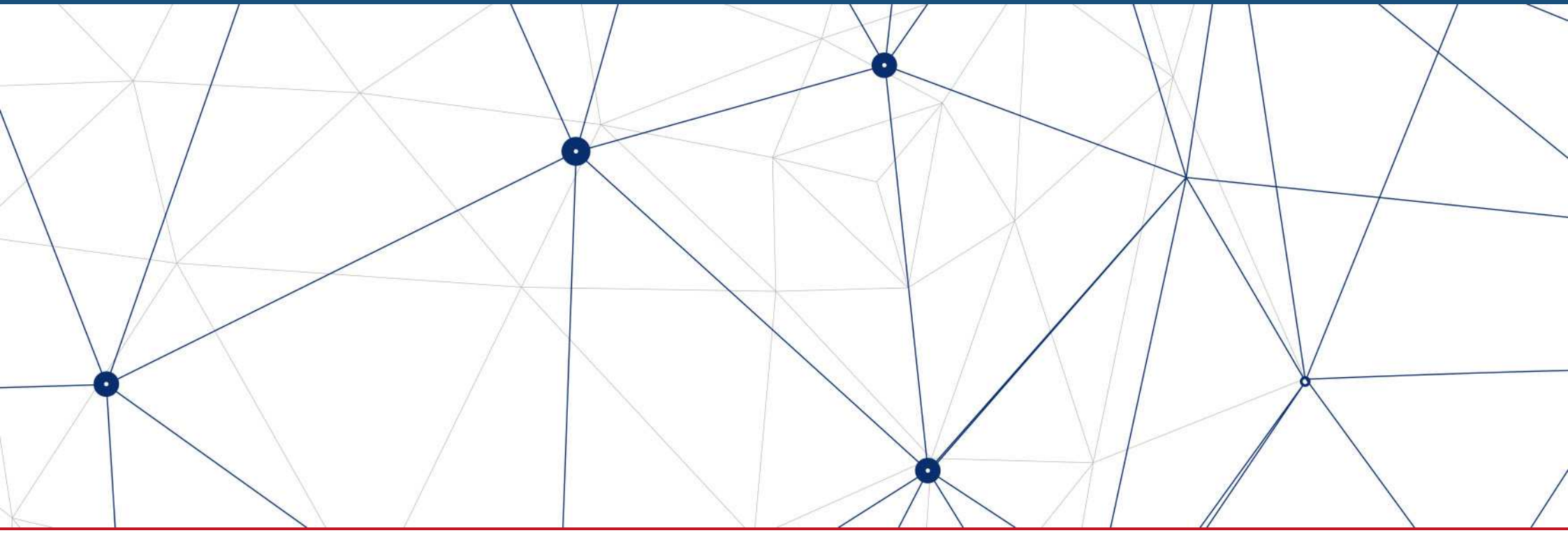


# AUSSCHEIDEN AUS EINER FORTBESTEHENDEN MITUNTERNEHMERSCHAFT GEGEN SACHWERTABFINDUNG DURCH REALTEILUNG

Friedrich Graf von Kanitz WP/RA/StB / RD Dr. Peter Heinemann

69. Düsseldorfer Steuerfachtagung 26.02.2018



# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## AGENDA

---

- 1. Begriff der Realteilung**
- 2. Rechtslage bis zum 31.12.1998**
- 3. Rechtslage ab 1999**
- 4. Rechtslage ab 2015**
  - 4.1 BFH v. 17.9.2015 („Sozietätsfall“)
  - 4.2 BFH v. 16.3.2017 („Spielautomatenfall“)
  - 4.3 BGH v. 30.3.2017 („Übertragungs-Ausscheidens-Fall“)
- 5. Fazit und Ausblick**



# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 1. BEGRIFF DER REALTEILUNG

- „Realteilung“ ist ein originär **steuerrechtlicher Begriff** - gesetzlich nicht näher definiert – i.W. von Rechtsprechung *praeter legem* entwickelt
- **Zivilrecht** kennt hinsichtlich der Abwicklung einer Gesellschaft „in Ermangelung einer anderen Vereinbarung“ die **Teilung in Natur** (§ 731 Abs. 2 BGB iVm § 752 BGB)
- „Naturalteilung“ ist eine mögliche Form einer „**anderen Art der Auseinandersetzung**“ iSd **§ 145 HGB**
  - Sie führt stets zur **Vollbeendigung** der Gesellschaft
  - Keine Naturalteilung: Ausscheiden aus fortbestehender Gesellschaft (Abfindung gemäß § 738 BGB)

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 1. BEGRIFF DER REALTEILUNG

- Frühere Rechtsprechung leitete „Realteilung“ aus zivilrechtlicher Naturalteilung ab – auf Auflösung der Gesellschaft bezogen
- Nach BFH „Realteilung“ nunmehr **autonom steuerrechtlich** auszulegen – Aufgabe des zivilrechtlichen Bezugs
- Auflösung der Mitunternehmerschaft nicht erforderlich
- Realteilung = **Sonderfall der Betriebsaufgabe**
- **Zweck: Erleichterung wirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen**
- Steuerneutralität setzt voraus, dass **Besteuerung der stillen Reserven gesichert** ist
- Steuerliche Privilegierung **personenbezogen**: es reicht aus, wenn mindestens ein Realteiler ihm zugewiesene WG in ein BV überträgt

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 2. RECHTSLAGE BIS ZUM 31.12.1998

### Wahlrecht zwischen Gewinnrealisierung und Buchwertfortführung

- Rechtsprechung sieht in Realteilung Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG a.F.
- **Keine Pflicht zur Buchwertfortführung**
- Es entsteht grds. ein steuerpflichtiger Aufgabegewinn – aber:
- Analog (reziproke) Anwendung der Grundsätze des **§ 24 UmwStG**: **wahlweise** Versteuerung der stillen Reserven oder Fortführung der Buchwerte
- Wahlrecht umfasst **Teilbetriebe, MU-Anteile oder Einzel-WG**
- Bei Diskrepanzen zwischen dem Stand der Kapitalkonten und den zugeordneten Werten: **Kapitalkontenanpassungsmethode**



# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 3. RECHTSLAGE AB 1999 (1)

Erstmalige Kodifizierung der Realteilung in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG durch **StEntlG 1999/2000/2002** (Geltung ab 1.1.1999)

- Wegfall der bisherigen Wahlrechtslösung
- Realteilung = steuerpflichtige **Aufgabe eines MU-Anteils**
- Aber: **zwingende Buchwertfortführung** für übertragene Teilbetriebe und MU-Anteile durch ausdrücklichen **Verweis auf § 6 Abs. 3 EStG**
- Sachwertabfindung mit **Einzel-WG** führt zu Veräußerungsgewinn und unterliegt **§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG** (BegrEntw: „*Mit der gesetzlichen Änderung wird auch die Realteilung einer Mitunternehmerschaft als **steuerpflichtige Aufgabe eines MU-Anteils** behandelt, sofern der bisherige Gesellschafter bei der Auseinandersetzung lediglich **einzelne WG** erhalten.*“)

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 3. RECHTSLAGE AB 1999 (2)

### Einfügung der neuen Sätze 2 bis 4 in § 16 Abs. 3 EStG durch **UntStFG v. 20.12.2001**

- Vorschrift erhält die derzeit geltende Fassung
- Pflicht zur Buchwertfortführung nunmehr in § 16 Abs. 3 EStG selbst geregelt (Bindung der Realteiler an die bisherigen Buchwerte)
- Tatbestand um **Einzel-WG** erweitert (*“... soll Realteilung ...auch bei Zuteilung von einzelnen WG wieder steuerneutral möglich sein, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt und nicht nur eine nachfolgende Veräußerung oder Entnahme vorbereitet wird...”*)
- Einführung einer **Behaltensfrist** (§ 16 Abs. 3 Satz 3 HGB)



# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

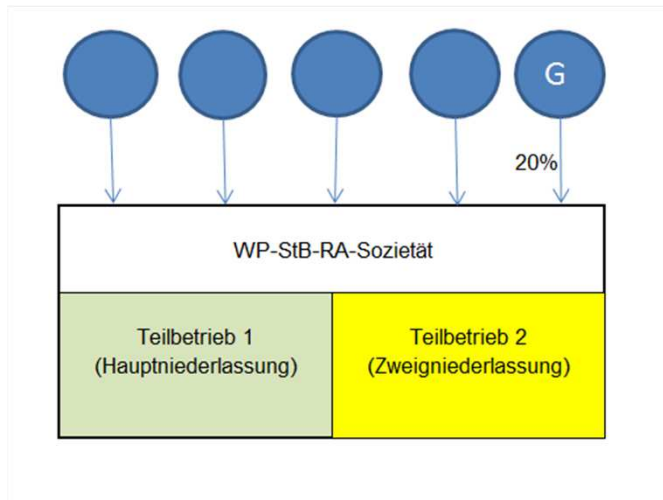
## 3. RECHTSLAGE AB 1999 (3)

### Nicht geklärt blieb zunächst, ob Realteilung Auflösung der Mitunternehmerschaft voraussetzt

- **BFH v. 11.4.2013 - III R 32/12** (DStR 2013, 1830) setzt „*Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern*“ voraus
- **Realteilungserlass v. 28.2.2006** (DStR 2006, 426): „*Tatbestand der Betriebsaufgabe*“
- So auch wesentliche Teile des seinerzeitigen Schrifttums
- Aber: Begründung zum Entwurf des **StEntlG 1999/2000/2002**: „.... oder die **Mitunternehmerschaft zwar bestehen bleibt**, jedoch Teile des Betriebsvermögens dem ausscheidenden Gesellschafter überlassen werden“

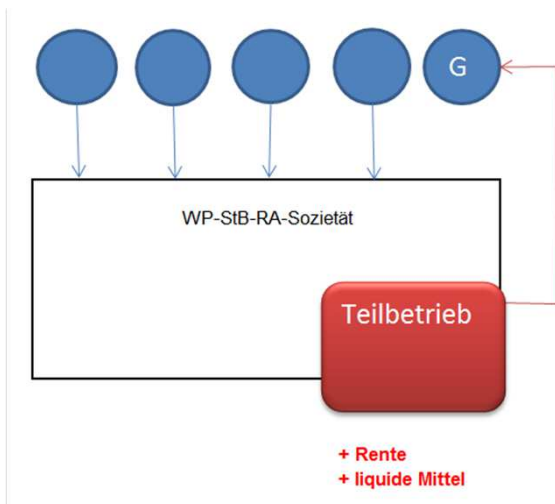
# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.1 „SOZIETÄTSFALL“ – BGH V. 17.9.2015 – III R 49/13 (1)



Die in der Zweigniederlassung tätige Gesellschafterin G ist zunächst zu 20 % an der Sozietät beteiligt.

Sie scheidet vereinbarungsgemäß gegen Übernahme der bisherigen Zweigniederlassung (=Teilbetrieb), Gewährung einer Rente bis zum 65. Lebensjahr sowie liquider Mittel von 310 T€ aus der Sozietät aus.



# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.1 „SOZIETÄTSFALL“ – BGH V. 17.9.2015 – III R 49/13 (2)

### Wesentliche Aussagen des BFH

- Ausscheiden der G = Veräußerung eines MU-Anteils (§§ 18 Abs. 3 Satz 2, 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)
- Übereignung der Zweigniederlassung auch bei **fortbestehender** Sozietät = steuerneutrale Realteilung: Aufgabe des bisher zivilrechtlich geprägten Realteilungsbegriffs
- Autonom steuerrechtliche Auslegung i.R.d. Systematik des § 16 EStG
- Realteilung = Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 **Satz 1** EStG einschl. sämtlicher Aufgabebetstände: also auch **Aufgabe eines MU** (statt Veräußerung) - Bezugnahme auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG
- Zuordnung erheblicher liquider Mittel ≠ Veräußerungserlös
- Gewinnrealisierung beschränkt auf Rentenanspruch

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.1 „SOZIETÄTSFALL“ – BGH V. 17.9.2015 – III R 49/13 (3)

### Wesentliche Aussagen des BFH

- Telos des § 16 Abs. 3 EStG: **Erleichterung wirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen**
- Anwendung des § 16 Abs. 3 EStG beansprucht **Vorrang** gegenüber Analogie zu § 24 UmwStG oder erweiterter Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG
- Sinnvolle Folge: § 16 Abs. 3 HGB erlaubt **Übergang von Verbindlichkeiten**

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

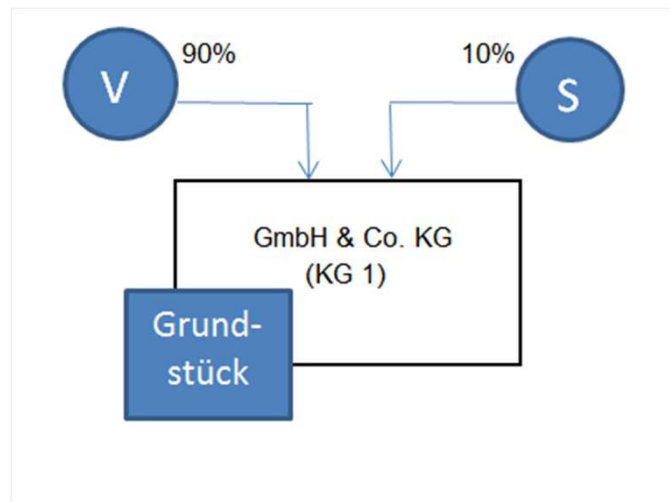
## 4.1 „SOZIETÄTSFALL“ – BGH V. 17.9.2015 – III R 49/13 (4)

### Bisherige Reaktion der Finanzverwaltung

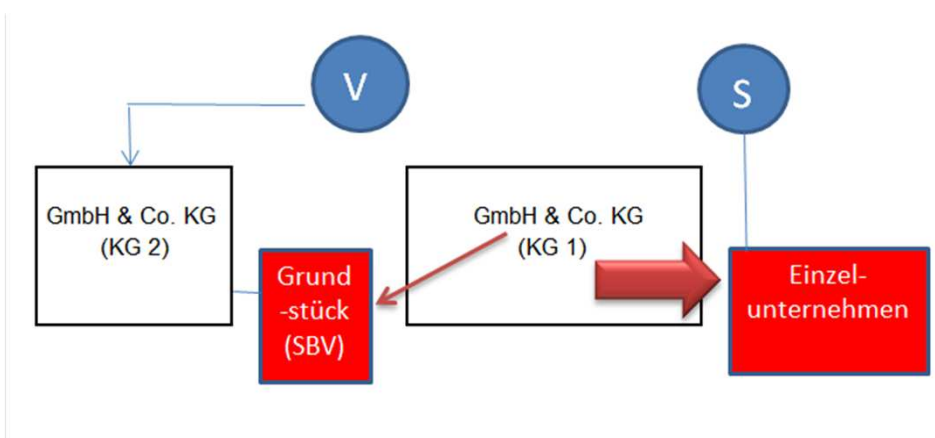
- Veröffentlichung der Entscheidung im **BStBl. II 2017, 37**
- Partielle Berücksichtigung im neu gefassten **Realteilungserlass v. 20.12.2016:**
  - Begünstigte Realteilung auch im Fall der Fortführung der Mitunternehmerschaft (ggf. nunmehr als Einzelunternehmen)
  - Jedoch beschränkt auf Fälle der Mitnahme „*jeweils eines Teilbetriebs*“
- Finanzverwaltung verlangt unverändert **Übergang von Sachgesamtheiten**
- Bei Übergang von **Einzel-WG** bleibt § 6 Abs. 5 EStG vorrangig

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.2 „SPIELAUTOMATENFALL“ – BGH V. 16.3.2017 – IV R 31/14 (1)



V und S betreiben im Rahmen der KG 1 die Aufstellung und den Betrieb von Spielautomaten. Die Gesellschaft bilanziert ein (zumindest ursprünglich) im Eigentum des V stehendes Grundstück.

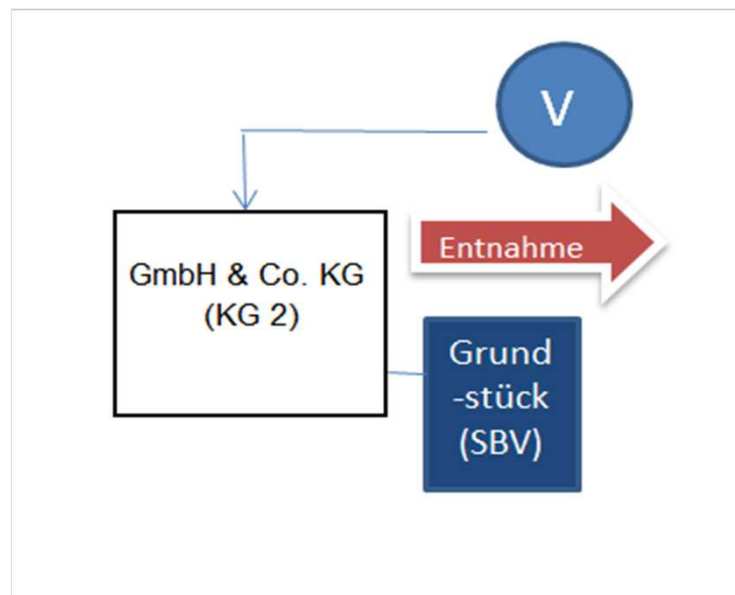


Die KG 1 wird 2005 **aufgelöst**: V übernimmt einzelne WG, i.W. das Grundstück, das – zunächst - die **KG 2** nunmehr in seinem SBV führt. S führt das verbliebene BV der KG 1 als **Einzelunternehmen** fort.



# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.2 „SPIELAUTOMATENFALL“ – BGH V. 16.3.2017 – IV R 31/14 (2)



Sachverhaltsergänzung:

V entnimmt 2010 Grundstück aus SBV

- Gehörte das Grundstück zum Zeitpunkt der Realteilung zum **Gesamthandsvermögen** der KG 1, könnte Sperrfristverletzung nach **§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG** vorliegen > Aufgabegewinn auf Ebene der **Gesellschafter**.
- War es hingegen **SBV** und wurde es in ein anderes SBV überführt, findet stattdessen **§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG** auf Ebene des **V** Anwendung

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.2 „SPIELAUTOMATENFALL“ – BGH V. 16.3.2017 – IV R 31/14 (3)

### Wesentliche Aussagen des BFH

- Unterscheidung zwischen
  - Auflösung der Mitunternehmerschaft („echte Realteilung“) > **Betriebsaufgabe der Gesellschaft** und
  - Ausscheiden aus fortbestehender Mitunternehmerschaft („unechte Realteilung“) > **Aufgabe eines MU-Anteils**
- Bei echter Realteilung muss bisheriger Gewerbebetrieb als Steuersubjekt weggefallen sein
- Realteilungsprivileg **personenbezogen**: ausreichend, wenn mind. ein Realteiler Teilbetrieb, MU-Anteil oder Einzel-WG in eigenes BV übernimmt
- § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG umfasst nur **Übertragung** von WG

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

4.2 „SPIELAUTOMATENFALL“ – BGH V. 16.3.2017 – IV R 31/14 (4)

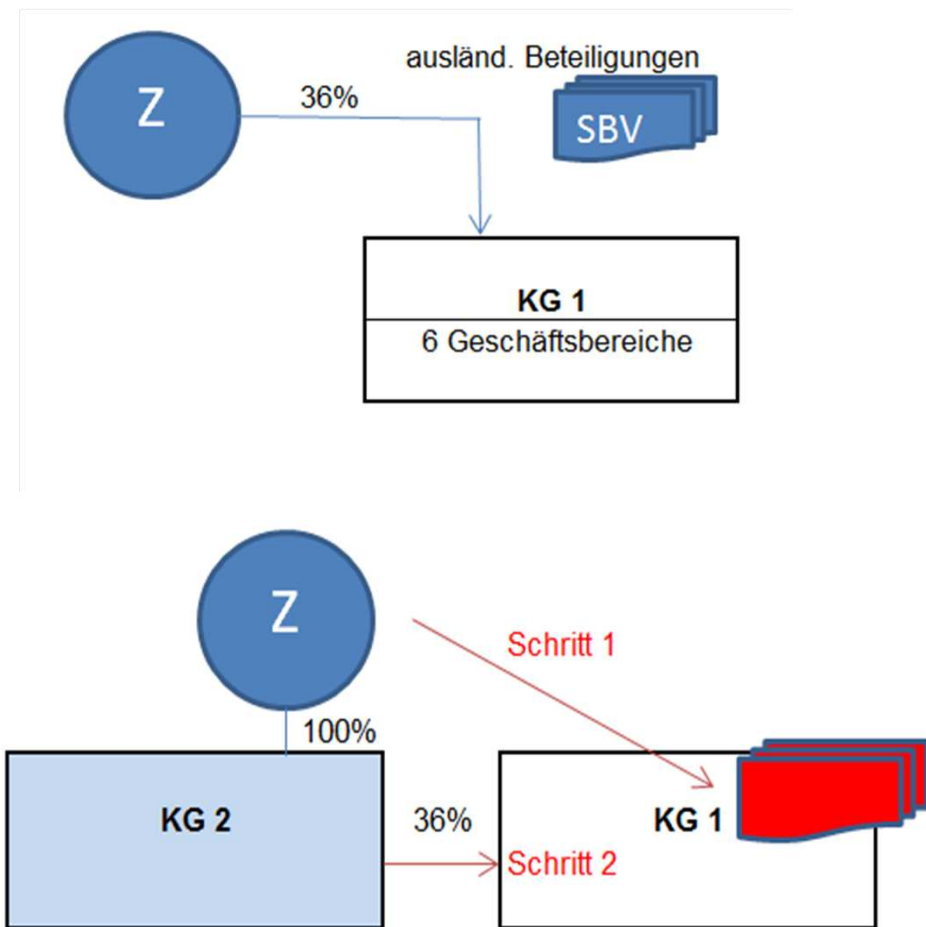
---

## Bisherige Reaktion der Finanzverwaltung

- Entscheidung bisher nicht im BStBl. veröffentlicht
- Weitere Reaktion bleibt abzuwarten

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.3 „ÜBERTRAGUNGS-AUSTRITTS-FALL“ – BGH V. 30.3.2017 – IV R 11/15 (1)



Z hält einen Kommanditanteil von 36 % an der KG 1 und im SBV ausländische Beteiligungen.

Z trifft mit seinen Mitgesellchaftern eine Vereinbarung, die einen mehraktigen Trennungsvorgang festlegt:

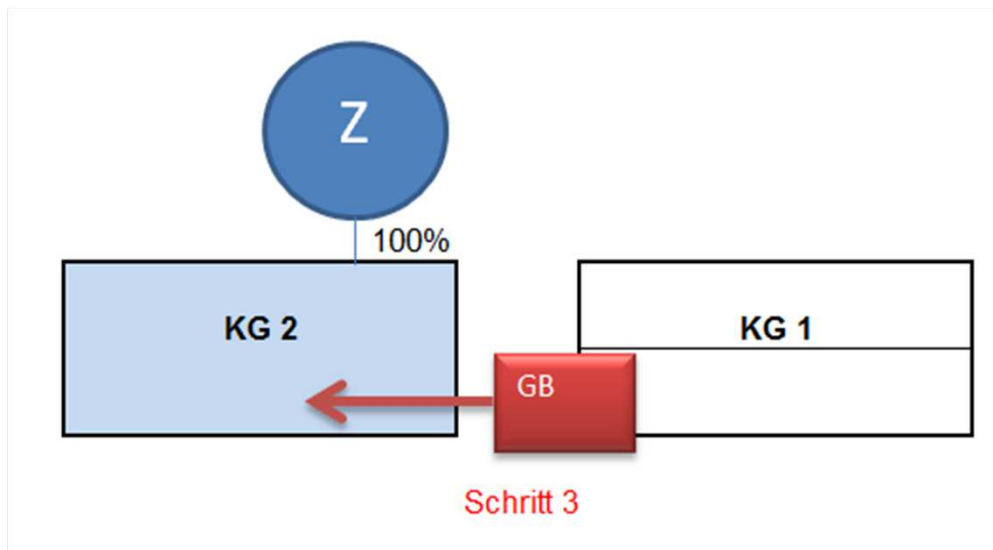
Schritt 1: Einbuchung des bisherigen SBV in die KG 1

Schritt 2: Einbringung des Kommanditanteils des Z in die KG 2:

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.3 „ÜBERTRAGUNGS-AUSTRITTS-FALL“ – BGH V. 30.3.2017 – IV R 11/15 (2)

Umbuchung von Kapital- und Darlehenskonto des Z auf KG 2



Schritt 3: Die KG 2 erklärt ihren Austritt aus der KG 1 scheidet daher als Gesellschafterin gegen Übernahme eines Geschäftsbereichs (Sachgesamtheit ohne Teilbetriebsqualität!) aus. Die KG 2 führt die Buchwerte der übernommenen WG fort.

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.3 „ÜBERTRAGUNGS-AUSTRITTS-FALL“ – BGH V. 30.3.2017 – IV R 11/15 (3)

### Wesentliche Aussagen des BFH

- Geplantes mehraktiges Vorgehen unschädlich:
  - Keine Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung
  - Kein Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO
  - Kein dem Normzweck des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG widersprechendes Ergebnis
- Anknüpfung an **BFH v. 16.12.2015 - IV R 8/12** (DStR 2016, 385):  
*„Vorherige Einbringung der Anteile an einer MU in eine andere PersGes steht einer Realteilung mit BW-Fortführung nicht entgegen, wenn an der anderen PersGes vermögensmäßig nur Personen beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft beteiligt waren“* (Leitsatz)



# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.3 „ÜBERTRAGUNGS-AUSTRITTS-FALL“ – BGH V. 30.3.2017 – IV R 11/15 (4)

### Wesentliche Aussagen des BFH

- Übergang einer **Sachgesamtheit ohne Teilbetriebsqualität** steht Anwendbarkeit der Realteilungsgrundsätze nicht entgegen
- Übertragung der Kommanditanteile auf die KG 2 hat nicht zu einem Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geführt
- Klärung einer wesentlichen bisher offenen Frage

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 4.3 „ÜBERTRAGUNGS-AUSTRITTS-FALL“ – BGH V. 30.3.2017 – IV R 11/15 (5)

---

### **Bisherige Reaktion der Finanzverwaltung**

- Entscheidung bisher nicht im BStBl. Veröffentlicht
- Weitere Reaktion bleibt abzuwarten

# AUSSCHEIDEN GEGEN SACHWERTABFINDUNG

## 5. FAZIT UND AUSBLICK

- Rechtsprechung hat Realteilungsgrundsätze zu einem umfassenden Institut der Umstrukturierung fortentwickelt
- Die Entscheidungen aus 2017 für Finanzveraltung derzeit noch nicht allgemein anwendbar
- Offene Frage bleiben – z.B.
  - Zuordnung ausschließlich liquider Mittel an Realteiler zulässig?
  - Auch für zuvor erfolgte Darlehensaufnahmen oder Einlagen?
  - Freie Zuordnung bereits vorhandener Verbindlichkeiten im Rahmen der Realteilung zulässig?
  - Realteilung auch in Form „Upstream“-Abspaltung möglich?

**Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!**