

GESTALTUNGSÜBERLEGUNGEN

Was darf ein Freiberufler nach der Praxisveräußerung beruflich noch machen?

von StB Alfred P. Röhrig, Bad Honnef, www.steuerberaterkanzlei-roehrig.de

| In der Praxis stellt sich häufig die Frage, wie Gestaltungen zu beurteilen sind, in denen Freiberufler ihre Praxen veräußern, aber gleichzeitig noch weiter tätig sein wollen. Hier besteht die Gefahr, dass die Steuervergünstigungen der §§ 16, 34 EStG verloren gehen. Der Beitrag befasst sich mit den Grundsätzen und einigen Gestaltungsüberlegungen. |

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt geht auf eine Entscheidung des FG Köln (3.12.14, 13 K 2231/12, Rev. BFH VIII R 2/15) zurück. Geklagt hatte ein Steuerberater, der seine Einzelpraxis veräußert hatte. Nach der Veräußerung hat er zunächst für den Praxiserwerber weitergearbeitet. Nach einem Zerwürfnis hatte er diese Tätigkeit eingestellt und wieder eine eigene Praxis eröffnet. Die Eröffnung der neuen Praxis erfolgt 22 Monate nach der Veräußerung der alten Praxis.

Das FA verweigerte für den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Einzelkanzlei die Begünstigung des § 34 EStG und erfasste den Gewinn als laufenden Gewinn.

Das FG Köln hatte die tarifbegünstigte Besteuerung ebenfalls abgelehnt, da zwischen Verkauf der Praxis und Wiederaufnahme derselben Tätigkeit am selben Ort nur ein Zeitraum von 22 Monaten lag. Die Übertragung der wesentlichen Praxisgrundlagen auf die Steuerberatungsgesellschaft sei als bloße Unterbrechung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit zu werten.

2. Rechtsfragen

Hier stellen sich die folgenden beiden Rechtsfragen:

- Zunächst ist fraglich, welcher Zeitraum zwischen der Veräußerung einer Praxis und der Wiederaufnahme einer selbstständigen Tätigkeit am gleichen Ort liegen muss.
- Danach ist die Frage zu klären, nach welcher Rechtsnorm die Finanzbehörden ggf. die ursprüngliche Steuerfestsetzung noch ändern können.

Das FG Köln (3.12.14, 13 K 2231/12, Rev. BFH VIII R 2/15) sieht in der Aufnahme der selbstständigen Tätigkeit am selben Ort nach 22 Monaten eine nicht ausreichende Karenzzeit. Das FG beurteilt den Sachverhalt lediglich als eine Unterbrechung der bisherigen Tätigkeit. Aufgrund dieser Annahme gelangt das FG zu dem Ergebnis, dass die ursprüngliche Veräußerung nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigt ist.

Wiederaufnahme
nach 22 Monaten

Keine ausreichende
Karenzzeit

PRAXISTIPP | Bemerkenswert sind die Äußerungen von Kühnen (EFG 15, 556, 560) in den Urteilsanmerkungen. Kühnen führt hier zunächst aus, dass im Urteilsfall eine Änderung nach § 164 AO erfolgen konnte. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO schließt sie aus, da die Tatsachen erst nachträglich entstanden sind. Bemerkenswert sind die Äußerungen von Kühnen zur dennoch möglichen Änderung. Kühnen führt hier aus, dass im gegebenen Sachverhalt – durch das erneute Tätigwerden innerhalb von 22 Monaten – ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu sehen ist. Hierdurch wird dem FA eine Änderung auch außerhalb des § 164 AO ermöglicht.

3. Gestaltungsvarianten zur Verhinderung

Voraussetzung für eine Steuerbegünstigung des Veräußerungsgewinns ist neben der Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen, dass die freiberufliche Tätigkeit beendet wird. Demnach muss der Veräußerer seine Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis zumindest für eine gewisse Zeit (drei Jahre) beenden. Über das Wie gehen die Meinungen auseinander:

- Der BFH (1.8.07, XI R 47/06, BStBl II 08, 106) hat mit seiner grundsätzlichen Entscheidung deutlich gemacht, dass das Zurückbehalten einer geringen Anzahl von Mandanten unschädlich ist. Die Grenze hat der BFH bei 10 % der Einnahmen im Durchschnitt der letzten 3 Jahre gezogen. Wacker (in Schmidt, EStG, § 18, Rz. 223, 229) führt aus, dass die neu hinzugewonnenen Mandate in diese Berechnung mit einzubeziehen sind.
- Die Finanzverwaltung ist jedoch der Auffassung, dass jedwede Schaffung neuer zusätzlicher „Geschäftsbeziehungen“ innerhalb des relevanten Zeitraums nach Praxisveräußerung jedoch zur Versagung der Tarifprivilegien unabhängig von der 10 %-Grenze führt. Diese Rechtsauffassung ergibt sich aus der Kurzinformation der OFD Koblenz unter Hinweis auf die Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (15.12.06, DB 07, 314).

Aus diesem Grund ist somit bei der Hinzugewinnung von neuen Mandanten große Zurückhaltung geboten. Welche Möglichkeiten kommen dann aber infrage?

3.1 Die Tätigkeit für den Erwerber (Schmidt/Wacker, EStG § 18, Rz. 227)

Eine Tätigkeit für den Praxiserwerber (vgl. für § 15 EStG: BFH IV R 11/99, BStBl II 09, 43; offen für § 18 EStG: BFH 10.6.99, IV R 11/99) dürfte wohl unschädlich sein. Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die Tätigkeit für den Erwerber freiberuflich oder nicht-selbstständig erfolgt.

3.2 Die weitere Tätigkeit an einem anderen Ort (HHR, EStG § 18, Rz. 323)

Soweit die künftige Tätigkeit an einem anderen Ort ausgeübt wird, ist dies für die Steuervergünstigungen der §§ 16, 34 EStG grundsätzlich unschädlich (BFH 9.8.89, X R 62/87, BStBl II 89, 673). Fraglich ist jedoch, was unter einer Tätigkeit außerhalb des bisherigen Wirkungsbereichs zu verstehen ist. Hier-

Zwei Meinungen

Bundesfinanzhof

Finanzverwaltung

bei kommt es entscheidend darauf an, welchen Wirkungskreis die bisherige Tätigkeit aufwies (OFD Düsseldorf 28.2.89, DB 89, 555). Soweit ein neuer räumlicher Wirkungskreis anzunehmen ist, ist das Zurückgewinnen alter Mandate unschädlich.

3.3 Die weitere unternehmerische Tätigkeit (HHR, EStG § 18, Rz. 322)

Hier geht es um Beteiligungsmodelle, soweit sie nicht aus anderen Gründen unzulässig sind.

3.3.1 Beteiligungsmodelle mit einer GmbH

Ein in der Praxis aktuell häufig anzutreffender Sachverhalt sind Beteiligungsmodelle. Bei diesen Beteiligungsmodellen wird die Praxis/Praxisgemeinschaft/Sozietät/PartG an eine GmbH veräußert, an der der Veräußerer unmittelbar beteiligt ist oder auch erst später beteiligt wird. Bei dieser Fallgestaltung kommt sehr deutlich zum Ausdruck, welche Voraussetzungen für die Gewährung der §§ 16, 34 EStG erforderlich sind.

Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige keine freiberuflichen Einkünfte mehr bezieht, auch wenn er seine frühere Tätigkeit fortsetzt und u. U. die gleichen Mandanten mitbetreut. Festzuhalten ist daher, dass der Begriff der Veräußerung i. S. des § 18 Abs. 3 EStG nur die Beendigung der ausgeübten selbstständigen Tätigkeit umfasst. Eine Tätigkeit im Bereich von anderen Einkunftsarten ist grundsätzlich ohne Auswirkung auf die Steuervergünstigung des Veräußerungsgewinns.

3.3.2 Beteiligungsmodelle mit einer gewerblichen Personengesellschaft

Die vorstehenden Modelle funktionieren dem Grunde nach auch mit einer GmbH & Co. KG. Hierbei ist jedoch die Vorschrift des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG (die Veräußerung an sich selbst) zu beachten. Aus diesem Grund wird für die Gestaltung regelmäßig die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gewählt.

Daneben werden Grenzen der Gestaltung mit einer Personengesellschaft jedoch deutlich, wenn eine gewerbliche Tätigkeit in der Weise bewirkt wird, dass sich ein Berufsfremder an der bisherigen Praxis beteiligt, um sicher zu stellen, dass durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gewerbliche Einkünfte erzielt werden (vgl. HHR, EStG § 18, Rz. 322).

PRAXISTIPP | Die Betreuung derartiger Fallgestaltungen birgt in der Praxis ein erhebliches Haftungsrisiko. Aus diesem Grund ist größte Sorgfalt bei der Beratung von Veräußerungsfällen erforderlich. Entscheidend ist, dass der zu beurteilende Sachverhalt vor der Beurteilung klar fixiert wird.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Praxisverkauf: Wenn Freiberufler nach dem Praxisverkauf weiterarbeiten wollen (Karch/Michels, PFB 13, 124)

Keine freiberuflichen Einkünfte mehr erzielen!

Beteiligung eines Berufsfremden zur Sicherung gewerblicher Einkünfte