

MUSTERFALL

Aufteilung des Betriebsvermögens von Freiberuflergesellschaften und Apotheken

von Prof. Dr. Alexander Kratzsch, Bünde

| Bei Aufteilung des Betriebsvermögens von Freiberuflergesellschaften und Apotheken liegen häufig keine Teilbetriebe vor. Eine Realteilung in Schwesterpersonengesellschaften ist allerdings nach derzeit h. M. zu Buchwerten ausgeschlossen. Nachfolgend wird dargestellt, welche Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, um dennoch eine Buchwertfortführung zu gewährleisten. |

Ausgangssachverhalt

Anton Berta (AB) und Til Muss (TM) betreiben zwei Apotheken in Bielefeld und Herford in der Rechtsform der AT-OHG (Beteiligung jeweils 50 %). Es liegen allerdings keine Teilbetriebe vor. Der Gesellschafter AB soll zum 31.12.21/1.1.22 aus der AT-OHG ausscheiden. Er soll als Gegenleistung die Niederlassung Bielefeld (BI) erhalten. Die Niederlassung Herford verbleibt bei TM. Die Niederlassung BI soll auf die bereits mit Christian Kolossal (CK) gegründete AC-OHG zu Buchwerten übertragen werden.

Die stillen Reserven der AT-OHG sind ausschließlich im Geschäfts- und Firmenwert enthalten. Der Warenbestand wird anhand der Inventur zum 31.12.21 aufgeteilt. Die Mitarbeiter sind bereits informiert und es soll eine Zuteilung für die Zeit ab dem 1.1.22 geben. Soweit ein Spitzenausgleich für die übernommenen Niederlassungen notwendig ist, soll dieser – soweit möglich – durch die Übernahme von Darlehensverbindlichkeiten ausgeglichen werden.

Das von der AT-OHG genutzte Grundstück in Herford befindet sich im Eigentum der Ehefrau von TM (stellt also kein Sonderbetriebsvermögen dar).

Frage: Ist eine Teilung zu Buchwerten (auch) für AB möglich?

Eine Apotheken-OHG an zwei Standorten soll aufgelöst werden

1. Realteilung und Spitzenausgleich

In Betracht kommt eine steuerneutrale Realteilung (§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG). 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 Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Steuerneutrale Realteilung

1.1 Prüfung der Voraussetzungen einer Realteilung

Von einer Realteilung spricht man, wenn eine Personengesellschaft durch Beschluss der Gesellschafter in der Weise beendet wird, dass sie in Erfüllung ihrer Auseinandersetzungsansprüche Wirtschaftsgüter des (steuerlichen)

Begriff der Realteilung

Gesellschaftsvermögens entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen erhalten. Ertragsteuerlich wurde unter einer Realteilung bisher die Aufgabe der Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens der Mitunternehmerschaft unter den Mitunternehmern (auch Realteiler) verstanden, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes ihm zugehöriges Betriebsvermögen überführt.

1.2 Steuerneutrales Ausscheiden eines Gesellschafters

Der BFH erweiterte insbesondere durch drei Entscheidungen (vgl. Kratzsch, PFB 17, 266) die Möglichkeit zur Buchwertfortführung beim Ausscheiden von einzelnen Gesellschaftern einer Personengesellschaft. Die Grundsätze der Realteilung (BFH 16.3.17, IV R 31/14) gelten danach

- bei Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens („echte Realteilung“),
- bei Ausscheiden (mindestens) eines Mitunternehmers unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft („unechte Realteilung“).

Hier kommt eine echte Realteilung in Betracht. Allerdings ist die Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft schädlich (BMF 19.12.18, IV C 6 - S 2242/07/10002, unter IV.).

1.3 Vermeidung eines Spitzenausgleichs

Stimmen die Verkehrswerte der übernommenen Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder Einzelwirtschaftsgüter nicht mit den tatsächlichen Werten der aufgegebenen Gesellschaftsrechte überein, liegt eine Realteilung mit Spitzenausgleich vor. Der Spitzenausgleich stellt dabei die Zahlungen des Mitunternehmers aus Eigenvermögen zum Ausgleich der Differenz dar.

Die Zahlung eines Spitzenausgleichs lässt sich jedoch vermeiden, wenn die Mitunternehmer die Werte der übertragenen Wirtschaftsgüter und insbesondere die Beträge ihrer Kapitalkonten durch Einlagen oder Entnahmen im Vorfeld der Realteilung anpassen. Dies kann z. B. durch Kreditaufnahme oder Bareinlagen geschehen, um die entsprechenden Barmittel zu schaffen (neutrale Wirtschaftsgüter). In diesem Fall besteht indessen das Risiko, dass die Finanzverwaltung eine steuerneutrale Realteilung insoweit nicht anerkennt, sondern von einer Realteilung als verdecktem anteiligem Kauf ausgeht (vgl. Kratzsch, PFB 20, 8). Eine Anerkennung durch die Finanzverwaltung dürfte nur dann erfolgen, wenn für die Einlage oder die Kreditaufnahme weitere wirtschaftliche Gründe vorliegen oder wenn vorhandene Verbindlichkeiten so verteilt werden, dass auf eine Ausgleichszahlung verzichtet werden kann.

BFH erweitert
Möglichkeiten

Nach wie vor keine
Übertragung auf
Schwesterpersonen-
gesellschaft

Realteilung mit
Spitzenausgleich

Vorsicht: FA könnte
entgeltliches
Geschäft vermuten

2. Gestaltungsmöglichkeiten

Im Ausgangsfall kommen insbesondere drei Gestaltungen in Betracht:

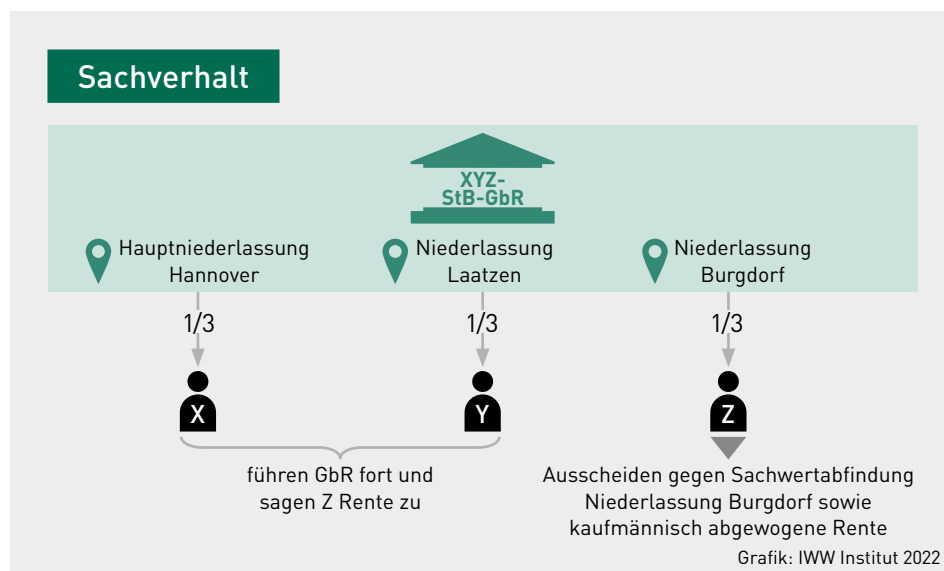
- Ausscheiden unter Mitnahme eines Teilbetriebs ohne Sperrfristen
- Übertragung in das Vermögen einer Oberpersonengesellschaft über den „Umweg“ einer Umstrukturierung
- Verpachtungslösung

Drei Möglichkeiten bestehen

2.1 Ausscheiden unter Mitnahme eines Teilbetriebs ohne Sperrfristen

■ BFH (17.9.15, III R 49/13)

Steuerberater X war mit Y und Z zu je 1/3 an einer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (GbR) mit drei Niederlassungen (Teilbetriebe) beteiligt (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG). Eine der Niederlassungen wird von Z alleine fortgeführt. Zudem erhält Z eine Rentenzusage von der GbR. Kann Z im Rahmen einer Einnahmen-Überschussrechnung die Buchwerte fortführen?



Lösung des BFH: Wird eine mehrgliedrige Gesellschaft nach Ausscheiden eines Gesellschafters fortgeführt, war nach dem früheren Verständnis der Finanzverwaltung mangels Zerschlagung des betrieblichen Organismus nicht von einer Realteilung auszugehen.

Der BFH (17.9.15, III R 49/13) entschied jedoch, dass die Realteilungsgrundsätze jedenfalls beim Ausscheiden unter Mitnahme von Teilbetrieben anzuwenden seien. Das BMF vertrat bis dato die Auffassung, die Realteilungsgrundsätze seien nur bei Sachwertabfindungen mit Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, nicht aber bei einer Abfindung mit Einzelwirtschaftsgütern anwendbar (Wacker in Schmidt, EStG, 34. Aufl., § 16 Rz. 536 m.w.N.; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 16 EStG Rz. 542). Dieser Auffassung folgte auch nunmehr das BMF (19.12.18, IV C 6 - S 2242/07/10002 BStBl I 19, 6; Rz. 2).

Finanzverwaltung hat sich der BFH-Meinung angeschlossen

Wären im Ausgangsfall Teilbetriebe zu bejahen, würde keine Sperrfrist gelten. Dieser Weg wäre am einfachsten, wobei zu bedenken ist, dass der Teilbetriebsbegriff stets mit Unsicherheiten behaftet ist. Wenn daher „sichere“ Teilbetriebe existieren sollen, sollte man einen Zeitraum von drei, besser sechs Monaten einplanen, um die Voraussetzungen vorab zu schaffen.

Falls Teilbetriebe,
dann keine Sperr-
fristen

ZWISCHENFAZIT | Das Ausscheiden unter Mitnahme von Teilbetrieben ist mit einer entsprechenden Vorlaufzeit, um die Voraussetzungen zu schaffen, denkbar.

Bei Teilbetrieben könnte sogar eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft steuerneutral möglich sein (zumindest gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten).

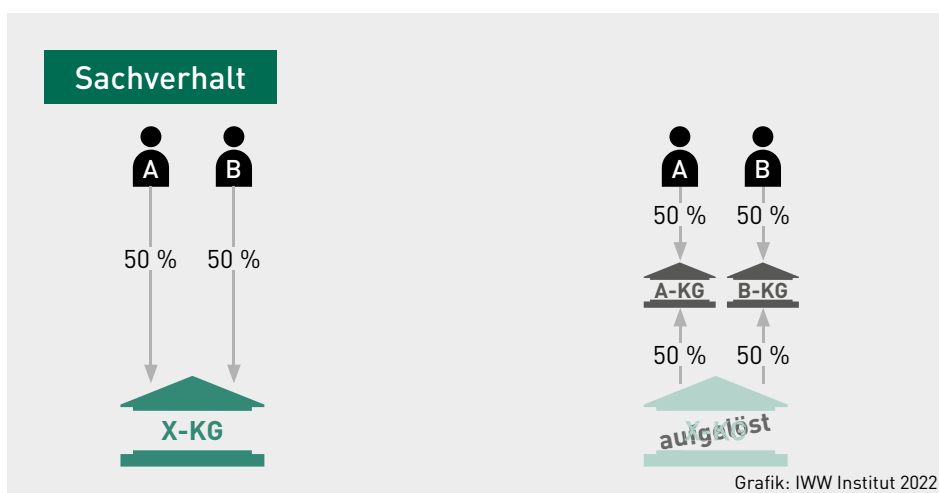
2.2 Übertragung in das Vermögen einer Oberpersonengesellschaft über den „Umweg“ einer Umstrukturierung

Sollte die Zeit nicht reichen, um vorher Teilbetriebe zu schaffen, müssen alternative Gestaltungen erwogen werden. Der BFH (16.12.15, IV R 8/12) ebnete den Weg einer alternativen Gestaltung: Wenn die Anteile an einer Mitunternehmerschaft vor der Realteilung in eine andere (personenidentische) Personengesellschaft übertragen werden, handelt es sich nicht um eine Schwester-, sondern um eine Obergesellschaft, sodass der Wortlaut des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG erfüllt ist und – vorbehaltlich eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten – anzuwenden ist.

Ober- statt
Schwester-
personen-
gesellschaft

■ Sachverhalt

A und B wollen die gemeinsam betriebene GmbH & Co. KG auflösen. Sie möchten dazu die bisherige Tätigkeit in der X-KG in Zukunft getrennt voneinander, und zwar jeder für sich in einer „eigenen“ GmbH & Co. KG fortführen. Dazu bringen sie zum 31.12.16, 12:00 Uhr, jeweils 50%ige Anteile an der X-KG in eine jeweils neu gegründete GmbH & Co. KG (A in die A-KG, B in die B-KG). Im Anschluss (zum 31.12.16, 13:00 Uhr) wird die X-KG aufgelöst und sämtliche Wirtschaftsgüter der X-KG werden nach Maßgabe einer im Einzelnen festgelegten Aufteilung auf die A-KG bzw. die B-KG im Wege der Realteilung zu Buchwerten übertragen. Kann die Übertragung tatsächlich zu Buchwerten vorgenommen werden?



Lösung des BFH: Die vorherige Einbringung der Anteile an einer Mitunternehmerschaft in andere (personenidentische) Personengesellschaften steht einer Buchwertfortführung nicht entgegen. Denn auch aus der Gesamtplanrechtsprechung folgt nichts anderes. Nach Auffassung des BFH gibt es keinen allgemeingültigen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren ist. Vielmehr könne im konkreten Einzelfall lediglich Anlass zu der Prüfung bestehen, ob die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO vorliegen oder ob eine Norm des materiellen Steuerrechts teleologisch dahin gehend auszulegen sei, dass sie auf einen bestimmten Lebenssachverhalt nicht angewendet werde, obwohl der Tatbestand der Norm dem Wortlaut nach verwirklicht sei. Grundlage der Steuerrechtsanwendung ist dabei jeweils die zivilrechtliche Gestaltung. Erfüllt diese die Voraussetzungen des § 42 AO, entsteht der Steueranspruch nach § 42 Abs. 1 S. 2 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessener rechtlichen Gestaltung entsteht. Anderenfalls ist das Steuergesetz auf das zivilrechtlich verwirklichte Rechtsgeschäft anzuwenden.

Kein Widerspruch zur Gesamtplanrechtsprechung

Die Gestaltung wurde im Beispiel gewählt, weil A und B ihre bisherige Tätigkeit in der X-KG in Zukunft getrennt voneinander, und zwar jeder für sich in einer eigenen GmbH & Co. KG fortführen wollten. Damit liegt ein beachtlicher außersteuerlicher Grund vor, sodass der Tatbestand des § 42 AO nicht erfüllt ist.

Beachtlicher außersteuerlicher Grund

MERKE | Unschädlich ist, wenn im Zuge der Realteilung stille Reserven von einem Realteiler auf einen anderen verlagert werden (Anpassung der Kapitalkonten durch Auf- und Abstocken [Kapitalkontenanpassungsmethode]).

Das Urteil wird gemäß Tz. 7 des BMF-Schreiben vom 19.12.18 (a.a.O.) angewendet. Einschränkung führt das BMF aus, dass an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sein dürfen, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligt waren. Dies ließe sich im Ausgangssachverhalt herstellen. Wenn allerdings, wie bei AB geplant, ein weiterer Gesellschafter aufgenommen und eine Fortsetzung der Tätigkeit mit weiteren Berechtigten erfolgen soll, scheidet dieser Weg aus.

BMF fordert aber Gesellschafteridentität

ZWISCHENFAZIT | Die Gestaltung der Übertragung auf eine Oberpersonengesellschaft kommt vorliegend in Betracht.

2.3 Verpachtungslösung

In Betracht kommt schließlich, dass die übernommenen Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen verbleiben, insbesondere der anteilige Geschäftswert, in dem die stillen Reserven ruhen.

Übernommene Wirtschaftsgüter bleiben im Sonder-BV

Ein möglicher Ablaufplan besteht aus drei Schritten:

1. Zunächst scheidet AB aus der „Alt-OHG“ (AT-OHG) aus und nimmt seine Wirtschaftsgüter mit. Da eine Mitnahme in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft nach derzeitigem Stand nicht zulässig ist, erfolgt die Übertragung in sein Sonderbetriebsvermögen bei der neuen Personengesellschaft.
2. Im Anschluss werden die Wirtschaftsgüter bis zum Ablauf der Sperrfrist (§ 16 Abs. 3 S. 3 EStG: drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der KG) an die neu zu gründende Personengesellschaft verpachtet.
3. Nach Ablauf der Sperrfrist kann der verbliebene Geschäftswert und weitere Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG zu Buchwerten (also 0 EUR) in das Gesamthandsvermögen übertragen werden.

PRAXISTIPP | Ein Zurückbehalten im Sonderbetriebsvermögen ist in der konkreten Ausgestaltung sorgfältig zu prüfen. Das Bestreben wird sein, die Kunden von AB auch an die neue Personengesellschaft zu binden. Insoweit gilt es zu vermeiden, dass der Personengesellschaft unmittelbar (im zeitlichen Zusammenhang) wirtschaftliches Eigentum am Geschäftswert übertragen wird und demzufolge von einem Sperrfristverstoß auszugehen sein könnte (z. B. bei einer zu langen [Mindest-]Dauer der Überlassung, der drei Jahre übersteigt).

Beachten Sie | In der gleichzeitigen (oder sehr zeitnahen) Aufnahme weiterer Gesellschafter (innerhalb der Sperrfrist) im Wege der Einbringung könnte (unabhängig von dem vorstehenden) ein Sperrfristverstoß zu sehen sein. Denn bei einem Neueintritt eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft unter Einlage von Geld oder Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen derselben sieht man einen Anwendungsfall des § 24 UmwStG für die bisherigen Gesellschafter, vgl. Rz. 01.47 UmwSt-Erlass (BMF 11.11.11, IV C 2 - S 1978 b/08/10001 BStBl I 11, 1314):

■ Danach fällt unter § 24 UmwStG die Übertragung ...

„aa) im Wege der Einzelrechtsnachfolge

■ ...

■ durch Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter. Die bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft bringen in diesem Fall ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue – durch den neu hinzutretenden Gesellschafter vergrößerte – Personengesellschaft ein.“

Somit würde AB nach BMF-Meinung (wohl) gegen die Sperrfristregelung verstoßen, soweit er

- Teile seines übernommenen Vermögens an die neuen Gesellschafter veräußert,
- aber auch bei Einbringung nach § 24 UmwStG, die vorliegen könnte, wenn ein weiterer Gesellschafter (z. B. SF) nachträglich aufgenommen würde.

Realisation der
Verpächterlösung in
drei Schritten

Aufnahme von
Gesellschaftern
innerhalb der
Sperrfrist

Dies kann m. E. allerdings nur problematisch sein, wenn die aus der Realteilung erhaltenen Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen der neuen Personengesellschaft gelangen! Soweit die Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen verbleiben, führt der spätere Beitritt weiterer Gesellschafter m. E. – mangels Rechtsträgerwechsel – nicht zu einer Veräußerung der immateriellen Wirtschaftsgüter.

Gestützt wird diese Meinung auch durch Rz. 26 des Realteilungserlasses vom 19.12.18 (a. a. O.) : „Eine Veräußerung ist grundsätzlich auch eine Einbringung der im Rahmen der Realteilung erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter, wenn sie zusammen mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmer(teil)anteil nach §§ 20, 24 UmwStG eingebracht werden, unabhängig davon, ob die Buchwerte, die gemeinen Werte oder Zwischenwerte angesetzt werden. Als Veräußerung gilt auch ein Formwechsel nach § 25 UmwStG. Überträgt der Realteiler Wirtschaftsgüter, die im Anschluss an die Realteilung Betriebsvermögen geworden sind, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 EStG auf einen Dritten, liegt ebenfalls eine Veräußerung vor.“

FAZIT | Die Verpachtungslösung würde die Aufdeckung der stillen Reserven (insbesondere des anteiligen Geschäftswerts) vermeiden.

Wenn keine (eindeutigen) Teilbetriebe vorliegen, hilft die Verpachtungslösung häufig. Hier sollte auf eine passgenaue vertragliche Gestaltung geachtet werden, damit nicht unfreiwillig bereits das wirtschaftliche Eigentum übergeht.

Soweit sämtliche Wirtschaftsgüter unmittelbar in eine „neue“ Personengesellschaft gelangen sollen, wäre der Weg der vorherigen Einbringung sachgerecht. Dies kommt allerdings nur in Betracht, wenn einhergehend mit der Gestaltung nicht erstmals weitere Personen an dem real geteilten Vermögen beteiligt werden. Ausgleichszahlungen sollten hingegen möglichst vermieden werden, um eine Teilaufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Zivilrechtliche Steuerklauseln bei Überspringen stiller Reserven und Sperrfristverletzungen (Kratzsch, PFB 20, 177)
- Steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften (Kratzsch, PFB 20, 87)
- Ein „versteckter“ Spitzenausgleich torpediert die unechte Realteilung (Kratzsch, PFB 20, 8)
- Neue Gestaltungsmöglichkeiten dank der Überarbeitung des BMF-Realteilungserlasses (Kratzsch, PFB 19, 93)
- Mit den neuen Realteilungsgrundsätzen gestalten (Kratzsch, PFB 17, 266)
- Steuerliche Hinweise zur Realteilung einer Gemeinschaftspraxis (Kratzsch, PFB 16, 4)

Wirtschaftsgüter müssen im Sonder-BV verbleiben

Häufig hilft schon die Verpachtungslösung