

BFH: Gewinnneutrale Realteilung trotz Fortführung der betrieblichen Tätigkeit als Einzelunternehmen

Eine gewinnneutrale Realteilung liegt auch dann vor, wenn 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.

Sachverhalt

Die Kläger, Vater und Sohn, sind die ehemaligen Gesellschafter einer GmbH & Co. KG (KG), die mit Verteilung der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens unter den Gesellschaftern aufgelöst wurde. Von den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erhielt der Vater nur einen geringen Teil, während der Sohn den wesentlichen Teil des ehemaligen Gesellschaftsvermögens in ein Einzelunternehmen einbrachte und als Einzelunternehmer die gleiche Tätigkeit wie die KG ausübte.

Das Finanzamt hatte eine gewinnneutrale Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG abgelehnt, da aufgrund der Fortführung des Betriebs als Einzelunternehmen keine Betriebsaufgabe vorläge. Das Finanzamt nahm einen steuerpflichtigen Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils des Vaters an. Das FG war hingegen der Auffassung, dass es sich um eine echte Realteilung ohne Gewinnrealisierung handele.

Entscheidung

Das FG habe zutreffend festgestellt, dass im Streitfall eine Realteilung im Sinne des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG vorläge und kein Veräußerungsgewinn des Vaters entstanden sei.

Werden gemäß § 16 Abs. 3 S. 2 EStG 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; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden.

Der BFH habe den Begriff „Realteilung“ in seiner früheren Rechtsprechung als „Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung ihres Vermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt“ definiert. Mit Urteil vom 17.09.2015 habe der BFH entgegen der früheren Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 28.02.2006) entschieden, dass eine gewinnneutrale Realteilung einer Mitunternehmerschaft auch dann vorliegen könne, wenn ein Gesellschafter ausscheidet und die übrigen Gesellschafter diese fortführen (Übernahme dieser Rechtsprechungsgrundsätze in die Verwaltungsvorgaben, siehe BMF-Schreiben vom 20.12.2016). Nach der neueren Rechtsprechung läge sowohl im Fall der Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens (sog. „echte Realteilung“) als auch im Fall der weiterbestehenden Mitunternehmerschaft nach Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme von Wirtschaftsgütern der Mitunternehmerschaft (sog. „unechte Realteilung“) eine Realteilung im Sinne des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG vor. Im Streitfall läge folglich eine sog. „echte Realteilung“ vor, da die KG 1 aufgelöst wurde und das Betriebsvermögen verteilt wurde.

Die Realteilung sei ein Sonderfall der Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 S. 1 EStG. So führe die Auflösung einer Mitunternehmerschaft – unabhängig davon, ob ein Gesellschafter alle wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält und diese als Einzelunternehmer für eine gewerbliche Tätigkeit nutzt, die derjenigen der Gesellschaft entspricht – zur Aufgabe eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 16 Abs. 3 S. 1 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 19.01.1982).

Auch die übrigen Voraussetzungen einer (echten) Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG lägen vor, da es genüge, wenn einer der Realteiler eine der ihm zugeteilten

Betriebsgrundlagen in ein eigenes Betriebsvermögen überführe. Die Gewinnrealisierung der in den im Rahmen einer Realteilung zugewiesenen Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven habe (objektbezogen) insoweit zu unterbleiben, als die erhaltenen Wirtschaftsgütern tatsächlich in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weitergenutzt werden. Soweit das nicht der Fall sei, trete eine Gewinnrealisierung der in den Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven durch Ansatz der gemeinen Werte nach § 16 Abs. 3 S. 7 EStG ein. Es entstehe auf Ebene der Mitunternehmerschaft ein Aufgabegewinn, der den einzelnen Realteilern entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zuzurechnen sei. Ein Veräußerungsgewinn des Vaters, d.h. ein Gewinn auf Ebene der Gesellschafter, sei nicht entstanden.

Betroffene Norm

§ 16 Abs. 3 S. 1, 2 u. 7 EStG

Streitjahr 2005

Anmerkung

Im Fall der sog. „unechten Realteilung“ (Ausscheiden (mindestens) eines Mitunternehmers unter Mitnahme von mitunternehmerischen Vermögen aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft) setzt eine gewinnneutrale Buchwertfortführung nach Auffassung der Finanzverwaltung voraus, dass es sich bei der Sachwertabfindung des ausscheidenden Gesellschafters um einen Teilbetrieb handelt (vgl. BMF-Schreiben vom 20.12.2016). Da es sich nach Auffassung der BFH im Streitfall um eine sog. „echte Realteilung“ (Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens) handelt, musste der BFH zu der Frage, ob eine sog. „unechte Realteilung“ auch bei einer Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern gewinnneutral erfolgen kann, nicht Stellung nehmen. Diese Frage hat der BFH mit seinem Urteil vom 30.03.2017 bejaht (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Vorinstanz

Finanzgericht Köln, Urteil vom 12.03.2014, 4 K 1546/10

Fundstellen

BFH, Urteil vom 16.03.2017, [IV R 31/14](#), BStBl II 2019 Seite 24

[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 19.01.1982, VIII R 21/77, BStBl. II 1982, S. 456

BMF, Schreiben vom 28.02.2006, (ersetzt durch BMF-Schreiben vom 20.12.2016, siehe [Deloitte Tax News](#))

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.