

69. Düsseldorfer Steuerfachtagung

26. Februar 2018

Ausscheiden aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung durch Realteilung

(Referent: Friedrich Graf von Kanitz, WP/StB/RA)

(Kommentator: RD Dr. Peter Heinemann)

*Und der König sprach: "Holet mir ein Schwert her!"
Und da das Schwert vor den König gebracht ward,
sprach der König: "Teilt das lebendige Kind in zwei
Teile und gebt dieser die Hälfte und jener die Hälfte."*

(1 Könige 3, 24/25)

1. Begriff der Realteilung

Der originär steuerrechtliche Begriff der „Realteilung“ wurde ursprünglich von der Rechtsprechung entwickelt. Er wird in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG inhaltlich vorausgesetzt und ist gesetzlich nicht näher definiert. Sein Anwendungsbereich wird nach geltender Gesetzeslage lediglich insoweit bestimmt, als Gegenstände des Teilungsvorgangs „Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelnen Wirtschaftsgüter sein“ können. Im Anwendungsbereich des Realteilungsbegriffs ist Buchwertfortführung zwingend, „sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.“

Im **Zivilrecht** ist der Begriff der Realteilung nicht gebräuchlich, geschweige denn definiert. Das BGB enthält indessen in den §§ 730ff. Vorschriften über die Abwicklung des Gesellschaftsvermögens. Es verzichtet auf eine vollständige Liquidation des Gesellschaftsvermögens und ordnet für die Verteilung des Überschusses (§ 734 BGB) „in Ermangelung einer anderen Vereinbarung“ grundsätzlich die **Teilung in Natur** an (§ 731 Satz 2 BGB iVm § 752 BGB). Der für OHG und KG geltende **§ 145 HGB** knüpft hieran an, soweit dort - neben der Auflösung der Gesellschaft durch Liquidation oder im Rahmen eines Insolvenzverfahrens – in einer mehrdeutigen Formulierung von „einer **anderen Art der Auseinandersetzung** von den Gesellschaftern“ die Rede ist.

Die „Andersartigkeit“ der Auseinandersetzung iSd § 145 HGB liegt darin, dass statt einer Versilberung des Gesellschaftsvermögens und der anschließenden Verteilung des dabei erzielten Erlöses unter den Gesellschaftern eine Übertragung von Teilen des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter in Form der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge vorgenommen wird. Hierzu zählen nämlich nach der Literatur entweder Fälle der Auseinandersetzung ohne Liquidation (z.B. durch Anteilsvereinigung) oder der Liquidation ohne Versilberung des Unternehmensvermögens (z.B. durch Un-

ternehmensübernahme).¹ Allen denkbaren Gestaltungen, zu denen u.a. auch die Naturalteilung zählt, ist dabei gemeinsam, dass sie nicht notwendig zur vollständigen Abwicklung der Unternehmenstätigkeit, stets aber zivilrechtlich zur **Vollbeendigung der Gesellschaft** führen.

Im vorliegenden Kontext interessiert allein die zivilrechtliche **Naturalteilung**. Hierbei handelt es sich nach dem Gesagten um eine atypische Verteilung des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter ohne Vermögensversilberung und Auskehrung von Liquidationsquoten.² Sie führt zur vollständigen Beendigung der Personengesellschaft, indem sämtliches aktives und passives Vermögen auf die Gesellschafter verteilt wird.³ Nach der Naturalteilung existiert die Gesellschaft als Zivilrechtsobjekt nicht mehr.⁴ Von ihr zivilrechtlich abzugrenzen ist der Fall, dass ein Gesellschafter gegen Abfindung aus einer Personengesellschaft ausscheidet und diese von den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt wird. Hierbei handelt es sich mangels Auflösung der Gesellschaft begrifflich *nicht* um einen Fall der Naturalteilung;⁵ der Ausscheidende ist hinsichtlich seiner Abfindung wirtschaftlich so zu stellen ist, wie er im Fall der Liquidation der Gesellschaft stünde (§ 738 Abs. 1 Satz 2 BGB).

Die zunächst *praeter legem* entwickelte steuerliche Realteilung war lange Zeit maßgeblich vom zivilrechtlichen Begriff der Naturalteilung geprägt. Das Verständnis dieses Instituts hat sich jedoch in jüngerer Zeit hiervon gelöst. Im Steuerrecht wird die Realteilung dabei als ein **Sonderfall der Betriebsaufgabe** angesehen,⁶ der ursprünglich als umgekehrter Fall einer Einbringung iSd § 24 UmwStG qualifiziert wurde.⁷ Aufgrund ihres Wesens als Betriebsaufgabe müsste die Realteilung grundsätzlich zu einer (tarifbegünstigten) Gewinnrealisierung führen. Diese Rechtsfolge wird jedoch unter den Voraussetzungen des geltenden **§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG** vermieden, der

¹ MüKoHGB/Schmidt HGB⁴ § 145 Rn. 31 ff.

² MüKoHGB/Schmidt HGB § 145 Rn. 40.

³ Steiner/Ullmann, DStR 2017, 912.

⁴ Blümich/Schallmoser EStG § 16 Rn. 390.

⁵ Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Anh. 5 Rn. 113.

⁶ Vgl. BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 38, BStBl. II 2017, 37, DStR 2016, 377 ff.; Blümich/Schallmoser EStG § 16 Rn. 390

⁷ Vgl. BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385, DStR 1992, 643.

nach der neueren Rechtsprechung des BFH dazu dienen soll, wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen von Personengesellschaften zu erleichtern, ohne dass diese nach Auffassung der Rechtsprechung stets mit der Auflösung der Mitunternehmerschaft verbunden sein müssen.⁸ Diese Maßnahmen bleiben indessen nur dann steuerneutral, wenn und soweit die von den Realteilern übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Bestandteil *eines* steuerlichen Betriebsvermögens bleiben. Zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer muss daher die ihm bei der Aufteilung zugewiesenen Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführen.⁹

Vorstehende Rechtslage ist indessen das Ergebnis einer längeren Rechtsentwicklung, die nachfolgend in ihren wesentlichen Elementen rekapituliert werden soll.

2. Rechtslage bis zum 31.12.1998

Bis zum Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 war die Realteilung gesetzlich nicht geregelt. Die Rechtsprechung sah in ihr eine Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG a.F., die grundsätzlich einen Aufgabegewinn in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen Buchwert und gemeinem Wert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens auslöst. Eine Pflicht zur Buchwertfortführung bestand nicht. Die seinerzeitige Rechtsprechung hatte den Gesellschaftern in solchen Fällen vielmehr ein **Wahlrecht zwischen Gewinnrealisierung und Buchwertfortführung** eingeräumt,¹⁰ das bei Aufstellung der steuerrechtlichen Schlussbilanz der Gesellschafter auszuüben war. Dieses Wahlrecht wurde auf dem Wege einer reziprok-analogen Anwendung der Grundsätze des § 24 UmwStG abgeleitet. Die Gesellschafter konnten danach entweder einen Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3 EStG a.F. versteuern und durften dann in ihren Bilanzen den Teilwert der ihnen zugeteilten Wirtschaftsgüter ansetzen oder aber auch den Buchwert dieser Wirtschaftsgüter in ihren Bilanzen fortführen. Das Wahlrecht wurde unabhängig davon gewährt, ob **Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder lediglich Einzelwirtschaftsgüter** übernom-

⁸ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 38, BStBl. II 2017, 37, DStR 2016, 377 ff.

⁹ Vgl. BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, Tz. 28, DStR 2017, 1381 ff.; BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 30 ff., BStBl. II 2017, 37, DStR 2016, 377 ff.

¹⁰ Vgl. BFH v. 19.01.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456..

men wurden. Die Ausübung des Wahlrechts war jedoch in mehrfacher Beziehung von den Vereinbarungen der Gesellschafter über die Auseinandersetzung in Form der Realteilung abhängig. Sofern in den teilungshalber den einzelnen Mitunternehmern zugeordneten Wirtschaftsgütern unterschiedlich hohe stille Reserven bestanden mit der Folge, dass zwischen dem Stand der Kapitalkonten der Gesellschafter und den ihnen zugeteilten Werten eine Diskrepanz bestand, kam die **Kapitalkontenanpassungsmethode** zur Anwendung.

3. Rechtslage ab 1999

Einen ersten Wendepunkt in der Entwicklung des Instituts der Realteilung stellte der durch das **StEntlG 1999/2000/2002** vom 24.3.1999 in § 16 Abs. 3 EStG neu eingefügte Satz 2 dar, der erstmals eine Kodifizierung der Realteilung vorsah, die auf nach dem 31.12.1998 durchgeführte Maßnahmen Anwendung fand. Durch diese Neuregelung wurde der bisherigen Rechtsprechung die Grundlage entzogen. Die Realteilung wurde nunmehr als steuerpflichtige **Aufgabe eines Mitunternehmeranteils** behandelt, die einem Veräußerungsvorgang gleichgestellt wurde. Soweit die Realteilung die **Übertragung eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils** zum Gegenstand hatte, war die Buchwertfortführung nunmehr in **entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG** zwingend. In den Fällen der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, die nicht mehr Gegenstand einer steuerneutralen Realteilung waren, konnte die Sachwertabfindung hingegen lediglich bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral erfolgen.¹¹

Durch das **Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG)**¹² vom 20. 12. 2001 wurden die Realteilungsvorschriften indessen geändert und in ihre noch heute gültige Fassung gebracht. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG der bisherigen Fassung wurde durch die jetzigen Sätze 2 bis 4 ersetzt. Die zuvor bei Realteilungen mit Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen lediglich im Wege des Verweises auf § 6 Abs. 3 EStG

¹¹ Vgl. BT-Drucks. 14/23, 178: „Mit der gesetzlichen Änderung wird auch die Realteilung einer Mitunternehmerschaft als **steuerpflichtige Aufgabe eines Mitunternehmeranteils** behandelt, sofern der bisherige Gesellschafter bei der Auseinandersetzung lediglich **einzelne Wirtschaftsgüter** erhalten.“

¹² BGBl I 2001, 3858.

angeordnete Buchwertfortführung wurde nunmehr im Tatbestand des neu gefassten § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG selbst angeordnet. Außerdem wurde die Realteilung unter den dort genannten Voraussetzungen auch bei der Übertragung von **Einzelwirtschaftsgütern** in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer wieder zugelassen.¹³ Bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft waren auch insoweit zwingend die Buchwerte anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt war. An diese Werte wurden die übernehmenden Realteiler gebunden. Durch die zusätzliche Einführung einer **Behaltensfrist** sollte außerdem „vermieden werden, dass eine Realteilung der Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme dient.“¹⁴

Offen blieb indessen, ob eine Realteilung stets eine Betriebsaufgabe der Mitunternehmer voraussetzt oder auch den Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung aus einer ansonsten fortbestehenden Mitunternehmerschaft umfassen kann. Noch in seinem Urteil v. 11.4.2013¹⁵ definierte der BFH die steuerliche Realteilung folglich als

„... die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern ..., bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt...“.

Die Auffassung, wonach die **Auflösung der bisherigen Mitunternehmerschaft** eine zwingende Voraussetzung der Realteilung darstellt, wurde sowohl von der Finanzverwaltung¹⁶

*„Die Realteilung i. S. des § ESTG § 16 Abs. ESTG § 16 Absatz 3 Sätze 2 und 3 EStG ist durch den auf der Ebene der Mitunternehmerschaft verwirklichten **Tatbestand der Betriebsaufgabe** gekennzeichnet.“*

als seinerzeit auch weiten Teilen des Schrifttums geteilt.¹⁷ Sie war wohl noch wesentlich von einer Nähe zum zivilrechtlichen Begriff der Naturalteilung geprägt. In erster

¹³ In der Gesetzesbegründung zum UntStFG (BT-Drucks. 14/6882, 34) heißt es hierzu: „Nach der jetzt vorgeschlagenen Fassung des § 16 Abs. 3 EStG soll die Realteilung für Vorgänge nach dem 31. Dezember 2000 auch bei Zuteilung von einzelnen Wirtschaftsgütern wieder steuerneutral möglich sein, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt und nicht nur eine nachfolgende Veräußerung oder Entnahme vorbereitet wird.“

¹⁴ BT-Drucks. 14/6882, 34.

¹⁵ BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242, DStR 2013, 1830.

¹⁶ Vgl. BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242/6/06, BStBl. I 2006, 228, DStR 2006, 426.

Linie wurde hierfür jedoch die systematische Stellung der Realteilung innerhalb der Vorschrift des § 16 Abs. 3 EStG ins Feld geführt, die eine Vorschrift zur Betriebsaufgabe darstellt. Allerdings hatte es bereits in der Begründung des Entwurfs zum StEntlG 1999/2000/2002 geheißen, dass unter Realteilung¹⁸

*„... die Sachverhalte verstanden [werden], in denen die Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft ihr gemeinschaftliches Engagement beenden und dabei die Mitunternehmerschaft entweder gänzlich auflösen und alle Wirtschaftsgüter in ihre anderen Betriebsvermögen oder ggf. in ihr Privatvermögen überführen oder die **Mitunternehmerschaft zwar bestehen bleibt**, jedoch Teile des Betriebsvermögens dem ausscheidenden Gesellschafter als Abfindung überlassen werden.“*

Auch hinsichtlich der steuerlichen Behandlung einer Sachwertabfindung mit betrieblichen Sachgesamtheiten bestand noch lange große Rechtsunsicherheit. In der Literatur wurden hierzu seinerzeit unterschiedliche Auffassungen vertreten, auf die hier nicht im Einzelnen eingegangen werden soll.¹⁹

4. Rechtslage ab 2015

Eine weitere entscheidende Wegmarke in der weiteren Entwicklung stellt das Urteil des III. Senats²⁰ des **BFH v. 17.9.2015²¹** („Sozietätsfall“) dar, das nähere Betrachtung verdient. Durch dieses erfuhr das Rechtsinstitut der steuerneutralen Realteilung durch die Rechtsprechung eine **grundlegende Neudefinition**. Der Entscheidung lag folgender Fall zugrunde:

Eine aus Wirtschaftsprüfern, Rechtsanwälten und Steuerberatern bestehende 6-köpfige Sozietät, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte und an der die ausscheidende Gesellschafterin G ursprünglich zu 20% beteiligt war, unterhielt neben einer Haupt- eine Zweigniederlassung. G schied 2005 vereinbarungsgemäß gegen Übernahme der Zweigniederlassung und einer bis zu ihrem 65. Lebensjahr

¹⁷ So u.a. *Crezelius* in Carlé/Stahl/Strahl [Hrsg.], FS Korn, 2005, S. 273, 278 f.; *Heß* DStR 2006, 777, 778; ; *Märkle/Franz* FS Korn, 365, 367; *Mitschke* NWB 2009, 606, 607; *Rogall* DStR 2005, 992, 994 f.; *Blümich/Schallmoser*, § 16 EStG Rn. 391; *Schulze zur Wiesche* Stbg 2006, 374; *Sieker* in Lademann, EStG, § 16 EStG Rn. 577; *Wendt* in Tipke/Seer/Hey/Englisch [Hrsg.], FS Lang, 2010, 699, 704, 706 f.

¹⁸ BT-Drucks. 14/23, 178.

¹⁹ Vgl. hierzu *Steiner/Ullmann*, DStR 2017, 912 (914).

²⁰ Anzumerken ist, dass nach der Geschäftsverteilung des BFH der IV. Senat für Personengesellschaften und der VIII. Senat für Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sachlich zuständig ist. Nicht zuletzt deshalb hielt der III. Senat in diesem Fall eine Abstimmung mit den beiden übrigen Senaten wohl für geboten (BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 43, BStBl. II 2017, 37), vgl. hierzu auch Fn. 22.

²¹ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 38, BStBl. II 2017, 37, DStR 2016, 377 ff.

zu zahlenden monatlichen Rente aus der Sozietät aus. Der von G übernommenen Teil-Praxis wurden dabei auf der Grundlage der Ausscheidensvereinbarung aus unterschiedlichen Anlässen liquide Mittel von insgesamt 310 T€ zugeordnet. Die Hauptniederlassung wurde von den verbliebenen Sozien fortgeführt. Die Finanzverwaltung behandelte den von den Beteiligten erklärten Veräußerungsgewinn als laufenden Gewinn in Form eines Übergangsgewinns. Die nach erfolglosem Widerspruch erhobene Klage gab hingegen dem Antrag der G auf Herabsetzung des auf sie entfallenden Gewinns statt. Das Revisionsverfahren, dem der BMF beigetreten war, führte hingegen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung an das FG.

Der BFH wertete das Ausscheiden der G aus der Sozietät als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gemäß §§ 18 Abs. 3 Satz 2, 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Soweit deren Abfindungsanspruch allerdings durch Übereignung eines Teilbetriebs (Sachgesamtheit) erfüllt werde, handele es sich in Abkehr von dem bisher am Zivilrecht orientierten Realteilungsbegriff um einen Fall der erfolgsneutralen Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG. Die Zuordnung liquider Mittel führte nach Auffassung des BFH nicht zu einem Veräußerungserlös. Geld und Forderungen könnten als Teil des ungeteilten Betriebsvermögens wie andere Wirtschaftsgüter den Gesellschaftern im Zuge der Realteilung frei zugeordnet werden. Lediglich hinsichtlich des zusätzlich eingeräumten Rentenanspruchs liege eine steuerpflichtige Gewinnrealisierung vor.

Der III. Senat BFH erklärte in dieser richtungweisenden Entscheidung, die er im Vorfeld mit dem IV. und VIII.²² Senat abgestimmt hatte,²³ dass eine steuerneutrale Realteilung iSd § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auch beim **Ausscheiden aus einer** durch die übrigen Mitunternehmer **fortgeführten Mitunternehmerschaft** möglich sei - jedenfalls dann, wenn der ausscheidende Mitunternehmer einen Teilbetrieb in sein Betriebsvermögen übernimmt. Der **Begriff der Realteilung** ist nach seiner Auffassung **autonom steuerrechtlich auszulegen**. Zwar stelle die Vorschrift des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG aufgrund ihrer systematischen Stellung einen Spezialfall der „Betriebsaufgabe“ gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG dar. Sie umfasse damit aber zugleich auch *sämtliche* Aufgabebetstände dieser Vorschrift. Diese sehe wiederum neben der Aufgabe des Gewerbebetriebes auch die **Aufgabe eines (gesamten) Mitunternehmeranteils**

²² Der VIII. Senat hatte am 10.3.1998 (VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269) noch entschieden, dass das Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung als Veräußerung des Mitunternehmeranteils anzusehen sei.

²³ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 43, BStBl. II 2017, 37.

vor. Infolgedessen komme der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 iVm Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nunmehr ein eindeutiger tatbestandlicher Anwendungsbereich zu.

Der Auffassung des BFH liegt erklärtermaßen die Sichtweise zugrunde, dass es Telos der Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG sei, **wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsmaßnahmen** nicht durch die Aufdeckung stiller Reserven zu behindern, sofern deren Versteuerung weiterhin gewährleistet ist.²⁴ Zur Verwirklichung dieses Gesetzeszwecks²⁵ sei die Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG gegenüber einer Analogie zu § 24 UmwStG oder einer erweiterten Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vorzuziehen. Anders als die letztgenannte Vorschrift²⁶ – so hebt der BFH ausdrücklich hervor²⁷ – erlaube § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG somit gewinnneutrale Umstrukturierungen auch dann, wenn **Verbindlichkeiten** mit übergehen.

Damit wurde indessen – bildlich gesprochen – ein weites Tor geöffnet. Der vom BFH insoweit als vorrangig angesehene Tatbestand der steuerneutralen Realteilung erfasst somit nicht (mehr) allein Fälle vollbeendeter Unternehmungen, sondern alle Umstrukturierungen, bei denen es zur Übertragung oder Überführung²⁸ von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft in das eines ausscheidenden Gesellschafters kommt. Die Realteilung bedingt folglich nach der neueren BFH-Rechtsprechung nicht (mehr) die vollständige Auflösung der bisher bestehenden Mitunternehmerschaft. Auch ist nach der Rechtsprechung unschädlich, wenn zwischen der bisherigen gewerblichen Tätigkeit des real geteilten Unternehmens und der künf-

²⁴ So ausdrücklich BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 38, BStBl. II 2017, 37, DStR 2016, 377 ff.

²⁵ Durch das UntStFG sollte laut Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 14/6882, 23) „...*der Verzicht auf die Gewinnrealisierung (trotz des Überspringens stiller Reserven auf einen anderen Rechtsträger) unter bestimmten Voraussetzungen konsequent fortgesetzt werden. Hierzu ist es erforderlich, ... den neuen systematischen Ansatz auf andere Institute, wie die **Realteilung** ... zu übertragen.*“ Vgl. hierzu auch die Ausführungen zu § 16 Abs. 3 EStG (s. 34), in denen es heißt: „*Die Realteilung ist – wie die Regelung in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – als **Umstrukturierungsmaßnahme** anzusehen; ...*“.

²⁶ Nach der sog. strengen Trennungstheorie wäre bei Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG im Fall der Übernahme von Verbindlichkeiten als Entgelt ein anteiliger Gewinn zu realisieren (vgl. hierzu Vorlagebeschluss BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, DStR 2015, 2834).

²⁷ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 42, BStBl. II 2017, 37.

²⁸ So zwar *Forst/Schaaf/Hannweber*, WPg 2018, 164 (165); beachte aber BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, Tz. 42, DStR 2017, 1381 ff., wonach sich eine **Überführung** nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG bestimmen soll; vgl. hierzu wiederum die nachfolgenden Ausführungen auf S. 13.

tigen betrieblichen Tätigkeit eines Realteilers ein sachlicher und struktureller Zusammenhang besteht. Dies ist bei wirtschaftlich sinnvollen Umstrukturierungen im Übrigen häufig der Fall.

Die Entscheidung des III. Senats wurde zwar im Bundessteuerblatt veröffentlicht.²⁹ Sie fand zudem Eingang in die Neufassung des „Realteilungserlasses“ vom 20.12.2016.³⁰ Hieraus kann indessen nicht geschlossen werden, dass sich die Finanzverwaltung die der Entscheidung des III. Senats zugrunde liegenden Auffassung in vollem Umfang zu eigen gemacht hätte. Im Erlass heißt es unter Abschnitt II einleitend:

„Von der Realteilung ist die Veräußerung oder die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils bei Fortbestehen der Mitunternehmerschaft zu unterscheiden. Scheidet ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft aus und wird diese im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt, liegt kein Fall der Realteilung vor.“

Von diesen Grundsätzen macht der Erlass unter Erwähnung der BFH-Entscheidung lediglich folgende **Ausnahme**:

*„Eine begünstigte Realteilung liegt abweichend von den oben genannten Grundsätzen jedoch dann vor, wenn ein oder mehrere Mitunternehmer **unter Mitnahme jeweils eines Teilbetriebs** (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet/ausscheiden und die Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Mitunternehmern oder wenn nur noch ein Mitunternehmer verbleibt von diesem als Einzelunternehmen fortgeführt wird (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2016).“*

Die Verwaltung lässt danach ein Ausscheiden gegen Sachwertabfindung in Form der Realteilung lediglich im Fall der Mitnahme eines Teilbetriebs zu.³¹ Ferner soll ein Fall der ertragsteuerneutralen Realteilung vorliegen, wenn der ausscheidende Mitunternehmer als Abfindung einen **Mitunternehmeranteil an einer Unterpersonengesellschaft** erhält.³²

²⁹ BStBl. II 2017, 37.

³⁰ BMF-Schr. v. 20.12.2016 – IV C 6 – S 2242/07/10002:004, DOK 2016/1109299, DStR 2017, 106.

³¹ *Pupeter* spricht in diesem Zusammenhang von einem „hinhaltenden Widerstand“ des BMF, DB 2017, 2122 (2123).

³² BMF-Schr. v. 20.12.2016, ebd., Tz. II

Zwischen der Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung besteht danach – zumindest bisher - ein fundamentaler Unterschied.³³ Für die Finanzverwaltung ist offenbar entscheidend, dass im Zuge der Realteilung – ähnlich einer steuerprivilegierten Umwandlung - **Sachgesamtheiten** übertragen werden. Das bloße Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft gegen Erhalt einzelner Wirtschaftsgüter sieht die Finanzverwaltung hingegen bislang *nicht* als Realteilung an. Insoweit hält sie § 6 Abs. 5 EStG für vorrangig anwendbar.

Streitgegenständlich war in diesem Fall die Sachwertabfindung mit einem Teilbetrieb. Daher konnte der III. Senat noch ausdrücklich offenlassen, ob der von ihm statuierte Vorrang der steuerneutralen Umstrukturierung in Form der Realteilung auch für Fälle des Ausscheidens aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft gegen **Sachwertabfindung mit einem Einzelwirtschaftsgut** Geltung beanspruchen kann,³⁴ so nahm der IV. Senat 2017 zwei kurz aufeinander folgende Entscheidungen zum Anlass, die bisherige Rechtsprechung in entscheidenden Punkten weiterzuentwickeln.

Der Entscheidung des **BFH v. 16.3.2017 (Spielautomatenfall“)**³⁵ lag folgender Fall zugrunde:

V und S waren Gesellschafter einer GmbH & Co. KG (im Folgenden KG 1), deren Gegenstand die Aufstellung und der Vertrieb von Spielautomaten war. V war zu 90 %, S zu 10 % an der KG beteiligt. In der Gesamthandsbilanz der KG 1 wurde ein von V im Zuge der Gründung der Gesellschaft einzubringendes Grundstück ausgewiesen, von dem allerdings bis zuletzt zweifelhaft blieb, ob es tatsächlich dem Gesamthandsvermögen der Gesellschaft oder stattdessen dem SBV des V zuzuordnen war. Die KG 1 wurde 2005 durch Beschluss aufgelöst und in der Folge im Handelsregister gelöscht. Laut Auflösungsbeschluss sollte die Abwicklung der Gesellschaft im Wege der Realteilung erfolgen. Danach sollte V zwei (zu Erinnerungswerten bilanzierte) Anhänger, das besagte Grundstück sowie einen hälftigen Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch erhalten, wohingegen S das danach verbleibende Gesellschaftsvermögen zugewiesen wurde. V und S betrieben sodann ihre bisherige wirtschaftliche Tätigkeit – wenn gleich in nunmehr geänderter Struktur - jeweils eigenständig weiter fort: S brachte hierzu das auf ihn im Wege der Gesamtrechtsnachfolge im Übrigen übergegangene Betriebsvermögen in ein Einzelunternehmen ein; V wurde Gesellschafter einer (neuen) GmbH & Co. KG (im Folgenden KG 2), der er das

³³ *Levedag*, GmbHR 2017, 113 (119).

³⁴ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 33, BStBl. II 2017, 37; so aber z.B. bereits *Ley*, FS Korn 335 (348); *Pupeter* in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG (Stand Mai 2016), Anh. 10 Rn. 1436; *Wendt*, FR 2016, 536 (540); *Levedag*, GmbHR 2017, 113 (119); weitere Nachweise bei *Pupeter*, DB 2017, 2123 (Fn. 15), der auf eine diesbezügliche „nahezu einhellige“ Literaturmeinung verweist.

³⁵ BFH IV R 31/14, DStR 2017, 1381 ff.

Grundstück, das steuerlich in seinem SBV geführt wurde, zur Nutzung überlies. Die Finanzverwaltung ging indessen von einer Identität des bisherigen Betriebs aus, verneinte daher das Vorliegen einer Realteilung. Im Hinblick auf das Grundstück brachte sie § 6 Abs. 5 Nr. 2 EStG zur Anwendung, wonach zwar insoweit ein Übergang zu Buchwerten vorliege. Da das Kapitalkonto des V um den Buchwert des Grundstücks zu mindern sei, ermittelte die Verwaltung jedoch einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn, der als laufender Gewinn zu qualifizieren sei, da nicht alle stillen Reserven aufgedeckt worden seien. Eine Tarifbegünstigung nach §§ 16 Abs. 4, 34 EStG läge nicht vor. Der hiergegen gerichteten Klage gab das FG statt, das demgegenüber von einer Realteilung ohne Gewinnrealisierung ausging. Mit dem Firmenwert, den S in sein Betriebsvermögen übernommen habe, sei jedenfalls eine wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin steuerlich verstrickt. Die Beendigung des Betriebs der KG 1 sei kein Merkmal des § 16 EStG.

Der BFH bestätigte die Entscheidung des FG in ihren wesentlichen Punkten. Unter Bezugnahme auf die Entscheidung des III. Senats vom 17.9.2015 wurde das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen nicht (mehr) als Veräußerung eines Anteils, sondern als dessen Aufgabe beurteilt. Die Grundsätze der steuerneutralen Realteilung fänden ferner nicht nur im Fall der Auflösung der Mitunternehmerschaft („echte Realteilung“) Anwendung, sondern – so führt der BFH, ohne dazu allerdings im entschiedenen Fall aufgrund des Sachverhalts genötigt zu sein, ergänzend aus - auch dann, wenn ein Mitunternehmer aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen ausscheidet („unechte Realteilung“).³⁶ Im ersten Fall - Auflösung der Gesellschaft – handelt es sich um eine **Betriebsaufgabe der Gesellschaft**. Scheidet ein Gesellschafter (z.B. durch Kündigung) hingegen aus einer fortbestehenden Gesellschaft aus, liegt stattdessen die – ebenfalls privilegierte - **Aufgabe eines Mitunternehmeranteils** durch den kündigenden Gesellschafter vor.³⁷

Der Streitfall betraf indessen eine echte Realteilung, da die KG 1 durch Gesellschafterbeschluss aufgelöst worden war, was zur **Aufgabe ihres Gewerbebetriebs** iSd §

³⁶ Während *Pupeter* die Differenzierung zwischen „echter“ und „unechter“ Realteilung „etwas irritierend“ findet (DB 2017, 2024) und stattdessen den Begriff „partielle Realteilung“ favorisiert, ist diese Bezeichnung nach *Görgen* „begrifflich korrekt“, da bei Aufgabe eines Mitunternehmeranteils weder aus Sicht des Gewerbebetriebs noch der Mitunternehmerschaft eine Sachgesamtheit aufgegeben wird, der Gesetzgeber durch § 16 Abs. 3 EStG gerade deren Übertragung privilegieren wollte. Allerdings liege die vom BFH vorgenommene Anknüpfung an die Aufgabe des Mitunternehmeranteils im Auslegungsbereich der Norm des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, DStZ 2017, 709 (711).

³⁷ Vgl. *Wendt*, FR 2017, 291.

16 Abs. 3 **Satz 1** EStG führe. Voraussetzung für diese sei, so der BFH, dass die bisherige gewerbliche Tätigkeit, d.h. der bisher existierende tätigkeitsbezogen definierte Gewerbebetrieb der real geteilten Personengesellschaft als solcher beendet wird. Dessen bisheriges Betriebsvermögen muss also aufhören, der gewerblichen Tätigkeit dieses nämlich Betriebs zu dienen (subjektiver Betriebsbegriff).³⁸ Dieser Betrieb muss infolge des Folge des Teilungsvorgangs als Steuerrechtssubjekt wegfallen sein.

Eine Betriebsaufgabe setze hingegen *nicht* voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen an *unterschiedliche* Personen verteilt werden³⁹ oder dass *sämtliche* Realteiler die ihnen zugeteilten Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder Wirtschaftsgüter in ein eigenes Betriebsvermögen (einschl. SBV) übertragen. Es soll vielmehr ausreichen, dass letzteres mindestens auf *einen* Realteiler zutrifft.⁴⁰ Denn das Privileg der steuerneutralen Buchwertfortführung sei **personenbezogen**. Soweit das im Wege der Realteilung erhaltene Betriebsvermögen hingegen nicht mehr betrieblich genutzt werde, erfolge eine Aufdeckung stiller Reserven nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG mit der Folge, dass auf Ebene der Gesellschaft ein steuerpflichtiger Aufgabegewinn entstehe, der den Realteilern auf der Grundlage der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zuzurechnen sei.⁴¹

Am Rande stellt der BFH im Zusammenhang mit einem nicht entscheidungsrelevanten Sachverhaltselement klar, dass § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nur die **Übertragung** von Wirtschaftsgütern – also den Übergang des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums⁴² - umfasst, nicht aber deren Überführung, auf die § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG Anwendung findet.⁴³ Letzteres ist insbesondere für die Beantwortung der Frage von Bedeutung, ob im Einzelfall die **Sperrfrist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG** entsteht. Nach Auffassung des BFH ist dies nur der Fall, wenn im Zuge der Realteilung Wirtschaftsgüter übertragen wurden. Werden Wirtschaftsgüter lediglich „überführt“, soll

³⁸ BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, Tz. 35, DStR 2017, 1381 ff.; vgl. hierzu *Görgen*, DSz 2017, 709 (711).

³⁹ BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, Tz. 36, DStR 2017, 1381 ff.

⁴⁰ BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, Tz. 42, DStR 2017, 1381 ff.

⁴¹ BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, Tz. 42, DStR 2017, 1381 ff.

⁴² Vgl. nur Blümich/*Ehmcke* EStG § 6 Rn. 1317.

⁴³ BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, Tz. 42, DStR 2017, 1381 ff.

die Sperrfrist nicht in Gang gesetzt werden. Diese Auffassung entspricht zwar dem Normwortlaut, führt jedoch steuersystematisch zu fraglichen Ergebnissen.

Die Entscheidung des IV. Senats des BFH vom 16.3.2017 wurde bisher nicht im BStBl. veröffentlicht. Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten. Sollte eine Veröffentlichung erfolgen, dürfte dies jedenfalls insoweit eine Überarbeitung des Realteilungserlasses und anderer Verwaltungsanweisungen erforderlich machen, die bislang auf Ebene der realgeteilten Personengesellschaft die Betriebsaufgabe iS einer Beendigung der betrieblichen Tätigkeit in ihrer bisherigen Form voraussetzen.⁴⁴ Auch die folgende Entscheidung des BFH ist für die Finanzämter derzeit noch nicht allgemein anwendbar.

Die Entscheidung des IV. Senats des **BFH v. 30.3.2017 („Übertragungs-Austritts-Fall“)**⁴⁵ beruhte auf folgendem Sachverhalt:

Z war zunächst als Kommanditist mit 36 % an einer GmbH & Co. KG (im Folgenden KG 1) beteiligt. Im SBV hielt er außerdem Beteiligungen an zwei ausländischen Kapitalgesellschaften. Als alleiniger Kommanditist gründete Z eine (weitere) GmbH & Co. KG (im Folgenden KG 2), deren Komplementär-GmbH keine Kapitalbeteiligung hielt. Die Gesellschafter der KG 1 vereinbarten die folgenden aus ihrer Sicht jeweils steuerneutral zu behandelnden Einzelschritte:

- **Schritt 1:** Z legt im Jahr 1 seine bereits im SBV befindlichen *ausländischen Beteiligungen* zum Buchwert als Privateinlage zugunsten seines Darlehenskontos in die KG 1 ein
- **Schritt 2:** Die *Kommanditbeteiligung* des Z (Kapitalkonto und Darlehensverbindlichkeit der Gesellschaft) an der KG 1 geht im Jahr 2 (Streitjahr) nach § 24 UmwStG zum Buchwert auf die KG 2 über
- **Schritt 3:** Anschließend erklärt die KG 2 unter Übernahme und Fortführung eines *nicht* als Teilbetrieb geführten *Geschäftsbereichs* der KG 1 (samt der zugehörigen Wirtschaftsgüter) ihren Austritt aus derselben

Die KG 2 führte den übernommenen Geschäftsbereich in von der KG 1 angemieteten Räumlichkeiten fort. Das Finanzamt wendete die Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung an und qualifizierte die Umstrukturierungen wirtschaftlich als das Ausscheiden des Z aus der KG 1 gegen Sachwertabfindung mit Spitzenausgleich im Wege des Tauschs. Es sei ein Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entstanden, der auf einen Einspruch hin zunächst in einem geänderten Feststellungsbescheid zur Hälfte steuerfrei behandelt wurde. Die nach Zurückweisung eines auch hiergegen gerichteten

⁴⁴ z.B. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 17.

⁴⁵ BGH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, DStR 2017, 1376

ten Einspruchs erhobene Klage war in vollem Umfang erfolgreich. Die Revision des Finanzamts, die auch die Anordnung einer Verfahrensruhe oder eine Aussetzung im Hinblick auf das beim BVerfG anhängige Verfahren zum Buchwerttransfer zwischen beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften⁴⁶ umfasste, wurde zurückgewiesen.

Dieser ebenfalls vom IV. Senat entschiedene Fall wies gegenüber den zuvor dargestellten Konstellationen mehrere Besonderheiten auf: Diese bestanden in zum einen darin, dass dem Ausscheiden aus der KG 1 gegen Sachwertabfindung (Schritt 3) die Übertragung des an der KG 1 bestehenden Kommanditanteils auf eine Ein-Personen-GmbH & Co. KG (hier KG 2) des bisherigen Kommanditisten Z kurzfristig vorge-schaltet wurde (Schritt 2).

Nach Auffassung des BFH waren die vorgenommenen zivilrechtlichen Rechtsgeschäfte – ungeachtet dessen, dass diese erkennbar auf einem **einheitlichen Plan** beruhten - jeweils in der Weise zeitpunktbezogen steuerrechtlich zu würdigen, wie sie von den Beteiligten jeweils tatsächlich verwirklicht wurden.⁴⁷ Für die Annahme eines einheitlichen Lebenssachverhalts und eine Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung bestehe im Streitfall hingegen kein Raum, Anhaltspunkte für einen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) lägen ebenfalls nicht vor.⁴⁸ Die Kumulation der Übertragungsvorgänge habe nicht zu einem dem Normzweck des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG widersprechenden Ergebnis geführt.⁴⁹ Die Zwischenschaltung der KG 2 (Schritt 2) war nach Auffassung des Senats steuerrechtlich unschädlich, da die letztere – wenn auch nur für einen kurzen Zeitraum – zunächst wirksam eine Mitunternehmerstellung an der KG 1 erworben habe. An der KG 2 (als neue Mitunternehmerin der KG 1) war wiederum ausschließlich der (vormalige KG 1-Gesellschafter) Z beteiligt.

Soweit Übertragungen zu einem Transfer stiller Reserven geführt haben sollten, habe eine solche demnach allein zwischen bisherigen Gesellschaftern der KG 1 stattgefunden. Der Senat knüpfte bei dieser Sichtweise ausdrücklich an seine im BStBl. veröffentlichte **Entscheidung vom 16.12.2015**⁵⁰ zu einem Fall an, bei dem unmittelbar vor

⁴⁶ Vgl. Beschluss des I. Senats des BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, DStR 2013, 2158.

⁴⁷ BGH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, Tz. 26, DStR 2017, 1376.

⁴⁸ BGH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, Tz. 28, DStR 2017, 1376.

⁴⁹ BGH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, Tz. 43, DStR 2017, 1376.

⁵⁰ BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766, DStR 2016, 385 ff.

der Realteilung der Gesellschaft durch Zwischenschaltung einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG für eine logische Sekunde eine doppelstöckige Struktur errichtet worden war. Bereits nach dieser Entscheidung steht die vorherige Einbringung der Anteile an einer Mitunternehmerschaft in andere Personengesellschaften einer Realteilung der Mitunternehmerschaft mit Buchwertfortführung nicht entgegen, sofern an den anderen Personengesellschaften nur solche Personen vermögensmäßig beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligt waren.

Die eigentliche Besonderheit des entschiedenen Falles bestand indessen darin, dass Gegenstand der Sachwertabfindung der aus der KG 1 ausscheidenden KG 2 eine **Sachgesamtheit ohne Teilbetriebsqualität** war. Dies steht aus Sicht des BFH der Anwendung der Realteilungsgrundsätze nicht entgegen.⁵¹ Vielmehr finden diese aus seiner Sicht auch dann Anwendung, wenn die Abfindung des Ausscheidenden in der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter besteht. Die Übertragung der Kommanditanteile des Z auf die KG 2 habe daher nicht zu einem Veräußerungsgewinn iSd § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geführt.

Der BFH erstreckt damit die bisherige Rechtsprechung zur Realteilung auf Fälle, in denen nicht Teilbetriebe, sondern nur **einzelne Wirtschaftsgüter** des Gesellschaftsvermögens zur Abfindung eines aus einer fortgestehenden Personengesellschaft Ausscheidenden auf diesen übertragen werden. Er nimmt damit – im Einklang mit wesentlichen Teilen des Schrifttums - eine gegensätzliche Position zur Finanzverwaltung im Realteilungserlass vom 20.12.2016 ein. Aus der neuen Rechtsprechung resultieren jedoch zahlreiche Folgefragen, die von der Finanzverwaltung bei einer etwaigen Überarbeitung des Realteilungserlasses und möglicherweise auch im Rahmen weiterer Anwendungsschreiben berücksichtigt werden müssten (zu einigen Beispielen s. die nachfolgenden Ausführungen unter 5.).

Die in dem vorangegangenen Jahr erfolgte Überführung der Beteiligungen des Z aus dessen Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der KG 1 (Schritt 1) war aus Sicht des BFH jedenfalls im zu entscheidenden Fall unerheblich, da selbst in dann, wenn insoweit die Voraussetzungen für den Ansatz von Buchwerten (z.B. wegen Verstoß gegen die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG) nicht erfüllt

⁵¹ BGH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, Tz. 34, DStR 2017, 1376.

gewesen sein sollten, die Aufdeckung stiller Reserven keine negativen Auswirkungen auf die Fortführung der – insoweit angehobenen – Buchwerte im Streitjahr haben könne.⁵²

5. Fazit und Ausblick

Die Rechtsprechung des BFH hat die Grundsätze der Realteilung seit 2015 in mehreren Schritten zu einem umfassenden Institut zum Zwecke der Umstrukturierung von Personengesellschaften ausgebaut, das beim Übergang von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und einzelnen Wirtschaftsgütern in ein Betriebsvermögen Vorrang vor der Regelung des § 6 Abs. 5 EStG beansprucht.

Es wird abzuwarten sein, wie sich die Finanzverwaltung zu dieser Entwicklung stellen wird, die vom Schrifttum bereits weitgehend positiv aufgenommen wurde.⁵³ Sollte es zu keiner gegenläufigen Steuergesetzgebung in Form einer erneuten Änderung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG kommen, wird die Finanzverwaltung schwerlich an ihrer bisherigen restriktiven Auffassung zum Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern festhalten können. Wird die Finanzverwaltung in einem ersten Schritt die Entscheidungen des IV. Senats vom 16. und 30.3.2017 im BStBl. veröffentlichen und den Realteilungserlass im Lichte dieser Entscheidungen novellieren?⁵⁴ Geplante Gestaltungen wären ggf. in Erwartung solcher Maßnahmen aufzuschieben.⁵⁵

Hieran schließen sich weitere Fragen an:

- Der BFH sah bereits in seiner Entscheidung vom 17.9.2015 die – zusätzliche - freie Zuordnung von im real geteilten Unternehmen bereits vorhandenen erheblichen liquiden Mitteln zu dem auf einen Realteiler übertragenen Teilbetrieb als unproblematisch an.⁵⁶ Gilt dies auch in dem Fall, wenn ein Realteiler ausschließlich liquide Mittel zugeordnet bekommt?

⁵² BGH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, Tz. 46, DStR 2017, 1376.

⁵³ Vgl. *Görgen*, DStZ 2017, 709; *Pupeter* DB 2017, 2122; *Forst/Schaaf/Hannweber*, WPg 2018, 164; *Neu-Hammacher*, GmbHR 2017, 897; *Krämer*, ErbStB 2017, 231; *Steiner/Ullmann*, Ubg 2017, 448.

⁵⁴ Vgl. *Steinert*, DStR 2017, 1785

⁵⁵ Vgl. hierzu *Forst/Schaaf/Hannweber*, WPg 2018, 164 (172).

⁵⁶ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 44, BStBl. II 2017, 37, DStR 2016, 377 ff.

- Der BFH hat in der gleichen Entscheidung ausdrücklich offengelassen, wie mit zuvor erfolgten Einlagen oder Darlehensaufnahmen im zeitlichen Zusammenhang mit der Realteilung zu verfahren wäre.⁵⁷ Ist auch insoweit eine steuerneutrale Realteilung möglich?
- Ist in Bezug auf bereits vorhandene Verbindlichkeiten eine freie Zuordnung zulässig? Wäre hierbei – wie von der Verwaltung gefordert⁵⁸ - der EU-rechtliche Teilbetriebsbegriff analog anzuwenden oder stehen dem gewichtige Bedenken entgegen?⁵⁹
- Kann eine Realteilung - statt im Wege der Einzelrechtsnachfolge wie im Urteilsfall vom 17.9.2015 – ggf. auch durch partielle Gesamtrechtsnachfolge in Form einer „Upstream-Abspaltung“⁶⁰ erfolgen, wie dies im Schrifttum erwo-gen wird?⁶¹

⁵⁷ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, Tz. 45, BStBl. II 2017, 37, DStR 2016, 377 ff.

⁵⁸ BMF-Schr. v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.03.

⁵⁹ Vgl. hierzu *Forst/Schaaf/Hannweber*, WPg 2018, 164 (170) mwN.

⁶⁰ *Hageböke*, Ubg 2009, 105 ff.

⁶¹ Vgl. hierzu *Forst/Schaaf/Hannweber*, WPg 2018, 164 (170).

6. LITERATURVERZEICHNIS

Bareis, Das neue BMF-Schreiben vom 20.12.2016 zur Realteilung (FR 2017, 304), FR 2017, 261

ders., Realteilung, Gesellschaftsvertrag und Besteuerung – zugleich Ergänzung zu Siegel, DStZ 2017, 414, DStZ 2017, 642

Forst/Schaaf/Hannweber, Umstrukturierung durch Realteilung, WPg 2018, 164

Geissler, Die inhaltliche Neuausrichtung des Realteilungsbegriffs durch den BFH – gelöste und ungelöste Probleme der Realteilung, JM 2017, 74

Görgen, Schlusspunkt im Streit um die Realteilung – jüngste Entscheidungen des IV. Senates zu Umstrukturierungen von Mitunternehmenschaften weisen den Weg in die Zukunft des Unternehmenssteuerrechts, DStZ 2017, 709

ders., Die Neuausrichtung der Realteilung als Chance auf Rechtssicherheit, DStZ 2017, 279

Graw, Möglichkeiten steuerneutraler Übertragungen bei Personengesellschaften, nwb 1498

Hageböke, Die Ausbringung eines Teilbetriebs aus einer Mitunternehmenschaft durch „Upstream“-Abspaltung, WPg 2009, 105

Heß, Neues BMF-Schreiben zur Realteilung – eine sehr zurückhaltende Annäherung an die neue BFH-Rechtsprechung, BB 2017, 363

Hubert, BFH gibt Antwort auf Sonderfragen der Realteilung, nwb 2017, 617

dies., Sonderfragen der Realteilung im Jahre 2017, nwb 2017, 305

Jacobsen/Thörmer, Die Vorteilhaftigkeit einer ganzheitlichen Umstrukturierungspriorisierung für Mitunternehmenschaften - Zum BMF-Schreiben v. 20.12.2016, DStR 2017, 632

Krämer, Steuerfreies Ausscheiden aus Personengesellschaften, ErbStB 2017, 230

ders., BFH erleichtert Aufteilung von Personengesellschaften, ErbStB 2017, 231

Levedag, Der Realteilungserlass vom 20.12.2016 – Anmerkungen aus Sicht der Rechtsprechung, GmbHR 2017, 113

ders., Eintritt in und Austritt aus Freiberuflerpraxen, DStR 2017, 1233

Neu-Hammacher, Abrundung der BFH-Rechtsprechung zur Realteilung von Personengesellschaften, GmbHR 2017, 897

Pupeter, Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern ist eine (partielle) Realteilung, DB 2017, 2122

Schmidt/Siegmund, Auch die Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern folgt Realteilungsgrundsätzen, nwb 2017, 3926

Schulze zur Wiesche, Aktualisiertes BMF-Schreiben vom 20.12.2016 zur Realteilung von Personengesellschaften, DStZ 2017, 528

ders., Freiberufliche Sozietät – Gründung und Auseinandersetzung in der neueren Rechtsprechung, StBp 2017, 48

Siegel, Spitzenausgleich bei Realteilung: Manipulierbarkeit der BMF-Lösung und systemgerechte Alternativen, DStZ 2017, 414

Steiner/Ullmann, Neudefinition des Anwendungsbereichs der Realteilung - Steuerneutrale Realteilung auch bei Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern, Ubg 2017, 448

dies., Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern ohne Auflösung der Personengesellschaft, DStR 2017, 912

Steinert, Der „neue“ Realteilungserlass ist überholt! Zum Realteilungsbegriff nach den BFH-Urteilen v. 16.3.2017 und v. 30.3.2017, DStR 2017, 1785

Wendt, Echte und unechte Realteilung; Aufgabe des Gewerbebetriebs bei Auflösung einer Mitunternehmerschaft, BFH/PR 2017, 291

ders., Ausscheiden aus Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern folgt Realteilungsgrundsätzen, BFH/PR 2017, 290