

---

IDW (Hrsg.)

# Steuerliche Realteilung

Praxisorientierte Aufbereitung der aktuellen Rechtslage  
und der wesentlichen steuerlichen Fragestellungen



IDW VERLAG GMBH

# 1 Einleitung

**Die ertragsteuerliche Behandlung der Realteilung von Mitunternehmenschaften war in der jüngeren Vergangenheit mehrfach geänderter höchstrichterlicher Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung unterworfen. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und ihre Mitarbeiter stehen vor der Herausforderung, einen Überblick über die Rechtsentwicklung zu behalten, um kompetent beraten zu können.**

Der Arbeitskreis „Besteuerung von Personengesellschaften“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. legt mit diesem Buch die, soweit ersichtlich, erste praxisorientierte Aufarbeitung der aktuellen Rechtslage unter Berücksichtigung von Ertragsteuern, Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer mit Blick auf wesentliche steuerliche Fragestellungen einer Realteilung vor.

Die Darstellung zielt darauf ab, das Rüstzeug zu vermitteln, um kompetent beraten zu können und offene Praxisfragen sowie steuerliche Risiken zu erkennen. Der Schwerpunkt liegt auf Inlandssachverhalten.

Fortbestehende ungeklärte Praxisfragen werden anhand der Auffassungen von Finanzverwaltung und Literatur aufgearbeitet. Zusätzlich wird das praktische Vorgehen anhand von Beispielfällen aufbereitet.

Hierzu wird ein grundlegendes Beispiel eingeführt (vgl. Abschnitte 2.6 und 5.1) und zu den verschiedenen Anwendungsfällen durchgehend fortentwickelt.

Aufgrund der Vielschichtigkeit der Problemstellungen in grenzüberschreitenden Strukturen können diese Fragen nur am Rande behandelt werden.

Steuerverfahrensrechtliche Aspekte und die Darstellung der Auswirkungen einer Realteilung auf in Anspruch genommene Thesaurierungsbegünstigungen runden die Darstellung ab.

**Hinweis:**

Um die Anwenderfreundlichkeit zu erhöhen, finden Sie das erwähnte durchgehende Fallbeispiel auch auf der Ausklappseite des Umschlags.

## 2 Begriffliche Grundlagen

### 2.1 Personengesellschaften

Der Begriff der **Personengesellschaft** umfasst neben der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) gem. §§ 705 ff. BGB die Personenhandelsgesellschaften, die stille Gesellschaft (§§ 230 ff. HGB) und die Partnerschaftsgesellschaft (PartG) sowie die Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (PartGmbH) (§§ 1 ff. PartGG). 1

**Personenhandelsgesellschaften** sind die Offene Handelsgesellschaft (OHG) (§§ 105 ff. HGB), die Kommanditgesellschaft (KG) (§§ 161 ff. HGB) und die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)<sup>1</sup>. Das gesellschaftsrechtliche Regelstatut von Personenhandelsgesellschaften sieht für mindestens einen Gesellschafter eine Haftung mit dessen gesamtem Vermögen vor. Bei einer **haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft**, bspw. der GmbH & Co. KG, ist/sind Vollhafter (eine) Rechtspersonlich(en), die lediglich mit ihrem Haftkapital haftet/n. 2

**Gemeinschaften** sind von den Personengesellschaften begrifflich abzugrenzen. Sie sind keine Gesellschaften i.S.d. Gesellschaftsrechts. Zu den Gemeinschaften gehören bspw. die Erbengemeinschaft (§§ 2032 ff. BGB), die Bruchteilsgemeinschaft (§§ 741, 1008 ff. BGB), die eheliche Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB) und die Wohnungseigentümergeinschaft (nach dem WEG). 3

### 2.2 Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer und Mitunternehmeranteil

Eine **Mitunternehmerschaft** i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 4 ist dann gegeben, wenn eine Personenvereinigung ein gewerbliches Unternehmen betreibt.<sup>2</sup> Eine Mitunternehmerschaft setzt ein Gesellschaftsverhältnis, gleichgültig, ob Außen- oder Innengesellschaft,<sup>3</sup> oder

---

<sup>1</sup> VO (EWG) Nr. 2137/85, ABl. L 199, S. 1 und EWIV-Ausführungsgesetz v. 14.04.1988, BGBl. I 1988, S. 514.

<sup>2</sup> BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751.

<sup>3</sup> BFH v. 22.02.2017, I R 35/14, BStBl. II 2018, S. 33; Wacker, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage, 2020, § 15 EStG, Rn. 257.

bezeichnen der III. und der IV. Senat des BFH dies als sog. **unechte Realteilung**.<sup>26</sup>

Realteilungen sind von Vorgängen gem. § 6 Abs. 3 EStG (s. dazu Abschnitt 6.1), § 6 Abs. 5 EStG (s. dazu Tz. 26 ff. und Abschnitt 6.2) und § 24 UmwStG (s. dazu Abschnitt 6.3) abzugrenzen. **24**

### 2.6 Einführendes Beispiel

#### Beispiel

**Sachverhalt** (vgl. Ausklappseiten des Buchumschlags)

An der A B C OHG sind die natürlichen Personen A, B und C zu je einem Drittel beteiligt und führen auch die Geschäfte der Gesellschaft. Die Gesellschaft ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Die Steuerbilanz stellt sich wie folgt dar (Buchwerte (gemeine Werte in Klammern)):

Aktiva			Passiva		
WG 1	300	(550)	Kapital A	250	(550)
WG 2	150	(550)	Kapital B	250	(550)
WG 3	450	(700)	Kapital C	250	(550)
			Verbindlichkeit	150	(150)
Summe	900	(1800)	Summe	900	(1800)

In den Aktiva sind mithin stille Reserven in Höhe von 900 enthalten, die sich wie folgt aufteilen:

- WG 1: 250
- WG 2: 400
- WG 3: 250

A, B und C beschließen die Auflösung der Gesellschaft. Die Auseinandersetzungsvereinbarung sieht vor, dass

- A das WG 1,
- B das WG 2 und
- C das WG 3 sowie Verbindlichkeiten i.H.v. 150

<sup>26</sup> BFH v. 17.09.2015, III R 49/13, BStBl. II 2017, S. 37; BFH v. 16.03.2017, IV R 31/14, BStBl. II 2019, S. 24; BMF v. 19.12.2018, IV C 6 – S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, S. 6, Tz. 2.

erhält bzw. übernimmt. A, B und C nutzen die erhaltenen Wirtschaftsgüter im jeweiligen Betriebsvermögen ihrer künftig jeweils als Einzelunternehmen geführten Betriebe.

**Hinweis:**

Bei der Bewertung und Zuweisung des Vermögens müsste eigentlich die Verschiebung stiller Reserven berücksichtigt und ein damit verbundener Ausgleich für latente Steuerbelastungen vorgenommen werden. Aus Vereinfachungsgründen wird im Weiteren darauf verzichtet, dies in den Beispielen zu berücksichtigen.

Im Einzelfall ist stets zu überlegen, wie latente Steuerlasten bei der Bewertung in geeigneter Weise einzubeziehen sind.

## 5 Unechte Realteilung

103

Grundlage für den erweiterten Anwendungsbereich der Realteilung ist das BFH-Urteil v. 17.09.2015.<sup>158</sup> Abweichend von dem bis dahin vertretenen engeren Begriff der Realteilung hat der BFH entschieden, dass eine nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG erfolgsneutrale Realteilung auch dann vorliege, wenn und soweit ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheide und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt werde. Der Begriff „unechte Realteilung“ wurde erstmals in der Literatur<sup>159</sup> verwendet und vom BFH in dem Urteil vom 16.03.2017<sup>160</sup> aufgenommen. Der BFH grenzt nach der zivilrechtlichen Rechtslage insoweit ab:

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

Entscheidend für die Abgrenzung ist die Frage, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird oder aber fortbesteht. Dabei ist die zivilrechtliche Rechtslage maßgebend. Aus steuerlicher Sicht liegt bei einer

- echten Realteilung ein Fall der Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft nach § 16 Abs. 3 Satz 1 1. Halbsatz EStG vor, wohingegen
- die unechte Realteilung als Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 Satz 1 2. Halbsatz EStG einzustufen ist.

Wie bei der echten Realteilung müssen auch bei der unechten Realteilung für den konkreten Fall die Voraussetzungen der buchwertneutralen Realteilung in zweierlei Sicht geprüft werden:<sup>161</sup>

- personenbezogen: Überführung von Vermögen aus der Personengesellschaft in ein eigenes Betriebsvermögen des Realteilers

<sup>158</sup> BFH v. 17.09.2015, III R 49/13, BStBl. II 2017, S. 37.

<sup>159</sup> Sarrazin und Crezelius, in: JbFStR 2000/01, S. 315; Wendt, FR 2016, S. 536.

<sup>160</sup> BFH v. 16.03.2017, IV R 31/14, BStBl. II 2019, S. 24.

<sup>161</sup> Nur BFH v. 16.03.2017, IV R 31/14, BStBl. II 2019, S. 24, Rn. 42.

und (kumulativ)

- objektbezogen: Nur insoweit, als die in das andere Betriebsvermögen übertragenen Wirtschaftsgüter weiterhin steuerlich verhaftet sind.

### Beispiel

#### Beispiel (nach BFH v. 17.09.2015<sup>162</sup>):

Eine in der Rechtsform einer Personengesellschaft betriebene Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs- und Rechtsanwaltssozietät unterhält eine Hauptniederlassung in X und eine Zweigniederlassung in Y. Nun schied eine Gesellschafterin (Beteiligung 20 %) aus der Sozietät aus. Die Ausscheidende übernahm im Zuge dessen die Niederlassung in Y, während die verbleibenden Gesellschafter die Niederlassung in X weiterführten. Vorbereitend wurde der Bargeldbestand der Niederlassung Y aus Gesellschaftsmitteln um 310.000 € aufgestockt. Ferner war die Sozietät nach der getroffenen Vereinbarung verpflichtet, der ausscheidenden Gesellschafterin „zur wirtschaftlichen Absicherung und Versorgung“ eine monatliche Rente von 5 000 € über eine Laufzeit von 10 Jahren und vier Monaten zu zahlen; für diese Verpflichtung der Sozietät hafteten alle Gesellschafter auch persönlich.

Der BFH stellt hierzu fest:

- ◇ Eine Realteilung kann auch dann vorliegen, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird.
- ◇ Die Teilbetriebsübertragung ist grundsätzlich auch insoweit gewinnneutral, als dem übernommenen Teilbetrieb vor dem Ausscheiden des Gesellschafters erhebliche liquide Mittel zugeordnet wurden.
- ◇ Wird dem ausscheidenden Mitunternehmer daneben eine Rente zugesagt, die aus künftigen Erträgen der fortbestehenden Sozietät oder dem Vermögen der Gesellschafter zu leisten ist und sich nicht

<sup>162</sup> BFH v. 17.09.2015, III R 49/13, BStBl. II 2017, S. 37.

als betriebliche Versorgungsrente darstellt, so erfüllt er einen Veräußerungstatbestand (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Mithin sind hinsichtlich der übernommenen Wirtschaftsgüter der Niederlassung Y von der diese fortführenden Gesellschafterin die steuerlichen Buchwerte fortzuführen. Hinsichtlich der Abfindungszahlung wird ein Veräußerungsgewinn realisiert, der sich bestimmt aus dem Kapitalwert der Rente zuzüglich der Buchwerte des übernommenen Teilbetriebs (Veräußerungspreis) abzüglich etwaiger Veräußerungskosten und des Werts des Kapitalkontos.

### 5.1 Einführendes Beispiel

Das einführende Beispiel in Abschnitt 2.6 wird im Folgenden grundsätzlich fortgeführt, aber an den Fall der unechten Realteilung angepasst. 104

#### Beispiel Sachverhalt

An der A B C OHG sind die natürlichen Personen A, B und C zu je einem Drittel beteiligt und führen auch die Geschäfte der Gesellschaft. Die Gesellschaft ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Die Steuerbilanz stellt sich wie folgt dar (Buchwerte (gemeine Werte in Klammern)):

Aktiva			Passiva		
WG 1	300	(550)	Kapital A	250	(550)
WG 2	150	(550)	Kapital B	250	(550)
WG 3	450	(700)	Kapital C	250	(550)
			Verbindlichkeit	150	(150)
Summe	900	(1800)	Summe	900	(1800)

In den Aktiva sind mithin stille Reserven in Höhe von 900 enthalten, die sich wie folgt aufteilen:

- ◇ WG 1: 250
- ◇ WG 2: 400
- ◇ WG 3: 250