



*Unechte Realteilung zu Buchwerten vom BFH „abgesegnet“*

Zwischen der B-KG und dem FA besteht nun Streit darüber,

- ob es sich um eine zu Buchwerten zu beurteilende unechte Realteilung nach § 16 Abs. 3 EStG handelt (Ansicht der B-KG) oder
- ob ein Aufgabegewinn festzusetzen ist (Ansicht des FA).

Der BFH gab im Ergebnis der B-KG Recht.

### Rechtliche Würdigung

Voraussetzung für eine steuerneutrale Realteilung – also für einen Ansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ermittelten Werten (Buchwerte) – ist nach § 16 Abs. 3 EStG, dass

- Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen werden und
- die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, wobei der übernehmende Mitunternehmer an diese Werte zwingend gebunden (§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG) ist.

*Voraussetzungen einer steuerneutralen Realteilung*

*Art und Weise der Sachwertabfindung insoweit unbeachtlich*

Scheidet ein Mitunternehmer aus einer PersG gegen Erhalt einer Abfindung aus dem Gesamthandsvermögen aus, wird dieser Vorgang als Aufgabe des Mitunternehmeranteils analog § 16 Abs. 3 S. 1 Alt. 2, Abs. 1 S. 1 Nr. 2 oder 3 EStG behandelt. Auf diesen Vorgang werden deshalb auch die Regelungen über die Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG angewendet („unechte“ Realteilung). Erfüllt das Ausscheiden die Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG, sind zwingend die Buchwerte fortzuführen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Sachwertabfindung in einem Teilbetrieb, einem Mitunternehmeranteil oder in einzelnen Wirtschaftsgütern besteht.

Soweit für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer („unechten“) Realteilung besondere Bedingungen gelten sollen, sind diese allein in § 16 Abs. 3 S. 3 und 4 EStG geregelt. Sind die dort genannten Bedingungen nicht erfüllt, ist zwingend ein Aufgabegewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Abfindungsanspruch und dem Buchwert des Kapitalkontos anzusetzen.

*Stückaktien haben ihre Eigenschaft als Wirtschaftsgüter nicht verloren*

Bei den von der B-KG an die B-AG übertragenen Stückaktien handelt es sich um Einzelwirtschaftsgüter. Jede einzelne Aktie an der B-AG stellt als Wertpapier ein Wirtschaftsgut dar. Diese Stückaktien haben bei der B-AG ihre Eigenschaft als Wirtschaftsgüter nicht verloren. Ausgehend vom Wortlaut des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG muss der (ausscheidende) Mitunternehmer, also die B-AG, einzelne Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft erhalten, die als Träger der übergehenden stillen Reserven in dessen Vermögenssphäre fortbestehen. So verhält es sich im Streitfall. Bei nicht zur Einziehung erworbenen eigenen Aktien – wie hier – handelt es sich um Wirtschaftsgüter. Dem stehen die Regelungen in § 272 Abs. 1a und Abs. 1b HGB nicht entgegen. Dies gilt selbst dann, wenn diese Bilanzierungsvorschriften für die Steuerbilanz ein Ansatzverbot (Aktivierungsverbot) begründen sollten.

Nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG müssen die Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder die einzelnen Wirtschaftsgüter der real geteilten Personengesellschaft „in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer“ übertragen werden. Das setzt voraus, dass sie in das Betriebsvermögen eines an der Real-

teilung beteiligten Mitunternehmers (Realteiler) gelangt sind und dass die stillen Reserven nach der Übertragung weiterhin allein den Realteilern zuzurechnen sind. Diese Voraussetzung ist bei der B-AG schon deshalb erfüllt, weil eine Kapitalgesellschaft über keine außerbetriebliche Sphäre verfügt.

Auch die weitere Voraussetzung einer steuerneutralen Realteilung, die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven, ist gegeben, da die B-AG im Inland ansässig ist und der deutschen Besteuerung unterliegt.

Der Umstand, dass die B-AG als Ausscheidende neben den Stückaktien auch eine Barleistung in Höhe ihrer Hafteinlage erhalten hat, führt zu keiner Gewinnrealisierung, denn eine (ggf. anteilige) Gewinnrealisierung scheidet jedenfalls dann aus, wenn feststeht, dass die von der Personengesellschaft erfolgte Barzahlung kein Entgelt für die im Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven sein kann.

Bilanziell anzusetzen sind daher die fortgeführten Bilanzwerte, also die Buchwerte. Eine Gewinnrealisierung erfolgt nicht.

#### Relevanz für die Praxis

Wahrscheinlich haben die Beteiligten bei der Gestaltung eine zum Zeitpunkt als die Gestaltung erfolgte – also im Jahr 2016 – bestehende Regelungslücke entdeckt und genutzt. Jedenfalls ist bei Gestaltungen, die nach dem 18.10.24 durchgeführt werden, der § 6 Abs. 5 S. 7 EStG zu beachten.

§ 16 Abs. 3 S. 5 EStG n. F. ordnet die entsprechende Geltung des § 6 Abs. 5 S. 7 EStG n. F. an. Danach liegt eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut i. S. v. § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG auch vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt. Die Neuregelung schreibt nunmehr die Subjektbezogenheit der stillen Reserven innerhalb des Körperschaftsteuerregimes fest.

Danach scheidet eine Buchwertfortführung dann aus, wenn die stillen Reserven innerhalb des Körperschaftsteuerregimes zwischen verschiedenen Körperschaftsteuersubjekten wechseln. Diese Erwägungen gelten über § 16 Abs. 3 S. 5 EStG n. F. auch für die Realteilung. Danach soll § 16 Abs. 3 S. 5 i. V. m. § 6 Abs. 5 S. 7 EStG n. F. einen Buchwertansatz auch insoweit ausschließen, als an der Personengesellschaft mehrere (gegebenenfalls auch ausschließlich) Körperschaften beteiligt sind und im Zuge der Realteilung, bei der Einzelwirtschaftsgüter übertragen werden, die stillen Reserven zwischen verschiedenen Körperschaftsteuersubjekten wechseln.

**FAZIT** – Aufgrund der Neuregelung dürfte der oben dargestellte Sachverhalt nunmehr anders zu entscheiden sein. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH in Zukunft Gelegenheit bekommt, einen ähnlichen Fall unter der ab 18.10.24 geltenden Rechtslage zu beurteilen.

*Auch der zusätzliche Erhalt der Barleistung führt hier nicht zu einer Gewinnrealisierung*

*Neuregelung schreibt nunmehr Subjektbezogenheit der stillen Reserven vor*

*Spannend wird sein, wie der BFH mit „Neufällen“ umgehen wird*