

## Die Steuerkanzlei

Rechtsformwahl und Nachfolgeplanung

Bearbeitet von

Prof. Dr. Bernd Neufang, Dr. Andreas Lohbeck, Mirco Neufang

1. Auflage 2016. Buch. Rund 250 S. Kartoniert

ISBN 978 3 406 68300 8

Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Unternehmensrecht > Unternehmen und Steuern, Investitionszulage](#)

Zu [Inhalts- und Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Wird gegen die Sperrklausel verstoßen, so erfolgt rückwirkend die Übertragung zu Teilwerten. Dies geschieht noch auf der Ebene der Mitunternehmerschaft. Hier ist ein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit iSv § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gegeben. Eine Aufdeckung der stillen Reserven aus den anderen Wirtschaftsgütern erfolgt jedoch nicht<sup>349</sup>.

Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft (§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG). Damit endet diese im Juli 08.

Eine Veräußerung stellt nach der Verwaltungsauffassung<sup>350</sup> dar

- eine Umwandlung iSd §§ 20, 24 UmwStG,
- ein Formwechsel nach § 25 UmwStG,
- eine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten iSv § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG.

Dies gilt auch in den Fällen des Buchwerttransfers.

**Fazit:** Damit würde die Einbringung im Rahmen des § 24 UmwStG zu einer Sperrfristverletzung führen.

#### Praxishinweise:

1. Dies hätte auch nachteilige Folgen beim ehemaligen Gesellschafter von C. Damit würde sich zwangsläufig auch die Frage des Schadensersatzes stellen.
2. Gleichermaßen würde gelten, wenn D seine Einzelkanzlei verkauft.
3. In Realteilungsfällen sollte grundsätzlich in der Realteilungsvereinbarung eine Schadensersatzklausel für den Fall des Verstoßes gegen § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG vereinbart werden.

#### b) Partner A+B

Begünstigt nach § 24 Abs. 1 UmwStG ist die Einbringung eines

221

- Betriebs,
- Teilbetriebs oder
- Mitunternehmeranteils

in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten<sup>351</sup> an der Personengesellschaft.

**Fazit:** Damit könnten A und B ihre Anteile an der AB-Sozietät (GbR) gegen Verbuchung auf dem Kapitalkonto von A und B ohne Besteuerung eines Einbringungsgewinns zu Buchwerten einbringen.

<sup>349</sup> BMF v. 28.2.2006 IV B 2 – S 2242 – 6/06, BStBl. I 2006, 228, Abschn. IX.

<sup>350</sup> BMF v. 28.2.2006 IV B 2 – S 2242 – 6/06, BStBl. I 2006, 228, Abschn. VIII.

<sup>351</sup> BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.07.

Das Wahlrecht zum Buchwertansatz wird in der Eröffnungsbilanz der Personengesellschaft ausgetübt (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)<sup>352</sup>. Hierfür ist ein Antrag notwendig<sup>353</sup>. Dies erfolgt mit der Abgabe der Steuerbilanz, soweit ein besonderer Antrag nicht gestellt wurde<sup>354</sup>.

§ 24 UmwStG ist – derzeit<sup>355</sup> – nur insoweit anwendbar, als der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschaftsrechte erwirkt. Selbiges ist bei der Verbuchung auf das Kapitalkonto – Kapital I – bei der Personengesellschaft immer der Fall. Der Anteil der Gesellschaftsrechte ist ohne Bedeutung, deswegen kann auch eine Verbuchung auf dem Kapitalkonto I und II erfolgen. Möglich ist aber auch die ausschließliche Verbuchung auf dem Kapital II<sup>356</sup>. Zusätzlich zulässig ist auch die teilweise Verbuchung auf einer gesamthändischen Kapitalrücklage<sup>357</sup>.

Die Verbuchung auf einem Darlehenskonto reicht nicht aus, weil dann keine Gesellschaftsrechte gewährt werden<sup>358</sup>.

Wird ein Betrieb gegen Mitunternehmeranteile und Darlehen eingebracht, so erfolgt – derzeit – eine Aufteilung in einen Anteil, der unter § 24 UmwStG fällt, und einen übrigen Anteil<sup>359</sup>. Ein Gewinn wird in Bezug auf den übrigen Teil nicht realisiert, soweit das Darlehen die Buchwerte nicht übersteigt<sup>360</sup>.

§ 24 UmwStG ist nur dann anwendbar, wenn zum Umwandlungsstichtag bilanziert, dh eine Eröffnungsbilanz erstellt wird (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)<sup>361</sup>. Wurde nicht bilanziert, so ist § 24 UmwStG nicht anwendbar, mit der Folge, dass eine völlige Gewinnrealisierung (einschließlich Kanzlei- bzw Praxis-/Geschäftswert) zu erfolgen hat. Zur Ermittlung des Korrekturgewinns wegen des Wechsels der Gewinnermittlung sind angefangene Aufträge nur dann zu aktivieren, wenn sie als abrechenbare Teilleistung bilanzierungsfähig sind<sup>362</sup>.

<sup>352</sup> BFH, Beschl. v. 9.12.2010 – VIII B 151/09, BFH/NV 2011, 437; Urt. v. 12.10.2011 – VIII R 12/08, BStBl. II 2012, 381; BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl I 2011, 1314, Rn. 24.13 sowie 24.03 iVm 20.18.

<sup>353</sup> BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.03 Abs. 2.

<sup>354</sup> BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 20.21.

<sup>355</sup> Eine Änderung durch das sog. Protokollerklärungs-Umsetzungsgesetz ist geplant.

<sup>356</sup> BFH Urt. v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617; v. 26.11.2004 – IV B 2 – S 2178 – 2/04, BStBl. I 2004, 1190, Tz. 1 Buchst. b; BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.07.

<sup>357</sup> BMF v. 11.7.2011 IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, Abschn. II Tz. 2 Buchst. b, c.

<sup>358</sup> BFH Urt. v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178; BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.07 Abs. 1; v. 11.7.2011 IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, Abschn. II Tz. 1.

<sup>359</sup> BFH Urt. v. 18.9.2013 – X R 42/10, BFH/NV 2013, 2006; Rosenberg/Placke DB 2013, 2821; entgegen BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 01.47 letzter Satz.

<sup>360</sup> BFH Urt. v. 18.9.2013 – X R 42/10, BFH/NV 2013, 2006 Leitsatz 3; aA BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.07.

<sup>361</sup> BFH Urt. v. 5.4.1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518; v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287.

<sup>362</sup> FG Berlin Urt. v. 29.8.1994 – IX 183/93, EFG 1995, 234.

**Praxishinweis:**

Es empfiehlt sich, den Wert der angefangenen Arbeiten festzustellen und als Forderung zu behandeln.

**aa) Einzubringendes Vermögen**

Bei einem Freiberufler ist der Mandantenstamm eine wesentliche Betriebsgrundlage<sup>363</sup>, nicht aber Forderungen und Verbindlichkeiten<sup>364</sup>. **222**

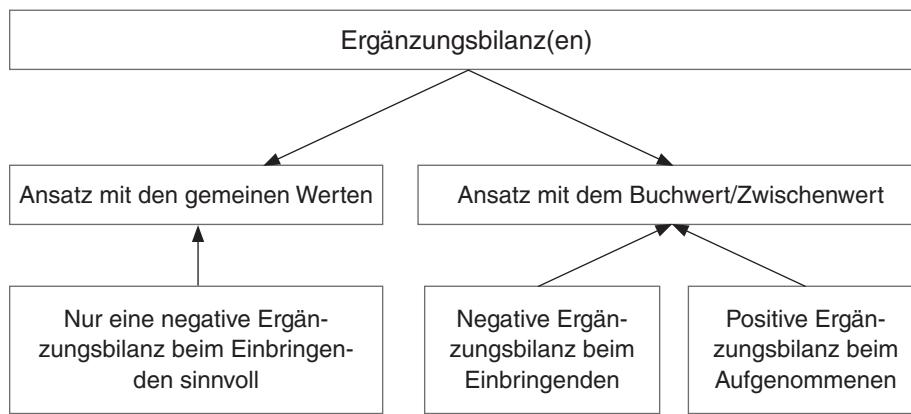
**Praxishinweise:**

1. Ein Zurückbehalt von Forderungen und Verbindlichkeiten ist in der Praxis insb. bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu empfehlen, weil es dann keinen Korrekturgewinn gibt, wenn die „neue Personengesellschaft“ gleichfalls den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.
2. Sodann wickelt die „neue Personengesellschaft“ die Forderungen und Verbindlichkeiten der „Altgesellschaft“ A+B bzw. von C treuhänderisch ab. Es liegen sodann Sonder-Betriebseinnahmen bei den Altgesellschaften im Zuflusszeitpunkt bzw. Sonder-Betriebsausgaben im Abflusszeitpunkt vor.
3. Eine Umwandlung sollte niemals auf den 1.1. gemacht werden, damit ein positiver und negativer Korrekturgewinn im gleichen Veranlagungszeitraum entsteht.

**bb) Einbringung zu gemeinen Werten**

Die Besteuerung eines Einbringungsgewinns kann durch Ergänzungsbilanzen **223** vermieden werden (§ 24 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UmwStG).

Für den Ansatz in der Einbringungsbilanz gilt Folgendes<sup>365</sup>:



<sup>363</sup> BFH Urt. v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609.

<sup>364</sup> BFH Urt. v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288.

<sup>365</sup> BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.13.

Wurden eine oder mehrere Ergänzungsbilanzen gebildet – dies geschieht erfolgsneutral –, so ist/sind diese bei einer späteren steuerneutralen Realteilung erfolgsneutral aufzulösen und die Kapitalkonten an die zugeteilten Wirtschaftsgüter anzupassen.

**Praxishinweis:**

Zu beachten ist, dass nur der Einbringungsvorgang steuerneutral ist. Der höheren Abschreibung in der Gesamthandsbilanz steht eine spiegelbildliche gewinnerhöhende Auflösung der Ergänzungsbilanz entgegen. Damit werden die eingebrachten stillen Reserven auf die Nutzungsdauer verteilt besteuert.

Bei einer teilweisen Zuzahlung in das Privatvermögen liegt anteilig ein Entnahmevergäng und eine Einlage im Namen des Zahlenden vor. Folglich entsteht ein laufender Gewinn<sup>366</sup>, der nicht vermieden werden kann.

**cc) Zurückbehaltung des Mandantenstamms**

**224** Der Begriff „Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten“ erfordert nicht, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in vollem Umfang Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft werden. Ausreichend ist auch die Zurverfügungstellung als Sonder-Betriebsvermögen, weil dieses steuerlich zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehört<sup>367</sup>.

Es ist daher nach der Verwaltungsauffassung unschädlich, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage (zB ein wertvolles Betriebsgrundstück) der Personengesellschaft lediglich zur Nutzung überlassen wird<sup>368</sup>.

Unschädlich ist auch eine Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen an Dritte<sup>369</sup>, soweit diese vor der Einbringung erfolgt.

Werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen nur in das Sonder-Betriebsvermögen eingebracht, ist § 24 UmwStG mangels eines tauschähnlichen Vorgangs nicht anwendbar (weil kein Kapitalkonto der Personengesellschaft angesprochen wird)<sup>370</sup>. In diesen Fällen ist jedoch § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG mit der Folge der zwingenden Buchwertverknüpfung anzuwenden.

Soweit alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Sonder-Betriebsvermögen und die übrigen Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht werden, liegt insoweit bezüglich des Sonder-Betriebsvermögens ein Fall des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG und im

<sup>366</sup> BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.09 ff.

<sup>367</sup> BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.05.

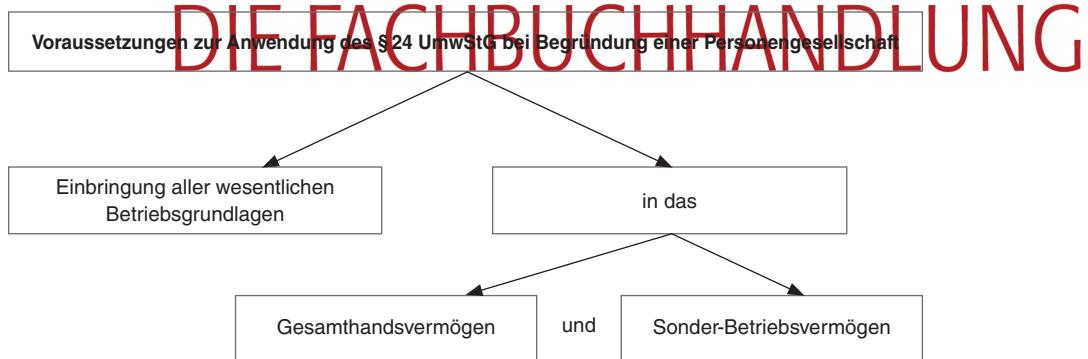
<sup>368</sup> BFH Urt. v. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856; v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342; BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.05; anders bei einer KapG, Rn. 20.06.

<sup>369</sup> BFH Urt. v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638.

<sup>370</sup> FG Düsseldorf Urt. v. 30.4.2003 – 16 K 2934/01 E, EFG 2003, 1180.

Hinblick auf die übrigen Wirtschaftsgüter ein Fall des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG vor<sup>371</sup>.

Zur Einbringung der wesentlichen Betriebsgrundlagen gilt Folgendes:



**Praxishinweis:**

Wird ein Betrieb/Kanzlei nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft eingebraucht, dann müssen alle wesentlichen Grundlagen dieses Betriebs in das Eigentum der Kapitalgesellschaft übertragen werden. Es reicht deshalb nicht aus, dass der bisherige Einzelunternehmer der Kapitalgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage lediglich zur Nutzung überlässt.

**Fazit:** Wird der Mandantenstamm nicht eingebraucht, so liegt kein Fall des § 24 UmwStG vor. Sodann empfiehlt es sich, die übrigen Wirtschaftsgüter an die neue Personengesellschaft zu veräußern.

**dd) Vorgehensweise im vorliegenden Fall**

Es empfiehlt sich, dass A und B den Mandantenstamm der AB-GbR zurück behalten und wie C der ABC-PartG mbB zur Bearbeitung überlassen. Dies ist standesrechtlich zulässig und führt damit nicht zur Gewerblichkeit.

In Bezug auf die Überlassung von A und B liegt keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor, weil dieses Rechtsinstitut nicht auf freiberufliche Personengesellschaften anzuwenden ist<sup>372</sup>.

**c) Mandatsüberlassung**

Neue Mandanten werden Mandanten der ABC-PartG mbB.

**225**

Sowohl die AB-GbR als auch C überlassen ihre Mandanten der ABC-PartG mbB zur Bearbeitung. Diese sind in einer Liste als Anlage zum Dienstleistungsvertrag aufzunehmen. Für die Überlassung zur Bearbeitung ist ein Entgelt zu

<sup>371</sup> Vgl. auch BFH Urt. v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053; v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BFH/NV 2015, 415.

<sup>372</sup> BFH Urt. v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl II 2006, 173.

**Praxishinweis:**

Sowohl die AB-GbR als auch die Einzelkanzlei C ist zum Zeitpunkt der Begründung der ABC-PartG mbB hinsichtlich des Mandantenstamms zu bewerten.

**Vorschlag für die Bewertung:** Umsatzwertverfahren mit 100 %<sup>373</sup> des gewogenen Umsatzes der letzten drei Jahre.

Dieser zurückbehaltene Mandantenstamm stellt grundsätzlich Sonder-Betriebsvermögen dar. Wegen der Aktivierung wird auf § 5 Abs. 2 EStG hingewiesen. Folglich scheidet eine Aktivierung in der Sonder-Bilanz aus, soweit kein entgeltlicher Erwerb vorlag.

**d) Übergang zur ABC-PartG mbB**

Hinsichtlich der Überlassung der Mandate ist – wie vorstehend ausgeführt – ein Vertrag zu schließen. Zusätzlich ist ein unwiderrufliches Kaufangebot an die ABC-PartG mbB sowohl von der AB-GbR als auch C zum vorstehend ermittelten Wert abzugeben.

Versicherungstechnisch ist mit der Haftpflichtversicherung zu vereinbaren, dass sich der Versicherungsschutz auch auf die zur Bearbeitung überlassenen Mandate bezieht.

Angefangene Arbeiten, Forderungen und Verbindlichkeiten werden treuhänderisch von der ABC-PartG mbB abgewickelt. Dieser Vorgang ist als Sonder-Betriebseinnahmen bzw. Sonder-Betriebsausgaben zu behandeln. Die Abwicklung erfolgt in einer Schlussabrechnung.

**e) Sondersituation A**

Herr A möchte nicht ausschließen, dass er innerhalb der Sperrfrist von C durch Veräußerung seines Anteils ausscheiden möchte.

Sollte A vor der Übertragung der Mandate der AB-GbR auf die ABC-PartG mbB aus der ABC-PartG mbB ausscheiden, so ist sicher zu stellen, dass der Erwerber sowohl den Anteil an der ABC-PartG mbB als auch AB-GbR erwirbt. Sodann liegt eine steuerbegünstigte Mitunternehmeranteilsveräußerung vor, weil der Mandantenstamm – mangels einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung – Sonder-Betriebsvermögen darstellt. Dies hat keine Auswirkung auf die Sperrfrist von C.

<sup>373</sup> Dieser Prozentsatz kann ggf. individuell angepasst werden; vgl. die Ausführungen zu Rn. 239.

**f) Erwerb des Mandantenstamms**

Durch Geldeinlagen hat C sicherzustellen, dass die Einzelkanzlei (bewertet mit dem vorstehend festgeschriebenen Wert) den halftigen Wert des festgeschriebenen Werts der AB-GbR hat. Damit wird zwischen der AB-GbR und der Alt-Kanzlei C eine Wertgleichheit entsprechend der Beteiligung hergestellt. Soweit die Einlage kreditfinanziert wird, liegt negatives Sonder-Betriebsvermögen vor.

**aa) Einzelkanzlei C**

Hier ergeben sich keine Probleme, weil die steuerneutrale Einbringung einer Einzelkanzlei sowohl nach § 24 UmwStG als auch § 6 Abs. 5 Satz Nr. 1 EStG<sup>374</sup> möglich ist.

**bb) AB-GbR**

Hier ergeben sich Probleme, weil die Übertragung von einer Schwestergesellschaft auf eine andere nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nach derzeitiger herrschender Auffassung nicht möglich ist.

Nach § 24 UmwStG ist jedoch die Einbringung von Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten möglich. Bei einer Zwischenwerteinbringung (zB gegen Verbuchung von 1.000 EUR) auf den jeweiligen Kapitalkonten sind die Voraussetzungen des § 24 UmwStG gleichfalls erfüllt.

**g) Weitere personelle Ergänzung der ABC-PartG mbB**

Nimmt eine bereits bestehende Personengesellschaft einen weiteren Gesellschafter gegen Zuzahlung auf, dann ist dieser Vorgang im Grundsatz steuerlich als Errichtung einer neuen Personengesellschaft iSv § 24 UmwStG zu beurteilen. In diese neue Personengesellschaft bringen die Altgesellschafter ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft ein<sup>375</sup>. Eine Bindung bezüglich des Bewertungsansatzes an die Handelsbilanz besteht bei Kaufleuten jedoch nicht.

Es ist jedoch nicht möglich, die aufgedeckten stillen Reserven durch negative Ergänzungsbilanzen der bisherigen Gesellschafter zu neutralisieren, soweit wirtschaftlich eine Veräußerung vorliegt, dh die Zahlung in das Privatvermögen erfolgt. Der § 24 UmwStG ist nämlich nur insoweit anwendbar, als auf eigene Rechnung eingebracht wird<sup>376</sup>.

**226**

Soweit eine Veräußerung von Mitunternehmeranteilen vorliegt – dies ist bei einer Zuzahlung in das Privatvermögen der Fall –, liegt eine Mitunternehmeranteilsveräußerung vor<sup>377</sup>. Es ist jedoch zu beachten, dass die Veräußerung

<sup>374</sup> BMF v. 8.12.2011 IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 12.

<sup>375</sup> BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.07 Abs. 1.

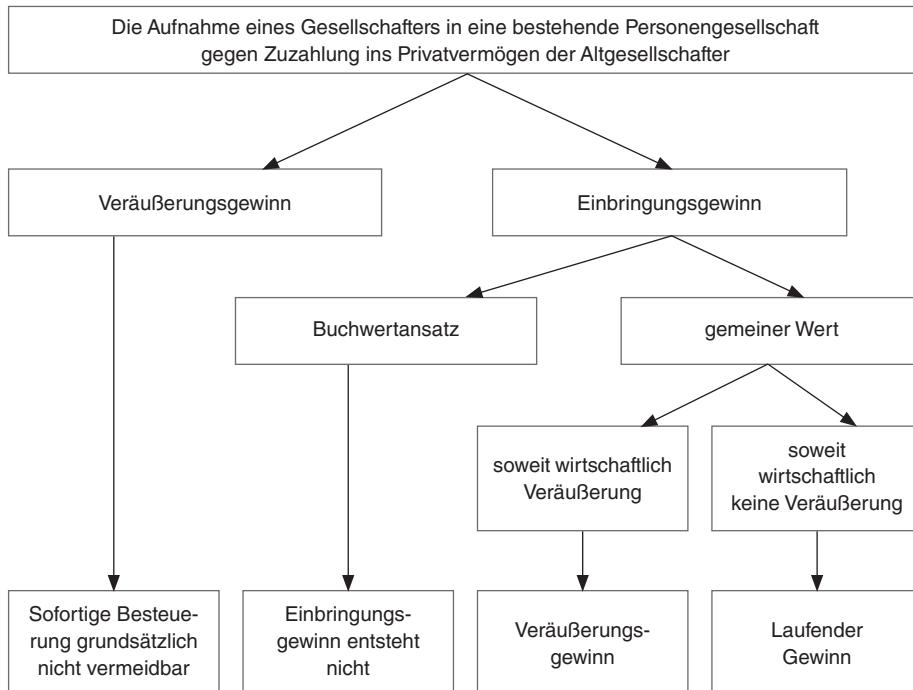
<sup>376</sup> BFH Urt. v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599; v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BFH/NV 2015, 746.

<sup>377</sup> BFH Urt. v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599.

eines Anteils an einem Mitunternehmeranteil nicht begünstigt ist (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Soweit wirtschaftlich eine Einbringung vorliegt, ist die Bildung einer Ergänzungsbilanz (zB bei der Bilanzierung zu gemeinen Werten in der Gesamthandsbilanz) möglich. Folglich kann u.U. ein Einbringungs- und Veräußerungsgewinn in einem Vorgang gegeben sein, wenn keine negative Ergänzungsbilanz gebildet wird.

Bei der entgeltlichen Aufnahme eines Gesellschafters gilt folgende Systematik:



#### 4.13 Auseinandersetzung einer Freiberufler-Personengesellschaft

- 227 Die Auseinandersetzung einer Freiberufler-Personengesellschaft gehört wie die Gründung einer Freiberufler-Personengesellschaft zu den vorkommenden Lebenssituationen. Die Gründe hierfür sind vielschichtig, jedoch oftmals im persönlichen Bereich angelegt. Nachstehend sollen die nicht minder komplizierten Problemstellungen mittels einer Fallstudie dargestellt werden.

#### Ausgangssituation

Es bestand seit über 30 Jahren die Sozietät A und B in D-Stadt, die zunächst in der Rechtsform einer GbR geführt wurde. Durch die A&B-GbR wurde vor 20 Jahren eine Kanzlei in einer benachbarten Stadt E-Dorf erworben. Diese Kanzlei wurde durch C geführt, der auch in die GbR aufgenommen wurde. Die A, B