspruch nicht den gemeinen Wert des Mitunternehmeranteils erreicht, die verbleibenden Soziern insoweit bereichert werden. Dieser Vorgang unterliegt gem. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG der Erbschaftsteuer. Den verbleibenden Gesellschaftern wächst mehr an, als sie an Abfindung zahlen müssen. Ferner ist noch darauf hinzuweisen, dass die Erben lediglich den Abfindungsanspruch und nicht etwa den Mitunternehmeranteil erwerben, so dass die Steuerverschonung nach § 13a ErbStG für sie nicht zur Anwendung gelangt.

## **2. Einfache Nachfolgeklausel**

Eher selten bestimmen Gesellschaftsverträge von Sozietäten, dass die Gesellschaft beim Tod eines Gesellschafters nicht aufzulösen, sondern mit dessen Erben fortzuführen ist. Durch eine solche einfache Nachfolgeklausel wird der Gesellschaftsanteil frei vererblich, ohne Rücksicht auf die Person des oder der Erben. Der Grund für die eher seltene Verwen-

dung der einfachen Nachfolgeklausel liegt auch hier darin, dass nicht im Vorhinein abzuschätzen ist, ob der oder die Erben berufsfremde Personen sein werden. Wird ein Berufsfremder Gesellschafter einer freiberuflichen Sozietät, so erfolgt dadurch eine Umqualifizierung der freiberuflichen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte. Sollte gleichwohl einmal eine einfache Nachfolgeklausel zum Zuge kommen, so gilt:

Mit dem Tod eines Sozius geht sein freiberuflicher Mitunternehmeranteil an der Sozietät im Wege einer *Sonderrechtsnachfolge* unmittelbar auf den Alleinerben oder die einzelnen Personen der Erbengemeinschaft über. Insoweit liegt eine Abweichung vom Grundsatz der Universalsukzession nach § 1922 BGB vor. Es ist ein unentgeltlicher Vorgang. Der Alleinerbe tritt in die "Fußstapfen des Erblassers". Die Buchwertfortführung ist, wie § 6 Abs. 3 EStG vorschreibt, zwingend. Bei einer Erbengemeinschaft, tritt wie soeben ausgeführt, jeder Miterbe einzeln in die Gesellschafterstellung des Erblassers ein. Dies gilt auch, wenn sie den Mitunternehmeranteil alsbald nach dem Erbfall auf einen anderen übertragen. In Höhe ihrer Erbquote müssen die Miterben das Kapitalkonto des Erblassers anteilig fortführen. Die Miterben sind "geborene Quoten-Mitunternehmer". Ein Veräußerungsgewinn entsteht nicht bei dem Erblasser.

Hatte der verstorbene Sozius *Sonderbetriebsvermögen*, so wird dieses nicht von der Sonderrechtsnachfolge erfasst, die sich allein auf den Gesellschaftsanteil bezieht. Das Sonderbetriebsvermögen fällt in die Erbengemeinschaft und ist Gesamthandsvermögen. Da im Rahmen der einfachen Nachfolgeklausel alle Miterben anteilig in die Gesellschafterstellung des Erblassers eintreten und ihnen über ihre Teilhaberschaft an der Erbengemeinschaft das Sonderbetriebsvermögen ebenfalls zuzurechnen ist, bleibt dieses steuerverstrickt und als Sonderbetriebsvermögen erhalten. Es kommt nicht zur Zwangsentnahme. Die Miterben müssen auch insoweit die Buchwerte anteilig fortführen.

Mitunternehmeranteile, die im Fall einer einfachen Nachfolgeklausel im Wege der Sonderrechtsnachfolge bereits nach dem Verhältnis der Erbquoten aufgeteilt auf die Miterben übergegangen sind, gehören zwar nicht zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft, aber dennoch zum Nachlass. Sie können daher in eine spätere Erbauseinandersetzung des Restnachlasses als Vorabempfang einbezogen werden. Der BFH sieht hierin allerdings keine dingliche, sondern nur eine wertmäßige rechnerische Einbeziehung der Mitunternehmeranteile in die Erbauseinandersetzung. Hieraus ergibt sich u.a., dass wenn der Miterbe in Form des Gesellschaftsanteils aus dem Nachlass mehr erhält, als ihm wertmäßig aufgrund

seiner Miterbenquote zusteht, ist er den anderen Miterben zum Wertausgleich verpflichtet<sup>7</sup>. Ausgleichszahlungen führen zu Anschaffungskosten und Veräußerungserlösen<sup>8</sup>

Ein Problem kann aufgrund einer einfachen Nachfolgeklausel dann entstehen, wenn *berufsfremde Erben* in die Sozietät hineingelangen. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind nur dann als solche zu beurteilen, wenn keine berufsfremden Erben an der Erbengemeinschaft beteiligt sind. Da aufgrund der einfachen Nachfolgeklausel jeder Miterbe auch gleichzeitig Sozium wird, führt die Existenz auch nur eines berufsfremden Erben zu gewerblichen Einkünften der Sozietät. Damit erzielt die Erbengemeinschaft insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Erben haben aber noch eine Möglichkeit die Gewerblichkeit zu verhindern. Wenn sie sich nämlich innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall - zumindest hinsichtlich des freiberuflichen Mitunternehmeranteils - in der Weise auseinandersetzen, dass die beruflich qualifizierten Erben die Anteile der nicht beruflich qualifizierten Erben übernehmen, können den übernehmenden Erben die Einkünfte rückwirkend auf den Zeitpunkt des Erbfalls als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit zugerechnet werden.

### **3. Qualifizierte Nachfolgeklausel**

Im Unterschied zur einfachen Nachfolgeklausel wird bei einer qualifizierten Nachfolgeklausel im Gesellschaftsvertrag der Kreis der Gesellschafternachfolger durch die Festlegung bestimmter qualifizierender Merkmale beschränkt. Nur die genannte "qualifizierte" Person ist berechtigt, in die Stellung des verstorbenen Gesellschafters einzurücken. Im Rahmen einer Rechtsanwaltssozietät bietet es sich daher an, den Nachfolgeberechtigten eine Qualifikation als Rechtsanwalt oder aber zumindest als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer abzuverlangen. Der gesamte Gesellschaftsanteil geht dann mit dem Erbfall automatisch im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf den bevorzugten qualifizierten Miterben bzw. aufgeteilt auf einige von mehreren Miterben über, ohne in den gesamthänderischen Nachlass der Erbengemeinschaft zu fallen.

Erforderlich für die Nachfolge ist jedoch stets, dass die im Gesellschaftsvertrag genannte qualifizierte Person zumindest Miterbe geworden ist.

Ist ein Erbe oder Miterbe nicht nach den Anforderungen im Gesellschaftsvertrag qualifiziert, so können sie auch nicht Gesellschafter werden. Sie erlangen auch keinen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft selbst. Im Rahmen der Erbauseinandersetzung hat der oder haben die qualifizierten Erben einen erbrechtlichen Wertausgleichsanspruch der anderen Erben gegen sich gelten zu lassen.

---

<sup>7</sup> Vgl. BGH, Urteil vom 10.2.1977, II ZR 120/75, BGHZ 68, 225.

<sup>8</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 13.12.1990, IV R 107/89, BStBl II 1992, 510.

Einkommensteuerlich rückt allein der durch die Klausel begünstigte Miterbe in die Mitunternehmerstellung des Erblassers ein. Die nichtqualifizierten Miterben werden keine Gesellschafter und dementsprechend keine Mitunternehmer. Der Nachfolger-Erbe muss das Kapitalkonto des Erblassers fortführen, der Anteil am laufenden Gewinn steht ihm ab dem Erbfall zu. Eine Wertausgleichsschuld eines Nachfolger-Miterben führt weder bei diesem zu Anschaffungskosten noch beim Erblasser bzw. den übrigen Miterben zu einem Veräußerungserlös. Die Ausgleichsschuld ist auch keine Betriebsschuld, gehört also nicht zum Sonderbetriebsvermögen, sondern ist eine Privatschuld. Für die Ausgleichsschuld entstehende Stundungs- oder Refinanzierungszinsen sind keine Sonderbetriebsausgaben.

Ein besonderes Problem stellt auch das *Sonderbetriebsvermögen* des verstorbenen Sozios dar. Dieses Sonderbetriebsvermögen wird zivilrechtlich Gesamthandsvermögen der Erben-gemeinschaft. Das gilt auch, wenn das Sonderbetriebsvermögen bei einer zeitnahen Auseinandersetzung auf den qualifizierten Nachfolger-Erben übergeht.<sup>9</sup> Folge davon ist, dass der qualifizierte Gesellschafter-Nachfolger den seiner Erbquote entsprechenden Anteil am Sonderbetriebsvermögen zum Buchwert fortführen muss, während das Sonderbetriebsvermögen in Höhe der Erbquote des nichtqualifizierten Miterben Privatvermögen wird. Insoweit entsteht ein nichtbegünstigter Entnahmegewinn, der dem Erblasser zuzurechnen ist.<sup>10</sup>

**Beispiel:** Der Rechtsanwalt A ist Sozios einer Steuerrechts-Anwaltssozietät. Das Bürohaus, in dem die Sozietät ihre Kanzlei hat, steht im Eigentum von A und ist an die Sozietät vermietet. A stirbt. Erben werden zu je 1/2 seine Ehefrau M und sein Sohn S, der erfolgreich seine Ausbildung zum Rechtsanwalt abgeschlossen hat. Aufgrund einer qualifizierten Nachfolgeklausel im Sozietätsvertrag wird der Sohn S Gesellschafter in der Sozietät. Das Bürohaus soll die Ehefrau erhalten. Dieses wird mit dem Erbfall Privatvermögen der Ehefrau, da es nicht mehr die Voraussetzungen des Sonderbetriebsvermögens erfüllt. Das Bürohaus wird durch das Ableben des A zwangsentnommen und führt zu einem steuerpflichtigen Entnahmegewinn, der noch dem Erblasser zuzurechnen ist.

### III. Austritt eines Sozios bei gänzlicher Einstellung der beruflichen Tätigkeit

Nach § 18 Abs. 3 EStG gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch der Gewinn, der bei der Veräußerung des Vermögens oder eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient. Hinsichtlich der Berechnung des Veräußerungsgewinns sowie etwa zustehender Freibeträge wird auf § 16 Abs. 2-4 EStG verwiesen. Durch diese Verweisung ist die Regelung des § 18 Abs. 3

---

<sup>9</sup> BMF-Schreiben vom 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253, Tz. 73.

<sup>10</sup> BMF-Schreiben vom 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253, Tz. 74.

EStG den Rechtsgrundlagen für die Veräußerung von gewerblichen Betrieben (§ 16 EStG) angeglichen.

Eine *Veräußerung* liegt danach vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens im Ganzen einem anderen übertragen werden und mit der Veräußerung der Grundlage der betreffenden selbständigen Tätigkeit auch die Tätigkeit selbst ihr Ende findet. Scheidet mithin ein Gesellschafter aus der Sozietät, die unter den verbleibenden Sozien fortgesetzt wird, aus und beendet er seine selbständige Berufstätigkeit, erhält er üblicherweise eine Abfindung. Diese kann in einem Einmalbetrag oder aber auch in einer über eine bestimmte Zeit sich erstreckende laufende Zahlung darstellen. Dieser Vorgang ist einkommensteuerrechtlich für den ausscheidenden Sozios wie die Veräußerung bzw. Aufgabe seines Mitunternehmeranteils zu beurteilen.

Der Gesellschaftsanteil des ausscheidenden Sozios wächst den verbleibenden Gesellschaftern an, die hierfür als Entgelt die Abfindungszahlung aufbringen. Dies gilt natürlich auch dann, wenn nur ein Gesellschafter verbleibt und dieser die Kanzlei als Einzelkanzlei weiterführt.

#### **IV. Austritt bei teilweiser Fortführung der beruflichen Tätigkeit**

Es ist nicht selten, dass der ausscheidende Sozios zwar seinen Gesellschaftsanteil veräußert, z.B. an einen neu eintretenden Kollegen, aber sich noch nicht gänzlich aus dem Berufsleben zurückziehen möchten. Hier stellt sich die Frage, ob er sich auf die Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG berufen kann oder aber es zur vollen Besteuerung des Veräußerungsgewinns kommt.

Voraussetzung für eine Veräußerung, also die Übertragung der wesentlichen Grundlagen, ist nicht, dass der Freiberufler jede Art selbständiger Tätigkeit endgültig aufgibt. Eine Kanzlei-Veräußerung liegt nämlich auch vor, wenn die freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlich begrenzten Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit eingestellt wird. Um in den Genuss der steuerlichen Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG zu gelangen, ist mithin die Veräußerung der wesentlichen Grundlagen der Kanzlei erforderlich.

##### **1. Wesentliche Grundlagen einer Kanzlei**

Als wesentliche Grundlage einer Kanzlei im rechtsberatenden Beruf sind die Beziehungen zur Mandantschaft zu nennen. Hierin erschöpft sich im Hinblick auf die Dominanz der persönlichen Tätigkeit im freiberuflichen Bereich in den meisten Fällen die wesentliche Betriebsgrundlage. Das Zurückbehalten anderer Wirtschaftsgüter dürfte im Allgemeinen nicht gegen eine Veräußerung sprechen. So dürfte das Sachvermögen (z. B. Forderungen, Büro-

einrichtungen, Kfz, Bibliothek und EDV-Anlage) bei selbständiger Tätigkeit gegenüber den immateriellen Werten wie Kunden-, Mandanten- oder Patientenstamm völlig in den Hintergrund treten. Auch der freiberuflichen Kanzlei dienende Grundstücke und Grundstücksteile müssen nicht zu den wesentlichen Grundlagen gehören.

Da der Mandanten- bzw. Patientenstamm wesentliche Betriebsgrundlage ist, liegt eine Veräußerung einer Freiberuflerkanzlei dann nicht vor, wenn der bisherige Kanzleihinhaber nach der Veräußerung der Kanzlei seine Beziehungen zu einem Teil seiner bisherigen Mandantschaft aufrechterhält. Man geht in diesem Zusammenhang von einer Unschädlichkeitsgrenze von 10 % aus.<sup>11</sup> Diese Folgerung leitet sich schon aus der Tatsache her, dass die Beziehungen zu Mandanten im Normalfall die einzige wesentliche Betriebsgrundlage einer Freiberuflerkanzlei ausmachen, während die sachlichen Substrate völlig in den Hintergrund treten. Bei dieser Ausgangslage kann schon das Zurückbehalten nur eines einzigen Mandats eines Rechtsanwalts zur Verneinung einer Kanzleiveräußerung im Ganzen führen.

**Beispiel:** Der Rechtsanwalt A veräußert aus Altersgründen seine bisherige sehr umfangreiche Kanzlei mit Ausnahme von drei Mandaten, die er weiterhin betreuen möchte und auf die 20 v. H. seines bisherigen Gesamtumsatzes entfallen.

Der bei der Veräußerung der Kanzlei erzielte Gewinn ist nicht nach § 18 Abs. 3 i. V. mit § 34 EStG begünstigt, da der veräußernde Rechtsanwalt A Teile seiner bisherigen Mandantschaft als der einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage zurückbehalten hat.

## **2. Weiterhin ausgeübte Nebentätigkeit**

Gegen eine Kanzleiveräußerung im Ganzen spricht nicht, wenn der Kanzleihinhaber seine Haupttätigkeit nach der Veräußerung sämtlicher Mandate völlig einstellt und sich auf Tätigkeiten beschränkt, die zwar mit seinem bisherigen Beruf vereinbar waren, aber von der Haupttätigkeit abgrenzbar sind, wie z. B. Testamentsvollstreckung, Vermögensverwaltung, Aufsichtsratsstätigkeit wie auch wissenschaftliche Nebentätigkeit.

## **3. Weiterbeschäftigung des Kanzleiveräußerers**

In der Praxis ist sehr häufig der Fall anzutreffen, dass der Kanzleiveräußerer sich nach der Veräußerung nicht völlig aus dem Berufsleben zurückziehen möchte und als freier Mitarbeiter oder Angestellter des Erwerbers oder der Altsozietät tätig ist.

---

<sup>11</sup> BFH, Beschluss vom 6.8.2001, XI B 5/00, BFH/NV 2001, 156; BFH, Beschluss vom 20.1.2009, VIII B 58/08, BFH/NV 2009, 756.

### a. Tätigkeit in der Überleitungsphase

Nach einer in der Literatur vertretenen Einzelauffassung soll der begünstigte Steuersatz für Veräußerungsgewinne dann nicht gefährdet sein, wenn der Kanzleiveräußerer lediglich in der Überleitungsphase des Betriebs auf den Erwerber weiterhin tätig blieb. Nach dieser Auffassung soll es nicht darauf ankommen, ob der Veräußerer den Status eines weisungsgebundenen nicht selbständig tätigen Mitarbeiters oder eines freien Mitarbeiters mit dem Recht der Fakturierung im Außenverhältnis hat. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>12</sup> wird die Tarifvergünstigung im vorliegenden Fall zumindest in Frage gestellt.

**Beispiel:** Rechtsanwalt Schlau veräußerte seine Kanzlei an den Junganwalt Dynamik mit einem Veräußerungsgewinn von € 200.000,00. In dem Übergabevertrag hat Schlau sich verpflichtet, dem Dynamik in der Übergangsphase, längstens sechs Monate, bei der Überleitung der Mandate behilflich und von Fall zu Fall auch weiterhin beratend tätig zu sein, um die reibungslose Überleitung der Mandate sicherzustellen. Schlau ist etwa fünf Monate für Dynamik auf der Basis einer freien Mitarbeit tätig und rechnet mit den Mandanten unmittelbar ab.

### b. Nichtselbständige Tätigkeit

Ist der Kanzleiveräußerer nach der Veräußerung als nichtselbständiger Mitarbeiter des Erwerbers weiter tätig, wird hierdurch eine Kanzleiveräußerung im Ganzen nach § 18 Abs. 3, § 16 EStG nicht berührt. In einem solchen Fall hat der Veräußerer sämtliche vermögensmäßigen wesentlichen Grundlagen seiner bisherigen freiberuflichen Tätigkeit übertragen. Außerdem liegt ein Wechsel in der Einkunftsart von § 18 EStG nach § 19 EStG vor. In derartigen Fällen ist jedoch streng darauf zu achten, dass in dem zwischen Veräußerer und Erwerber geschlossenen Anstellungsvertrag die Weisungsgebundenheit des Veräußerers klar zum Ausdruck kommt. Bei einer Weiterbeschäftigung des bisherigen Kanzleiinhabers als nichtselbständiger Mitarbeiter wird die Finanzverwaltung nämlich ganz besonders auf etwaige Umgehungstatbestände achten müssen.

**Beispiel:** Rechtsanwalt Schlau veräußert seine Kanzlei an den Junganwalt Dynamik. Er schließt mit Dynamik einen Anstellungsvertrag auf drei Jahre, in dem er sich zur weisungsgebundenen Mitarbeit bei Dynamik verpflichtet. Seine Tätigkeit erstreckt sich im Wesentlichen auf die Betreuung der von ihm früher gehaltenen Mandate.

---

<sup>12</sup> BFH, Beschluss vom 28.6.2000, IV B 35/00, BFH/NV 2001, 33.

Hier wird die freiberufliche Tätigkeit des Schlu aufgegeben. Es liegt somit eine Betriebsveräußerung im Ganzen vor. Von Missbrauchsfällen abgesehen ist es unbedeutend, dass Schlu seine bisherigen Mandate weiter betreut.

### **c. Freie Mitarbeit**

Setzt der Kanzleiveräußerer seine freiberufliche Tätigkeit nach der Veräußerung in der Weise fort, dass er dem Erwerber als freier Mitarbeiter weiterhin zur Verfügung steht und erstreckt sich diese Tätigkeit nicht nur auf eine Übergangsphase, setzt er seine freiberufliche Tätigkeit ohne zeitliche Unterbrechung fort. Die Tätigkeit als freier Mitarbeiter unterscheidet sich objektiv betrachtet nicht deutlich von seinem bisherigen freiberuflichen Engagement. Er betreut im Rahmen der freien Mitarbeit für den neuen Kanzleihinhaber auch seinen bisherigen Kundenkreis persönlich weiter. Dabei übt er seine Tätigkeit aber in veränderter Funktion und in einer anderen Organisationsform aus, indem er keine unmittelbaren Rechtsbeziehungen mehr zu seinen früheren Mandanten unterhält, sondern lediglich zu dem Erwerber der Kanzlei. Damit trägt er keine Verantwortung und Haftung gegenüber den Mandanten, sondern gegenüber dem neuen Kanzleihinhaber.

Eine freiberufliche Mitarbeit des Veräußerers bei dem Erwerber wurde von der Finanzverwaltung früher allerdings als steuerschädlich angesehen.<sup>13</sup> Hingegen hat der BFH mit Urteil vom 18.5.1994<sup>14</sup> entschieden, dass die fortdauernde Tätigkeit des Veräußerers im früheren örtlichen Bereich einer Veräußerung i. S. des § 18 Abs. 3 EStG nicht entgegensteht, wenn die früheren Mandanten auf Rechnung und im Namen des Erwerbers betreut werden. Dabei sei unbeachtlich, ob dies im Rahmen einer selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit vorgenommen werde. Entscheidend ist nach Auffassung des BFH, dass die früheren Mandanten allein aufgrund der Rechtsbeziehungen zum Erwerber des Mandantenstamms beraten werden und ein Honoraranspruch auch nur gegenüber dem Erwerber und nicht gegenüber den früheren Mandanten besteht.

## **4. Örtlich begrenzter Wirkungskreis**

Eine Freiberuflerkanzlei wird in der Regel in einem bestimmten örtlich begrenzten Wirkungsbereich ausgeübt. Das bedeutet, dass eine Kanzleiveräußerung im Ganzen auch dann zu bejahen ist, wenn ein Freiberufler sich durch Veräußerung seiner Kanzlei aus einem örtlich begrenzten Wirkungskreis löst, um in einem anderen räumlichen Bereich mit neuen Mandanten eine Kanzlei aufzunehmen.

---

<sup>13</sup> OFD Köln v. 28. 9. 1988 - S 2290, a. a. O.; ebenso Schoor, StW 1989, 162, 163.

<sup>14</sup> BFH, Urteil vom 18.5.1994, I R 109/93, BStBl. II 1994, 925.

**Beispiel:** Rechtsanwalt R veräußert seine gutgehende Kanzlei in Düsseldorf mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen. Nach Verlegung seines Wohnsitzes von Düsseldorf nach Hamburg eröffnet er dort eine neue Kanzlei mit neuen Mandanten.

## 5. Einstellung der Tätigkeit für eine bestimmte Zeit

Die tarifbegünstigte Besteuerung eines Veräußerungsgewinns nach § 18 Abs. 3 EStG setzt nach der Rspr. des BFH voraus, dass alle wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen der freiberuflichen Tätigkeit auf den Erwerber übergehen und dass die freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlich begrenzten Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit eingestellt wird.<sup>15</sup> Der BFH hält die Einhaltung der Wartefrist in den Veräußerungsfällen für notwendig, damit vorhandene immaterielle Wirtschaftsgüter, wie die Beziehungen des Kanzleihinhabers zu seinen bisherigen Mandanten und das durch den Kanzleinamen bestimmte Wirkungsfeld, in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung voll auf den oder die Kanzlei-erwerber übergehen können.

Weder der BFH-Rechtsprechung noch der Literatur kann mit Sicherheit entnommen werden, welche Anforderungen an die Dauer der Wartefrist zu stellen sind.<sup>16</sup> Logisch erscheint die Ansicht, die Mindestdauer der Wartefrist mit der Nutzungsdauer des betroffenen Kanzleiwerts gleichzusetzen, also auf etwa 3 bis 5 Jahre zu bemessen. Denn der Nutzungsdauer des Praxiswertes liegt der Gedanke zugrunde, dass sich nach Ablauf der Nutzungsdauer der Praxiswert verflüchtigt hat. Es kann davon ausgegangen werden, dass spätestens dann ein Praxiswert, also ein Mandantenstamm, auf den Erwerber vollends übergegangen sein muss. Der BFH ist dieser Auffassung wohl nicht gefolgt, sondern will die Wartedauer von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängig machen.<sup>17</sup> Dies gewährleistet einerseits eine hohe Einzelfallgerechtigkeit, andererseits wird hierdurch in keiner Weise Rechtssicherheit vermittelt. Wichtige Entscheidungskriterien dürften z. B. die Entfernung von der alten zur neuen Kanzlei sein. Denn je größer die Entfernung zur alten Wirkungsstätte ist, desto geringer ist die Möglichkeit Einfluss auf den alten Mandantenstamm zu nehmen. Hier spielt natürlich auch der ehemalige Beratungsbereich eine entscheidende Rolle. War der Veräußerer aufgrund seiner Spezialisierung bundesweit tätig, so ist dies auch bei der Bestimmung der Wartefrist zu beachten. Maßgebend dürfte auch der Umstand sein, ob die Aufnahme der neuen anwaltlichen Tätigkeit auf der Basis zur früheren Mandantschaft beruht oder, ob sie durch eine völlig neue Mandantschaft begründet worden ist.

---

<sup>15</sup> BFH, Beschluss vom 27.10.2000, XI B 25/00, BFH/NV 2001, 588; BFH, Urteil vom 10.6.1999, IV R 11/99, BFH/NV 1999, 1594.

<sup>16</sup> Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG Anm. 321, 324, Stand der Seiten: Januar 2007.

<sup>17</sup> BFH, Urteil vom 10.6.1999, IV R 11/99, BFH/NV 1999, 1594.

**Beispiel:** Unser Rechtsanwalt Schlau veräußert Ende 2006 seine Kanzlei an die junge dynamische Anwältin Elanvoll und arbeitet auf Anstellungsbasis in der Kanzlei der Elanvoll weiter mit. Nach 2 Jahren nimmt er seine Tätigkeit als Freiberufler im früheren Wirkungsbereich wieder auf, und zwar zum Teil mit neuen Mandanten und teilweise mit Altmandanten, die nicht bei Elanvoll verbleiben wollen.

Die Wartefrist von 2 Jahren dürfte im vorliegenden Fall ausreichend sein, um die Tarifbegünstigung der Veräußerung Ende 2006 nicht zu gefährden. Die Lösung setzt jedoch voraus, dass S einen neuen Entschluss zur Wiedereröffnung einer Kanzlei gefasst hat. Sollte die Wiederaufnahme der Tätigkeit nach einer gewissen Unterbrechungszeit von Anfang an geplant gewesen sein, dürfte Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO vorliegen.

## **6. Veräußerung einer Teilkanzlei**

Steuerlich begünstigt nach § 18 Abs. 3 EStG ist auch der Gewinn aus der Veräußerung eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen, das der selbständigen Arbeit dient (Teilbetriebsveräußerung). Unter Teilbetrieb wird ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisatorisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs verstanden, der für sich allein lebensfähig ist. Ein selbständiger Teil des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens ist unter entsprechender Heranziehung der Voraussetzungen des (gewerblichen) Teilbetriebs<sup>18</sup> zu bestimmen. Danach kann ein solcher selbständiger Vermögensteil i. S. des § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG nur vorliegen, wenn eine Organisationseinheit gegeben ist, mit deren Hilfe von der üblichen freiberuflichen Tätigkeit abgrenzbare freiberufliche Leistungen am Markt angeboten und erbracht werden. Nach dieser Rechtsprechung bildet die Teilkanzleiveräußerung einen Ausnahmetatbestand, der nur in seltenen Fällen erfüllt sein dürfte bzw. klare organisatorische Maßnahme erfordert, um die Annahme einer Teilpraxis bejahen zu können.

Ein solcher Ausnahmefall ist gegeben, wenn mehrere selbständige wesensmäßig verschiedene Tätigkeiten mit verschiedenen Kundenkreisen ausgeübt werden. Wird eine dieser mehreren Tätigkeiten durch Veräußerung des ihr dienenden Vermögens beendet, ist die Steuerbegünstigung zu gewähren. Handelt es sich hingegen um sachlich gleichartige Tätigkeiten, kommt eine Steuerbegünstigung nach § 18 Abs. 3 EStG nur dann in Betracht, wenn „die Gesamttätigkeit in mehreren örtlich abgegrenzten Bereichen von getrennten Büros ausgeübt

---

<sup>18</sup> Vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

und in einem dieser Bereiche infolge der Übertragung der Teilkanzlei einschließlich der Beziehung zur Kundschaft eingestellt wird".<sup>19</sup>

## **V. Austritt bei vollständiger Fortführung der beruflichen Tätigkeit**

### **1. Ausgangssituation**

Die vorstehend behandelten Konstellationen eines Ausscheidens aus der Sozietät haben meistens den Hintergrund, dass der ausscheidende Sozius alters- oder gesundheitsbedingt oder aus sonstigen privaten Gründen aus der Sozietät ausscheidet. Von nicht zu unterschätzender Bedeutung sind aber auch die Fälle, in denen sich die Sozien untereinander zerstritten haben und deshalb ein Sozius oder mehrere Sozien ausscheiden wollen. Diese Fälle sind dadurch geprägt, dass der Ausscheidende sein Dezernat vollständig mitnehmen möchte, weil er seine anwaltliche Tätigkeit vollständig fortführen will bzw. aus wirtschaftlichen Gründen auch muss.

Der ausscheidende Sozius gibt daher seinen Gesellschaftsanteil auf und erhält im Gegenzug als Sachwertabfindung den von ihm bisher betreuten Mandantenstamm. Der aufgebende Gesellschaftsanteil wächst den verbleibenden Gesellschaftern (Sozien) an.

### **2. Steuerrechtliche Würdigung**

Würdigt man diesen Sachverhalt, also das Ausscheiden eines Sozius bei vollständiger Fortführung der beruflichen Tätigkeit, sind folgende Alternativen zu diskutieren:

#### **a. Tarifbegünstigte Veräußerung**

Der ausscheidende Sozius veräußert seinen Gesellschaftsanteil und hat den in der Sachwertabfindung bestehenden Veräußerungserlös unter Beachtung der Tarifvergünstigung nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 und § 34 EStG und des Freibetrages nach § 18 Abs. 3 i. V. m. § 16 Abs. 4 EStG zu versteuern. Diese Möglichkeit scheidet häufig bereits daran, dass der ausscheidende Sozius noch nicht das 55. Lebensjahr vollendet hat. Darüber hinaus setzt aber die Tarifbegünstigung voraus, dass die berufliche Tätigkeit vollständig eingestellt wird. Dies ist aber gerade vorliegend nicht der Fall.

---

<sup>19</sup> BFH, Urteil vom 24.8.1989, IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016.

## **b. Buchwertfortführende Realteilung**

Ferner könnte es sich um eine Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG handeln, so dass der ausscheidende Sozius die Buchwerte fortführen kann, also noch nichts zu versteuern hat. Eine Fortführung der Buchwerte bei einer Realteilung ist dann möglich, wenn die künftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dieses Erfordernis ist im vorliegenden Fall stets erfüllt, da der ausscheidende Sozius seine Tätigkeit fortführt und damit die Sachwertabfindung, also der Mandantenstamm, in dem neuen Betriebsvermögen betrieblich verhaftet wäre. Es müsste sich vorliegend aber überhaupt um eine Realteilung handeln. Eine Realteilung i.S. von § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>20</sup> nur dann vor, wenn die bisherige Mitunternehmerschaft zivilrechtlich vollständig aufgelöst wird und jeder Mitunternehmer mit den ihm zugeteilten Wirtschaftsgütern einen eigenen Betrieb fortführt.

Scheidet ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft aus und wird diese im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt, liegt damit nach der Ansicht der Finanzverwaltung kein Fall der Realteilung vor. Erhält der ausscheidende Rechtsanwalt Wirtschaftsgüter als Sachwerte, also beispielsweise den Mandantenstamm, kann er folglich das Privileg der Fortführung der Buchwerte, das für die Realteilung gilt, nicht in Anspruch nehmen. Die Finanzverwaltung sieht im Gegensatz zum Schrifttum<sup>21</sup> in der Übertragung des Mandantenstammes keine Sachauskehrung im Rahmen der Realteilung, sondern 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 Kanzlei des Rechtsanwalts nicht fortgeführt werden. Steuerlich erfasst wird der Verkehrswert des mitgenommenen Mandantenstammes. Der Anwalt zahlt daher bei einem Sozietätswechsel Einkommensteuer auf einen nur rechnerisch ermittelten, tatsächlich nicht realisierten Gewinn.

## **c. Buchwertfortführende Einzelwirtschaftsgut-Übertragung**

Man könnte schließlich noch daran denken, dass es sich um die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes (Mandantenstamm) aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Be-

---

<sup>20</sup> BMF-Schreiben vom 28.2.2006, BStBl I 2006, 228 Abschn. II.

<sup>21</sup> Blumers, BB 1999, 1786, 1788; Strahl, KÖSDI 2002, 13164, 13171.

triebsvermögen handelt und damit eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zulässig ist. Diese Vorschrift greift dem Wortlaut nach auch ein bei dem Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung in Form von einzelnen Wirtschaftsgütern.

Andererseits wird der vorstehend beschriebene Sachverhalt auch dahingehend steuerrechtlich gewürdigt, dass es sich um eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt. Bei einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteils wird zugleich jedoch die Regelung des § 16 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 Gesellschaftsanteils an einer Sozietät oder bei Aufgabe einer Teilpraxis nicht greift.

#### **d. Kritik an der heutigen Situation**

Die Möglichkeit der Fortführung steuerlicher Buchwerte besteht nach Auffassung der Finanzverwaltung zurzeit nur bei einer vollständigen Beendigung der bisherigen Mitunternehmerschaft oder nur bei der Übertragung von nur einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen nur in das Einzelbetriebsvermögen 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 formell Steuerpflichtige, materiell Steuerpflichtige sind die einzelnen Mitunternehmer. Verlässt ein Mitunternehmer seine Sozietät, setzt er aber ansonsten seine berufliche Tätigkeit fort, fehlt es tatsächlich an einer Betriebsaufgabe.

Auch ist kein sachlicher Grund ersichtlich, bei Anwendung des § 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 freiberufliche Tätigkeit als Einzelanwalt fortsetzt, rechtfertigt es nicht, die Buchwertfortführung zu verweigern. Wird die berufliche Tätigkeit durch den Rechtsanwalt fortgesetzt, bleibt die Möglichkeit, die stillen Reserven zukünftig zu besteuern, in vollem Umfang erhalten. Betrachtet man den umgekehrten Fall, also die Einbringung einer Kanzlei in eine Sozietät, so ist auch die Buchwertfortführung nach § 24 UmwStG auf Antrag möglich.

Die von der Finanzverwaltung vertretene restriktive Rechtsauffassung im Falle eines Sozietätswechsels angenommene Steuerpflicht beruht auf einer Gesetzesfiktion (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG), die sachlich unzulässigerweise einen formellen Organisationswechsel steuer-

lich belastet. Die Steuerpflicht belastet den ausscheidenden Sozius und letztlich auch die gesamte Sozietät, weil sie nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG an der notwendigen Verkehrswertermittlung beteiligt ist. Es dürften letztlich auch Bedenken im Hinblick auf die mit Art. 12 GG gewährleistete Berufsfreiheit anzumelden sein. Denn in nicht wenigen Fällen wird dem ausscheidewilligen Rechtsanwalt ein Austritt aus der Sozietät wirtschaftlich nicht möglich sein, weil er die entstehenden Steuern auf den Buchgewinn nicht aufbringen kann. Er wird durch diese nicht zu rechtfertigende Behandlung in seiner freien Entfaltung seiner Berufsausübung behindert.

#### **D. Schlussbemerkung**

Betrachtet man abschließend den Ein- und Austritt in und aus einer Sozietät, so kann festgehalten werden, dass die tatsächliche Fallgestaltung äußerst vielfältig ist. Entsprechend unterschiedlich sind auch die steuerrechtlichen Konsequenzen. Sie gehen von einer totalen Versteuerung mit teilweiser gewerblicher Infektion bis hin zur steuerneutralen Übertragung. Wer also in eine Sozietät eintritt oder auch, wer eine Sozietät verlässt, sollte nicht in der Hektik, die das Geschäft nun einmal mit sich bringt, die steuerrechtliche Würdigung vergessen.