

Aufsatz

Wesentliche steuerrechtliche Auswirkungen des Ein- und Austrittes bei Anwaltspraxen

RAuN Ulrich Spieker, FASr, Bielefeld

A. Einleitung

Der Eintritt in Anwaltspraxen löst neben Bewertungsfragen (= Wertfeststellungen) der Praxis oder des Anteiles an der Praxis, sowohl schenkungssteuerliche als auch einkommensteuerliche zuvor zu prüfende Auswirkungen aus. Dies gilt gleichermaßen auf der Seite der bisherigen Praxisinhaber als auch des eintretenden Gesellschafters. Erst recht sind diese Auswirkungen beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Anwaltspraxis zu beachten.

B. Wahl Bewertungsverfahren nach ErbStG und EStG ?

Über die Verweisung in § 109 Abs. 1 und 2 BewG ist § 11 Abs. 2 BewG die zentrale Vorschrift des BewG für Zwecke der steuerlichen Unternehmensbewertung nach dem ErbStG. Nach dem BMF Schreiben vom 22. 9. 2011¹ sind zudem die gleich lautenden Ländererlasse v. 17. 5. 2011² zur Anwendung der §§ 11, 95 bis 109, § 199 ff. BewG auch für *ertragsteuerliche* Zwecke bei der Bewertung von Unternehmen und Anteilen an Kapitalgesellschaften entsprechend anzuwenden.

Damit erfolgt die Bewertung zu Zwecken des ErbStG und des EStG einheitlich wie folgt:

1. von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften - § 157 Abs. 4 BewG - ,
2. des Betriebsvermögens von Einzelunternehmen - §§ 109 Abs. 1, 157 Abs. 5 BewG - sowie
3. von Personengesellschaften - §§ 109 Abs. 2, 157 Abs. 5 BewG - .

I. Methodenpluralismus

Kennzeichnend für § 11 Abs. 2 BewG ist ein Methodenpluralismus.³ Der volle wirkliche Wert ist primär nach dem Börsenwert zu bestimmen, der auf der Grundlage von Börsenkursen zu ermitteln ist.⁴ Erst wenn ein solcher nicht zur Verfügung steht, ist ein Rückgriff auf anerkannte Bewertungsmethoden zur Ermittlung des wirklichen Wertes zulässig.⁵ Damit sind auch anerkannt die Abhängigkeit des Wertes von der Person des „Interessenten“ und auch der Methodenpluralismus.⁶ Während der Börsenkurs sich primär aus der Sicht eines Veräußerer definiert⁷, definiert sich der Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten primär aus der Sicht eines Erwerbers.⁸

¹ BStBl. I 2011, S.859.

² BStBl. I 2011 S. 606; jetzt ErbStR 2011, BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2.

³ Rössler / Troll § 11 Rn 32 mwN; Wassermann DStR 2010, 183; Piltz DStR 2009, 1829.

⁴ BVerfGE 100, 289; Piltz, ZGR 2001, 185.

⁵ Rössler/Troll, § 11 Rn. 34; allgemein: BVerfGE 100, 289.

⁶ Piltz, ZGR 2001, 185.

⁷ BVerfGE 100, 289; Piltz, ZGR 2001, 185.

⁸ Rössler/Troll, § 11 Rn. 32 mwN.; Piltz NJW 2012, 1111 mwN.

II. Wertermittlung statt Schätzung

Anders als nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG a.F. soll nach h.M. aus § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG n.F. folgen, dass nicht mehr eine Schätzung zulässig ist, sondern eine Wertermittlung zu erfolgen hat.⁹

III. Methodenhierarchie der Bewertungsverfahren

Übersicht Methodenhierarchie zur Unternehmensbewertung nach ErbStG und EStG¹⁰

1. der Börsenkurs;
2. der Kaufpreis unter fremden Dritten, der weniger als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag vereinbart wurde, d.h. im gewöhnlichem Geschäftsverkehr, nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig in Wahrung seiner Interessen zu handeln in der Lage ist,¹¹ also in der Regel nicht, wenn verwandtschaftliche Beziehungen zwischen Erwerber und Verkäufer, es sei denn sie halten einem Drittvergleich unter Fremden stand;¹²
3. der Liquidationswert, wenn dieser höher ist als eine andere anerkannte Methode (nach Ziffer 5.) und das Ertragswertverfahren (nach Ziffer 6.) und die Liquidation des Unternehmens beabsichtigt ist;
4. der Substanzwert (unabhängig von Verkaufs- oder Liquidationsabsicht), wenn dieser höher ist als eine andere anerkannte Methode (nach Ziffer 5.) und das Ertragswertverfahren (nach Ziffer 6.);
5. eine andere anerkannte Methode¹³, wenn sie alleine marktüblich ist;
6. das Ertragswertverfahren,
 - a) das individuelle Ertragswertverfahren oder
 - b) das vereinfachte Ertragswertverfahren (§§ 199 ff. BewG).

IV. Vorrang des vereinfachten Ertragswertverfahrens und Feststellungslast ?

Streitig ist aber im Rahmen von § 11 Abs. 2 BewG, ob dem vereinfachten Ertragswertverfahren der Vorrang vor anderen ertragswertorientierten Verfahren gebührt, solange es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.¹⁴ Der gleichlautende Erlass der obersten Finanzbehörden (sog. Ländererlass)¹⁵ sah dazu in Abschnitt 19 Abs. 6 und 7 vor, dass wenn das Finanzamt von dem im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert abweichen will, es die Feststellungslast für die Ermittlung eines abweichenden Werts trägt, während der Steuerpflichtige die Feststellungslast trägt, wenn er von dem im vereinfachten

⁹ Rössler / Troll, BewG, 21. Auflage 2014 § 11 Rn. 31.

¹⁰ Rössler/Troll, § 11 Rn. 34.

¹¹ BFH/NV 2013, 1223 = GmbHR 2013, 836.

¹² Rössler/Troll, § 11 Rn. 25 ff..

¹³ zB. Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1), IDW Fachnachrichten 7/2008, 271, Tz. 44; IDW-Praxishinweis zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierte Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen 1/2014, IDW Fachnachrichten, 4/2014, 282 ff..

¹⁴ Viskorf/Ulrich, ZEV 2009, 2227; Stalleiken/Theissen, DStR 2010, 21.

¹⁵ BStBl 2009 Teil I, 698.

Ertragswertverfahren ermittelten Wert abweichen will, für die Ermittlung eines abweichenden Werts. R B 199 ErbStR 2011¹⁶ sieht derzeit keine Regelungen zur Feststellungslast mehr vor. Daraus wird teilweise geschlossen, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht mehr das Regelverfahren ist.¹⁷

Nach überwiegender Meinung sollen gleichrangig neben den Bewertungsmethoden, die den gemeinen Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten ermitteln, andere anerkannte, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliche Methoden nach § 11 Abs. 2 Satz 2 2. Alt. BewG treten.¹⁸ In Abschn. 19 Abs. 1 S. 2 und 3 des Ländererlasses¹⁹ und gleichlautend R B 199 Abs. 1 S. 3. ErbStR 2011²⁰ wird darauf hingewiesen, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht anzuwenden ist, wenn branchentypisch ertragswertorientierte Verfahren **ausgeschlossen** sind, weil zum Beispiel Multiplikatorenverfahren oder Substanzwertverfahren zur Anwendung kommen. Sind hingegen branchentypisch **auch** ertragswertorientierte Verfahren anzuwenden, soll eine Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren nur möglich sein, soweit dies nicht zu einem **offensichtlich** unzutreffenden Ergebnis führt.

V. Vorrang der Bewertung nach den Richtlinien der BRAK zur Bewertung von Anwaltskanzleien ?

Zur Bewertung von **Anwaltskanzleien** hat die Bundesrechtsanwaltskammer Bewertungsrichtlinien herausgegeben.²¹ Danach definiert sich der Wert der Kanzlei aus der Summe des **Substanzwertes** zuzüglich des Kanzleiwertes. Der Kanzleiwert wiederum ermittelt sich in einem Art Vergleichswertverfahrens unter Verwendung von **Multiplikatoren** (von „0“ bis „1,3“) auf der Basis des Nettoumsatzes. Alternativ soll auch die Anwendung eines Verfahrens unter Ertragswertgesichtspunkten (sogenannter modifizierter Ertragswert) in Betracht kommen.²² Die Richtlinien enthalten im Gegensatz zu Ertragswertverfahren bei der Ermittlung des Kanzleiwertes keine Abzüge zB. für Betriebsausgaben, kalkulatorischem Unternehmerlohn oder typisierte Ertragssteuerlast auf den Nettoumsatz. Angeknüpft wird daher nicht an den Gewinn gemäß § 4 EStG, sondern an den Nettoumsatz.

1. stark vereinfachte Beispiele (BRAK – Richtlinie)

a) Beispiel 1. - Einzelkanzlei

500.000 EUR gewichteter durchschnittlicher Jahresnettoumsatz. Keine sonstigen Besonderheiten (zB Notarumsatz, Lage, Alter etc.). Substanzwert des übrigen betriebsnotwendigen Vermögens =

¹⁶ BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2 ff.

¹⁷ Bresent/Dörschell FuS 3/2013, 99 ff.

¹⁸ Rössler/Troll, § 11 Rn. 38.

¹⁹ BStBl 2009 Teil I, 698.

²⁰ BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2 ff.

²¹ BRAK-Mitteilungen 6/2009, 268.

²² Für den Zugewinn: BGH NJW 2014, 294; NJW 2011, 2572; NJW 2011, 999.

Aktiva abzüglich Passiva (zB EDV etc.; Bankkredit) 100.000 EUR. Angenommener gewichteter Berechnungsfaktor (Multiplikator) 0,65 (1,0-0,3 : 2 + 0,3)²³

Ergebnis:

Kanzleiwert	500.000	x	0,65	=	325.000	EUR
Substanzwert					100.000	EUR
Wert insgesamt					425.000	EUR

b) Beispiel 2. – Sozietät – zwei Gesellschafter

500.000 EUR gewichteter durchschnittlicher Jahresnettoumsatz. Keine sonstigen Besonderheiten (zB Notarumsatz, Lage, Alter etc.). Substanzwert des übrigen betriebsnotwendigen Vermögens = Aktiva abzüglich Passiva (zB EDV etc.; Bankkredit) 100.000 EUR. Angenommener gewichteter Berechnungsfaktor (Multiplikator) 0,65 (1,0-0,3 : 2 + 0,3)²⁴

Kanzleiwert	500.000	x	0,65	=	325.000	EUR
Substanzwert					100.000	EUR
Wert insgesamt					425.000	EUR
Wert ½					212.500	EUR

2. stark vereinfachte Beispiele (vereinfachtes Ertragswertverfahren - §§ 199 ff. BewG)

a) Beispiel 1. - Einzelkanzlei

500.000 EUR gewichteter durchschnittlicher bereinigter Jahresnettoumsatz. Keine sonstigen Besonderheiten (zB Notarumsatz, Lage, Alter etc.). Kein nicht notwendiges Betriebsvermögen. Durchschnittliche bereinigte Betriebsausgaben 50 %. Gewinn also durchschnittlich 50 % vom Nettoumsatz. Ansonsten keine besonderen Hinzurechnungen oder Kürzungen nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren. Durchschnittlicher angemessener Unterlohn 84.172,44 EUR (Basis Richter (Stand 2015) – Gehalt R 2 Stufe 8 = mtl. 7014,37 x 12 = 84.172,44). Typisierter Ertragssteuersatz 30 % (R B 202 Abs. 5 ErbStR 2011).²⁵

Ergebnis:

Nettoumsatz der letzten zwei Jahre und des laufenden Jahres		500.000
Betriebsausgaben der letzten zwei Jahre und des laufenden Jahres	./.	250.000

²³ BRAK Mitteilungen 6/2009, 268 (270): „Es besteht kein Erfahrungssatz, dass bei einer durchschnittlichen Kanzlei der Mittelwert des Bewertungsfaktors anzusetzen ist. Die Bewertungsmerkmale sind im Einzelfall jeweils sorgfältig zu gewichten.“

²⁴ BRAK Mitteilungen 6/2009, 268 (270): „Es besteht kein Erfahrungssatz, dass bei einer durchschnittlichen Kanzlei der Mittelwert des Bewertungsfaktors anzusetzen ist. Die Bewertungsmerkmale sind im Einzelfall jeweils sorgfältig zu gewichten.“

²⁵ BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2 ff..

Ausgang Gewinn nach § 4 EStG der letzten zwei Jahre und des laufenden Jahres ²⁶		250.000
keine Hinzurechnungen ²⁷ - /Kürzungen ²⁸ im Beispielfall		0
Zwischensumme nach Hinzurechnungen - /Kürzungen im Beispielfall keine		250.000
Angemessener Unternehmerlohn ²⁹ im Beispielfall	./.	84.172,44
Zwischensumme		165.827,56
Typisierte Ertragssteuern ³⁰	./. 30 %	49.748,26
Durchschnittsertrag = zukünftig nachhaltig erzielbarer Jahresertrag		116.079,30
Kapitalisierungsfaktor gemäß § 203 BewG für das Jahr 2015 ³¹	18,21	2.113.804,05
Wert insgesamt		2.113.804,05

b) Beispiel 2. – Sozietät – zwei Gesellschafter

500.000 EUR gewichteter durchschnittlicher bereinigter Jahresnettoumsatz. Keine sonstigen Besonderheiten (zB Notarumsatz, Lage, Alter etc.). Kein nicht notwendiges Betriebsvermögen. Durchschnittliche bereinigte Betriebsausgaben 50 %. Gewinn also durchschnittlich 50 % vom Nettoumsatz. Ansonsten keine besonderen Hinzurechnungen oder Kürzungen nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren. Durchschnittlicher angemessener Unterlohn je Gesellschafter 84.172,44 EUR (Basis Richter (Stand 2015) – Gehalt R 2 Stufe 8 = mtl. 7014,37 x 12 = 84.172,44). Typisierter Ertragssteuersatz 30 % (R B 202 Abs. 5 ErbStR 2011).³²

Ergebnis:

Nettoumsatz der		500.000
-----------------	--	---------

²⁶ R B 202 Abs. 2 ErbStR 2011.

²⁷ R B 202 Abs. 3 Nr. 1 + 3 ErbStR 2011.

²⁸ R B 202 Abs. 3 Nr. 2 + 3 ErbStR 2011.

²⁹ R B 202 Abs. 3 Nr. 2 lit. d) ErbStR 2011.

³⁰ R B 202 Abs. 5 ErbStR 2011.

³¹ R B 203 ErbStR 2011.

³² BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2 ff..

letzten zwei Jahre und des laufenden Jahres		
Betriebsausgaben der letzten zwei Jahre und des laufenden Jahres	./.	250.000
Ausgang Gewinn nach § 4 EStG der letzten zwei Jahre und des laufenden Jahres		
		250.000
keine Hinzurechnungen- /Kürzungen im Beispielfall		
		0
Zwischensumme nach Hinzurechnungen - /Kürzungen im Beispielfall keine		
		250.000,00
Angemessener Unternehmerlohn im Beispielfall	./ 2 x 84.172,44	168.344,88
Zwischensumme		
		81.655,12
Typisierte Ertragssteuern	./ 30 %	24.496,54
Durchschnittsertrag = zukünftig nachhaltig erzielbarer Jahresertrag		
		57.158,58
Kapitalisierungsfaktor gemäß § 203 BewG für das Jahr 2015	18,21	1.040.857,80
Wert ½		520.428,90

VI. Schlussfolgerungen

Nach dem Multiplikatorenverfahren der BRAK³³ bleibt ein angemessener Unternehmerlohn ebenso unberücksichtigt, wie auch eine typisierte Ertragssteuer. Die Werte fallen aber in der Regel niedriger aus, als nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren, sofern der Multiplikator sich nicht im oberen Rahmen (bis zu 1,3) bewegt.

Im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist desto **höher** der angemessene Unternehmerlohn angesetzt wird, je **niedriger** der Durchschnittsertrag nach der typisierten Ertragsteuer und vor Anwendung des Kapitalisierungsfaktors. Ist der Durchschnittsertrag „0“ nach Unternehmerlohn und typisierter Ertragsteuer, so führt das vereinfachte Ertragswertverfahren zu „günstigeren“ Werten als die BRAK-Richtlinie.

³³ BRAK-Mitteilungen 6/2009, 268.

Keineswegs zwingend ist zur Bestimmung des angemessenen Unternehmerlohn – wie im Beispiel (vereinfacht) angenommen - der Rückgriff auf die Richterbesoldung.³⁴

Sowohl nach dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden (sog. Ländererlass)³⁵ und den ErbStR 2001³⁶ soll gelten:

„Die Höhe des Unternehmerlohns soll nach der Vergütung bestimmt werden, die eine nicht beteiligte Geschäftsführung erhalten würde. Neben dem Unternehmerlohn kann auch fiktiver Lohnaufwand für bislang unentgeltlich tätige Familienangehörige des Eigentümers berücksichtigt werden. Bei der Ermittlung eines angemessenen Unternehmerlohns sind die Grundsätze zu beachten, die bei der ertragsteuerlichen Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung angewandt werden. Häufig wird der angemessene Unternehmerlohn aus an leitende Angestellte des Unternehmens gezahlten Bruttogehältern abgeleitet werden können. Soweit branchenspezifische Datensammlungen zu Geschäftsführergehältern in einem Fremdvergleich vorliegen, können diese in geeigneter Weise berücksichtigt werden. Erhalten geschäftsführende Gesellschafter von Personengesellschaften wirtschaftlich begründete Tätigkeitsvergütungen als Vorabanteile aus dem Gewinn, sind sie als Unternehmerlohn abzuziehen, soweit sie nach Art und Umfang angemessen sind.“

Angesichts der Ergebnisse im vereinfachten Ertragswertverfahren betont Knief³⁷ zu Recht, dass die permanente Senkung des Basiszinssatzes aufgrund der Kapitalmarktkrise bewirkt, dass der vereinfachte Ertragswert **unverhältnismäßig** stark ansteigt, sofern nach Unternehmerlohn und typisierter Ertragssteuer noch ein Durchschnittsertrag nennenswert verbleibt. Die vom Gesetzgeber jährlich für das Kalenderjahr neu festgesetzten Zinssätze und die Bewertungsmethode (vereinfachtes Ertragswertverfahren) führen **offensichtlich** zu einer fehlerhaften, nicht wirklichkeitsnahen und überhöhten Ermittlung der Bemessungsgrundlage für das Besteuerungsverfahren. Damit drängt sich auf, dass aufgrund der ständigen Zinssenkungen – die sich auf § 203 BewG voll ausgewirkt haben – in Zukunft das vereinfachte Ertragswertverfahren sicherheitshalber **durch individuelle Gutachten ersetzt werden muss**.³⁸

Allein die Berufung auf die Bewertungsrichtlinien der BRAK – ohne individuelles Einzelfallgutachten – ist angesichts der (Rest)-Unsicherheiten zur Feststellungslast³⁹, der Nichtberücksichtigung des angemessenen Unternehmerlohnes und der typisierten Ertragsteuer, sowie der immer wieder betonten Gewichtung aller Faktoren im Einzelfall⁴⁰ - auch nach der Bewertungsrichtlinien der BRAK - zumindest riskant.

Eine vergleichende sachkundig begleitete Bewertung nach beiden Verfahren oder auch unter Einbeziehung der Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1), sowie der IDW-Praxishinweis zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen, sollte sicherheitshalber erfolgen.

³⁴ So früher BRAK-Mitteilung 1992, 24; seit BRAK-Mitteilung 2004, 222 wird kein „angemessener“ Unternehmerlohn mehr berücksichtigt da auf das Umsatzverfahren (Multiplikatorenverfahren) umgestellt wurde; für Ärzte zB: Knief, BBP 03/2010, 78.

³⁵ BStBl 2009 Teil I, 698 (710).

³⁶ R B 202 Abs. 3 Nr. 2 lit. d) ErbStR 2011

³⁷ Knief BBP AUSGABE 02/2013, 20.

³⁸ Knief BBP AUSGABE 02/2013, 20.

³⁹ Abschnitt 19 Abs. 6 und 7 des Ländererlasses einerseits; Viskorf/Ulrich, ZEV 2009, 2227; Stalleiken/Theissen, DStR 2010, 21 und andererseits R B 199 ErbStR 2011Bresnet/Dörschell, FuS 3/2013, 99 ff..

⁴⁰ BRAK Mitteilungen 6/2009, 268 (270).

Nur so kann der „günstigste Wert“ festgestellt und auch nachvollziehbar gegenüber dem Finanzamt dargestellt werden.

C. Schenkungssteuerliche Besonderheiten

§ 7 Abs. 5 bis 8 ErbStG regeln im Wesentlichen die schenkungssteuerrechtlichen Konsequenzen für gesellschaftsrechtliche Vorgänge auf der Vermögens – und Anteilsebene.⁴¹

I. unentgeltlicher Ersteintritt eines neuen Gesellschafters - § 7 Abs. 5 ErbStG

§ 7 Abs. 5 ErbStG bestimmt, dass im Falle einer unentgeltlichen (oder teilentgeltlichen) Zuwendung eines Anteils an einer Personengesellschaft im Wege des Neueintrittes (=erstmaliger Eintritt), sich der Wert der Bereicherung des eintretenden Gesellschafters, auch dann, wenn der Gesellschaftsvertrag für den Fall seines Ausscheidens lediglich den Buchwert als Abfindung vorsieht, der volle Verkehrswert anzusetzen ist.

Die Vorschrift hat heute vor allem Bedeutung bei gemischt-freigebigem Anteilzuwendungen.⁴²

Soweit die Bereicherung den Buchwert des Anteils übersteigt, gilt sie vom eintretenden Gesellschafter gem. § 7 Abs. 5 Satz 2 ErbStG als auflösend bedingt erworben.

§ 7 Abs. 5 ErbStG ist daher nur bei erstmalige Eintritt des neuen Gesellschafters anzuwenden, nicht wenn er bereits Gesellschafter ist. Werden dem Gesellschafter zu einem Zeitpunkt, wo er bereits Gesellschafter ist, Vermögen oder Anteile unentgeltlich (oder teilentgeltlich) zugewendet oder gelten sie als unentgeltlich (oder teilentgeltlich) zugewendet, ist § 7 Abs. 7 oder § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzuwenden.⁴³

In den Fällen nach § 7 Absatz 5 ErbStG wird die als Bemessungsgrundlage der Besteuerung ermittelte Bereicherung ohne Buchwertklausel auf Antrag des neu eingetretenen Gesellschafters nachträglich berichtigt (§ 5 Abs. 2 BewG), wenn sich später bei seinem eigenen Ausscheiden das Risiko der Buchwertklausel für ihn persönlich verwirklicht. Dem Ausscheiden stehen die Ausschließung eines Gesellschafters und die Auflösung der Gesellschaft gleich.⁴⁴ In diesem Fall wird die Bemessungsgrundlage auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem wirklichen Wert des Anteils im Zeitpunkt des Bedingungseintritts und dem Buchwert des Anteils bei Bedingungseintritt reduziert.⁴⁵

Beispiel:⁴⁶

a) Buchwert des Anteils z. Z. der Schenkung	1.000.000 EUR
Steuerwert des Anteils z. Z. der Schenkung	1.200.000 EUR
Unterschiedsbetrag	200.000 EUR

⁴¹ Schulte/Petschulat, IFSt-Schrift Nr. 484 (2013).

⁴² Troll/Gebel/Jülicher/Gebel, ErbStG, 48. Auflage 2014, § 7 Rn. 373.

⁴³ Schulte/Petschulat, IFSt-Schrift Nr. 484 (2013).

⁴⁴ H E 7.7 ErbStH 2011.

⁴⁵ H E 7.7 ErbStH 2011; Troll/Gebel/Jülicher/Gebel, ErbStG, § 7 Rn. 372 ff.; Schulte/Petschulat, IFSt-Schrift Nr. 484 (2013).

⁴⁶ H E 7.7 ErbStH 2011.

b) Buchwert des Anteils z. Z. des Ausscheidens (Abfindung)	1.500.000 EUR
Steuerwert des Anteils z. Z. des Ausscheidens	2.000.000 EUR
Unterschiedsbetrag	500.000 EUR

Es kann nur die Steuer erstattet werden, die auf **200.000 EUR** entfällt.⁴⁷

Dahinter steht die Absicht des Gesetzgebers⁴⁸, dass für die Bemessung der Besteuerungsgrundlage unterstellt wird, dass stille Reserven, die bei unentgeltlichem (teilunentgeltlichem) Ersteintritt vorhanden waren, aber bei späterem eigenem Ausscheiden nicht mehr vorhanden sind, also zuvor aufgelöst wurden und der neu eingetretene und dieser selbst später ausscheidende Neugesellschafter an ihnen während der Laufdauer seiner Mitgliedschaft in der Gesellschaft beteiligt wurde.⁴⁹ Die nachträgliche Korrektur der Bemessungsgrundlage ist daher auf die Fälle beschränkt, in denen der neu eingetretene Gesellschafter, während seiner Mitgliedschaft in der Gesellschaft bis zu seinem Ausscheiden, bei seinem Eintritt vorhandenen stillen Reserven nicht realisieren konnte und er seinerseits zu einer Buchwertklausel⁵⁰ abgefunden wird.

II. Einräumung einer erhöhten Gewinnbeteiligung - § 7 Abs. 6 ErbStG

§ 7 Abs. 6 ErbStG bestimmt bei Rechtsgeschäften unter Lebenden, dass wenn eine eingeräumte Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet wird, die insbesondere der Kapitaleinlage, der Arbeits- oder der sonstigen Leistung des Gesellschafters für die Gesellschaft nicht entspricht oder die einem fremden Dritten üblicherweise nicht unentgeltlich (oder teilunentgeltlich) eingeräumt würde, das Übermaß an Gewinnbeteiligung als selbstständige Schenkung, mit dem Kapitalwert anzusetzen ist.⁵¹ Bei der Feststellung ob in diesem Sinne eine erhöhte Gewinnaussstattung vorliegt, ist auf die Grundsätze zum Einkommensteuerrecht zurückzugreifen.⁵²

III. Einräumung einer höheren Beteiligung an Altgesellschafter

Wird durch die Zuwendung eines Anteils an einer GbR eine bereits bestehende Gesellschaftsbeteiligung des Bedachten erhöht, geht der hinzuerworbene Anteil grundsätzlich in einer einheitlichen Mitgliedschaft mit der bisherigen Beteiligung des Bedachten auf.⁵³ Gegenstand der Zuwendung ist deshalb die Erhöhung des Anteils des Bedachten am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft und die damit verbundene Verstärkung seiner Gesellschafterrechte.⁵⁴

⁴⁷ H E 7.7 ErbStH 2011.

⁴⁸ BT-Drucks. 6/3418, 65.

⁴⁹ Troll/Gebel/Jülicher/Gebel, ErbStG, § 7, Rn. 372 ff..

⁵⁰ Troll/Gebel/Jülicher/Gebel, ErbStG, § 7, Rn. 379

⁵¹ Troll/Gebel/Jülicher/Gebel ErbStG § 7 Rn. 384 ff.; Zum Verhältnis von § 7 Abs. 1 S. Nr. 1 ErbStG und § 7 Abs. 6 ErbStG bei bereits bestehender Beteiligungen siehe R E 7.8 Abs. 2 ErbStR 2011.

⁵² Schulte/Petschulat, IFSt-Schrift Nr. 484 (2013).

⁵³ BFH BStBl II 2010, 555.

⁵⁴ BFH GmbHR 2014, 270 = BFH/NV 2014, 349.

IV. Anwachsungserwerb bei Ausscheiden auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage - § 7 Abs. 7 ErbStG-

§ 7 Abs. 7 ErbStG ist durch die Einführung der Ermittlung des „wirklichen Wertes“ als Bemessungsgrundlage durch die Erbschaftsteuerreform in die Fokus geraten.

1. Zielsetzung des Gesetzgebers und historische Entwicklung des § 7 Abs. 7 ErbStG

Da nach altem Bewertungsrecht das Vermögen der Gesellschaft für Erbschaft- und Schenkungsteuer mit dem Steuerbilanzwert anzusetzen ist, führten Buchwertklauseln in Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften und Satzungen von Kapitalgesellschaften, die eine Abfindung zu „Bilanzwerten“ vorsahen, in der Regel zu keinem Unterschied zwischen dem Abfindungsbetrag und dem Steuerwert der Gesellschaftsanteile. Ein durch § 7 Abs. 7 ErbStG fingierter steuerbarer Erwerb in Höhe der Differenz von Abfindungsbetrag und Anteilswert bestand daher allenfalls dann, wenn der Abfindungsbetrag unter dem Buchwert lag.

Ist nunmehr aber nach dem Bewertungsrecht, der wirkliche Wert des Anteiles zu ermitteln, der höher als der bisher maßgebliche Steuerwert ausfällt, so entsteht bei jeder Abfindungsbeschränkung eine steuerbare Wertdifferenz zwischen der an den ausscheidenden Gesellschafter zu zahlenden gesellschaftsvertraglichen Abfindung und dem zu steuerzwecken zu ermittelnden wahren Wert des Anteils. Der sog. „Anwachsungserwerb“ trifft nun die verbleibenden Mitgesellschafter voll.⁵⁵

§ 7 Abs. 7 ErbStG fingiert eine Schenkung für die infolge eines Ausscheidens (Einziehung) bewirkte Werterhöhung der Anteile der verbleibenden Gesellschafter, wenn der Verkehrswert den Abfindungsanspruch übersteigt.⁵⁶ Diese schon mit der Reform 1974 in das ErbStG eingefügte Vorschrift sollte die bis dahin geltende „Wagnisrechtsprechung“ des BFH beseitigen.⁵⁷ Nach dieser Rechtsprechung lag keine Schenkung an die Mitgesellschafter vor, wenn im Gesellschaftsvertrag vereinbart war, dass beim Ausscheiden eines Gesellschafters sein Anteil an den offenen und stillen Reserven der Gesellschaft auf die überlebenden Gesellschafter übergeht. Vielmehr sollte darin auch die Gegenleistung aller Gesellschafter für ihre Verpflichtung bei Eingehung der Gesellschaft liegen.⁵⁸

Unerheblich ist aber in allen Fällen des § 7 Abs. 7 EStG, ob der ausscheidende Gesellschafter die verbleibenden Gesellschafter bereichern will (subjektives Moment).⁵⁹ Maßgeblich ist allein die mit der Differenz zwischen Verkehrswert und Abfindung einhergehende objektive Bereicherung. Die Besteuerung als fiktive Schenkung erschien dem Gesetzgeber aus Gründen der Steuergerechtigkeit geboten, da die objektive Bereicherung, die ein Gesellschafter bei Ausscheiden eines Mitgesellschafters unmittelbar oder mittelbar aufgrund entsprechender gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen auf Kosten eines ausscheidenden Gesellschafters erfährt, den verbleibenden Gesellschaftern unentgeltlich zuzuordnen ist.⁶⁰ Das BVerfG hat die Zielsetzung des Gesetzgebers gebilligt.⁶¹

⁵⁵ Casper/Altgen, DStR 2008, 2319.

⁵⁶ BFH BStBl. II 1992, 925.

⁵⁷ Troll/Gebel/Jülicher/Gebel ErbStG § 7 Rn. 395 ff..

⁵⁸ BFH BStBl. III 1953, 199; für das Gesellschaftsrecht und § 138 BGB so auch: BGHZ 22, 186.

⁵⁹ BVerfG Information StW 1993, 573 = StRK ErbStG 1974 § 7 R.29a.

⁶⁰ BT-Drucks. 6/3418, 62, 65.

⁶¹ BVerfG Information StW 1993, 573 = StRK ErbStG 1974 § 7 R.29a.

Voraussetzung ist allerdings, dass der Gesellschafter auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen oder einer gesetzlichen Regelung ausscheidet. Die Fiktion des § 7 Abs. 7 ErbStG gelangt mithin vor allem in den Fällen des §§ 727, 728, 738 BGB, § 131 Abs. 3 Nrn. 2 bis 6 HGB, sowie der Ausschließung nach § 140 HGB zur Anwendung.

Die Fiktion des § 7 Abs. 7 ErbStG ist auch dann anzuwenden, wenn der vorletzte Gesellschafter aus einer BGB-Gesellschaft ausscheidet, für die im Gesellschaftsvertrag bestimmt ist, dass die Gesellschaft unter den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt wird oder dem zuletzt verbleibenden Gesellschafter ein Übernahmerecht eingeräumt ist. Dies führt – soweit nichts Abweichendes geregelt ist – zur liquidationslosen Vollbeendigung der Gesellschaft und zur Anwachsung des Gesellschaftsvermögens bei dem letzten verbliebenen Gesellschafter.⁶²

Beispiel:

a) Buchwert des Anteils z.Zt. des Ausscheidens	250.000 EUR
Steuerwert des Anteils z. Z. des Ausscheidens	435.000 EUR
Unterschiedsbetrag	185.000EUR

b) Ergebnis

Steuerbare Bereicherung der (des) verbleibenden Gesellschafter(s) 185.0000 EUR

Rechtsgeschäftliche Anteilsübertragungen auf Grund von Individualvereinbarungen, die nicht auf dem Gesellschaftsvertrag beruhen,⁶³ sollen nicht in den Anwendungsbereich des § 7 Abs. 7 ErbStG fallen.⁶⁴ Unberührt bleibt aber davon die Prüfung, ob der Tatbestand nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt ist.⁶⁵

2. Eingrenzung und teleologische Reduktion des § 7 Abs. 7 ErbStG

a) Mitunternehmer-Initiative oder Mitunternehmer-Risiko

Sofern der eintretende Gesellschafter keine **Mitunternehmer-Initiative oder kein Mitunternehmer-Risiko** hat, kann trotzdem eine freigebige Zuwendung vorliegen.⁶⁶ Dies steht daher auch der Anwendung von § 7 Abs. 7 ErbStG grundsätzlich nicht entgegen, solange Gegenstand der Zuwendung Gesellschafterrechte des Bedachten am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft sind und die damit verbundene Verstärkung seiner Gesellschafterrechte und die Abwachsung der Gesellschafterrechte der verbleibenden Gesellschafter.

b) Teleologische Reduktion am Normzweck für Gesellschafter auf Zeit mit einer Abfindung Eintrittspreis = Austrittspreis ?

⁶² BFH BStBl II 1992, 925 (ErbStG); BStBl II 2003, 700 (EStG); BGH NJW 2008, 2992 (Zivilrecht).

⁶³ BFH BStBl II 1992, 925: „Der Übergang des Gesellschaftsanteils auf die anderen Gesellschafter in Form der Anwachsung beruht danach stets i.S. des § 7 Abs.7 ErbStG 1974 auf dem Gesellschaftsvertrag, denn er tritt nur dann ein, wenn im Gesellschaftsvertrag eine Fortsetzungsklausel (ggf. eine Übernahmeklausel) vereinbart ist.“

⁶⁴ Schulte/Petschulat, IFSt-Schrift Nr. 484 (2013).

⁶⁵ Troll/Gebel/Jülicher/Gebel ErbStG § 7 Rn. 64, 405, 410; Krumm, NJW 2010, 187.

⁶⁶ BFH GmbHR 2014, 270 = BFH/NV 2014, 349.

Eine an keine Voraussetzungen geknüpfte Hinauskündigungsklausel ist wirksam, wenn sie wegen besonderer Umstände sachlich gerechtfertigt ist. Das ist dann der Fall, wenn einem Manager, Mitarbeiter, Gesellschafter auf Zeit im Hinblick auf seine Managerstellung, Mitarbeiterstellung oder Gesellschafterstellung auf Zeit eine Minderheitsbeteiligung eingeräumt wird, für die er nur ein Entgelt in Höhe des Nennwerts zu zahlen hat und die er bei Beendigung seiner Managerstellung, Mitarbeiterstellung, Gesellschafter auf Zeit gegen eine der Höhe nach begrenzte Abfindung zurückzuübertragen hat (sog. Managermodell).⁶⁷

Streitig ist, ob in diesem Sinne, der eintretende Gesellschafter als Gesellschafter auf Zeit anzusehen ist, wenn er selbst nach einem an die gesetzliche Rente angelehnten Altersphasenmodell auszuscheiden hat und sein Austrittspreis gesellschaftsvertraglich seinem Eintrittspreis entspricht.⁶⁸ In diesen Fällen soll § 7 Abs. 7 ErbStG nicht bei Ausscheiden des Gesellschafters auf Zeit anwendbar sein.⁶⁹

Es bliebe aber beim Ersteintritt die Besteuerung des eintretenden Gesellschafters nach § 7 Abs. 5 ErbStG mit der Möglichkeit der Berichtigung nach eigenem Wiederausscheiden, auch in den Fällen Gesellschafter auf Zeit mit **Eintrittspreis = Austrittspreis**.

c) Telelogische Reduktion am Normzweck „Anteilsübergang“ bei Eintritt oder Ausscheiden ?

Teilweise wird vertreten, es fehle bei einem Ausscheiden aus einer Personengesellschaft und einer Fortsetzung durch die verbleibenden Gesellschafter an einem „Anteilsübergang“ iSv. § 7 Abs. 7 ErbStG.⁷⁰ Die „Anwachsung“ stelle keinen Anteilsübergang des ausscheidenden Gesellschafters dar, sondern der Wert der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung der verbleibenden Gesellschafter am gesamthänderisch gebundenen Vermögen erhöhe sich „reflexartig“, es fehle an einem dinglichen Rechtsübergang.⁷¹

Genauso führe der Eintritt eines neuen Gesellschafters nicht zu einem „Anteilsübergang“ sondern lediglich zur „Abwachsung“ der „Mitgliedschaftsrechte“ der bisherigen und auch nach wie vor verbleibenden Gesellschafter.⁷²

Richtig ist, dass unter Gesellschafterwechsel im engeren Sinne allgemein verstanden wird, dass der eintretende Gesellschafter *an die Stelle* des ausscheidenden Gesellschafters tritt.⁷³ Der Gesellschafterwechsel kann durch eine Kombination von Ausscheiden des alten und Eintritt des neuen Gesellschafters (Doppelvertrag) oder durch Abtretung des Gesellschafters erfolgen. Wird die Mitgliedschaft in einer Gesellschaft als subjektives Recht verstanden, handelt es sich bei ihrer Übertragung um ein Verfügungsgeschäft nach §§ 398, 413 BGB.⁷⁴ Das Zustimmungserfordernis der übrigen Gesellschafter wird aus der engen persönlichen Verbundenheit der Gesellschafter hergeleitet.⁷⁵ Sieht man in der Mitgliedschaft die Stellung innerhalb eines Rechtsverhältnisses (Inbegriff aller Rechte und Pflichten), lässt sich deren

⁶⁷ BGHZ 164, 98 ff.; BGHZ 201, 65.

⁶⁸ Kotzenburg/Maetz, BB 2013, 2391; Kreuztizer; ZEV 2013, 252.

⁶⁹ Kotzenburg/Maetz, BB 2013, 2391.

⁷⁰ Richter/John, Ubg 2014, 434 mwN.

⁷¹ Richter/John, Ubg 2014, 434 mwN.

⁷² BFH BStBl II 2008, 545.

⁷³ BGH WM 1986, 1314.

⁷⁴ BGH NJW 1987, 952.

⁷⁵ Steinbeck, JuS 2012, 199.

Übertragung als Vertragsübernahme begreifen und das Erfordernis der Zustimmung der übrigen Gesellschafter folgt aus den für eine Vertragsübernahme geltenden Regeln.⁷⁶ In beiden Fällen liegt ein „Anteilsübergang“ im Sinne von § 7 Abs. 7 ErbStG vor.

Richtig ist, dass unter Gesellschafterwechsel im weiteren Sinne das Ausscheiden eines Gesellschafters (ohne Sonderrechtsnachfolger) verstanden wird, was im Falle einer Fortsetzungsklausel die Anwachsung (Erweiterung der Mitgliedschaftsrechte) auf die verbleibenden Gesellschafter zur Folge hat.⁷⁷ Während in § 7 Abs. 7 ErbStG der Begriff „Anteilsübergang“ verwandt wird, ist in § 7 Abs. 7 S. 3 ErbStG die sinngemäße Anwendung in den Fällen des § 10 Abs. 10 ErbStG angeordnet. § 10 Abs. 10 ErbStG verwendet nicht den Begriff „Anteilsübergang“ sondern den Begriff „Mitgliedschaftsrechte“.⁷⁸

Auch im Falle der Anwachsung aufgrund einer Fortsetzungsklausel liegt mindestens der „Übergang von Mitgliedschaftsrechten“ vor. Die „noch“ zulässige Auslegung anhand der Gesetzesmotive ergibt, dass der Gesetzgeber ersichtlich beide Fälle der Besteuerung unterwerfen wollte und es daher nicht entscheidend auf den „Übergang eines Anteils“ ankommt.⁷⁹ Nach Auffassung des BFH entspricht die Anwachsung einkommensteuerrechtlich einer Anteilsübertragung, wenn der Ausgeschiedene eine Abfindung erhält.⁸⁰ Gleiches gilt, wenn aus einer zweigliedrigen Gesellschaft ein Gesellschafter gegen eine Abfindung ausscheidet und der verbleibende Gesellschafter die Gesellschaft übernimmt.⁸¹ Ein solches Verständnis des § 7 Abs. 7 S.1 +2 ErbStG ist daher auch durch verfassungskonforme Auslegung im Lichte von Art. 3 GG geboten.

Die „Abwachsung“, also der Eintritt eines neuen Gesellschafters gegen „Abwachsung“ der Mitgliedschaftsrechte der alten und verbleibenden Gesellschafter gilt ebenfalls in diesem Sinne als Veräußerung eines „Anteils“ oder „Gesellschafterrechten“.⁸²

3. Flucht der Gesellschafter in die Verschonungsregelungen?

Den unentgeltlich (teilunentgeltlich) bereicherten eintretenden Gesellschafter oder den durch Anwachsung verbleibenden unentgeltlich (teilunentgeltlich) bereicherten verbleibenden Gesellschaftern bleibt sicherheitshalber nur die „Flucht“ in die Regelverschonung (§§ 13a Abs. 1-7, 13b ErbStG) oder die Verschonungsoption (§§ 13a Abs. 1-7 i.V.m. Abs. 8, 13b ErbStG), soweit persönliche Freibeträge nicht ausreichend sind. Dies gilt insbesondere für fremde Dritte.

Problematisch ist die Gewährung von Verschonungen nach dem ErbStG für Betriebsvermögen, wenn der Sache nach *keine* „Mitunternehmerstellung“ eingeräumt wird.⁸³ Wenn keine Mitunternehmerstellung eingeräumt wird, fehlt es regelmäßig an der „Übertragung“ von „Betriebsvermögen“, so dass keine Verschonungsregelungen in Anspruch genommen werden können.⁸⁴ Gleiches gilt, beim Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden, nicht

⁷⁶ Steinbeck a.a.O..

⁷⁷ BFH BStBl II 2003, 700.

⁷⁸ R E 10.13 ErbStR 2011; siehe auch BFH GmbHR 2014, 270 = BFH/NV 2014, 349.

⁷⁹ aA. Richter/John, Ubg 2014, 434 mwN.

⁸⁰ BFH BStBl II 2003, 700.

⁸¹ BFH BStBl II 2003, 700.

⁸² BFH BStBl II 2008, 545.

⁸³ Jülicher, ZErB 2009, 128, Anm. zu BFH ZErB 2009, 125.

⁸⁴ Jülicher a.a.O..

gewerblich geprägten Personengesellschaft.⁸⁵ § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG fingiert eine Zurechnung von Betriebsvermögen. Die Vorschrift setzt jedoch voraus, dass der bereicherte Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 des EStG geworden ist.⁸⁶ Kennzeichnend für einen Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, dass er zusammen mit anderen Personen Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) entfaltet und Unternehmerrisiko (Mitunternehmerrisiko) trägt.⁸⁷

Nicht jeder Gesellschafter einer gewerblich oder freiberuflich tätigen oder geprägten Personengesellschaft ist zwingend zugleich Mitunternehmer. Er ist es nur dann, wenn er aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung die Kriterien des Mitunternehmer-Begriffs erfüllt. § 15 EStG enthält allerdings keine Definition des Begriffs „Mitunternehmer“. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Verhältnisse, das durch eine unbestimmte Zahl weitgehend austauschbarer Merkmale beschrieben wird. Mitunternehmer ist demnach nur derjenige, der aufgrund eines zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses zusammen mit anderen Personen Mitunternehmer-Initiative entfalten kann und Mitunternehmer-Risiko trägt. Beide Merkmale müssen vorliegen; sie können aber im Einzelfall mehr oder weniger stark aufgeprägt sein.

Für die Mitunternehmer-Initiative ist es ausreichend, wenn dem Gesellschafter Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte zustehen, die den entsprechenden (eingeschränkten) Rechten eines Kommanditisten nach §§ 164, 166 HGB wenigstens angenähert sind.⁸⁸ Mitunternehmer-Risiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine diese wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird in der Regel durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich des Geschäftswerts vermittelt.

Eine Beteiligung am Gewinn der Personengesellschaft soll dann nicht gegeben sein, wenn der Gesellschafter nur eine feste Vergütung erhält oder wegen der Befristung seiner Beteiligung keine konkrete Aussicht auf einen seine Einlage übersteigenden Anteil an einer Mehrung des Betriebsvermögens der Gesellschaft hat. Von Bedeutung kann zudem sein, ob der Gesellschafter zumindest für den Fall der Liquidation der Gesellschaft oder seines Ausscheidens (schuldrechtlich) an den stillen Reserven und am Geschäftswert beteiligt ist. Die „Gewinnanteile“ der nicht mitunternehmerischen Gesellschafter sollen bei betrieblicher Veranlassung Betriebsausgaben sein oder bei nicht betrieblicher Veranlassung Gewinnverwendung der anderen Gesellschafter.

V. Schlussfolgerungen

Den unentgeltlich (teilunentgeltlich) bereicherten eintretenden Gesellschafter oder den durch Anwachsung verbleibenden unentgeltlich (teilunentgeltlich) bereicherten verbleibenden Gesellschaftern bleibt sicherheitshalber nur die „Flucht“ in die Regelverschonung (§§ 13a Abs. 1-7, 13b ErbStG) oder die Verschonungsoption (§§ 13a Abs. 1-7 i.V.m. Abs. 8, 13b ErbStG), wenn ihre persönlichen Freibeträge nicht ausreichend sind. In der Gestaltung ist bei neu eintretenden Gesellschaftern darauf zu achten, dass ihre Rechtsstellung nicht so „entmachtend“ gestaltet wird, dass es an einer Mitunternehmerstellung mangelt, denn dann wäre auch die

⁸⁵ BFH GmbHR 2014, 270= BFH/NV 2014, 349.

⁸⁶ BFH ZErB 2009, 125.

⁸⁷ BFH NJW-RR 2008, 986.

⁸⁸ BFH BStBl II 1999, 384.

„Flucht“ in die Regelverschonung oder die Verschonungsoption, als letzter Ausweg abgeschnitten.

Die „Flucht“ in die Regelverschonung oder Verschonungsoption und damit die Anzeige des Ein- oder Austrittes von Gesellschaftern an das Schenkungssteuerfinanzamt, sowie dann konsequenterweise die Abgabe einer Schenkungssteuererklärung ist auch deshalb (sicherheitshalber) anzuraten, weil zumindest offen (streitig) ist, ob die Nichtanzeige nicht zugleich eine Steuerstraftat nach § 370 AO sein könnte.⁸⁹

D. Wesentliche einkommensteuerrechtliche des Ein- und Austrittes

I. Eintritt des neuen Gesellschafter

1. Eintritt gegen Zahlung eines einmaligen Eintrittsentgeltes an den alten Praxisinhaber

Mit der Zahlung eines Eintrittsentgeltes an den bisherigen alleinigen Praxisinhabers in dessen Privatvermögen⁹⁰ oder in dessen Sonderbetriebsvermögen⁹¹ liegt aus dessen Sicht ein Veräußerungsvorgang vor, dem im zweiten Schritt die Einbringung seiner bisherigen Einzelpraxis in die GbR folgt.⁹² Der alleinige bisherige Praxisinhaber erzielt dabei laufenden Gewinn, der nicht als Veräußerungsgewinn nach §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4, 34 EStG privilegiert ist. § 24 UmwStG ist auf die Einbringung des alten Praxisinhabers nicht anwendbar, da der Veräußerungsvorgang der Einbringung vorangeht.⁹³

Bei Leistung der Einlage durch den neu eintretenden Gesellschafter in das Gesellschaftsvermögen soll dies nicht gelten.⁹⁴ Dieser Einbringungsgewinn soll nach § 24 Abs. 3 UmwStG i.V.m. §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4, 34 EStG als Veräußerungsgewinn steuerbegünstigt sein, soweit nicht der alte Praxisinhaber selbst, sondern der neu eingetretene Gesellschafter an der neuen Gesellschaft beteiligt ist, also in Höhe der Beteiligungsquote des Eintretenden. Soweit der alte Praxisinhaber an der Gesellschaft beteiligt bleibt, läge dann wirtschaftlich eine Veräußerung an sich selbst vor, die nach § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 S. 3 EStG zu laufendem Gewinn des Einbringenden führt.⁹⁵

2. Eintritt nach dem Zwei Stufen Modell - Mehr-Stufen-Modell

Das Zwei-Stufen-Modell⁹⁶ war bis zum 31.12.2001 die gebotene Gestaltung, also die Aufnahme des neuen Gesellschafter gegen geringe Beteiligungsquote und geringes Entgelt, um alsdann aufgrund einheitlicher Planung nach Ablauf eines Jahres den restlichen Mitunternehmeranteil an den eintretenden Gesellschafter zu veräußern.

⁸⁹ Siehe dazu ausführlich: Blank in Gedächtnisschrift für Malte Schindhelm (Recht und Wirtschaft), Hrsg. Christian von Bar ua, Köln 2009, 623 ff..

⁹⁰ BFH BStBl II 2000, 123.

⁹¹ BFH DStR 2015, 641; Söffing, DAT 2009, 6.

⁹² BFH BStBl II 2000, 123.

⁹³ BFH DStR 2015, 641; BStBl II 2000, 123.

⁹⁴ Söffing, DAT 2009, 6.

⁹⁵ Söffing, DAT 2009, 6.

⁹⁶ BFH/NV 2009, 1117.

Mit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.01 (BGBl I 2001, 3858) wurde § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG geändert. Veräußerungen ab dem 1.1.2002 führen nur noch bei Übertragung des gesamten Gesellschaftsanteils zu einem begünstigten Veräußerungsgewinn nach §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4, 34 EStG, nicht jedoch Teilanteilsveräußerungen.⁹⁷

Insbesondere in den Fällen, in denen der alleinige Praxisinhaber unentgeltlich zum Buchwert zuvor einen nahen Angehörigen aufgenommen hat, um als dann aufgrund einheitlicher Planung, an diesem seine Restanteile entgeltlich (oder teilentgeltlich) zu übertragen, führt dies insgesamt dazu, dass bei ihm kein begünstigter Veräußerungsgewinn nach §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4, 34 EStG vorliegt.⁹⁸ Im Übrigen ist bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in eine bestehende Einzelpraxis nach § 6 Abs. 3 S. 1 2. HS EStG der Buchwert zwingend fortzuführen.

Ein zeitlich fixiertes kurzfristiges Mehrstufenmodell, muss daher einem langfristigen Mehrstufenmodell weichen. D.h. die Planung zur Aufnahme eines neuen Partners muss nicht erst kurz vor der geplanten Aufgabe der eigenen Tätigkeit erfolgen, sondern mindestens mehr als ein Jahr zuvor und wegen der fünfjährigen Sperrwirkung bei unentgeltlicher Aufnahme zB von nahen Angehörigen unter zusätzlicher Beachtung der Wirkungen von Sperrfristen.

3. Gewinnvorab des alten Praxisinhabers

Sehr häufig wird ein neuer Gesellschafter aufgenommen und paritätisch beteiligt. Der neue Gesellschafter leistet keine Zuzahlung an den bisherigen alleinigen Praxisinhaber oder an die Gesellschaft und bringt als Berufsanfänger auch nicht eine eigene Praxis ein. Er „arbeitet“ mehr und tätigt „mehr Umsatz“ als der bisherige Praxisinhaber. Die an sich aus der Beteiligung ½ folgende entsprechende Gewinnverteilung wird zu Gunsten des alten Praxisinhabers derart geändert, dass er ein „Gewinnvorab“ erhält. Die Festschreibung von festen Größen in EUR und eine zeitlich bestimmte Begrenzung des Gewinnvorab sollte dabei unterbleiben, denn ansonsten besteht die Gefahr, dass von Anfang an eine Gesamtveräußerung in Raten angenommen wird.⁹⁹

II. Ausscheiden eines Gesellschafters – Realteilung

Scheidet ein Gesellschafter aus, stellt sich die Frage nach der „Teilung der Vermögenswerte“. Nach Ansicht des BGH sind die Teilung der Sachwerte und die Einräumung der rechtlich nicht begrenzten Möglichkeit, um die bisherigen Mandanten zu werben, die sachlich nahe liegende und angemessene Art der Auseinandersetzung einer Freiberuflersozietät. Dies schließt einen Ausgleichsanspruch für den Goodwill der Sozietät im Regelfall aus.¹⁰⁰

Nach Ansicht des FG Münster gelten die Grundsätze der ertragssteuerneutralen Realteilung auch dann, wenn ein Gesellschafter aus einer freiberuflich tätigen GbR gegen Sachwertabfindung ausscheidet (hier: Übernahme und **Fortführung** eines Teilbetriebs durch Mandantenübernahme) und die verbleibenden Gesellschafter die Gesellschaft fortsetzen.¹⁰¹

⁹⁷ BFH BStBl II 2014, 388.

⁹⁸ BFH DStR 2015, 404; DStR 2015, 407.

⁹⁹ BFH BStBl II 2000, 123.

¹⁰⁰ BGH NL-BzAR 2012, 514 = ZMGR 2013, 51.

¹⁰¹ FG Münster BB 2015, 816; siehe auch FG Hamburg BB 2012, 2622.

Somit bietet sich die steuerneutrale Realteilung auch durch „Mandatsübernahmen“ in Form eines Teilbetriebes an, d.h. der Sache nach eine Sachwertabfindung. Die (wechselseitigen) Sperrfristen sind jedoch zu beachten (§ 16 Absatz 3 Satz 2 2. Halbsatz EStG; § 6 Absatz 5 Satz 4 EStG).