

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-gewinnneutrale-realteilung-auch-bei-ausscheiden-eines-mitunternehmers-gegen-sachwertabfindung-mit-einzelwirtschaftsguetern.html>

22.06.2017

Unternehmensteuer

BFH: Gewinnneutrale Realteilung auch bei Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern

Scheidet ein Mitunternehmer gegen Sachwertabfindung aus einer Mitunternehmerschaft, die von den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt wird, aus, liegt auch dann eine gewinnneutrale Realteilung vor, wenn die Abfindung nicht in der Übertragung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, sondern in der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter besteht (entgegen BMF-Schreiben vom 20.12.2016).

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG (KG), an der F als Kommanditist beteiligt war. F hat seine Kommanditbeteiligung in eine neu gegründete Ein-Mann-GmbH & Co. KG (Z KG) eingebracht, die am selben Tag aus der KG ausschied. Die KG wurde sodann von den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt. Zur Abfindung erhielt die ausscheidende neue Gesellschaft alle Wirtschaftsgüter eines nicht als Teilbetrieb organisierten Geschäftsbereichs der KG, den sie anschließend fortführte.

Das Finanzamt nahm unter Aufdeckung der im Mitunternehmeranteil enthaltenen stillen Reserven ein gewinnrealisierendes Tauschgeschäft (vgl. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) an. Das FG war hingegen der Auffassung, dass eine steuerneutrale Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG vorläge.

Entscheidung

Die Revision sei nicht begründet. Im Zusammenhang mit dem Ausscheiden des F und der Z KG aus der Klägerin erfolge keine Gewinnrealisation.

Die Übertragung der Kommanditanteile des F auf die Z KG habe nicht zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG geführt. Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sei zwar grundsätzlich ein „tauschähnlicher Vorgang“ (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 29.10.1987). Allerdings würde hier § 24 UmwStG a.F. als Spezialregelung greifen, der im Streitfall eine Buchwertfortführung ermögliche.

Auch das Ausscheiden der Z-KG aus der Klägerin habe nicht zu einem Realisationstatbestand im Sinne des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (Veräußerung Mitunternehmeranteil) geführt. Entgegen der früheren Rechtsprechung habe der BFH mit Urteil vom 17.09.2015 entschieden, dass eine gewinnneutrale Realteilung (§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG) einer Mitunternehmerschaft auch dann vorliegen könne, wenn ein Gesellschafter gegen eine aus einem Teilbetrieb bestehende Abfindung ausscheide und die übrigen Gesellschafter diese fortführen würden. In der zuletzt genannten Entscheidung habe der BFH ausdrücklich offengelassen, ob die Grundsätze der Realteilung auch dann Anwendung finden, wenn die Abfindung nicht in der Übertragung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, sondern in der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bestehe. Diese Frage wird jetzt – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 20.12.2016) – aus den schon im Urteil vom 17.09.2015 genannten Gründen bejaht.

Bei dieser Auslegung erhalte die Bezugnahme des § 16 Abs. 3 S. 1 EStG (Betriebsaufgabe) auf § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, nämlich alle Fälle einer Sachwertabfindung bei Ausscheiden eines Mitunternehmers als Aufgabe seines Mitunternehmeranteils zu behandeln, eine eigenständige Bedeutung und dieser Aufgabestatbestand einen klaren sachlichen Anwendungsbereich. § 16 Abs. 3 S. 2 EStG betreffe Realteilungen mit Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und einzelnen Wirtschaftsgütern gleichermaßen. § 16 Abs. 2 und Abs. 3 EStG gehe als speziellere Vorschrift der Regelung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG vor.

Zwar seien die Übertragungsvorgänge auf Basis eines einheitlichen Plans in einem engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführt worden; Bedenken gegen eine Buchwertfortführung würden allerdings nicht bestehen, da die Übertragungen zum

Buchwert gemäß § 24 UmwStG a.F. und § 16 Abs. 3 S. 2 EStG nicht zu einem dem Zweck dieser Normen widersprechenden Ergebnis führen würden.

Betroffene Normen

§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 u. Abs. 3 S. 1 u. 2 EStG, § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, § 24 UmwStG a.F.
Streitjahr 2003

Anmerkungen

Auffassung der Finanzverwaltung

Wird eine Mitunternehmerschaft aufgelöst, liegt nach (bereits langjähriger) Auffassung der Finanzverwaltung auch dann eine Realteilung vor, wenn den Mitunternehmern lediglich Einzelwirtschaftsgüter zugeteilt werden (vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2011, Tz. 37). Wird die Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Mitunternehmern oder – wenn nur noch ein Mitunternehmer verbleibt – von diesem als Einzelunternehmen fortgeführt, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 20.12.2016) nur dann eine begünstigte Realteilung vor, wenn ein oder mehrere Mitunternehmer unter Mitnahme jeweils eines Teilbetriebs (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet/ ausscheiden. Diesem „Teilbetriebserfordernis“ hat der BFH nun mit dem oben dargestellten Urteil auch für den Fall der Fortführung der Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Mitunternehmern eine Absage erteilt.

Mitübertragung von Verbindlichkeiten

Es bleibt ferner darauf hinzuweisen, dass die vom BFH im oben dargestellten Urteil, angewendeten Realteilungsvorschriften – anders als die vom FG angewandte Vorschrift des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG -auch bei der Mitübertragung von Verbindlichkeiten die Steuerneutralität gewährleistet.

Gewinnneutrale Realteilung trotz Fortführung der betrieblichen Tätigkeit als Einzelunternehmen

Mit Urteil vom 16.03.2017 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat der BFH auch für den Fall, dass eine Mitunternehmerschaft aufgelöst wird und ein Gesellschafter alle wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält und diese als Einzelunternehmer für dieselbe gewerbliche Tätigkeit nutzt, die bisher die Mitunternehmerschaft ausgeübt hat, eine gewinnneutrale Realteilung angenommen.

Vorinstanz

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 04.12.2014, 14 K 2968/09, siehe [Deloitte Tax News](#)

Fundstellen

BFH, Urteil vom 30.03.2017, [IV R 11/15](#), BStBl II 2019 Seite 29

[Pressemitteilung Nr. 40](#) vom 21.06.2017

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 17.09.2015, III R 49/13, BStBl. II 2017, S. 37, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 29.10.1987, IV R 93/85, BStBl. II 1988, S. 374

BMF, Schreiben vom 20.12.2016, BStBl. I 2017, 36, siehe [Deloitte Tax News](#))

BMF, Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011, S. 1279

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.