IDW (Hrsg.)

Steuerliche Realteilung

Praxisorientierte Aufbereitung der aktuellen Rechtslage und der wesentlichen steuerlichen Fragestellungen

IDW VERLAG GMBH

IDW (Hrsg.)

Steuerliche Realteilung

Praxisorientierte Aufbereitung der aktuellen Rechtslage und der wesentlichen steuerlichen Fragestellungen

IDW VERLAG GMBH

Seite wird ausgetauscht, sobald das Nachhaltigkeitslogo vorliegt.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige schriftliche Einwilligung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verbreitung in elektronischen Systemen. Es wird darauf hingewiesen, dass im Werk verwendete Markennamen und Produktbezeichnungen dem marken-, kennzeichen- oder urheberrechtlichen Schutz unterliegen.

© 2020 IDW Verlag GmbH, Tersteegenstraße 14, 40474 Düsseldorf

Die IDW Verlag GmbH ist ein Unternehmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW).

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld
Druck und Bindung: C.H.Beck, Nördlingen
KN 11911/0/0

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden. Gleichfalls werden die in diesem Werk abgedruckten Texte und Abbildungen einer üblichen Kontrolle unterzogen; das Auftreten von Druckfehlern kann jedoch gleichwohl nicht völlig ausgeschlossen werden, so dass für aufgrund von Druckfehlern fehlerhafte Texte und Abbildungen ebenfalls keine Haftung übernommen werden kann.

ISBN 978-3-8021-2497-6

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://www.d-nb.de abrufbar.

Coverfoto: www.istock.com/ByoungJoo

www.idw-verlag.de

1 Einleitung

Die ertragsteuerliche Behandlung der Realteilung von Mitunternehmerschaften war in der jüngeren Vergangenheit mehrfach geänderter höchstrichterlicher Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung unterworfen. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und ihre Mitarbeiter stehen vor der Herausforderung, einen Überblick über die Rechtsentwicklung zu behalten, um kompetent beraten zu können.

Der Arbeitskreis „Besteuerung von Personengesellschaften" des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. legt mit diesem Buch die, soweit ersichtlich, erste praxisorientierte Aufarbeitung der aktuellen Rechtslage unter Berücksichtigung von Ertragsteuern, Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer mit Blick auf wesentliche steuerliche Fragestellungen einer Realteilung vor.

Die Darstellung zielt darauf ab, das Rüstzeug zu vermitteln, um kompetent beraten zu können und offene Praxisfragen sowie steuerliche Risiken zu erkennen. Der Schwerpunkt liegt auf Inlandssachverhalten.

Fortbestehende ungeklärte Praxisfragen werden anhand der Auffassungen von Finanzverwaltung und Literatur aufgearbeitet. Zusätzlich wird das praktische Vorgehen anhand von Beispielfällen aufbereitet.

Hierzu wird ein grundlegendes Beispiel eingeführt (vgl. Abschnitte 2.6 und 5.1) und zu den verschiedenen Anwendungsfällen durchgehend fortentwickelt.

Aufgrund der Vielschichtigkeit der Problemstellungen in grenzüberschreitenden Strukturen können diese Fragen nur am Rande behandelt werden.

Steuerverfahrensrechtliche Aspekte und die Darstellung der Auswirkungen einer Realteilung auf in Anspruch genommene Thesaurierungsbegünstigungen runden die Darstellung ab.

Hinweis:
Um die Anwenderfreundlichkeit zu erhöhen, finden Sie das erwähnte durchgehende Fallbeispiel auch auf der Ausklappseite des Umschlags.

2 Begriffliche Grundlagen

2.1 Personengesellschaften

Der Begriff der **Personengesellschaft** umfasst neben der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) gem. §§ 705 ff. BGB die Personenhandelsgesellschaften, die stille Gesellschaft (§§ 230 ff. HGB) und die Partnerschaftsgesellschaft (PartG) sowie die Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (PartGmbB) (§§ 1 ff. PartGG). **1**

Personenhandelsgesellschaften sind die Offene Handelsgesellschaft (OHG) (§§ 105 ff. HGB), die Kommanditgesellschaft (KG) (§§ 161 ff. HGB) und die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)[1]. Das gesellschaftsrechtliche Regelstatut von Personenhandelsgesellschaften sieht für mindestens einen Gesellschafter eine Haftung mit dessen gesamtem Vermögen vor. Bei einer **haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft**, bspw. der GmbH & Co. KG, ist/sind Vollhafter (eine) Rechtspersönlichkeit(en), die lediglich mit ihrem Haftkapital haftet/n. **2**

Gemeinschaften sind von den Personengesellschaften begrifflich abzugrenzen. Sie sind keine Gesellschaften i.S.d. Gesellschaftsrechts. Zu den Gemeinschaften gehören bspw. die Erbengemeinschaft (§§ 2032 ff. BGB), die Bruchteilsgemeinschaft (§§ 741, 1008 ff. BGB), die eheliche Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB) und die Wohnungseigentümergemeinschaft (nach dem WEG). **3**

2.2 Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer und Mitunternehmeranteil

Eine **Mitunternehmerschaft** i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ist dann gegeben, wenn eine Personenvereinigung ein gewerbliches Unternehmen betreibt.[2] Eine Mitunternehmerschaft setzt ein Gesellschaftsverhältnis, gleichgültig, ob Außen- oder Innengesellschaft,[3] oder **4**

---

[1] VO (EWG) Nr. 2137/85, ABl. L 199, S. 1 und EWIV-Ausführungsgesetz v. 14.04.1988, BGBl. I 1988, S. 514.

[2] BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751.

[3] BFH v. 22.02.2017, I R 35/14, BStBl. II 2018, S. 33; Wacker, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage, 2020, § 15 EStG, Rn. 257.

im Ausnahmefall ein wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis voraus.[4]

Personenhandelsgesellschaften (vgl. Tz. 2) sind daher im Allgemeinen typische Fälle einer Mitunternehmerschaft. Aber auch Innengesellschaften, die nach außen nicht als Gesellschaft in Erscheinung treten (z.B. stille Gesellschaft, Unterbeteiligung), können Mitunternehmerschaften sein. Als wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse kommen z.B. in Betracht:[5]

- die eheliche Gütergemeinschaft mit zum Gesamtgut gehörendem Gewerbebetrieb,
- die Erbengemeinschaft, soweit die Miterben das zum Nachlass gehörende gewerbliche Unternehmen gemeinsam fortführen,
- die gemeinsame Verpachtung eines Unternehmens durch Nießbraucher und Eigentümer,
- beim Nießbrauch an einem Personengesellschaftsanteil das Rechtsverhältnis zwischen Nießbraucher, Nießbrauchbesteller und den übrigen Gesellschaftern,
- Miteigentum zu Bruchteilen (§§ 1008, 741 BGB), insbes. als Besitzunternehmen bei Betriebsaufspaltung oder gewerblichem Grundstückshandel.

5 **Mitunternehmer** i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ist, wer zivilrechtlicher Gesellschafter eines Personenunternehmens (z.B. Personenhandelsgesellschaft, Bruchteilsgemeinschaft, Erbengemeinschaft, Gütergemeinschaft) ist oder eine vergleichbare wirtschaftliche Stellung aufgrund eines anderweitigen Rechtsverhältnisses inne hat (z.B. atpyisch stille Gesellschaft, atypische Unterbeteiligung) und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sowohl Mitunternehmerinitiative entfaltet als auch Mitunternehmerrisiko (Kapital- und Verlustrisiko) trägt (Typusbegriff).

6 Unter einem **Mitunternehmeranteil** versteht man den Anteil des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft. Dieser umfasst den Gesellschaftsanteil sowie das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei

[4] BFH v. 25.06.84, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751; BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691; BFH v. 13.07.1993, VIII R 50/92, BStBl. II 1994, S. 282; BFH v. 16.12.1997, VIII R 32/90, BStBl. II 1998, S. 480; BFH v. 21.04.2009, II R 26/07, BStBl. II 2009, S. 602.

[5] Bode, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 150. Lieferung, 2019, § 15 EStG, Rn. 337 m.w.N. sowie H 15.8 Abs. 1 EStH m.w.N.

der Gesellschaft. Bilanziell besteht der Mitunternehmeranteil aus dem anteiligen Eigenkapital an der Mitunternehmerschaft, d.h. aus dem anteiligen steuerbilanziellen Gesamthandsvermögen, am ergänzungsbilanziellen Mehr- oder Minderkapital sowie dem Kapital der Sonderbilanz.[6]

7 Neben dem gesamten Mitunternehmeranteil gibt es auch den **Teil eines Mitunternehmeranteils.** Wird der Teil eines Mitunternehmeranteils übertragen, stellt sich die Frage, ob diese Übertragung steuerlich wie die Übertragung eines in der Regel privilegierten Mitunternehmeranteils zu behandeln ist oder nicht. Dies wiederum hängt davon ab, ob und in welchem Umfang das wesentliche Sonderbetriebsvermögen mit übertragen wird. Werden ein Bruchteil des Gesellschaftsanteils und wesentliches Sonderbetriebsvermögen quotal oder überquotal übertragen, wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils übertragen. Erfolgt diese Übertragung unentgeltlich, wird sie nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG wie die Übertragung eines Mitunternehmeranteils behandelt.[7] Entsprechendes dürfte gelten, wenn nur ein Bruchteil eines Gesellschaftsanteils übertragen wird und kein wesentliches Sonderbetriebsvermögen existiert. Demgegenüber gelten für die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils die Sperrfristen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, wenn der Bruchteil eines Gesellschaftsanteils und unterquotales Sonderbetriebsvermögen mitübertragen wird.[8,9] Diese Differenzierung nimmt das BMF-Schreiben nicht vor. Vielmehr wird der Teil eines Mitunternehmeranteils ungeachtet des Umfangs des Sonderbetriebsvermögens wie der Mitunternehmeranteil behandelt.[10]

---

6 Ständige Rechtsprechung des BFH, s. nur BFH v. 31.08.1995, VIII B 21/93, BStBl. II 1995, S. 890, m.w.N. Der Begriff Mitunternehmeranteil wird in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG verwendet und meint Anteile i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 EStG (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG).

7 BMF v. 20.11.2019, IV C 6 – S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Tz. 20.

8 BMF v. 20.11.2019, IV C 6 – S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Tz. 22.

9 Mit Blick auf die Differenzierung zwischen Mitunternehmeranteil einerseits und Teil eines Mitunternehmeranteils andererseits, der wie ein Mitunternehmeranteil behandelt wird, wenn wesentliches SBV überquotal oder quotal mitübertragen wird, und der nicht dem Mitunternehmeranteil gleichgestellt wird, wenn wesentliches SBV unterquotal übertragen wird, wäre eine begriffliche Differenzierung sinnvoll. So könnte beispielsweise in Anlehnung an BFH v. 12.04.2000, XI R 35/99, BStBl. II 2001, S. 26, zwischen Mitunternehmeranteil, Mitunternehmerteilanteil (mit überquotalem und quotalem wesentlichem SBV) und Teil eines Mitunternehmeranteils (unterquotales wesentliches SBV) unterschieden und nur der Mitunternehmerteilanteil dem Mitunternehmeranteil gleichgestellt werden. Dies passt auch zum Wortlaut des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG, der Gewinne für Teile eines Anteils zu laufenden Gewinnen erklärt.

10 BMF v. 19.12.2018, IV C 6 – S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, S. 6, Tz. 5.

8

Hinweis:
Soweit sich die **weiteren Ausführungen** nur auf **Personengesellschaften** beziehen und Ertragsteuern betreffen, sind die Grundsätze der Personengesellschaften auch auf mitunternehmerische Innengesellschaften anzuwenden.

2.3 Ergänzungsbilanzen

9 **Ergänzungsbilanzen** werden u.a. in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG erwähnt, dort aber nicht definiert. In Ergänzungsbilanzen werden Korrekturposten zu den Wertansätzen in der Steuerbilanz der Personengesellschaft für die betrieblichen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens ausgewiesen.[11] Im Saldo entsteht ein ergänzungsbilanzielles Mehr- oder Minderkapital für den Mitunternehmer. Positive und negative Ergänzungsbilanzen erfassen mithin gesellschafterbezogene Korrekturen, um sicherzustellen, dass stille Reserven jeweils dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet werden können.[12] Ergänzungsbilanzen dienen neben der personellen Zuordnung von stillen Reserven noch weiteren Zwecken. So wird durch Ergänzungsbilanzen zum einen das Anschaffungskostenprinzip gewahrt. Zum anderen kommt der Ergänzungsbilanz eine Neutralisierungsfunktion zu, da mit Hilfe dieser Technik trotz des Ansatzes von Verkehrswerten in der Gesamthandsbilanz für steuerliche Zwecke eine Buchwertfortführung darstellbar wird.

Ergänzungsbilanzen sind in der Folgezeit fortzuentwickeln, um im Verhältnis der Gesellschafter zueinander zu einer zutreffenden steuerlichen Behandlung der stillen Reserven zu gelangen, bis die Mehr- oder Minderwerte entfallen, die betreffenden Wirtschaftsgüter aus der Gesamthandsbilanz ausscheiden oder der Gesellschafter, für den die Ergänzungsbilanz gebildet wurde, aus der Personengesellschaft austritt. Aufwand oder Ertrag aus der Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen ist Teil des steuerlichen Gewinnanteils des Gesellschafters und ist ihm in vollem Umfang zuzurechnen. In der Ergänzungsgewinn- und ver-

[11] Z.B. BFH v. 28.09.1995, IV R 57/94, BStBl. II 1996, S. 68. In besonderen Fällen sind in Ergänzungsbilanzen auch passive Ausgleichsposten z.B. für künftige Verluste zu berücksichtigen; BFH v. 12.12.1996, IV R 77/93, BStBl. II 1998, S. 180.

[12] BFH v. 20.11.2014, IV R 1/11, BFH/NV 2015, S. 409; BFH v. 12.07.2012, BStBl. II 2012, IV R 39/09, S. 728; BFH v. 28.09.1995, IV R 57/94, BStBl. II 1996, S. 68.

lustrechnung entstehen gesellschafterbezogene Mehr- oder Minderergebnisse, die sich auch auf die Gewerbesteuer der Personengesellschaft auswirken (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

2.4 Sonderbetriebsvermögen und Sonderbilanzen

10 Bei Wirtschaftsgütern, die zivilrechtlich und wirtschaftlich oder zumindest wirtschaftlich im Eigentum eines Mitunternehmers stehen und dem Betrieb der Personengesellschaft oder der Beteiligung an ihr dienen oder ihr zumindest förderlich sind, handelt es sich um **Sonderbetriebsvermögen** (SBV) des Mitunternehmers.

11 Das **notwendige Sonderbetriebsvermögen I** (notw. SBV I) umfasst Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dienen („Personengesellschaftsförderung"); zum **notwendigen Sonderbetriebsvermögen II** (notw. SBV II) gehören die Wirtschaftsgüter, die der Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Gesellschaft dienen („Beteiligungsförderung"). Wirtschaftsgüter, die lediglich objektiv dazu geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb der Gesellschaft oder die Beteiligung des Gesellschafters zu fördern, stellen hingegen **gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I** (gew. SBV I) oder **II** (gew. SBV II) dar.

12 Für die Einlage von Wirtschaftsgütern in das gew. SBV bedarf es eines eindeutigen und klaren Widmungsakts. Der **Widmungsakt** bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in das gew. SBV ist unmissverständlich, klar und eindeutig, wenn das Wirtschaftsgut zeitnah eingebucht wird. Nach einer nicht rechtskräftigen Entscheidung des FG Köln muss die Buchung festgeschrieben sein. Sie darf nicht mehr rückstandslos beseitigt werden können. Offen gelassen hat das FG, ob der Nachweis auch durch Ausweis in der Sonderbilanz oder Mitteilung an das Finanzamt erfolgen kann.[13]

13 SBV kann sowohl **positive Wirtschaftsgüter** umfassen (z.B. ein Grundstück, welches der Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlässt), als auch **negative Wirtschaftsgüter**. Negative Wirtschaftsgüter des SBV liegen vor, wenn sie unmittelbar durch den

[13] FG Köln v. 26.04.2018, 1 K 1896/17, abrufbar unter: https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/koeln/j2018/1_K_1896_17_Urteil_20180426.html, zuletzt abgerufen am 17.10.2019, Rev. anh., Az. d. BFH: IV R 17/18.

Betrieb oder die Beteiligung veranlasst sind (z.B. ein Darlehen, welches der Mitunternehmer aufnimmt, um den Kaufpreis für seinen Anteil an einer Mitunternehmerschaft zu finanzieren).[14]

14 Das SBV eines Mitunternehmers wird in einer **Sonderbilanz** des Mitunternehmers bei der Mitunternehmerschaft ausgewiesen. Mehrungen und Minderungen des SBVs sind ebenso wie Sonderbetriebseinnahmen bzw. Sonderbetriebsausgaben aus Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft in die **Sondergewinn- und -verlustrechnung** des Mitunternehmers bei der Mitunternehmerschaft einzubeziehen. Von der Personengesellschaft können daher mehrere Sonderbilanzen zu führen sein. Buchführungspflichtig[15] und aufstellungspflichtig für die Sonderbilanz[16] ist die Personengesellschaft.

15 Für die unmittelbaren Rechtsbeziehungen zwischen dem Mitunternehmer und seiner Personengesellschaft gelten die „Grundsätze **korrespondierender Bilanzierung**". In der Steuerbilanz der Personengesellschaft passivierte Verbindlichkeiten gegenüber dem Personengesellschafter sind danach – losgelöst von den allgemein geltenden handelsrechtlichen GoB – durch einen gleich hohen Aktivposten in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu neutralisieren. Es erfolgt also eine betrags- und zeitgleiche Erfassung korrespondierender Bilanzposten in Gesamthands- und Sonderbilanz, durch die das Imparitätsprinzip außer Kraft gesetzt wird.[17] Der Korrespondenzgrundsatz wird auf das Gleichbehandlungsgebot mit dem Einzelunternehmer sowie die Sicherstellung der Gewerbesteuer für Sondervergütungen gestützt.[18]

16 Der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung ist streng gesellschafterbezogen anzuwenden. Daraus folgt, dass die korrespondierende Bilanzierung anlässlich der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

[14] BFH v. 18.12.2001, VIII R 27/00, BStBl. II 2002, S. 733; Wacker, in: Schmidt, EStG, 38. Auflage, 2019, § 15 EStG, Rn. 521.
[15] BFH v. 23.10.1990, VIII R 142/85, BStBl. II 1991, S. 401 nimmt für die Buchführungspflicht auf die Voraussetzungen von § 161 Abs. 1 RAO und § 141 AO 1977 Bezug.
[16] BFH v. 25.01.2006, IV R 14/04, BStBl. II 2006, S. 418.
[17] Wacker, in: Schmidt, EStG, 38. Auflage, 2019, § 15 EStG, Rn. 576; Friedrich, in: Prinz/Hoffmann (Hrsg.): Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 4. Auflage, § 6, Rn. 84. Als Überblick zu den verschiedenen Fallkonstellationen auch Herbst/Stegemann, DStR 2013, S. 176.
[18] BFH v. 28.03.2000, VIII R 13/99, BStBl. II 2000, S. 612, m.w.N.; Wacker, in: Schmidt, EStG, 38. Auflage, 2019, § 15 EStG, Rn. 404 ff.

bei gleichzeitiger Veräußerung einer Forderung des Altgesellschafters gegen die Mitunternehmerschaft an den Neugesellschafter endet. Die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit verliert im Zeitpunkt der Übertragung ihre Funktion als funktionales Eigenkapital. Dies hat zur Folge, dass der Erwerber des Mitunternehmeranteils die Forderung in seiner Sonderbilanz mit den Anschaffungskosten zu aktivieren hat, auch wenn diese unter dem Nennwert der Forderung liegen.[19] Erst nach der Erfassung der Darlehensforderung in der Sonderbilanz des erwerbenden Neugesellschafters entsteht wieder funktionales Eigenkapital und ist der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung zu beachten.

17 Gesellschaftsverträge mehrgliedriger Personengesellschaften können entsprechende Steuerklauseln beinhalten, um z.B. gewerbesteuerliche Effekte aus der Sondergewinn- und -verlustrechnung und das Ergebnis der Ergänzungsbilanzen sachgerecht bei der Gewinnverteilung zu berücksichtigen.[20]

2.5 Realteilung

18 Zivilrechtlich können die Gesellschafter einer Personengesellschaft über die Auflösung der Personengesellschaft beschließen, um die Gesellschaft zu beenden. Das Gesellschaftsvermögen wird anschließend veräußert, die Gesellschaftsschulden werden getilgt und ein etwaiger Überschuss wird an die Gesellschafter verteilt, sog. **Liquidation**. Die Gesellschafter können anstelle der Liquidation eine andere Form der Auseinandersetzung – z.B. die Verteilung des Gesellschaftsvermögens und der Gesellschaftsschulden an die Gesellschafter, sog. **Naturalteilung** – vereinbaren.[21] Eine Naturalteilung wird im Zivilrecht auch als **Realteilung** bezeichnet.

19 Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die

[19] BFH v. 16.03.2017, IV R 1/15, BStBl. II 2017, S. 943, Rn. 42.
[20] *IDW Arbeitshilfe zu steuerinduzierten Klauseln in Verträgen von und mit Personengesellschaften*, Beiheft zu FN-IDW 8/2011, Tz. 25.
[21] § 730 BGB für die GbR; §§ 131, 145 Abs. 1 HGB für die OHG, § 161 Abs. 2 i.V.m. §§ 131, 145 Abs. 1 HGB für die KG.

Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden; § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG ist entsprechend anzuwenden (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG). **Realteilungen sind also grundsätzlich Betriebsaufgaben, die ohne Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten** erfolgen können.

20 Der BFH verstand unter einer Realteilung zunächst in Anlehnung an das Zivilrecht eine Form der Auseinandersetzung einer aufgelösten Mitunternehmerschaft. In Abgrenzung zur zivilrechtlichen Naturalteilung setzte die ertragsteuerliche Realteilung zusätzlich voraus, dass die von den Beteiligten übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen blieben. Der BFH definierte Realteilung ertragsteuerlich daher als die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung ihres Vermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt.[22]

21 Demgegenüber hat der BFH in späteren Entscheidungen die vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft nicht mehr vorausgesetzt.[23] Eine Realteilung kommt seitdem auch in Betracht, wenn (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen aus einer – unter den übrigen Mitunternehmern fortgesetzten – Mitunternehmerschaft ausscheidet.[24]

22 Erfolgt eine Auflösung der Mitunternehmerschaft unter Verteilung des Betriebsvermögens nach den älteren Rechtsprechungsgrundsätzen, bezeichnet der IV. Senat des BFH dies als sog. **echte Realteilung**.[25]

23 Scheidet hingegen (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft aus,

---

[22] BFH v. 16.03.2017, IV R 31/14, BStBl. II 2019, S. 24; zur Entwicklung des Begriffs verweist der IV. Senat auf BFH v. 17.09.2015, III R 49/13, BStBl. II 2017, S. 37; Hottmann, in: Zimmermann/Hottmann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Auflage, 2017, J.1, Rn. 236.

[23] BFH v. 17.09.2015, III R 49/13, BStBl. II 2017, S. 37.

[24] BFH v. 16.03.2017, IV R 31/14, BStBl. II 2019, S. 24.

[25] BFH v. 16.03.2017, IV R 31/14, BStBl. II 2019, S. 24.

bezeichnen der III. und der IV. Senat des BFH dies als sog. **unechte Realteilung**.[26]

Realteilungen sind von Vorgängen gem. § 6 Abs. 3 EStG (s. dazu Abschnitt 6.1), § 6 Abs. 5 EStG (s. dazu Tz. 26 ff. und Abschnitt 6.2) und § 24 UmwStG (s. dazu Abschnitt 6.3) abzugrenzen. **24**

2.6 Einführendes Beispiel

Beispiel

Sachverhalt (vgl. Ausklappseiten des Buchumschlags)

An der A B C OHG sind die natürlichen Personen A, B und C zu je einem Drittel beteiligt und führen auch die Geschäfte der Gesellschaft. Die Gesellschaft ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Die Steuerbilanz stellt sich wie folgt dar (Buchwerte (gemeine Werte in Klammern)):

Aktiva					**Passiva**
WG 1	300	(550)	Kapital A	250	(550)
WG 2	150	(550)	Kapital B	250	(550)
WG 3	450	(700)	Kapital C	250	(550)
			Verbindlichkeit	150	(150)
Summe	900	(1800)	Summe	900	(1800)

In den Aktiva sind mithin stille Reserven in Höhe von 900 enthalten, die sich wie folgt aufteilen:

- WG 1: 250
- WG 2: 400
- WG 3: 250

A, B und C beschließen die Auflösung der Gesellschaft. Die Auseinandersetzungsvereinbarung sieht vor, dass

- A das WG 1,
- B das WG 2 und
- C das WG 3 sowie Verbindlichkeiten i.H.v. 150

[26] BFH v. 17.09.2015, III R 49/13, BStBl. II 2017, S. 37; BFH v. 16.03.2017, IV R 31/14, BStBl. II 2019, S. 24; BMF v. 19.12.2018, IV C 6 – S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, S. 6, Tz. 2.

Die ertragsteuerliche Behandlung der Realteilung von Mitunternehmerschaften war in der jüngeren Vergangenheit mehrfach geänderter höchstrichterlicher Rechtsprechung und Änderungen der Verwaltungsauffassung unterworfen. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und ihre Mitarbeiter stehen vor der Herausforderung, einen Überblick über die Rechtsentwicklung zu behalten, um kompetent beraten zu können.

Das IDW legt mit diesem Buch die, soweit ersichtlich, erste praxisorientierte Aufarbeitung der aktuellen Rechtslage unter Berücksichtigung von Ertragsteuern, Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer mit Blick auf die wesentlichen steuerlichen Fragestellungen einer Realteilung vor. Die Darstellung zielt darauf ab, das Rüstzeug zu vermitteln, um kompetent zu beraten und offene Praxisfragen sowie steuerliche Risiken zu erkennen. Der Schwerpunkt liegt auf Inlandssachverhalten. Fortbestehende ungeklärte Praxisfragen werden anhand der Auffassungen von Finanzverwaltung und Literatur aufgearbeitet.

Ein anschauliches Praxisbeispiel – im ausklappbaren Umschlag – begleitet den Leser durch das gesamte Buch und erleichtert so das Verständnis für die zahlreichen Fallkonstellationen der steuerlichen Realteilung.

IDW VERLAG GMBH

ISBN 978-3-8021-2497-6
Preis: 39,00 € (D)
www.idw-verlag.de