

Dipl.-Kfm. Franz Ostermayer, WP/StB, und Dipl.-Betriebswirt (FH) Florian Huber, StB

Freiberufler-Sozietäten: Steuerliche Fußangeln bei der Umstrukturierung

Insbesondere bei Freiberufler-Sozietäten ist immer wieder zu beobachten, dass einzelne oder mehrere Partner aus der Sozietät ausscheiden, um die bislang betreuten Mandate künftig auf eigene Verantwortung zu bearbeiten. Die Gründe hierfür sind unterschiedlicher Natur. Bei interdisziplinär tätigen Sozietäten dürfte ein wesentliches Motiv eine beabsichtigte verbesserte Wahrnehmung der eigenen Disziplin am Markt sein, aber auch Unzufriedenheit über die Zusammenarbeit mit den übrigen Partnern oder mit der Gewinnverteilung. Wenn es zur Trennung von Soziern kommt, muss aus steuerlicher Sicht in jedem Fall sichergestellt sein, dass die Umstrukturierung für alle Beteiligten steuerneutral erfolgt. Der bearbeitete Mandantenstamm verkörpert regelmäßig hohe stille Reserven, deren Aufdeckung eine massive Steuerbelastung nach sich ziehen würde. Die Abschreibung dieses Praxiswerts in den Folgejahren bietet hierfür keinen

Ausgleich. Der nachfolgende Beitrag erläutert, wie die einzelnen Formen des Ausscheidens von Soziern steuerrechtlich zu beurteilen sind. Zudem wird der Frage nachgegangen, ob anlässlich des Ausscheidens zwingend von der regelmäßig gewählten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zum Bestandsvergleich übergegangen werden muss.

I. Alternative Fallgestaltungen beim Ausscheiden von Soziern und deren steuerliche Behandlung

In der Praxis muss zunächst geklärt werden, ob durch das Ausscheiden des oder der Soziern die Mitunternehmerschaft bestehen bleibt oder aber aufgelöst wird. Nur im letzteren Fall liegt nach Auffassung der Fi-

nanzverwaltung eine Realteilung i. S. v. § 16 Abs. 3 S. 2 EStG vor.¹ Eine Realteilung in diesem Sinne ist daher bei einer zweigliedrigen Sozietät bereits gegeben, wenn einer der Soziern ausscheidet. Bei einer mehrgliedrigen Sozietät ist hingegen Voraussetzung, dass sämtliche Soziern ihre Tätigkeit in einer Einzelpraxis fortsetzen. Führen demnach mindestens zwei verbliebene Soziern die Mitunternehmerschaft fort, liegt begrifflich mangels Betriebsaufgabe keine Realteilung vor. Erhalten die ausscheidenden Soziern in diesem Fall für die Hingabe ihrer Anteile Einzelwirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Teilbetriebe, ist von einem Ausscheiden gegen Sachwertabfindung auszugehen. Je nach Qualifikation des Ausscheidensvorgangs können sich in der Praxis völlig unterschiedliche steuerliche Rechtsfolgen ergeben.

1. Realteilung i. S. v. § 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG

Die Vorschrift setzt begrifflich eine Realteilung voraus, d. h. die Mitunternehmerschaft muss aufgelöst werden. Weitere Voraussetzung ist, dass mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage – bei funktionaler oder quantitativer Betrachtungsweise – weiterhin Betriebsvermögen eines Realteilers darstellt. Verbleiben im Betriebsvermögen der einzelnen Realteiler hingegen nur unwesentliche Wirtschaftsgüter und werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen allesamt ins Privatvermögen überführt, liegt keine Realteilung vor. In diesem Fall handelt es sich insgesamt um eine Betriebsaufgabe, sodass grundsätzlich sämtliche stillen Reserven aufzudecken sind. Nicht erforderlich ist aber, dass jeder Realteiler eine wesentliche Betriebsgrundlage fortführt.

Sind die genannten Voraussetzungen erfüllt und erhalten die einzelnen ausscheidenden Mitunternehmer im Zuge der Realteilung Einzelwirtschaftsgüter oder qualifizierte betriebliche Einheiten in Form von Teilbetrieben und bleiben diese jeweils Betriebsvermögen, so sind zwingend die Buchwerte fortzuführen. Vorteil dabei ist, dass auch dann keine Gewinnrealisierung eintritt, wenn neben den Einzelwirtschaftsgütern auch Schulden übernommen werden. Beachtet werden muss aber die in Satz 3 enthaltene dreijährige Sperrfrist, wonach bei einer Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern rückwirkend die gemeinen Werte anzusetzen sind, soweit wesentliche Betriebsgrundlagen anschließend veräußert oder entnommen werden. Dadurch soll verhindert werden, dass Wirtschaftsgüter mit hohen stillen Reserven gezielt den Realteilern zugeordnet werden, die über Verlustvorträge oder eine niedrige Progression verfügen und die Realteilung damit letztlich der Vorbereitung einer steuergünstigen Veräußerung bzw. Entnahme dient.²

Problematisch ist in diesem Zusammenhang insbesondere die Sichtweise der Finanzverwaltung, wonach auch die Einbringung der genannten Wirtschaftsgüter in eine Kapital- oder Personengesellschaft nach den §§ 20 bzw. 24 UmwStG unabhängig vom gewählten Wertansatz eine schädliche Veräußerung darstellen soll.³ Hierdurch wird es dem ausscheidenden Soziern unnötig erschwert, sich nach dem Ausscheiden wieder mit anderen Berufsträgern zur gemeinschaftlichen Berufsausübung zusammenzuschließen. In derartigen Fällen sollte durch gesellschaftsvertragliche Abreden sichergestellt sein, dass etwa der übernommene Mandantenstamm der neuen Mitunternehmerschaft nur zur Nutzung überlassen wird und damit im Sonderbetriebsvermögen des eintretenden Soziern verbleibt. In diesem Fall fällt kein schädlicher Übertragungsvorgang an; wirtschaftlich betrachtet kann die aufnehmende Sozietät den Mandantenstamm aber wie einen eigenen nutzen. Mit dieser Gestaltung ist zwar dem Steuerrecht Genüge getan. Zivilrechtlich ist die Lösung aber unbefriedigend, da die neue Sozietät damit nicht Eigentümer des Kundenstamms wird.

2. Ausscheiden gegen Sachwertabfindung in Form von Einzelwirtschaftsgütern

Scheidet ein Soziern aus der im Übrigen bestehen bleibenden Mitunternehmerschaft aus und erhält er für die Hingabe seines Anteils nur Einzelwirtschaftsgüter – etwa den von ihm bearbeiteten Mandantenstamm –, ordnet § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG die zwingende Buchwertfortführung an. Hauptsächliches Problem bei dieser Konstellation ist die Tatsache, dass die Übernahme von Verbindlichkeiten nach herrschender Auffassung zur ggfs. anteiligen Gewinnrealisierung führt.⁴ Zudem sieht § 6 Abs. 5 S. 4 EStG wiederum eine dreijährige Sperrfrist vor, innerhalb derer die Veräußerung bzw. Entnahme der übertragenen Einzelwirtschaftsgüter zu einer rückwirkenden Aufdeckung der stillen Reserven führen soll. Der dabei entstehende Gewinn kann zwar grds. durch § 6b EStG neutralisiert werden,⁵ die Vorschrift ist aber bei den hier besprochenen Wirtschaftsgütern – v. a. Kundenstamm, bewegliches Anlagevermögen – nicht anwendbar.

Steuerneutralität könnte damit grds. nur durch die Erstellung einer Ergänzungsbilanz gewährleistet werden, die die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven dem übertragenden Gesellschafter zurechnet (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG). Dies ist aber nur bei Übertragungen in das Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften möglich, nicht aber bei Übertragungen aus dem Gesamthandsvermögen heraus in eine Einzelpraxis oder in ein Sonderbetriebsvermögen.⁶

Wenn der ausscheidende Soziern erneut beabsichtigt, sich an einer Mitunternehmerschaft zu beteiligen, muss somit sichergestellt sein, dass die übertragenen Einzelwirtschaftsgüter bis zum Ablauf der Sperrfrist in seinem Sonderbetriebsvermögen verbleiben.

3. Ausscheiden gegen Sachwertabfindung in Form von qualifizierten betrieblichen Einheiten

Nicht abschließend geklärt ist die Frage, welche Vorschrift zur Anwendung kommt, wenn die Mitunternehmerschaft als solche bestehen bleibt und der ausscheidende Soziern für die Hingabe seiner Gesellschaftsrechte einen kompletten Teilbetrieb erhält. Eine derartige Konstellation wird regelmäßig dann vorkommen, wenn etwa aus einer interdisziplinären Anwaltssozietät die gesamte arbeitsrechtliche oder die gesellschaftsrechtliche Abteilung ausscheidet. Diese Abteilungen erfüllen regelmäßig den Teilbetriebsbegriff.

Zu einem derartigen Fall der „Ausbringung“ hat der Umwandlungssteuererlass noch auf die sinngemäße Anwendung des § 24 UmwStG verwiesen.⁷ Wegen der abschließenden Regelung der Realteilung einer Personengesellschaft in § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG lehnt die Literaturmeinung eine analoge Anwendung des § 24 UmwStG jetzt jedoch ab.⁸ Die Finanzverwaltung verweist insoweit auf die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG.⁹ Glanegger zweifelt dies an, da § 6 Abs. 3 EStG auf gesellschaftsrechtliche Vorgänge nicht anzuwenden sei. Nach seiner Auffassung liegt eine Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 bis 4 EStG „im weiteren Sinne“ vor, wobei aber ebenfalls zwingend die Buchwerte fortzuführen sind.¹⁰ Eine Anwendung der Realteilungsgrundsätze befürwortet auch *Kulosa*, da bei der Gesellschaft der Tatbestand einer

1 BMF, 28.2.2006 – IV B 2 – S 2242 – 6/06, BStBl. I 2006, 228, Tz. I.

2 Rogall, DStR 2005, 992, 995.

3 BMF, 28.2.2006 – IV B 2 – S 2242 – 6/06, BStBl. I 2006, 228, Tz. VIII.

4 Glanegger, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 6, Rn. 544.

5 Vgl. Abschn. 6b.1 Abs. 1 S. 5 EStR 2008.

6 Ehmcke, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG, Rn. 1356.

7 BMF, 25.3.1998 – IV B 7 – S 1978 – 21/98, BStBl. I 1998, 268, Rn. 24.18.

8 Rasche, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishout, UmwStG, § 24, Rn. 17.

9 BMF, 28.2.2006 (Fn. 3), Tz. II.

10 Glanegger (Fn. 4), § 6, Rn. 476.

(Teil-)Betriebsaufgabe vorliege.¹¹ Diese Rechtsauffassung halten wir für zutreffend. Entgegen der Verwaltungsmeinung ist § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar, da die Übertragung des Teilbetriebs gegen Minderung von Gesellschaftsrechten und damit nicht unentgeltlich erfolgt. Wenn bereits die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern als Betriebsaufgabe unter den Realteilungsbegriff fällt, muss dies auch für qualifizierte betriebliche Einheiten gelten, denn die Teilbetriebsaufgabe ist ein Unterfall der Betriebsaufgabe i. S. v. § 16 Abs. 3 EStG.¹²

Es dürfte damit herrschende Auffassung sein, dass die Buchwerte fortzuführen sind, wenn der ausscheidende Gesellschafter mit einem Teilbetrieb abgefunden wird, wenngleich strittig ist, unter welche Vorschrift dieser Vorgang zu subsumieren ist. Die Sachwertabfindung in Form von Teilbetrieben erweist sich als steuerlich vorteilhaft, weil eine etwaige Schuldübernahme aufgrund der Einheitsbetrachtung nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führt und keine Sperrfristen zu beachten sind.

Um in den Genuss der geschilderten Vorteile zu kommen, kann es sich in der Praxis anbieten, im Vorfeld der Umstrukturierung entsprechende Teilbetriebe einzurichten. Grundlegende Voraussetzung ist dabei, dass die einzelnen Teilbetriebe über eigenes Anlagevermögen, eigenes Personal, einen eigenen Kundenstamm sowie über eine gesonderte Buchführung bzw. Kostenrechnung verfügen.¹³ Letzteres kann durch die Aufteilung der Buchführung in eigene Buchungskreise realisiert werden. Die genannten Voraussetzungen müssen spätestens zum Ausscheidensstichtag vorliegen.¹⁴

4. Sonderproblem: Sachwertabfindung in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Realteiler beteiligt ist

Wird ein Teilbetrieb gegen Minderung von Gesellschaftsrechten auf eine andere Mitunternehmerschaft übertragen, an der der Realteiler ebenfalls beteiligt ist, gelten die Ausführungen unter Punkt 3, d. h. es tritt Buchwertfortführung nach Realteilungsgrundsätzen ein.

Werden in diesem Fall hingegen nur Einzelwirtschaftsgüter zwischen den beiden Gesamthandsvermögen übertragen, lehnt die Finanzverwaltung die Fortführung der Buchwerte ab, da diese Konstellation vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nicht erfasst wird.¹⁵ Diese Haltung wird in der Literatur massiv kritisiert.¹⁶ Ausweggestaltung ist hier eine Übertragung in zwei Schritten: Zunächst erfolgt eine Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter ins Sonderbetriebsvermögen der aufnehmenden Mitunternehmerschaft (durch bloße Nutzungsüberlassung) und anschließend eine Weiterübertragung ins Gesamthandsvermögen. Dabei muss allerdings die Gesamtplanrechtsprechung beachtet werden.¹⁷

5. Zusammenfassende Übersicht

Die nachfolgende Übersicht soll verdeutlichen, welche Vorschrift und damit welche Rechtsfolgen bei den verschiedenen Ausscheidensszenarien zur Anwendung kommen:

	Realteilung	Sachwertabfindung mit Einzel-WG	Sachwertabfindung mit Teilbetrieb
Vorschrift	§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG	§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG	Gesetzeslücke; nach h. M. Anwendung der Realteilungsgrundsätze
Mitunternehmerschaft	wird aufgelöst	bleibt bestehen	bleibt bestehen
Sperrfrist für Veräußerung/Entnahme	nur bei Übernahme von Einzel-WG	ja	nein
Gewinnrealisierung bei Schuldübernahme	nein	ja	nein

II. Fragen der Ergebnisabgrenzung

Freiberufler-Sozietäten genießen das steuerliche Privileg, dass sie unabhängig vom erzielten Gewinn und vom getätigten Umsatz zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung berechtigt sind. Da diese Gewinnermittlungsart im Vergleich zur Bilanzierung zu deutlichen Zins- und Liquiditätsvorteilen führt, machen Freiberufler auch regelmäßig von diesem Recht Gebrauch. Bei der Aufgabe oder Veräußerung des ganzen Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils muss aber zwingend zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG übergegangen werden, um den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn bestimmen zu können. In diesen Fällen ergibt sich aufgrund von ausstehenden Honoraren und unfertigen Leistungen regelmäßig ein hoher Übergangsgewinn, der als laufender Gewinn zu versteuern ist.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob ein Übergang zum Bestandsvergleich auch dann erforderlich ist, wenn bei einer Realteilung oder bei einem Ausscheiden von Sozietäten gegen Sachwertabfindung der Gewinn auch bei dem übernehmenden Rechtsträger zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt wird. Für den Fall der Realteilung zum Buchwert vertritt das Niedersächsische Finanzgericht die Auffassung, dass ein Übergang zum Bestandsvergleich dann nicht erforderlich ist, wenn die Gesellschafter den Gewinn aus ihrer freiberuflichen Tätigkeit auch nach der Auseinandersetzung durch Überschussrechnung ermitteln.¹⁸

Nach Auffassung des Gerichts können die Gesellschafter das Wahlrecht auf Buchwertfortführung auch konkludent dadurch ausüben, dass sie bei Auflösung der Sozietät auf die Erstellung einer Schlussbilanz verzichten. Begründet wird diese Auffassung damit, dass bei einer Realteilung zu Buchwerten die Ermittlung von Aufgabegewinnen nicht erforderlich ist und es auch zu einer korrekten Ermittlung des Totalgewinns kommt, wenn die Realteiler anschließend ihren Gewinn wiederum durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln.

Diese Sichtweise hat der BFH auch auf Einbringungsverfahren nach § 24 UmwStG angewandt. Erfolgt danach die Einbringung in eine – nicht buchführungspflichtige – Personengesellschaft zum Buchwert, bedarf es keines Übergangs zum Bestandsvergleich und es kann auf die Erstellung einer Einbringungs- sowie Übergangsbilanz verzichtet werden.¹⁹ Gegen diese Argumentation wendet sich die Finanzverwaltung ausdrücklich. Danach soll die Aufstellung einer Einbringungsbilanz auch dann zwingend erforderlich sein, wenn die aufnehmende Personengesellschaft unmittelbar nach der Einbringung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zurückkehrt.²⁰ Die Finanzverwaltung begründet ihre Haltung zum einen damit, dass durch die Aufstellung der Bilanz der gewählte Wertansatz verbindlich festgelegt wird. Zudem soll dadurch die korrekte Ermittlung des Einbringungsergebnisses gewährleistet, die Besteuerung offener Forderungen sichergestellt sowie der Umfang des übertragenen und ggfs. zurückbehaltenen Be-

11 *Kulosa*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 16 EStG, Rn. 441; ebenso *Schulze zur Wiesche*, Stb 2006, 374.

12 H 16 (3) EStH 2007 Stichwort: Teilbetriebsaufgabe.

13 *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 16, Rn. 148.

14 *Wacker* (Fn. 13), § 16, Rn. 149.

15 BMF (Fn. 3), Tz. IV. 1.

16 Vgl. z. B. *Spiegelberger*, NWB F. 3, 14019.

17 BFH, 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229, BB 2000, 2556.

18 Niedersächsisches FG, 19.4.1984 – VI-408/83, EFG 1984, 598.

19 BFH, 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287, BB 2002, 136 Ls.

20 OFD Hannover, 25.1.2007 – S 1978d – 10 StO 243, DStR 2007, 1037; OFD Karlsruhe, 8.10.2007 – S 1978/20-St111, NWB DokID: ZAAAC-62546.

triebsvermögens und etwaiger gewährter Gegenleistungen in Form von Darlehen erkennbar werden. Die Literaturmeinung leitet bereits aus dem Gesetzeswortlaut bzw. aus der Systematik des Umwandlungssteuerrechts das Erfordernis ab, auch bei Einbringungsvorgängen zum Buchwert zur Bilanzierung überzugehen.²¹

Eine ausdrückliche Äußerung der Finanzverwaltung zu der Frage, ob auch bei der Realteilung sowie bei der Sachwertabfindung einzelner Gesellschafter zu Buchwerten zum Bestandsvergleich überzugehen ist, liegt bislang nicht vor. Der Auffassung des Niedersächsischen FG folgend ist dies zu verneinen. In diesem Fall ist weder ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln, noch müsste aufgrund der zwingenden Buchwertfortführung die Ausübung eines Wahlrechts dokumentiert werden. Die Besteuerung offener Forderungen ist auch dann sichergestellt, wenn sowohl der Übertragende als auch der übernehmende Rechtsträger den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln. Der Umfang des übertragenen Vermögens ergibt sich aus den zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen. Ein Übergang zum Bestandsvergleich ist somit nur dann erforderlich, wenn die Sozisten einen Spitzenausgleich vereinbaren und damit ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist.²²

Ein bislang wenig beachteter Aspekt ist, dass die Bilanzierung auch Voraussetzung für die interpersonell korrekte Zurechnung des laufenden Gewinns auf die einzelnen Mitunternehmer ist. Verbleibt es beim Ausscheiden eines Mitunternehmers bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung, wird dessen laufender Gewinnanteil mehr oder weniger zufällig davon beeinflusst, ob etwa ausstehende Honorare bis zum Ausscheidensstichtag noch eingehen oder nicht. Für die Gesellschafter von Personengesellschaften lassen die dispositiven gesetzlichen Regelungen zwar ein hohes Maß an Flexibilität in der Vereinbarung situationsbezogener Gewinnverteilungsregelungen zu, eine willkürliche interpersonelle Verschiebung von Gewinnen ist aber gerade nicht zulässig.²³

Bei Einbringungsvorgängen nach § 24 UmwStG kommt es nicht zu Gewinnverschiebungen zwischen den Gesellschaftern, da der eingebrachte Betrieb wertmäßig i. d. R. dem gewährten Mitunternehmeranteil entspricht. Auch bei der Realteilung stellt sich das Problem nicht, wenn der ausscheidende Gesellschafter anteilig Forderungen und unfertige Leistungen übernimmt. Von einer willkürlichen Verschiebung von Gewinnen wird man aber dann sprechen können, wenn ein Gesellschafter nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten ohne Übergang zur Bilanzierung ausscheidet. Allerdings lässt sich auch dieses Problem lösen: Ist im Gesellschaftsvertrag geregelt, dass der laufende Gewinn auch im Ausscheidensfall anhand einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu ermitteln ist, liegt eine vertragliche Gewinnverteilungsabrede vor, die steuerlich zu beachten ist.

Ob eine derartige Regelung sinnvoll ist, hängt nicht zuletzt von der Abrechnungspraxis der Sozietät sowie dem Zahlungsverhalten der Mandanten im Einzelfall ab und bedarf daher genauer Abwägung. Wird aber sowohl beim Eintritt als auch beim Ausscheiden von Gesellschaftern konsequent das Zuflussprinzip zugrunde gelegt, besteht kein Missbrauchspotenzial und ein Übergang zur Bilanzierung erübrigt sich.

Sollte das Finanzamt im Einzelfall der Auffassung sein, dass ein Übergang zum Bestandsvergleich erforderlich gewesen wäre, besteht die Gefahr, dass im Rahmen von Betriebsprüfungen ein Großteil des Gewinns in die Vergangenheit zurückverlagert wird, was progressionsbedingte Mehrbelastungen und Nachzahlungszinsen zur Folge haben kann. Dieses Risiko kann nur durch einen vorbeugenden Übergang zur Bilanzierung ausgeschlossen werden. Dabei beschränkt sich der

Mehraufwand auf die Erstellung der Bilanz. Das Mehrergebnis aufgrund des Übergangs zur Bilanzierung kann nämlich dadurch neutralisiert werden, dass unmittelbar nach der Umstrukturierung wieder zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung übergegangen wird. Dies lässt auch die Finanzverwaltung ausdrücklich zu.²⁴

In diesem Fall ist aber zwingend darauf zu achten, dass der Übergangsgewinn und der Übergangsverlust im gleichen Veranlagungszeitraum anfallen. Bei einer Einbringung zum 1.1. eines Jahres hält es die Finanzverwaltung für denkbar, dass der Übergangsgewinn noch im Altjahr (also am 31.12.) entsteht, der Übergangsverlust dann aber erst den Gewinn des Folgejahres mindert.²⁵ Aus Vorsichtsgründen sollte daher die Einbringung in bzw. das Ausscheiden aus einer Gesellschaft auf den 2.1. eines Jahres gelegt werden, damit ausgeschlossen werden kann, dass der Übergangsgewinn noch im Altjahr zu versteuern ist.

III. Fazit

Wenn einzelne Sozisten die freiberufliche Mitunternehmerschaft verlassen, muss genau analysiert werden, welche steuerlichen Vorschriften zur Anwendung kommen, damit geklärt ist, ob Sperrfristen beachtet werden müssen oder etwa eine Schuldübernahme zur anteiligen Gewinnrealisierung führt. Erfreulicherweise ist es aufgrund der Neufassung des § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2001 im Zusammenspiel mit § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStGs sowie § 24 UmwStG wieder möglich, die meisten Umstrukturierungsvorgänge steuerneutral zu gestalten. Aus Vorsichtsgründen sollte dabei zum Ausscheidensstichtag zur Bilanzierung übergegangen werden. Das sich dadurch errechnende Mehrergebnis kann durch die Rückkehr zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung im gleichen Veranlagungszeitraum wieder neutralisiert werden, so dass nur der Aufwand der Bilanzerstellung verbleibt. Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart erübrigt sich aber, wenn eine gesellschaftsvertragliche Abrede dahingehend besteht, dass die Gewinnabgrenzung beim Ein- und Austritt von Gesellschaftern nach dem Zuflussprinzip erfolgt.

// Autoren

Franz Ostermayer. Jahrgang 1958. Diplom-Kaufmann, WP, StB, Partner bei Spitzweg Partnerschaft, Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater, München. Des Weiteren ist er Mitglied des Finanzausschusses der IHK München und Oberbayern sowie Referent und Buchautor in seinen Spezialgebieten. Bei Spitzweg Partnerschaft ist er im Bereich Unternehmenstransaktionen und Unternehmensrestrukturierung, Umwandlungen tätig.



Florian Huber. Jahrgang 1971. Dipl.-Betriebswirt (FH), StB. Seit 2001 bei Spitzweg Partnerschaft in München tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind u. a. die Unternehmens- und Vermögensnachfolge sowie die betriebliche Umstrukturierung.



21 Rasche, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 24, Rn. 74.

22 Regierer/Meining, DStZ 2006, 474, 475.

23 Vgl. beispielhaft zur Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften R 15.9 (3) EStR 2008.

24 OFD Hannover, 25.1.2007 (Fn. 20).

25 OFD Karlsruhe, 8.10.2007 (Fn. 20).