

Michael Schmidt

Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Änderung des Gesellschafterbestandes einer Freiberuflerpraxis



disserta
Verlag

Michael Schmidt: Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Änderung des Gesellschafterbestandes einer Freiberuflerpraxis Hamburg, disserta Verlag, 2015

Buch-ISBN: 978-3-95935-098-3

PDF-eBook-ISBN: 978-3-95935-099-0

Druck/Herstellung: disserta Verlag, Hamburg, 2015

Covermotiv: © carlosgardel – Fotolia.com

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden und die Diplomica Verlag GmbH, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Alle Rechte vorbehalten

© disserta Verlag, Imprint der Diplomica Verlag GmbH
Hermannstal 119k, 22119 Hamburg
<http://www.disserta-verlag.de>, Hamburg 2015
Printed in Germany

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	12
Berechnungsverzeichnis	13
Abkürzungsverzeichnis	14
ABSCHNITT A: GRUNDLAGEN	21
I. Problemstellung	21
II. Der Freiberufler in der einkommensteuerrechtlichen Betrachtung	22
A. Der Freiberufler	22
B. Grundlagen der Besteuerung der Freien Berufe	23
1. Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit	24
2. Gemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit	25
a) Die Sozietät	25
b) Die Partnerschaftsgesellschaft	26
c) Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung bei Personengesellschaften	27
III. Bedeutung und Begriff des Mitunternehmers	28
A. Der Gewerbebetrieb nach § 15 EStG	29
1. Der Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	29
2. Die Abfärberegelung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	29
3. Die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	30
B. Die Mitunternehmerschaft	30
1. Mitunternehmerisiko	31
2. Mitunternehmerinitiative	31
IV. Kapitalkonten der Gesellschafter	31
V. Die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung	33
A. Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG	34
B. Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG	34
VI. Wechsel der Gewinnermittlungsart	35

A.	Der Wechsel von der Überschussrechnung zur Bilanzierung	36
B.	Der Wechsel von der Bilanzierung zur Überschussrechnung	36
VII.	Gesetzlicher Anwendungsbereich des § 24 UmwStG.....	37
A.	Verhältnis zu anderen Vorschriften	39
B.	Einfluss auf die Art der Gewinnermittlung	39
ABSCHNITT B: ÄNDERUNG DES GESELLSCHAFTERBESTANDES		42
I.	Gründung einer Personengesellschaft durch Einbringung einer Einzelpraxis..	42
A.	Zivilrechtliche Darstellung	42
B.	Einkommensteuerrechtliche Darstellung.....	43
C.	Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten	45
1.	Steuerliche Gestaltung i. R. d. § 24 UmwStG im Gegensatz zur Bargründung bei vorheriger Betriebsveräußerung	45
2.	Steuerliche Optimierungsmaßnahmen bei zurückbehalten einzelner wesentlicher Wirtschaftsgüter	48
a)	Teilweise Einbringung in das Sonderbetriebsvermögen	48
b)	Der Einbringung vorgelagerte Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage	50
1)	Gestaltungsmisbrauch durch vorgelagerten Verkauf	51
2)	Die Rechtsfigur des Gesamtplans.....	51
3.	Steuergestaltung i. R. d. Mitunternehmerschaftsrechte.....	52
D.	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens.....	55
1.	Regelbewertung, Wahlrecht und Wahlrechtsausübung, sowie nach- trägliche Änderung	55
2.	Umfang und Einschränkungen	57
E.	Auswirkungen der Bewertung	58
1.	Einbringung mit Ausgleichzahlung	58
a)	Einbringung zu Buchwerten und Einbringung zu Buchwerten mit Ausgleichszahlungen an den Einbringenden.....	60
b)	Einbringung zum gemeinen Wert und Einbringung zum gemeinen Wert mit Ausgleichszahlungen an den Einbringenden	61

2.	Gesellschaftsvertragliche Gestaltungsmöglichkeiten	61
a)	Das Zweistufenmodell.....	61
b)	Das Vorabgewinnmodell	62
c)	Einbringung eines Einzelunternehmens mit negativem Kapital.....	63
II.	Gesellschafteraufnahme unter Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter.....	64
A.	Zivilrechtliche Darstellung	64
B.	Einkommensteuerrechtliche Darstellung.....	65
1.	Steuerliche Konsequenzen bei den Altgesellschaftern.....	66
2.	Steuerliche Konsequenzen beim Neugesellschafter	67
a)	Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen.....	68
b)	Allgemeines zur Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen.....	69
1)	Abgrenzung der Überführung von der Übertragung und deren Anwendungsbereich.....	69
2)	Abgrenzung der Übertragung von der Überführung und deren Anwendungsbereich.....	70
3)	Gemeinsamkeiten bei Übertragung und Überführung	71
c)	Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen.....	72
3.	Steuerliche Konsequenzen bei der neuen Personengesellschaft...	73
C.	Einbringung von Verbindlichkeiten zum Zwecke des Wertausgleichs.....	74
D.	Einbringung einer privaten Verbindlichkeit	75
1.	BFH-Rechtsprechung und die teilentgeltliche Übertragung bei Mitunternehmerschaften	77
E.	Die Übertragung stiller Reserven als Ausweichgestaltung.....	81
F.	Zurückbehaltene Forderungen bei der Einbringung	82
III.	Gesellschafterwechsel durch Veräußerung des Gesellschafteranteils an einen Dritten	84
A.	Zivilrechtliche Darstellung	84
B.	Einkommensteuerliche Darstellung.....	86
1.	Veräußerung des Gesellschafteranteils an einen Dritten	87

a)	Kaufpreis übersteigt den Buchwert des Kapitalkontos	87
b)	Kaufpreis entspricht dem Buchwert des Kapitalkontos.....	88
c)	Kaufpreis bleibt hinter dem Buchwert des Kapitalkontos zurück ...	88
2.	Die Voraussetzungen für eine steuerbegünstigte Anteilsveräußerung im Einzelnen.....	89
a)	Der gesamte Mitunternehmeranteil.....	90
b)	Die Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit.....	91
3.	Die steuerbegünstigte Veräußerung einer Teilpraxis als Gestaltungsinstrument	92
4.	Veräußerung gegen Einmalzahlung, oder gegen wiederkehrende Bezüge	95
a)	Praxisveräußerung gegen Einmalzahlung	96
b)	Praxisveräußerung durch Kaufpreiskraten	99
c)	Praxisveräußerung durch Veräußerungsleibrente.....	101
d)	Sofortbesteuerung oder laufende Besteuerung.....	102
5.	Der Sonderfall der teilentgeltlichen Veräußerung.....	103
IV	Gesellschafterwechsel durch Veräußerung an die Gesellschaft/-er.....	104
A.	Zivilrechtliche Darstellung	104
B.	Der Abfindungsanspruch als Gestaltungsmöglichkeit	106
C.	Einkommensteuerrechtliche Darstellung.....	108
1.	Einkommensteuerliche Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern	108
a)	Übertragung zu Buchwerten	109
b)	Übertragung über Buchwerten.....	110
c)	Übertragung unter Buchwerten.....	110
2.	Einkommensteuerliche Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter	112
a)	Übertragung zu Buchwerten	112
b)	Übertragung über Buchwerten.....	112

c)	Übertragung unter Buchwerten.....	113
3.	Abfindung erfolgt durch Sachwerte	114
D.	Gestaltung hinsichtlich der Verwendung des Mandantenstamms als Sachwertabfindung.....	115
1.	Anwendbarkeit des § 24 UmwStG.....	116
2.	Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 - Abs. 5 EStG	117
3.	Gestaltungsalternative Rechtspacht.....	118
a)	Zivilrechtliche Einordnung der Rechtspacht.....	118
b)	Steuerrechtliche Einordnung der Rechtspacht	119
c)	Problematik der Betriebsaufspaltung bei der Verpachtung des freiberuflichen Mandantenstamms.....	121
V.	Änderung des Gesellschafterbestandes im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge	123
A.	Zivilrechtliche Darstellung	124
B.	Wirtschafts- und gesellschaftsrechtliche Darstellung	126
C.	Einkommensteuerrechtliche Darstellung.....	127
D.	Die vorweggenommene Erbfolge im Einzelunternehmen	129
1.	Unentgeltliche Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten.....	129
a)	Einkommensteuerrechtliche Betrachtung	129
b)	Schenkungsteuerrechtliche Betrachtung	131
1)	Möglichkeiten der Steuergestaltung im Bereich der Bewertung.....	133
2)	Regelverschonungsmodell.....	135
3)	Optionsverschonungsmodell.....	136
2.	Gründung einer Personengesellschaft im Wege der unentgeltlichen Aufnahme eines weiteren Sozius in ein bestehendes Einzelunternehmen	137
3.	Zurückbehalten einzelner Wirtschaftsgüter und Gesamtplanrechtsprechung bei der Aufnahme eines weiteren Sozius in eine Einzelfirma	139
4.	Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils an andere als Familienangehörige – Schenkung oder Sachzuwendung.....	142

VI.	Ausscheiden eines Gesellschafters von Todes wegen	143
	A. Zivilrechtliche Darstellung	143
	1. Unternehmensfortsetzung/-nachfolge nach dem Tode.....	143
	a) Die gesellschaftsrechtliche Fortsetzungsklausel	144
	b) Die erbrechtliche Fortsetzungsklausel	145
	c) Die qualifizierte erbrechtliche Fortsetzungsklausel.....	145
	d) Die rechtsgeschäftliche Fortsetzungsklausel.....	146
	B. Einkommensteuerrechtliche Darstellung.....	146
	1. Auflösung der Gesellschaft.....	147
	2. Fortsetzung der Gesellschaft unter Ausscheiden des verstorbenen Gesellschafters	147
	3. Eintritt der/des Erben bei einfacher Nachfolgeklausel	148
	4. Eintritt eines Dritten in die Gesellschaft.....	148
	C. Probleme und steuerlicher unerwünschte Folgen bei fehlender Qualifikation des Erben	149
VII.	Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters	150
	A. Zivilrechtliche Darstellung	150
	B. Einkommensteuerrechtliche Darstellung.....	152
	C. Schenkungssteuerrechtliche Darstellung	153
	D. Vermeidung der Rechtsfolgen des § 7 Abs. 7 ErbStG	153
VIII.	Realteilung einer freiberuflichen Sozietät.....	154
	A. Anwendungsbereich der steuerneutralen Realteilung zwischen Freiberuflern	154
	B. Gestaltungsmöglichkeiten der Realteilung unter Auflösung der Sozietät	156
	C. Sachwertabfindung im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG	158
	Literaturverzeichnis	159
	A. Fachbücher	159
	B. Fachzeitschriften	163

C	Urteile / Beschlüsse / BMF-Schreiben / Pressemitteilungen / BR-Drucksachen / Richtlinien und Hinweise.....	170
	Anhang.....	177
B.	BFD: Definition des „Freien Berufs“	200
C.	BFB: Anzahl der selbstständigen in Freien Berufen.....	201
D.	IFB: Gründungsinformationen für Freie Berufe, Nr. 4: Die Partnerschaftsgesellschaft.....	202

Abbildungsverzeichnis

Abbildung Anhang Nr. 1: Gewinnermittlung.....	178
Abbildung Anhang Nr. 2: Kapitalkonten – Modelle	179
Berechnungsbeispiel Anhang Nr. 1: Aufteilung tarifbegünstigter Gewinn.....	180
Abbildung Anhang Nr. 3: Anwachungsmodell.....	182
Abbildung Anhang Nr. 4: Rechtsprechung zu den örtlichen und zeitlichen Grenzen.....	183
Abbildung Anhang Nr. 5: Steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung	184
Abbildung Anhang Nr. 6: Teilpraxisgrundsätze in der BFH-Rechtsprechung:	185
Abbildung Anhang Nr. 7: Modifiziertes Schema zur Berechnung des Veräußerungspreises:	188
Abbildung Anhang Nr. 8: Wahlrecht nach R 16 Abs. 11, sog. laufende Versteuerung:	189
Abbildung Anhang Nr. 9: Übersicht über die Wertansätze bei Betriebsveräußerungen:	189
Abbildung Anhang Nr. 10: Überblick über die steuerlichen Implikationen der Anteilsveräußerung:	195

Berechnungsverzeichnis

Berechnungsbeispiel Anhang Nr. 2: Einbringung privater Verbindlichkeit	182
Berechnungsbeispiel Anhang Nr. 3: Steuerlicher Belastungsvergleich:	185
Berechnungsbeispiel Anhang Nr. 4: Freibetrag:	187
Berechnungsbeispiel Anhang Nr. 5: Tarifbegünstigung gem. § 34 Abs. 3 S. 2 EStG:	190
Berechnungsbeispiel Anhang Nr. 6: Teilentgeltliche Veräußerung	191
Berechnungsbeispiel Anhang Nr. 8: Einheitstheorie	192
Berechnungsbeispiel Anhang Nr. 9: Personelle Verflechtung bei Betriebsaufspaltung	196
Berechnungsbeispiel Anhang Nr. 10: Entwicklung der Kapitalisierungszinssätze ..	198
Berechnungsbeispiel Anhang Nr. 11: Abzugsbetrag gem. § 13a Abs. 2 ErbStG....	199
Grundlagen	198

Abkürzungsverzeichnis

A

a. a. O.	–	am angeführten / angegebenen Ort
a. F.	–	alte Fassung
Abl. EG		Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
AEAO	–	Anwendungserlass zu Abgabenordnung
AE Erb	–	Anwendung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht
AfA	–	Absetzung für Abnutzung
AK	–	Anschaffungskosten
AntBVBewV	–	Diskussionsentwurf für eine Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung
AO	–	Abgabenordnung
Art.	–	Artikel
AV	–	Anlagevermögen

B

B	–	Beschluss
BA	–	Betriebsausgaben
BB	–	Betriebsberater (Zeitschrift)
BBK	–	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BdF	–	Bundesminister der Finanzen
BE	–	Betriebseinnahme
BewG	–	Bewertungsgesetz
BFH	–	Bundesfinanzhof
BFH/NV	–	Sammlung amtlicher nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFHE	–	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGBI.	–	Bundesgesetzblatt (Zeitschrift)
BGHZ	–	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Zeitschrift)

BilMoG	–	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	–	Bundesminister(ium) der Finanzen
BMJ	–	Bundesministerium der Justiz
BOSTB	–	Berufsordnung der Steuerberater
BRAK	–	Bundesrechtsanwaltskammer
BRAO	–	Bundesrechtsanwaltsordnung
BStBK	–	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	–	Bundessteuerblatt (Zeitschrift)
BV	–	Betriebsvermögen
BVerfG	–	Bundesverfassungsgericht
BvR	–	Registerzeichen/Aktenzeichen des BVerfG - Verfassungsbeschwerdeverfahren
BWNotZ	–	Zeitschrift für das Notariat in Baden- Württemberg (Zeitschrift)

C

D

DB	–	Der Betrieb (Zeitschrift)
DCF	–	Discounted Cash Flow (- Verfahren)
DStBl.	–	Deutsches Steuerblatt (Zeitschrift)
DStR	–	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStV	–	Deutscher Steuerberaterverband
DSWR	–	Datenverarbeitung - Steuern - Wirtschaft - Recht (Zeitschrift)

E

e.V.	–	eingetragener Verein
ebd.	–	Ebenda
EFG	–	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	–	Europäische Gemeinschaft
EGV	–	Vertrag zur Gründung der Europäischen Ge- meinschaften
EK	–	Eigenkapital
ErbStDV	–	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
ErbStG	–	Erbschaft- und Schenkungsgesetz
ErbStR	–	Erbschaftsteuer-Richtlinien
Erg.Lief.	–	Ergänzungslieferung

	ESt	–	Einkommensteuer
	EStDV	–	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
	EStG	–	Einkommensteuergesetz
	EStR	–	Einkommensteuer-Richtlinien
	et. al.	–	et alii (und andere)
	EU	–	Europäische Union
	EuGH	–	Europäischer Gerichtshof
	EUV	–	Vertrag zur Gründung der Europäischen Union
	EWGV	–	EWG-Vertrag
F			
	FA	–	Finanzamt
	FG	–	Finanzgericht
	f.	–	folgende
	ff.	–	fortfolgende
	FR	–	Finanzrundschau (Zeitschrift)
G			
	G(d)bR	–	Gesellschaft (des) bürgerlichen Rechts
	GewStDV	–	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
	GewStG	–	Gewerbsteuergesetz
	GewStR	–	Gewerbsteuer-Richtlinien
	GG	–	Grundgesetz
	GmbH	–	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
	GmbHG	–	Gesetz betreffend die GmbH
	GoB	–	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung/Bilanzierung
	GrESt	–	Grunderwerbsteuer
	GrEStDV	–	Grunderwerbsteuer-Durchführungsverordnung
	GrEStG	–	Grunderwerbsteuergesetz
	GrS	–	Großer Senat
	GStB	–	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
H			
	H	–	Hinweis
	h. L.	–	herrschende Literatur
	h. M.	–	herrschende Meinung

HFR	–	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	–	Handelsgesetzbuch
HHR	–	Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG/KStG (Loseblatt)
HK	–	Herstellungskosten
HR	–	Handelsregister
I		
i. d. F. (d.)	–	in der Fassung (des)
i. d. F. (v.)	–	in der Fassung (vom)
i. H. d	–	in Höhe der/des
i. H. v.	–	in Höhe von
i. R. d.	–	im Rahmen der/des
i. R. e.	–	im Rahmen einer/eines
i. R. v.	–	Im Rahmen von
i. v. H.	–	in voller Höhe
IdW	–	Institut der Wirtschaftsprüfer
InsO	–	Insolvenzordnung
J		
JA	–	Jahresabschluss
JStG	–	Jahressteuergesetz
K		
K/S/M	–	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff Kommentar zum EStG
KapESt	–	Kapitalertragsteuer
KapG	–	Kapitalgesellschaft
KG	–	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	–	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
L		
LLP	–	Limited Liability Partnership
lit.	–	littera (Buchstabe)
M		
MAH	–	Münchener-Anwalts-Handbuch
MU	–	Mitunternehmer
MU-Erlass	–	Mitunternehmererlass
MUschaft	–	Mitunternehmerschaft

	MoMiG	–	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
N			
	n. F.	–	neue Fassung
	ND	–	Nutzungsdauer
	NJW	–	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
	Nr.	–	Nummer
	NV	–	Nicht veröffentlicht
	NWB	–	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
	NZG	–	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
O			
	OFD	–	Oberfinanzdirektion
	OHG	–	Offene Handelsgesellschaft
	o. V.	–	ohne Verfasser
P, Q			
	p.a.	–	per annum
	PartG	–	Partnerschaftsgesellschaft
	PartGG	–	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
	PersG	–	Personengesellschaft
	PFB	–	Praxis Freiberufler-Beratung (Zeitschrift)
	PM	–	Pressemitteilung
	PV	–	Privatvermögen
	PWC	–	PricewaterhouseCoopers
R			
	R	–	Richtlinie (Steuer-)
	R	–	Revision (Urteile)
	RA	–	Rechtsanwalt/in
	RAO	–	Reichsabgabenordnung
	RFH	–	Reichsfinanzhof
	RFHE	–	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
	RGBl.	–	Reichsgesetzblatt
	RL	–	Richtlinie (Europa)
	Rn.	–	Randnummer
	Rs.	–	Rechtssache

	RStBl.	–	Reichssteuerblatt (Zeitschrift)
	Rz.	–	Randziffer, Randzeichen
S			
	StG	–	Stille Gesellschaft
	S.	–	Seite
	S/H/S	–	Schmitt/Hörtnagl/Stratz (vormals Dehmer), Kommentar zum Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz
	SchenkSt	–	Schenkungssteuer
	SEStEG	–	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vor- schriften
	SGB	–	Sozialgesetzbuch
	sog.	–	so genannt (e, er, es)
	SolZ	–	Solidaritätszuschlag
	SolZG	–	Solidaritätszuschlagsgesetz
	SonderBV	–	Sonderbetriebsvermögen
	StÄndG	–	Steueränderungsgesetz
	StB	–	Der Steuerberater (Zeitschrift)
	StB	–	Steuerberater
	StB	–	Steuerbilanz
	StBerG	–	Steuerberatungsgesetz
	Stbg.	–	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
	StBK	–	Steuerberaterkammer
	StBp.	–	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
	StEntlG	–	Steuerentlastungsgesetz
	SteuerStud	–	Steuer und Studium (Zeitschrift)
	Stpfl.	–	Steuerpflichtige(r)
	StuB	–	Steuer und Bilanzen (Zeitschrift)
	StuW	–	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
T			
	T/L	–	Tipke/Lang, Steuerrecht (Lehrbuch)
	Tz.	–	Teilzeichen
U			

	u. U.	–	unter Umständen
	Ubg	–	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
	UmwG	–	Umwandlungsgesetz
	UmwStE	–	Umwandlungssteuererlass
	UmwStG	–	Umwandlungssteuergesetz
	UntStFG	–	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts
	USt	–	Umsatzsteuer
	UStDV	–	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
	UStG	–	Umsatzsteuergesetz
	UV	–	Umlaufvermögen
V			
	v.H.	–	von Hundert
	VA	–	Verwaltungsakt
	Verf.	–	Verfügung
	VG	–	Verwaltungsgericht
	vGA	–	verdeckte Gewinnausschüttung
W			
	WPg	–	Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
	WPO	–	Wirtschaftsprüferordnung
	WG	–	Wirtschaftsgut
X, Y,			
Z			
	ZEV	–	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
	z. T.	–	zum Teil
	ZIP	–	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

ABSCHNITT A: GRUNDLAGEN

I. Problemstellung

Zielsetzung dieser Arbeit ist die Darstellung von Rechtslagen und Hinweisen für die steuerliche Gestaltungspraxis im Hinblick auf die Freiberuflerpraxis und widmet sich vornehmlich den ertragsteuerlichen Fragen. Es sollen Möglichkeiten aufgezeigt werden, wie Gesellschafter und Unternehmen im Laufe ihres Bestehens steueroptimal auf die dynamischen Prozesse von sich ständig wandelnden politischen Rahmenbedingungen wie z. Bsp. einer Änderungen in der Rechtsprechung, aber auch einer geänderten Zielsetzung des Unternehmens, wie bspw. der Konzentration auf das Kerngeschäft, die Zusammenführung von Unternehmen, die Ausgliederung von Unternehmensteilen u. ä. reagieren können. Neben der Anpassung der steuerlichen Unternehmensstrukturen und Rechtsformen sollen auch speziell auf die Möglichkeiten einer erleichterten Umstrukturierung vor dem Hintergrund der unentgeltlichen Unternehmensübertragung im Wege der vorweggenommen Erbfolge eingegangen werden und mögliche gestalterische Alternativen dargestellt werden. Vor dem Hintergrund eines Wechsels im Bestand der Gesellschafter einer Freiberuflerpraxis soll speziell auf die Gründung einer Personengesellschaft im Zuge der Einzelrechtsnachfolge, durch Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmannes, die Aufnahme eines Gesellschafters in eine Einzelunternehmen im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge, die Gesellschafteraufnahme unter Einbringung von Wirtschaftsgütern, die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, das Ausscheiden eines Gesellschafters durch Anteilsveräußerung, Ausscheiden eines Gesellschafters durch dessen Tod, sowie der Umgang mit einem unliebsam gewordenen Gesellschafter, eingegangen werden. In diesem Zusammenhang soll auch insbesondere bei der Veräußerung oder Aufgabe der Freiberuflerpraxis auf die Ermittlung des laufenden Gewinns nach der Einnahmenüberschussrechnung bzw. dem Übergang zum Betriebsvermögensvergleich, sowie bei entfallen der Buchführungspflichten der Übergang wieder hin zur Einnahmenüberschussrechnung aufgezeigt werden. Sukzessiv sollen im Folgenden zunächst u. a. die grundlegende einkommensteuerrechtliche und gesellschaftsrechtliche Betrachtung der Freiberufler eingegangen werden, die Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft sowie die erbrechtliche Unternehmensnachfolge betrachtet und steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt werden.

II. Der Freiberufler in der einkommensteuerrechtlichen Betrachtung

A. Der Freiberufler

Angehörige eines freien Berufes zeichnen sich dadurch aus, dass sie nachhaltig als Selbstständige mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen, ohne dass ihre Tätigkeiten den Einkünften aus Gewerbebetrieb¹ oder Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind.² Sie haben im Allgemeinen auf der Grundlage besonderer beruflicher Qualifikation oder schöpferischer Begabung die persönliche, eigenverantwortliche und fachlich unabhängige Erbringung von Dienstleistungen höherer Art im Interesse der Auftraggeber und der Allgemeinheit zum Inhalt.³ Die jeweilige berufliche Ausübung unterliegt in der Regel spezifischen berufsrechtlichen Bindungen nach Maßgabe der staatlichen Gesetzgebung oder des von der jeweiligen Berufsvertretung (StBerG, WPO)⁴ autonom gesetzten Rechts, welches die Professionalität, Qualität und das zum Auftraggeber bestehende Vertrauensverhältnis gewährleistet und stetig fortentwickelt.⁵

Eine exakte Einkünfteabgrenzung zwischen den subjektiven Einkommenstatbeständen der selbstständigen Arbeit gem. § 18 EStG und den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG fällt mitunter nicht immer eindeutig aus.⁶ Sie erlangt jedoch große Bedeutsamkeit bei der Frage nach der Gewerbesteuerpflicht.⁷ Ihr unterliegen nämlich zwar die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, nicht aber die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Folgt man jedoch der allgemeinen Auffassung, dann steht bei den Einkünften gem. § 18 EStG im Gegensatz zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. aus Land- und Forstwirtschaft nicht der Kapitaleinsatz im Vordergrund, sondern der Einsatz persönlicher Leistungen und Begabungen, insbesondere auf dem geistig intellektuellen Gebiet.⁸

Die freiberuflichen Tätigkeiten umfassen gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG und § 1 PartGG, die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstelleri-

¹ Zur Abgrenzung zwischen Einkünften aus § 15 und § 18 EStG siehe H 15.6 EStR, BFH v. 01.10.1986, I R 121/83, BStBl. II 1987, S. 116.

² Vgl. Lindenau/Spiller, Beratung der Freien Berufe, S. 89 Rz. 73.

³ Vgl. § 1 Abs. 2 PartGG, Voraussetzungen der Partnerschaft i. V. m. Salger, Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 39 Persönlicher Anwendungsbereich, Rn. 1.

⁴ Vgl. BFH v. 12.09.1951, IV 200/51 U, BStBl. III, S. 197.

⁵ Vgl. Siehe Anhang C: BFB „Definitionen des „Freien Berufs“.

⁶ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, § 18 Rz. 5.

⁷ Vgl. Wehmeier, Praxisübertragung, S. 351, Rn. 20.

⁸ Vgl. Lindenau/Spiller, Beratung der Freien Berufe, S. 89 Rz. 73, i.V.m. Lambrecht, in: Kirchhof, EStG, § 18, Rn. 39, S. 1198, auch Wacker, in: Schmidt, EStG, § 18 Rz. 5.

sche, unterrichtende oder erziehende Tätigkeit, die sog. Katalogberufe (die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Mitglieder der Rechtsanwaltskammern, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, u. a.) sowie die diesen ähnlichen Berufe.⁹ Die Aufzählung der „nichtgewerblichen“ Berufe ist abschließend, jedoch schließt das Gesetz eindeutig ähnliche Berufe ein. Somit können die allgemeinen Tätigkeitsbeschreibungen der Katalogberufe, wie z. B. die juristischen Berufe, die kreativen Berufen, wirtschaftswissenschaftlichen und technischen Berufen ausgedehnt werden. Die Auffangklausel „ähnliche Berufe“ bezieht sich lediglich auf die konkret genannten Berufe und nicht auf die jeweilige Tätigkeitsbeschreibung wie bspw. Künstler, da diese bereits sehr weit gefasst sind.¹⁰

Laut einer Erhebung des Institutes für freie Berufe an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen Nürnberg existieren zum 01.01.2012 insgesamt ca. 1.192.000 Selbstständige in freien Berufen.¹¹ Spitzenvertreter sind der Bereich der freien Heilberufe und der Bereich der freien rechts-, wirtschafts- und steuerberatenden Berufe.

B. Grundlagen der Besteuerung der Freien Berufe

Das Besteuerungsrecht deutscher Unternehmen ist durch den Dualismus von einkommensteuerpflichtigen Personengesellschaften und körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften geformt.¹² Für den Bereich des Körperschaftsteuerrechts ist der Begriff der Kapitalgesellschaft in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG durch seine zivilrechtliche Rechtsform abschließend bestimmt und einer erweiternden Auslegung nicht zugänglich.¹³ Ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Verselbstständigung hat der Gesetzgeber in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG die Personengesellschaft, durch die Gleichstellung von Mit- und Einzelunternehmer, zwar als Steuersubjekt bei der Feststellung von Einkunftsart und Einkunftsermittlung, den Gesellschafter als solchen aber und gem. dem Transparenzprinzip, als Einkommensteuersubjekt definiert.¹⁴

⁹ Vgl. Beeck, Grundlagen der Steuerlehre, S. 23.

¹⁰ Vgl. Salger, Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 39 Persönlicher Anwendungsbereich, Rn. 1.

¹¹ Siehe Anhang B: IFB „Anzahl der selbstständigen in Freien Berufen“.

¹² Vgl. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 18, Rn. 1, S. 819.

¹³ Vgl. BFH v. 02.12.1970 I R 122/68, BFHE 101, 79, BStBl. II 1971, 187.

¹⁴ Vgl. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 18, Rn. 9-11, S. 820-821.