

Aktuelle Entwicklungen zur Realteilung von Mitunternehmerschaften

8. Hamburger Steuerdialog

RiBFH Dr. Christian Levedag, LL.M

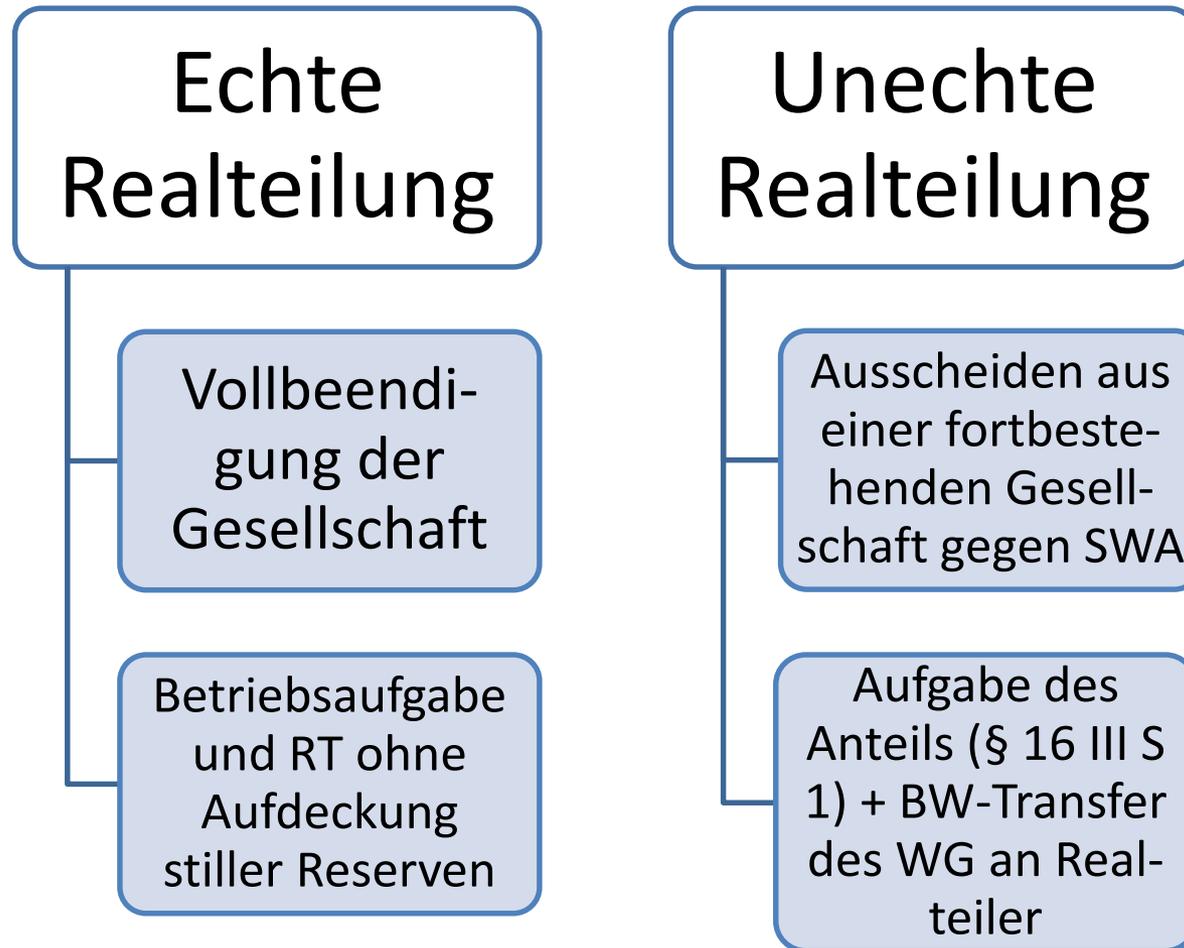
Jüngere Entwicklungen

- **Rechtsprechung**
- BFH-Urteil vom 17.9. 2015 – III R 49/13, BStBl II 2017, 37
- BFH-Urteil vom 14.3. 2017 – IV R 31/14, GmbHR 2017, 933
- BFH-Urteil vom 30.3. 2017 – IV R 11/15, GmbHR 2017, 938

Jüngere Entwicklungen

- **Finanzverwaltung**
- **BMF-Schreiben vom 20.12. 2016, BStBl I 2017, 36 = Realteilungserlass**
- Anwendung in allen noch offenen Fällen
- Übergangsregelung für die Einordnung des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer zwei- und mehrgliedrigen Personengesellschaft vor dem 1.1. 2016 (RTE - Abschnitt X)

Fallgruppen der Realteilung



Echte Realteilungen

- Grundfall der Realteilung iSd § 16 III Satz 2 EStG: Vollbeendigung einer PG mit Naturalverteilung des BV
- **Zivilrecht:** „andere Art der Auseinandersetzung“ – keine Liquidation, da keine Versilberung des BV, sondern Naturalverteilung;
- **Steuerrecht:** Variante der Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft, da keine Totalentnahme, sondern Buchwertfortführung

Echte Realteilung

- **Voraussetzungen der echten Realteilung**
 - **Realteilungsgegenstände:** Einzel-WG / Teilbetriebe / Mitunternehmeranteile / 100%-Anteil KapGes
 - **personen- und objektbezogene Betrachtung:** Übertragung wenigstens einer wesentlichen Betriebsgrundlage der PG in ein BV des Realteilers; Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven;
 - Sperrfrist / Körperschaftsklausel;
- **Technik der Kapitalkontenanpassung bei Realteilung ohne Spitzenausgleich**

Echte Realteilung

- **Wichtige Aussagen im Realteilungserlass vom 20.12. 2016**
- WG **aus dem Gesamthands- und SBV** eines Realteilers sind übertragbar
- **Zielbetriebsvermögen**: Einzelunternehmen oder SBV des Realteilers
- Erstmalige Definition des **Spitzenausgleichs** und Festhalten an Ermittlung des Aufgabegewinns entgegen der früheren BFH - Rechtsprechung
- **Sperrfristverletzung**: rückwirkender TW-Ansatz führt zu laufendem Gewinn, der nur dem Sperrfristverletzer zugerechnet werden darf
[**Erfordernis einer Vereinbarung**]

Echte Realteilung

Realteilung zweigliedriger PG:

- **RTE:** Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Sachwertabfindung als Anteilsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG) und Übertragung des Sachwertabfindungsguts auf den ausscheidenden Gesellschafter gegen Minderung von Gesellschaftsrechten gemäß § 6 Abs. 5 EStG, auch wenn ein formaler Auflösungsbeschluss vorliegt
- **Anerkannte Ausnahme:** Teilbetrieb als Abfindungsgut führt zur Realteilung laut RTE; Einräumung der Übergangsfrist
- **aA BFH vom 16.3. 2017 – IV R 31/14**
 - typische GmbH & Co KG wird aufgelöst, Komplementär-GmbH ist nicht am Vermögen beteiligt;
 - BV wird auf die Kommanditisten verteilt; ein Kommanditist übernimmt fast das gesamte wesentliche BV; der andere nur einzelne WG
 - FG Köln vom 12.3. 2014 – 4 K 1546/10, EFG 2014, 1384 (Az. des BFH: IV R 31/14): Beurteilung als Realteilung

Echte Realteilung

- **BFH vom 16.3. 2017 – IV R 31/14:**

Wird eine Mitunternehmerschaft aufgelöst, führt dies zur Aufgabe ihres Gewerbebetriebs i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG.

*Die Grundsätze der Realteilung **gelten sowohl** für die Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens ("**echte Realteilung**") **als auch** für das Ausscheiden (mindestens) eines Mitunternehmers unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft ("**unechte Realteilung**").*

*Ob im Einzelfall eine echte oder eine unechte Realteilung vorliegt, richtet sich danach, **ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst** wird oder ob sie fortbesteht und nur (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen ausscheidet.*

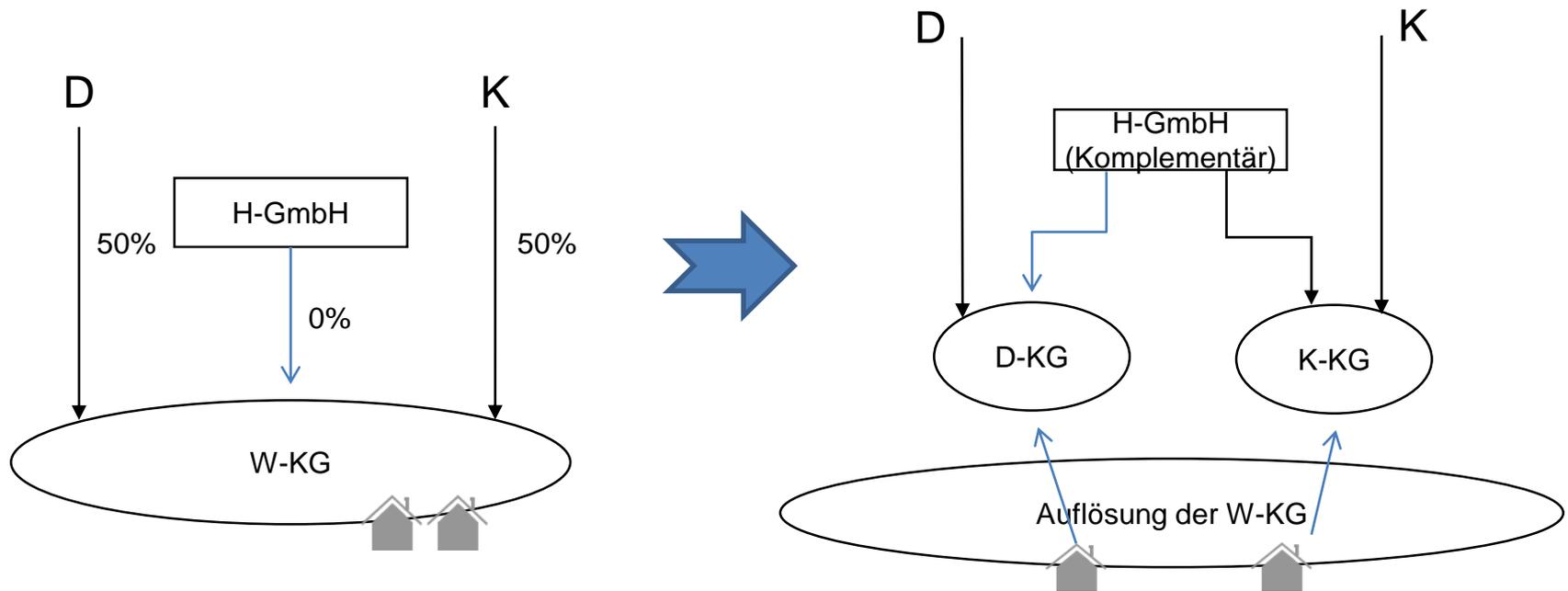
- **entscheidend** ist das Vorliegen der Betriebsaufgabe aus Sicht der Gesellschaft; die Übernahme des früheren Betriebs im Wesentlichen durch einen Realteiler ist ebenfalls eine Betriebsaufgabe
- **Unerheblich** ist, ob mehrgliedrige oder zweigliedrige Gesellschaft vorliegt, wenn formale Auflösung

Problemfelder der echten Realteilung

- **Keine Übertragung von Gesamthand auf Gesamthand**
- **Finanzverwaltung:** Die Finanzverwaltung lehnt die Möglichkeit einer Buchwertfortführung ab, wenn die einzelnen Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft übertragen werden, an der der Realteiler beteiligt ist.
- **Zweistufige Realteilung durch Zwischenschaltung einer Mitunternehmer-PG?**
 - **BFH- Urteil vom 16. Dezember 2015 – IV R 8/12:** Die vorherige Einbringung der Anteile an einer Mitunternehmerschaft in andere Personengesellschaften steht einer Realteilung der Mitunternehmerschaft mit Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligt waren

Problemfelder der echten Realteilung

- Keine Übertragung von Gesamthand auf Gesamthand



Der BFH hat die geplante Zwischenschaltung der Ober-PGs (Einbringung zum 31.12.02 um 12 Uhr samt anschließender Realteilung (31.12.02 um 13 Uhr) gebilligt. Die D-KG und KG sind Rechtsnachfolger des D/K. **Das Urteil wurde veröffentlicht (BStBl II 2017, 766)**

Unechte Realteilung

- **Neue Entwicklungen - BFH – III R 49/13 und IV R 11/15:**
 - das Ausscheiden aus einer fortbestehenden Gesellschaft ist eine Aufgabe des Anteils (§ 16 III Satz 1 EStG);
 - die Ausbringung des Sachwertabfindungsguts aus der Gesellschaft unterfällt § 16 III Satz 2 ff EStG und nicht § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG;
 - unechte Realteilung erfasst Einzel-WG, Teilbetriebe und MU-Anteile

Unechte Realteilung

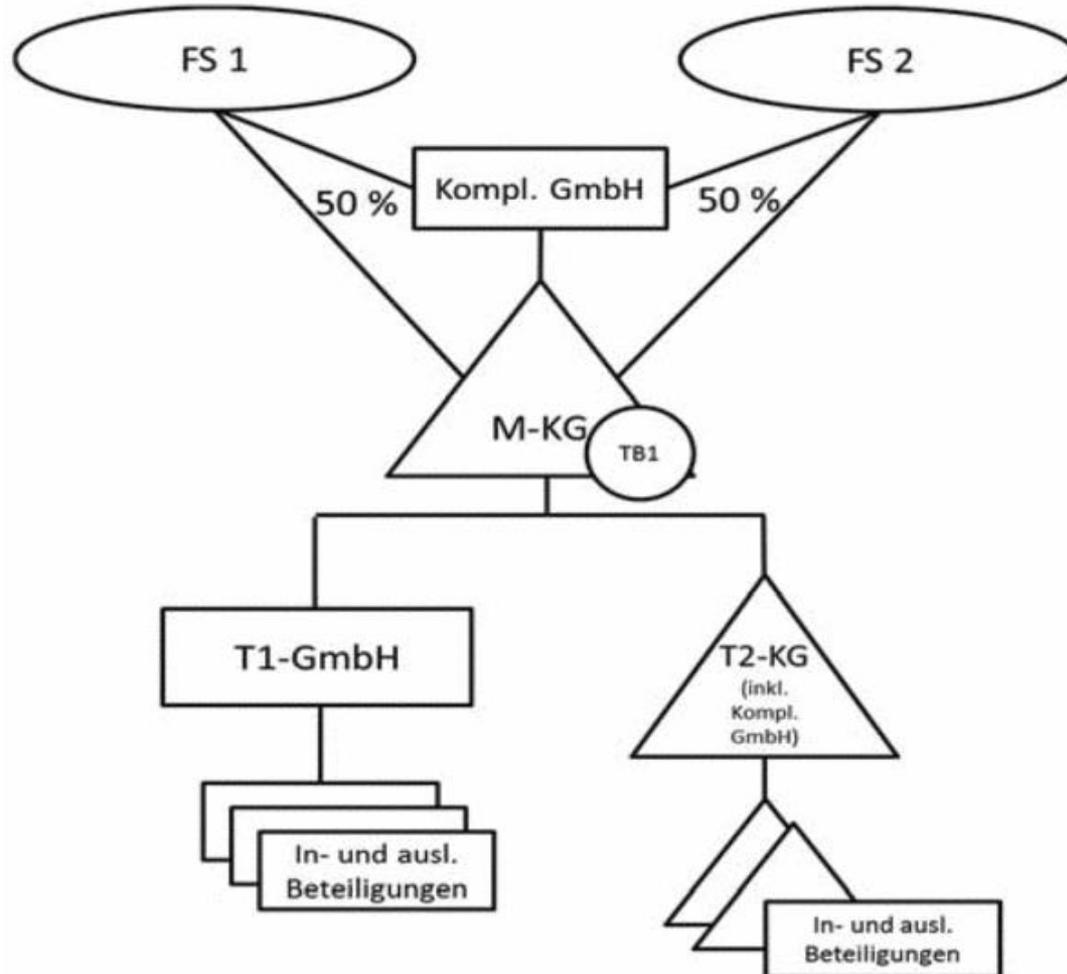
- **BFH-Rechtsprechung:** Realteilung ist steuerlicher **Eigenbegriff** ohne strikte Bindung an das Zivilrecht in Form der Beendigung und Teilung der Gesellschaft;
- **Finanzverwaltung:**
 - Betrachtung stets aus dem Blickwinkel der Beendigung der Mitunternehmerschaft mit partieller Naturalteilung (Abschnitte I und II des RTE vom 20.12. 2016); Vorgang muss „betriebsaufgabeähnlich“ sein
 - keine Anwendung der unechten Realteilung auf Einzel-WG als Sachwertabfindungsgüter

Unechte Realteilung - Folgefragen

- Das Ausscheiden aus einer Gesellschaft gegen Barabfindung ist weiter eine Anteilsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG).
- Die verbleibenden Gesellschafter haben AK auf ihre Anteile (ggf Bildung von Ergänzungsbilanzen), da sie die ideellen Anteile an der WG der Gesellschaft erwerben, die quotal auf den Ausscheidenden entfielen.
- **Neue Frage:** Kann durch das Ausscheiden gegen Mitnahme von Liquidität / Aktiendepots der Gesellschaft in ein BV eine Anteilsveräußerung vermieden werden, da eine Realteilung vorliegt?

→ bislang verlangt die Realteilung nicht, dass das mitgenommene WG stille Reserven tragen können muss

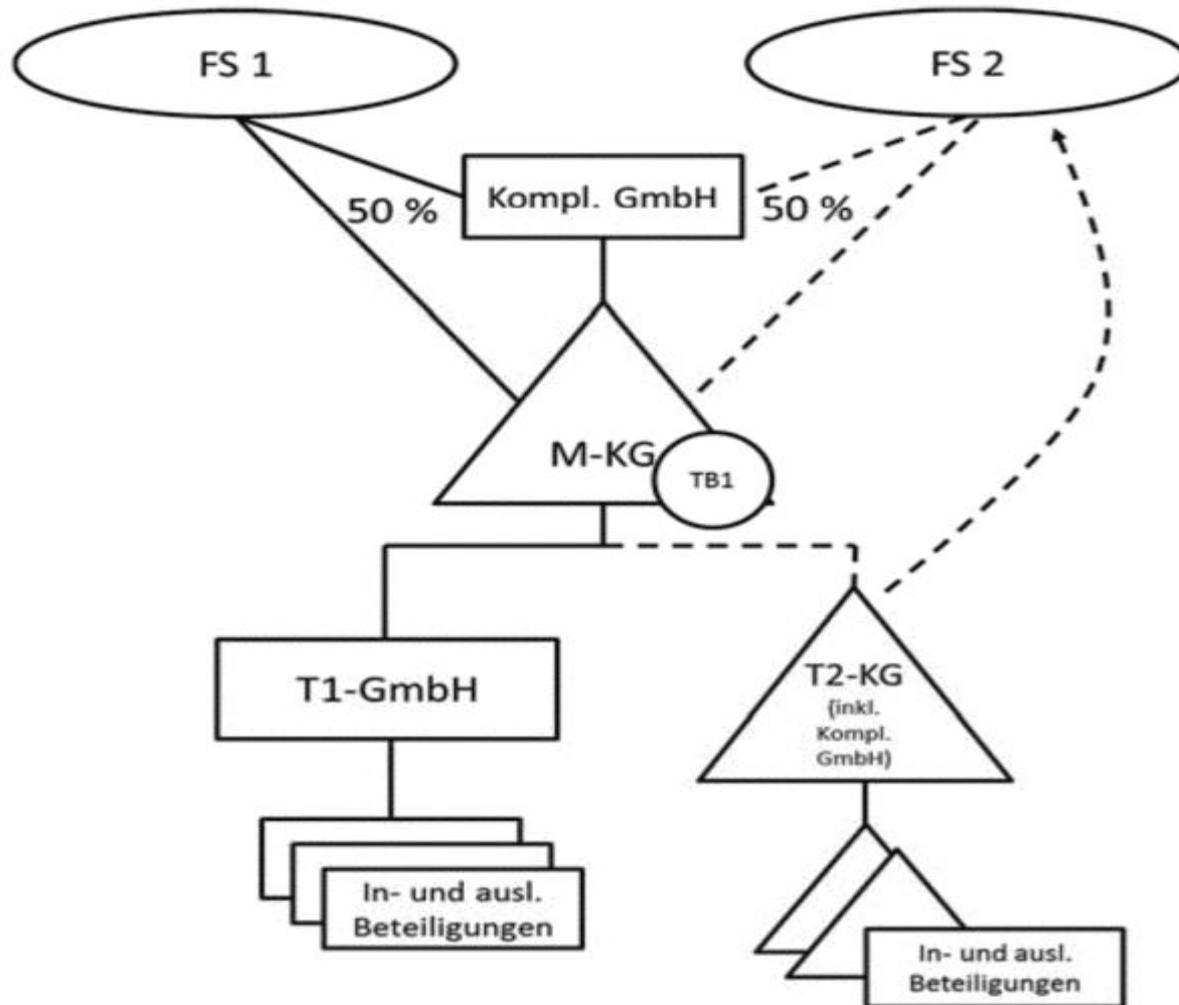
Unechte Realteilung - Folgefragen



Annahmen:

- FS 1 und FS 2 sind keine Gesellschaften, sondern jeweils mehrere einzelne Kommanditisten;
- **Kommanditisten FS 2** scheiden aus M-KG und übernehmen anteilig den Anteil an der T2-KG und Liquidität;
- **es wird kein Spitzenausgleich gezahlt** → die Kommanditisten FS 2 erhalten Liquidität aus der M-KG

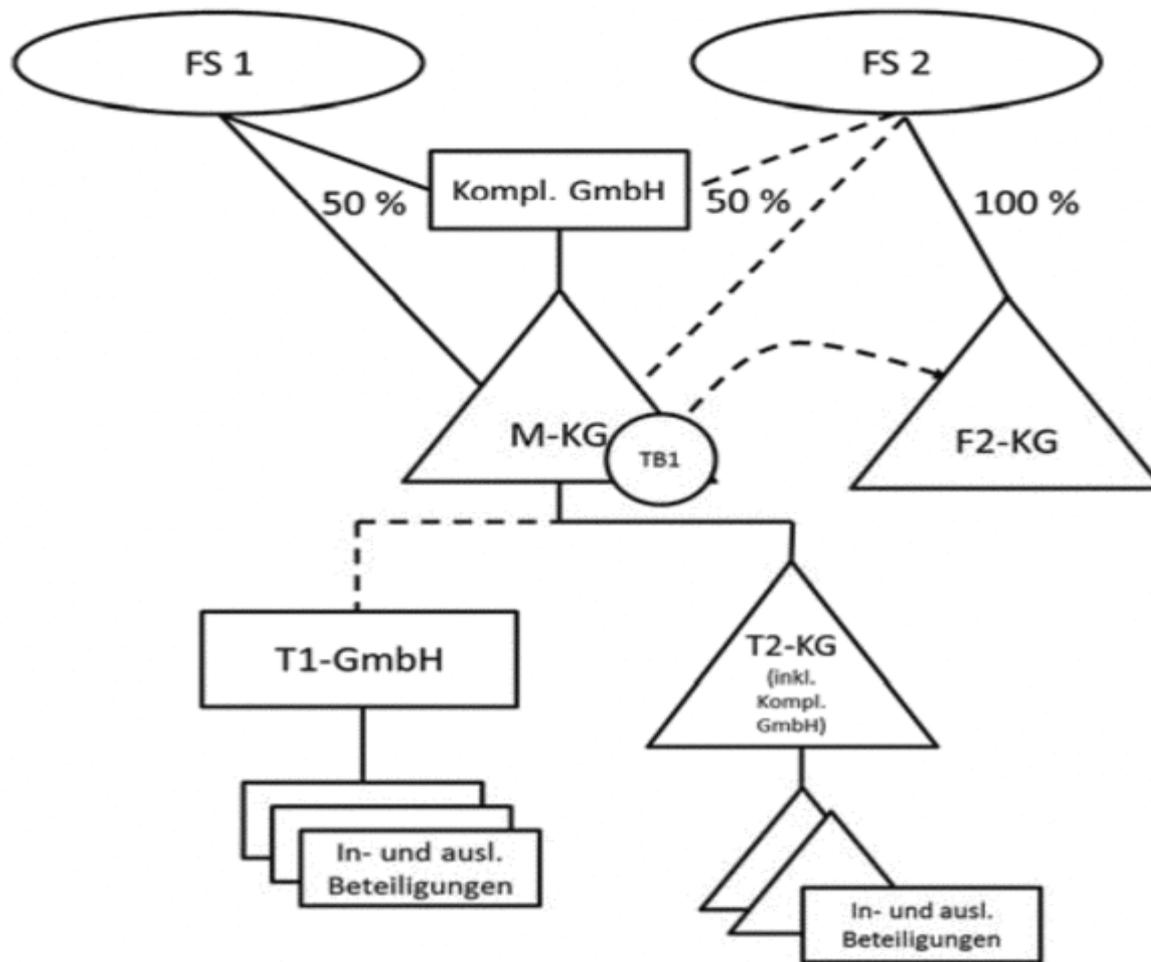
Unechte Realteilung - Folgefragen



Voraussetzungen der unechten Realteilung erfüllt?

- ☒ Ausscheiden aus fortbestehender MU;
 - ☒ MU-Anteil als Gegenstand der Ausbringung,
- **RTE**: es muss wohl jeder Kommanditist einen ganzen MU-Anteil aus der M-KG mitnehmen, hier Aufteilung des Anteils auf mehrere Empfänger
- **Rsp**: Realteilung mE ja; Erst-Recht-Schluss aus IV R 11/15

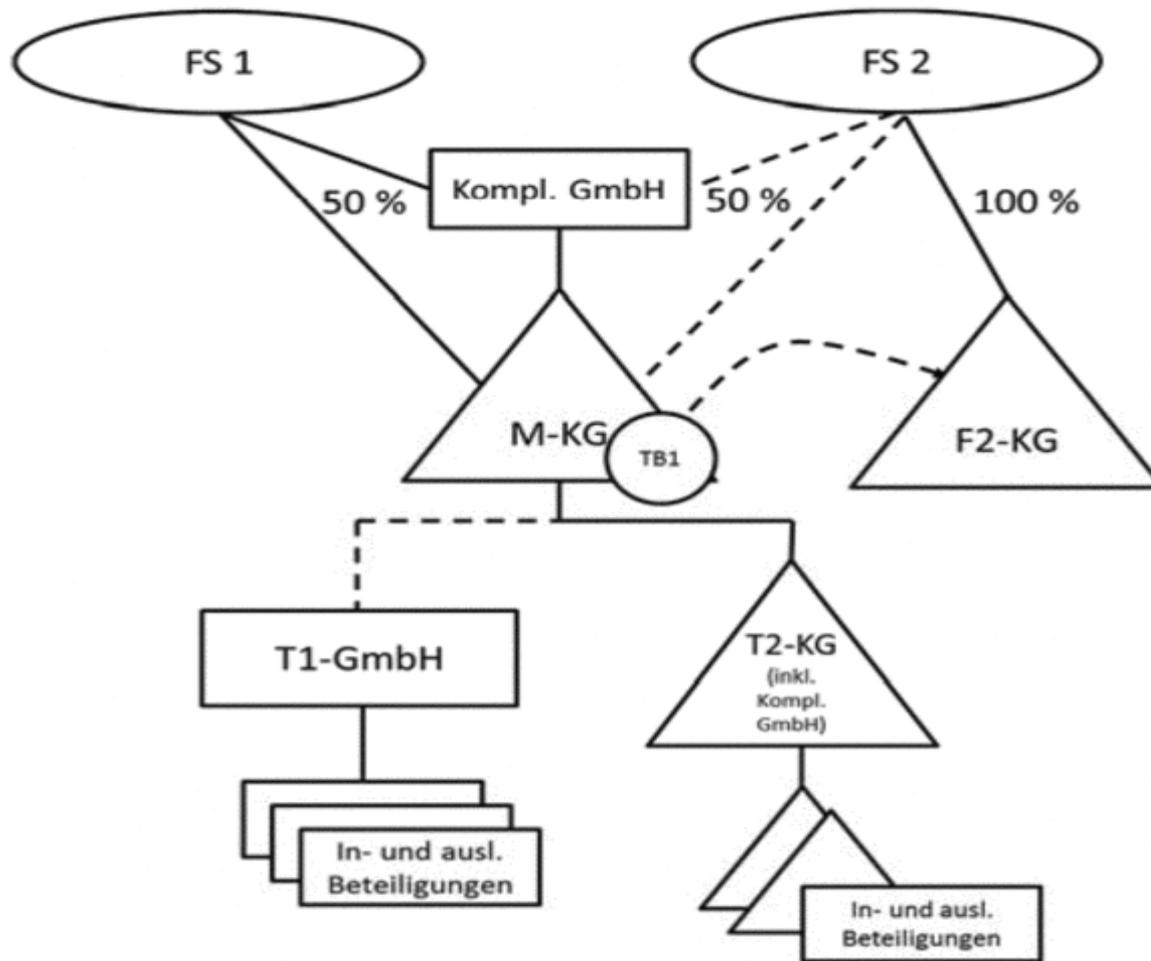
Unechte Realteilung - Folgefragen



Übertragung TB 1 und T1-Anteile auf Schwester-PG, an der die Kommanditisten FS 2 beteiligt sind (1):

- Anwendung des § 24 UmwStG? Laut Tz 20.03 des UmwStE 2011 (-) ist Einbringender allenfalls die M-KG, die aber keine GesellschaftsR in der F2-KG erhält;
- **Str ist**, ob Einbringung des TB1 und der T1 in die F2-KG durch die Kommanditisten F2 erfolgt

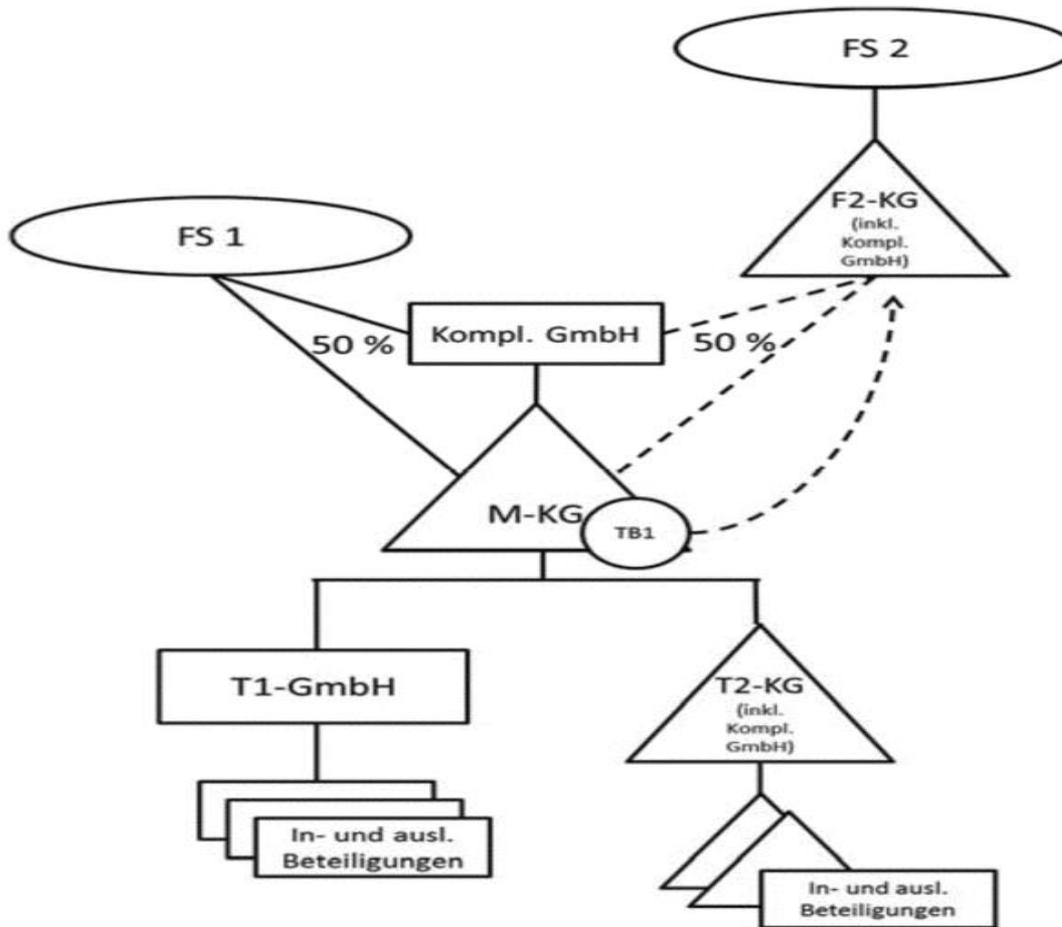
Unechte Realteilung - Folgefragen



Übertragung TB 1 und T1-Anteile auf Schwester-PG, an der die Kommanditisten FS 2 beteiligt sind (2):

- keine unechte Realteilung durch Ausscheiden der Kommanditisten FS 2, da RTE keine direkten Übertragungen zwischen zwei Gesamthandsvermögen zulässt;
- Rsp hat Frage bislang nicht geklärt;
- Gleiches Problem bei Einzel-WG

Unechte Realteilung - Folgefragen



- Kommanditisten FS 2 bringen ihre Anteile an der M-KG in FS2 – KG ein;
- FS2-KG tritt aus M-KG aus und erhält TB1
- **Rsp:** wie IV R 8/12 und IV R 11/15 – Einbringung vor Realteilung ist kein Missbrauch gemäß § 42 AO; Ausscheiden der FS2-KG ist unechte Realteilung
- **Verwaltung:** IV R 8/12 im BStBl II veröffentlicht; damit Akzeptanz der „zweistufigen unechten Realteilung“?

Echte und Unechte Realteilungen - Spitzenausgleich

- BFH und RTE definieren **bei der echten Realteilung** der Gesellschaft den Spitzenausgleich so:

„Leistung , die ein Mitunternehmer aus eigenen Mitteln einen Ausgleich an den anderen Mitunternehmer leistet, weil er etwa im Rahmen der Realteilung Wirtschaftsgüter übernommen hat, deren Verkehrswerte den Wert seines Anteils am Gesamthandsvermögen übersteigen“.

- **Klärung durch BFH v. 17.9. 2015 - III R 49/13**: freie Zuordnung von in der Realteilungsgesellschaft **vorhandener Liquidität** zur Vermeidung eines Spitzenausgleichs ist zulässig;
- **BFH – IV R 11/15**: Übertragung von WG des SBV in das Gesamthandsvermögen vor der Realteilung ist kein verdeckter Spitzenausgleich, da WG Bestandteil des Betriebs der Gesellschaft als Einkünfteerzielungssubjekt ist
- **streitig ist nach wie vor**, ob die gezielte Liquiditätsbeschaffung durch Einlagen/Darlehen möglich ist → keine Aussage im RTE dazu

Spitzenausgleich/andere Gegenleistungen

- **Offene Fragen:** Behandlung eines Spitzenausgleichs
 - **Finanzverwaltung** seit BMF v. 11.8.1994, IV B 2 – S 2242 – 32/94, BStBl I 1994, 601 (Nichtanwendungserlass):
 - Vorgang ist aufzuteilen in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil (soweit Buchwertfortführung);
 - Zahler des Spitzenausgleichs erwirbt teilweise entgeltlich [Zahlung / VKW der übernommenen WG]; Empfänger des Spitzenausgleichs veräußert teilweise;
 - **BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 und v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, BStBl. II 2016, 596:**
 - Gesellschafter, der BV unterhalb des Verkehrswerts seines Abfindungsanspruchs erhält, veräußert einen Teil seines Abfindungsanspruchs an den Gesellschafter, der BV zum Verkehrswert oberhalb seines Abfindungsanspruchs erhält;
 - Spitzenausgleich ist in voller Höhe Aufgabegewinn; das Kapitalkonto des Empfängers wird in vollem Umfang durch die Kapitalkontenanpassung und Ausbuchung des mitgenommenen BV verbraucht; Zahler des Spitzenausgleichs hat nachträgliche AK auf die erhaltenen WG.

Spitzenausgleich/andere Gegenleistungen

- **Offene Fragen:** Führen andere Gegenleistungen der Gesellschaft an den Ausscheidenden neben der Sachwertabfindung, **die kein Spitzenausgleich sind**, zur Behandlung des gesamten Vorgangs als Veräußerung des Mitunternehmeranteils?
- **BFH III R 49/13:** Anteilsveräußerung ; Veräußerungsgewinn wird erzielt (kein Aufgabegewinn)

Veräußerungsentgelt	Barwert der Rentenforderung gegen die Sozietät + Buchwerte des Teilbetriebs
	./. Veräußerungskosten
./. Buchwert	./. Kapitalkonto der Klägerin
= Veräußerungsgewinn	= Veräußerungsgewinn

- **ME:** Zusatzleistung ist sonstiges Entgelt im Rahmen der Aufgabe; Kapitalkonto wird durch Kapitalkontenanpassung iRd Realteilung verbraucht; keine Minderung des Aufgabegewinns durch „Rest“ des Kapitalkontos; keine Tarifbegünstigung

***Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit !***