

## BETRIEBSBEENDIGUNG

## Realteilung: probates Gestaltungsinstrument zur steuerneutralen Betriebsaufgabe

von Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg

| Die Aufgabe eines Betriebs (§ 16 Abs. 3 S. 1 EStG) führt zur Aufdeckung und (nach den §§ 16, 34 EStG ermäßigten) Besteuerung der stillen Reserven. Dies kann jedoch durch Realteilung des Betriebs nach den Regularien des § 16 Abs. 3 S. 2 bis 4 und Abs. 5 EStG vermieden werden. |

### 1. Gesetzliche Grundlagen

Werden im Zuge einer Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, sind die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG). Durch eine Realteilung lässt sich somit die ansonsten erforderliche Aufdeckung der stillen Reserven verhindern. Um dieses Ergebnis nicht zu gefährden, muss die dreijährige Sperrfrist des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG beachtet werden, in der übertragene einzelne Wirtschaftsgüter nicht veräußert werden dürfen.

Bei einer Realteilung durch Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen ist die Sperrfrist dagegen unbeachtlich. Hier ist jedoch § 16 Abs. 5 EStG zu beachten: Werden bei einer Realteilung durch Übertragung mit Teilbetrieben Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar oder mittelbar von einem nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer (z. B. einer natürlichen Person) auf einen nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer (z. B. eine GmbH) übertragen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen, wenn der übernehmende Mitunternehmer die Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Realteilung unmittelbar oder mittelbar veräußert oder nach § 22 UmwStG weiter überträgt.

**MERKE** | Das Gesetz bestimmt in § 16 Abs. 3 EStG nur die steuerrechtlichen Folgen einer Realteilung, definiert jedoch nicht im Einzelnen, was unter einer Realteilung zu verstehen ist. Hierzu muss auf die Rechtsprechung des BFH zurückgegriffen werden. Die Finanzverwaltung hat ihre Rechtsauffassung nach einer grundlegenden Rechtsprechungsänderung ebenfalls angepasst und im aktuellen Realteilungserlass (19.12.18, IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl I 19, 6) veröffentlicht.

### 2. Bisherige Rechtsprechung des BFH

Der BFH hat den Begriff der Realteilung über einen langen Zeitraum in Anlehnung an das Zivilrecht als eine Form der Auseinandersetzung einer aufgelösten Mitunternehmerschaft gesehen. In Abgrenzung zur zivilrechtlichen Naturalteilung setzt die steuerrechtliche Realteilung zusätzlich voraus, dass die von den Beteiligten übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin

Realteilung  
verhindert  
Aufdeckung der  
stillen Reserven

Realteilung mit  
Teil-/Betrieben oder  
Mitunternehmer-  
anteilen

Steuerrechtliche  
Realteilung versus  
zivilrechtliche  
Naturalteilung

Betriebsvermögen bleiben (BFH 11.4.13, III R 32/12, BStBl II 14, 242 und BFH 29.3.11, VIII R 28/08, BStBl II 14, 299). Der BFH definierte Realteilung ertragsteuerlich als die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer die ihm bei der Aufteilung zugewiesenen Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt.

### 3. Änderung der Rechtsprechung

Mit Urteil vom 17.9.15 (III R 49/13, BStBl II 17, 37) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung und damit die enge Definition der Realteilung aufgegeben. Nach seiner nun vertretenen Auffassung schließt der Begriff der Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 3 S. 2 EStG jedenfalls das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehenden Gesellschaft unter Mitnahme eines – weiterhin zum Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen gehörenden – Teilbetriebs ein.

Die Realteilung will der BFH als eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils i. S. d. § 16 Abs. 3 S. 1 EStG verstanden wissen, die nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führt, wenn und soweit der übernommene Teilbetrieb weiterhin Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen bleibt. Unerheblich ist dabei, ob die Mitunternehmerschaft insgesamt aufgelöst oder von den verbliebenen Mitunternehmern fortgeführt wird. Zur Begründung verweist der BFH auf den mit dem Rechtsinstitut der Realteilung verfolgten Zweck, wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge steuerlich nicht zu belasten, solange die steuerliche Erfassung stiller Reserven sichergestellt ist.

Mit zwei weiteren Entscheidungen zur Realteilung hat der BFH die steuerneutralen Möglichkeiten des Ausscheidens aus einer Mitunternehmerschaft nochmals wesentlich erweitert. So sollen die Grundsätze der Realteilung auf das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung aus dem mitunternehmerischen Vermögen auch dann Anwendung finden, wenn die Abfindung nicht in der Übertragung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, sondern in der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter besteht (BFH 30.3.17, IV R 11/15, BStBl II 19, 29).

**Beachten Sie |** Nicht nur bei Sachwertabfindungen mit Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, sondern in allen Fällen einer Sachwertabfindung ist daher das Ausscheiden des Mitunternehmers als Aufgabe seines Mitunternehmeranteils zu behandeln.

**MERKE |** Damit erhält die Bezugnahme des § 16 Abs. 3 S. 1 EStG (Aufgabe des gesamten Betriebs) auf § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (Aufgabe eines Mitunternehmeranteils) eine eigenständige Bedeutung und dieser Aufgabebetstand einen klaren sachlichen Anwendungsbereich. Auf alle Fälle einer solchen Aufgabe sind die Regelungen der Realteilung anzuwenden, denn § 16 Abs. 3 S. 2 EStG betrifft Realteilungen mit Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und einzelnen Wirtschaftsgütern gleichermaßen.

BFH gibt enge Definition der Realteilung auf

Sachwertabfindung bedeutet stets Aufgabe eines Mitunternehmeranteils

Aufgabebetstand mit klarem sachlichem Anwendungsbereich

Soweit für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Realteilung besondere Bedingungen gelten sollen, sind diese allein in § 16 Abs. 3 S. 3 und 4 EStG geregelt. Auch findet § 6 Abs. 5 S. 3 EStG (Überführung von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen) auf diese Vorgänge keine Anwendung, da die Regelung in § 16 Abs. 2 und 3 EStG in jedem Fall die speziellere, weil genau auf den Fall des Ausscheidens bezogene Norm ist. Sie geht § 6 Abs. 5 EStG vor.

#### 4. Unterscheidung zwischen echter und unechter Realteilung

Mit Urteil vom 16.3.17 (IV R 31/14, BStBl II 19, 24) hat der BFH seine neue, erweiterte Sichtweise zum Umfang der steuerneutralen Realteilungsmöglichkeiten konkretisiert. Dabei unterscheidet er zwischen

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

Der BFH stellte heraus, dass die Anwendung der Realteilungsgrundsätze nicht voraussetzt, dass alle Mitunternehmer die ihnen jeweils zugeteilten Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelnen Wirtschaftsgüter ausnahmslos in ein eigenes Betriebsvermögen übertragen. Vielmehr ist insoweit eine personen- und objektbezogene Betrachtung erforderlich.

**Beachten Sie** | Ausreichend ist, dass jedenfalls einer der Realteiler eine der ihm zugeteilten Betriebsgrundlagen in ein eigenes Betriebsvermögen übernimmt, wobei es sich insoweit auch um sein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft handeln kann. Dies ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Realteilung, Umstrukturierungsmaßnahmen durch die steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen zu erleichtern, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird.

Die steuerneutrale Buchwertfortführung soll also dem einzelnen Realteiler (personenbezogen) zugutekommen, der das im Rahmen der Realteilung erhaltene Betriebsvermögen in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weiter nutzt und so sein unternehmerisches Engagement in anderer Form fortsetzt. Allerdings soll der Aufschub der Versteuerung der anlässlich einer Betriebsaufgabe an sich aufzudeckenden stillen Reserven (objektbezogen) nur insoweit erfolgen, als das erhaltene Betriebsvermögen tatsächlich in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weiter genutzt wird. Soweit das nicht der Fall ist, werden die in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven durch Ansatz der gemeinen Werte nach § 16 Abs. 3 S. 7 EStG aufgedeckt. Auf der Ebene der Gesellschaft entsteht insoweit ein Aufgabegewinn, der den einzelnen Realteilern entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zugerechnet wird.

Konkretisierung des Umfangs steuerneutraler Realteilungsmöglichkeiten

Steuerneutrale Buchwertfortführung bei Weiternutzung des Betriebsvermögens

## 5. Steuerneutrales Ausscheiden zu Buchwerten

Die neue Rechtsprechung des BFH erweitert die Möglichkeiten eines steuerneutralen Ausscheidens aus einer Mitunternehmerschaft erheblich. Ein Ausscheiden zu Buchwerten ist sowohl bei Auflösung als auch bei Fortbestehen der Mitunternehmerschaft und Ausscheiden des Mitunternehmers gegen Übertragung von Mitunternehmeranteilen, Teilbetrieben sowie einzelnen Wirtschaftsgütern möglich.

## 6. Reaktion der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich der Rechtsprechung des BFH angeschlossen und mit dem aktuellen Realteilungserlass (19.12.18, IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl I 19, 6) auf die neue Rechtslage reagiert. Sie unterscheidet nun auch:

- Die echte Realteilung, d. h. die Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft auch durch Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Übertragung eines Teilbetriebs, eines (Teil-)Mitunternehmeranteils an einer Tochter-Personengesellschaft oder von Einzelwirtschaftsgütern aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft und Fortführung des Betriebs durch den verbleibenden Mitunternehmer in Form eines Einzelunternehmens.
- Die unechte Realteilung, indem ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft gegen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, die beim ausscheidenden Mitunternehmer zumindest teilweise weiterhin Betriebsvermögen darstellen, ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt wird. Dies gilt unabhängig davon, ob der ausscheidende Mitunternehmer einen Teilbetrieb, einen Mitunternehmeranteil oder nur Einzelwirtschaftsgüter erhält.

**Beachten Sie |** Kein Fall der Realteilung liegt dagegen vor, wenn der ausscheidende Mitunternehmer die ihm im Rahmen seines Ausscheidens übertragenen Einzelwirtschaftsgüter vollständig ins Privatvermögen überführt. Dies führt beim Ausscheidenden zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. Ebenfalls kein Fall der Realteilung ist das Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Abfindung bei gleichzeitigem Anwachsen seines Anteils bei den verbleibenden Mitunternehmern oder dem letzten verbleibenden Mitunternehmer.

### 6.1 Sonderbetriebsvermögen

Eine Realteilung bezieht sich immer auf das Gesamthandsvermögen. Das Sonderbetriebsvermögen kann nur insoweit Gegenstand der Realteilung sein, als es im Rahmen der Realteilung auf einen anderen Mitunternehmer übertragen wird. Wird Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Mitunternehmers überführt, kommt ggf. eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG in Betracht.

Finanzverwaltung  
schließt sich BFH an

Realteilung bezieht  
sich immer auf  
das Gesamthands-  
vermögen

## 6.2 Begünstigung der Realteilung

Eine begünstigte Realteilung setzt nicht voraus, dass jeder Realteiler wesentliche Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens erhält. Wirtschaftsgüter, die im Rahmen einer echten Realteilung in das Privatvermögen überführt werden, führen zu Entnahmen der Realteilungsgemeinschaft.

Werden im Fall der unechten Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen des ausscheidenden Mitunternehmers übertragen, realisiert nur er einen Veräußerungsgewinn i. S. v. § 16 Abs. 2 EStG. Die verbleibenden Mitunternehmer realisieren auf der Ebene der Mitunternehmerschaft einen laufenden Gewinn aus der Veräußerung der in das Privatvermögen des ausgeschiedenen Mitunternehmers übertragenen Wirtschaftsgüter.

Das übernommene Betriebsvermögen muss in das jeweilige Betriebsvermögen des Realteilers übertragen werden. Dies kann auch sein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft sein, nicht jedoch das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft. Erfolgt eine Realteilung durch Übertragung von Teilbetrieben, können diese Teilbetriebe anschließend im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen verpachtet werden (BFH 14.12.78, IV R 106/75, BStBl II 79, 300).

Voraussetzung für die Buchwertfortführung ist, dass das übernommene Betriebsvermögen nach der Realteilung weiterhin Betriebsvermögen bleibt. Dies setzt jedoch nicht voraus, dass der Realteiler bereits vor der Realteilung außerhalb der real zu teilenden Mitunternehmerschaft noch Betriebsvermögen (z. B. im Rahmen eines Einzelunternehmens) hat. Vielmehr reicht es aus, wenn erst im Rahmen der Realteilung bei den Realteilern ein neuer Betrieb (z. B. durch Begründung einer Betriebsaufspaltung) entsteht.

## 6.3 Besonderheiten bei Realteilung mit Spitzenausgleich

Eine Realteilung mit Spitzenausgleich liegt vor, wenn 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 (BFH 11.4.13, III R 32/12, BStBl II 14, 242).

Der Spitzenausgleich führt im Verhältnis zum Wert des übernommenen Betriebsvermögens zu einem entgeltlichen Geschäft. Das bedeutet, in Höhe des um den anteiligen Buchwert verminderten Spitzenausgleichs entsteht ein laufender Veräußerungsgewinn für den oder die veräußernden Realteiler oder die veräußernde Mitunternehmerschaft.

Dieser Gewinn rechnet grundsätzlich nicht zum Gewerbeertrag nach § 7 S. 1 GewStG. Er ist jedoch nach § 7 S. 2 GewStG dann als Gewerbeertrag zu erfassen, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Bei einer unechten Realteilung gehört der Gewinn aus der Aufdeckung der stillen Reserven durch die Übertragung von Wirtschaftsgütern an den ausscheidenden Mitunternehmer zum laufenden Gewerbeertrag.

**Betriebsfortführung  
auch im Wege der  
Verpachtung möglich**

**Voraussetzung für  
Buchwertfortführung**

**Zurechnung des  
Gewinns zum  
Gewerbeertrag**

#### 6.4 Sperrfrist

Werden im Rahmen einer Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen des Realteilers übertragen, ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang nach § 16 Abs. 3 S. 3 EStG rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude (es sei denn, es handelt sich um Umlaufvermögen) oder andere wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb der Sperrfrist entnommen oder veräußert werden. Gleiches gilt für die Entnahme oder Veräußerung von Grund und Boden sowie Gebäuden des Anlagevermögens, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen.

Im Fall der unechten Realteilung findet § 16 Abs. 3 S. 3 EStG bei der von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführten Mitunternehmerschaft keine Anwendung.

#### 6.5 Folgen bei Veräußerung oder Entnahme während der Sperrfrist

Erfolgt eine schädliche Entnahme oder Veräußerung, führt dies zu einer rückwirkenden Aufdeckung der in den veräußerten oder entnommenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven. Der Vorgang ist ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO und führt zu einem laufenden Gewinn. Dagegen liegt ein nach den §§ 16, 34 EStG begünstigter Veräußerungsgewinn vor, wenn sämtliche stillen Reserven aus den wesentlichen Betriebsgrundlagen rückwirkend aufzudecken sind.

Dieser Gewinn ist im Fall der echten Realteilung bei Wirtschaftsgütern, die zum Gesamthandsvermögen gehören, allen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, dass der Gewinn nach dem Gesellschaftsvertrag oder den von den Mitunternehmern schriftlich getroffenen Vereinbarungen über die Realteilung allein dem entnehmenden oder veräußernden Realteiler zuzurechnen ist. Soweit Sonderbetriebsvermögen eines Realteilers von einem anderen Realteiler im Rahmen der Realteilung übernommen wurde, ist der Gewinn nur dann dem übernehmenden Realteiler zuzurechnen, wenn dies in den schriftlichen Vereinbarungen über die Realteilung so vereinbart wurde.

Im Fall der unechten Realteilung ist bei dem ausgeschiedenen Mitunternehmer bei der Ermittlung des Gewinns nach § 16 Abs. 2 EStG rückwirkend der gemeine Wert des Wirtschaftsguts anzusetzen. Außerdem entsteht auf der Ebene der Mitunternehmerschaft ein laufender Gewinn mit der Folge, dass insoweit die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der verbleibenden Mitunternehmerschaft aufzustocken sind.

**FAZIT** | Die neue Rechtsprechung des BFH zur Realteilung, der die Finanzverwaltung folgt, bietet nun durch die sog. unechte Realteilung – d.h. durch Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer weiterhin bestehenden Mitunternehmerschaft – ungleich größere Möglichkeiten, steuerneutral aus einer Mitunternehmerschaft auszuscheiden, sofern die vom BFH aufgestellten Regularien beachtet werden.

Realteilung durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Rückwirkende Aufdeckung stiller Reserven in den Wirtschaftsgütern

Auf Ebene der Mitunternehmerschaft entsteht ein laufender Gewinn