Diskussionsbeiträge

5/2007

Prof. Dr. Thomas Grubert / Jennifer Hall

Die steuerliche Realteilung von Mitunternehmerschaften

Prof. Dr. Thomas Grubert
Berufsakademie Villingen-Schwenningen
University of Cooperative Education
Friedrich-Ebert-Straße 30
D-78054 Villingen-Schwenningen
Telefon: +49 – (0)7720 3906 143
Telefax: +49 – (0)7720 3906 149
E-mail: grubert@ba-vs.de

IMPRESSUM

Herausgeber
Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Berufsakademie Villingen-Schwenningen
Staatliche Studienakademie
Friedrich-Ebert-Strasse 30
D-78054 Villingen-Schwenningen
Telefon: +49 – (0)7720 3906 140
Telefax: +49 – (0)7720 3906 149
E-mail: hirschberger@ba-vs.de
Internet: www.ba-vs.de/steuern-pruefungswesen

Redaktion
Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger

Druck
Dokument-Center, Villingen-Schwenningen

ISSN 1614-0613

© 2007, Prof. Dr. Thomas Grubert / Jennifer Hall
Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zulässigen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der Verfasser unzulässig.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	VI
Tabellenverzeichnis	VII
1 Problemstellung	1
2 Grundfragen zur Realteilung	2
2.1 Begriffsdefinition	2
2.2 Abgrenzung zu ähnlichen Aspekten	5
3 Bewertung bei Realteilung	7
3.1 Übertragung in das Privatvermögen	7
3.2 Übertragung in das Betriebsvermögen	9
3.2.1 Umfang des Betriebsvermögens	9
3.2.2 Sicherung der Besteuerung stiller Reserven	14
3.2.3 Übertragungsobjekte i. R. einer Realteilung	15
3.2.4 Sperrfrist	16
3.2.4.1 Grundsätzliches	16
3.2.4.2 Begriff der Veräußerung oder Entnahme	18
3.2.4.3 Schädliche Objekte	19
3.2.4.4 Zurechnung und zeitlicher Anfall des Gewinnes	21
3.2.5 Körperschaftsklausel	24
3.2.5.1 Grundsätzliches	24
3.2.5.2 Umfang der Gewinnrealisation	26
3.2.5.3 Zurechnung des Gewinnes	28
4 Buchungstechnische Darstellung und deren Konsequenzen	29
4.1 Verhältnis der Buchwerte von Vermögen und Kapital	29
4.2 Anpassungsmethoden	30
4.2.1 Kapitalkontenanpassungsmethode	30
4.2.2 Buchwertanpassungsmethode	33
4.2.3 Weitere Methoden	35

5 Realteilung mit Spitzenausgleich 36
5.1 Auswirkung auf Realteilungsgrundsätze 36
5.2 Ermittlung des Veräußerungsgewinnes 37
5.2.1 BFH-Meinung 38
5.2.2 Verwaltungsauffassung und Literaturmeinung 38
5.3 Folgeprobleme in der bilanziellen Behandlung 40
5.4 Möglichkeiten zur Vermeidung eines Spitzenausgleichs 41
6 Verzicht auf die steuerneutrale Realteilung 44
7 Schlussbemerkungen 46
Anhang 48
Verzeichnis der Gesetze, Verwaltungsanweisungen und Drucksachen 56
Rechtsprechungsverzeichnis 57
Literaturverzeichnis 58

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	= anderer Ansicht
Abb.	= Abbildung
Abs.	= Absatz
Abschn.	= Abschnitt
abzgl.	= abzüglich
AfA	= Absetzung für Abnutzung
AK	= Anschaffungskosten
Anm.	= Anmerkung
AO	= Abgabenordnung
Aufl.	= Auflage
Az.	= Aktenzeichen
B.	= Beschluss
BB	= Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	= Band
BFH	= Bundesfinanzhof
BFH/NV	= Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	= Bundesfinanzministerium
bspw.	= beispielsweise
BStBl.	= Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	= Bundestagsdrucksache
bzw.	= beziehungsweise
DB	= Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	= Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStV	= Deutscher Steuerberaterverband
d. h.	= das heißt
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	= Einkommensteuergesetz
EuGH	= Europäischer Gerichtshof

e. V.	= eingetragener Verein
evtl.	= eventuell
FR	= Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	= Festschrift
GbR	= Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	= gemäß
GewStG	= Gewerbesteuergesetz
ggf.	= gegebenenfalls
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
grds.	= grundsätzlich
HEV	= Halbeinkünfteverfahren
HGB	= Handelsgesetzbuch
HHR	= Herrmann/Heuer/Raupach (Kommentar)
HK	= Herstellungskosten
Hrsg.	= Herausgeber
i. d. F.	= in der Fassung
i. d. R.	= in der Regel
IDW	= Institut der Wirtschaftsprüfer
i. H.	= in Höhe
INF	= Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
i. R.	= im Rahmen
i. S. d.	= im Sinne des
Jg.	= Jahrgang
KG	= Kommanditgesellschaft
KÖSDI	= Kölner Steuerdialog
m. E.	= meines Erachtens
Nr.	= Nummer
NWB	= Neue Wirtschafts Briefe (Zeitschrift)
OHG	= Offene Handelsgesellschaft
o. V.	= ohne Verfasser
PC	= Personalcomputer
PKW	= Personenkraftwagen

Rn.	= Randnummer
Rz.	= Randziffer
S.	= Seite
SBV	= Sonderbetriebsvermögen
SPD	= Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StEntlG	= Steuerentlastungsgesetz
StuB	= Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
T€	= Tausend Euro
Tab.	= Tabelle
Tz.	= Textziffer
U.	= Urteil
u. a.	= und andere
usw.	= und so weiter
u. U.	= unter Umständen
UmwStG	= Umwandlungsteuergesetz
UntStFG	= Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
v.	= vom
vgl.	= vergleiche
VZ	= Veranlagungszeitraum
WPg	= Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	= zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Seite

1 Schematische Darstellung der Realteilung 49

Tabellenverzeichnis

1 Unterschiede zwischen § 6 Abs. 5 Satz 3 - 6 EStG und § 16 Abs. 3 Satz 2 - 4 EStG bzw. § 24 UmwStG 48

1 Problemstellung

Viele Unternehmer, besonders mittelständische, bevorzugen es, ihre betriebliche Tätigkeit gemeinsam mit anderen auszuführen, und entschließen sich daher, Personengesellschaften wie z. B. GbR oder OHG zu Gründen. Aber ein solcher Personenzusammenschluss ist nicht von unendlicher Dauer. Missverständnisse zwischen den Gesellschaftern, Tod, aber auch sonstige betriebswirtschaftliche Gegebenheiten machen es oftmals zu einer Notwendigkeit, eine gemeinsame betriebliche Tätigkeit zu beenden.

Eine Personengesellschaft kann auf verschiedene Weise aufgelöst werden: durch Veräußerung, Liquidation oder auch Realteilung, um nur einige mögliche Arten zu nennen.

Ein unliebsamer Nebeneffekt einer Betriebsaufgabe ist, dass stille Reserven, die sich im Laufe der Zeit gebildet haben, nun grds. aufgedeckt und versteuert werden müssen. Deshalb werden Unternehmer in solchen Situationen stets bestrebt sein, Möglichkeiten zu finden, um eine Gewinnrealisierung zu verhindern.

Eine der möglichen Gestaltungen, die das Gesetz bietet, um Betriebsaufgaben steuerneutral zu vollziehen, ist die Realteilung.

Die rechtliche Grundlage der Realteilung beruhte bis zum Jahre 1998 auf der Rechtsprechung des BFH.[1] Dabei wurden dem Steuerpflichtigen mit Wahlrechten und übersichtlichen Urteilen ein hohes Maß an Planungssicherheit und Gestaltungsmöglichkeiten gegeben.[2] Erstmals kodifiziert wurde die Realteilung durch das StEntlG 1999/2000/2002 für Realteilungen nach dem 31.12.1998. Da diese Regelungen jedoch stark umstritten waren[3] wurde durch das UntStFG die Rechtslage grundlegend verändert. Dabei kehrte der Gesetzgeber in weiten Teilen zur bis 1998 geltenden Rechtslage zurück.[4] In dieser Fassung ist der Gesetzestext anzuwenden auf Realteilungen nach dem 31.12.2000.

[1] Stellvertretend hierfür z. B. BFH v. 21.12.1977, BStBl. 1978 II, S. 305 und BFH v. 10.12.1991, BStBl. 1992 II, S. 385.
[2] Dies bemerkt Engl, Entwurf, DStR 2001, S. 1725.
[3] Vgl. hierzu unter anderem Blumers/Beinert/Witt, Realteilung StEntlG, BB 1999, S. 1786.
[4] So sieht es Strahl, Gesetzesänderungen, KÖSDI 2002, S. 13170.

Die Regelungen werfen auch nach der jüngsten Änderung zahlreiche Fragen auf, was daran zu erkennen ist, dass die Realteilung immer wieder Anlass zur Diskussion in der Literatur ist. Die Finanzverwaltung hat nun darauf reagiert und die hauptsächlichen Unklarheiten i. R. der Realteilung in einem Erlass beseitigt. Jedoch bleiben weitere Fragen offen, die schon lange diskutiert werden.

Die Realteilung soll im Vergleich zur Liquidation oder Veräußerung wohl deshalb begünstigt werden, da hier das betriebliche Engagement weitergeführt wird, Arbeitsplätze erhalten bleiben und künftige Steuereinnahmen im betrieblichen Bereich gesichert werden. Dies geschieht durch die Möglichkeit, die stillen Reserven im Betriebsvermögen der zu teilenden Mitunternehmerschaft unaufgedeckt zu lassen. Ob und wie dies möglich ist, welche Voraussetzungen bestehen, welche Unklarheiten der Gesetzestext offen lässt, inwieweit Gestaltungen möglich sind und wie diese Spielräume sinnvoll genutzt werden können, soll i. R. dieser Arbeit diskutiert werden.

Dabei werden im ersten Schritt Grundfragen im Zusammenhang mit der Realteilung beantwortet. Danach werden am Grundfall einer Realteilung ohne Spitzenausgleich die allgemeinen Voraussetzungen für die Buchwertfortführung angesprochen und Unklarheiten problematisiert. Falls angebracht, wird Bezug genommen auf die frühere Rechtslage. Nachfolgend wird die buchungstechnische Behandlung der Realteilung näher durchleuchtet, bevor in einem letzten Schritt Besonderheiten diskutiert werden sollen, die neben den Grundsätzen der Realteilung ohne Spitzenausgleich beachtet werden müssen, wenn ein Wertausgleich vereinbart wird. Abgerundet soll die Arbeit werden, indem problematisiert wird, ob gegebenenfalls die Buchwertfortführung ungünstiger ist als die Aufdeckung der stillen Reserven.

2 Grundfragen zur Realteilung

2.1 Begriffsdefinition

Die Realteilung stellt zivilrechtlich eine „andere Art der Auseinandersetzung“ einer OHG oder KG i. S. d. § 145 Abs. 1 HGB dar. Für die GbR ist bei einer Beendigung die sogenannte „Teilung in Natur“ gem. § 752 BGB sogar der gesetzliche Regelfall.

Auch steuerrechtlich wird die Realteilung in besonderer Weise gehandhabt. Deshalb ist es wichtig, abgrenzen zu können, in welchen Fällen eine Realteilung vorliegt, auf welche die Regelungen des § 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG Anwendung finden.

Diese Vorschriften gelten nach eindeutigem Wortlaut nur für Mitunternehmerschaften, die in Natur geteilt werden. Der Begriff der Mitunternehmerschaft deckt sich weitestgehend mit dem Begriff der Personengesellschaft. In Randfällen müssen jedoch Abgrenzungen getroffen werden. So fällt z. B. auch eine reine Innengesellschaft wie die atypisch stille Gesellschaft unter den Mitunternehmerschaftsbegriff, stellt zivilrechtlich aber keine Personengesellschaft dar.[5]

Ob eine Realteilung im einkommensteuerlichen Sinne vorliegt, ist demnach immer dann zu prüfen, wenn eine Mitunternehmerschaft sich entscheidet, die betriebliche Tätigkeit in einem anderen als dem bisherigen Rahmen fortzuführen.

Ein klassischer Fall der Realteilung liegt bei der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft vor, sofern sich in der Erbmasse Betriebsvermögen befindet.[6] Eine Erbengemeinschaft entsteht automatisch, wenn der Erblasser von mehreren Personen beerbt wird. Sie ist von Natur aus auf Liquidation angelegt.[7] Einzelne Meinungen in der Literatur sahen es als strittig an, ob die Realteilungsgrundsätze auf die Erbauseinandersetzung anzuwenden seien. Die herrschende Meinung ging jedoch immer von einer solchen Anwendung aus.[8]

Eine gesetzliche Definition des Begriffes der Realteilung besteht nicht. Deshalb ist es nicht verwunderlich, dass ein breites Spektrum unterschiedlicher Auslegungen besteht. Dabei orientiert sich die Mehrzahl am zivilrechtlichen Begriff.[9] Somit setzt die Annahme einer Realteilung voraus, dass die bisherige Mitunternehmerschaft in mindestens zwei Teile gespalten wird.[10]

Die Frage, ob die steuerliche Realteilung die Betriebsaufgabe der zu teilenden Mitunternehmerschaft voraussetzt oder ob die Aufgabe eines Mitunternehmer-

[5] Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 16 EStG Rz. 538.
[6] Die analoge Anwendung der Realteilungsgrundsätze auf die Erbauseinandersetzung wird bestätigt durch BMF v. 14.03.2006, Tz. 11.
[7] Vgl. Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, S. 109.
[8] So unter anderem Schoor, Neuregelung, INF 2002, S. 174.
[9] Dies behauptet HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 441.
[10] Vgl. Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12631.

anteils seitens eines ausscheidenden Mitunternehmers ausreichend ist, wurde im Zeitablauf unterschiedlich beantwortet.

Vor der gesetzlichen Kodifikation durch das StEntlG 1999/2000/2002 forderte die herrschende Meinung für die Annahme einer steuerlichen Realteilung die Aufgabe der zu teilenden Mitunternehmerschaft.[11] Für Veranlagungszeiträume ab 1999 war die Frage nach einer Realteilung nicht an die Gegebenheiten bei der Mitunternehmerschaft gebunden. Sie beantwortete sich vielmehr danach, welche Art von Wirtschaftsgüter die Realteiler übernahmen.[12]

In der heutigen Fassung fordert die Annahme einer Realteilung erneut die Betriebsaufgabe der bisherigen Mitunternehmerschaft.[13] Dies folgt m. E. bereits daraus, dass die Realteilung in § 16 EStG geregelt ist. Sie stellt somit einen besonderen Fall der Betriebsaufgabe dar, bei der das Vermögen unter den Realteilern verteilt wird.[14] Bei der Erbauseinandersetzung durch Realteilung bedeutet dies, dass die Erbengemeinschaft aufgegeben werden muss, nicht jedoch die einzelnen in ihrem Vermögen befindlichen Gewerbebetriebe.[15]

Die Realteilung umfasst das gesamte steuerliche Betriebsvermögen der zu teilenden Mitunternehmerschaft. Dies bedeutet, dass auch ein evtl. vorhandenes SBV bei der Verteilung zu beachten ist.[16] Ein solches muss nicht zwingend von dem Realteiler übernommen werden, dem es zivilrechtlich zuzuordnen ist.[17]

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist es nicht Bedingung für die Realteilung, dass jeder Mitunternehmer wesentliche Betriebsgrundlagen der Gesellschaft erhält.[18] Diese Erleichterung für den Steuerpflichtigen ist zu begrüßen. Sie eröffnet den Realteilern einen weiten Raum für Gestaltungen. In der Verteilung des Gesamthandsvermögen sind sie somit praktisch frei. Einzige in der Literatur angesprochene Ausnahme stellt die Situation dar, dass einer der Realteiler aus dem Gesamthandsvermögen lediglich liquide Mittel zugeteilt bekommt. Ein solcher Vorgang ist nicht als Realteilung, sondern als Veräußerung des Mitunter-

[11] Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 16 EStG Rz. 530.
[12] Vgl. Blumers/Beinert/Witt, Realteilung StEntlG, BB 1999, S. 1786.
[13] Unter anderem Heß, Anmerkungen, DStR 2006, S. 777.
[14] So ausgedrückt bei Spiegelberger, Beratungspraxis, in: NWB Fach 3, S. 14019.
[15] Klarstellend Gragert, Erbauseinandersetzung, in: NWB Fach 3, S. 13939.
[16] Vgl. Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13890.
[17] Zu entnehmen aus Rogall/Stangl, 2006, FR 2006, S. 357.
[18] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. I.

nehmeranteils gegen Barzahlung zu beurteilen. [19] Dies hat zur Folge, dass der Ausscheidende die auf ihn entfallenden stillen Reserven zu versteuern hat. Fraglich ist auch, ob eine Realteilung anzunehmen ist, wenn ein Mitunternehmer Wirtschaftsgüter in nur unwesentlichem Umfang erhält und sein Restanspruch durch Abfindungen in Barwerten ausgeglichen wird. Hierin kann mit hoher Wahrscheinlichkeit ebenfalls keine Realteilung gesehen werden.[20] Ab wann jedoch eine Anteilsveräußerung anstatt einer Realteilung angenommen wird, ist im Einzelfall schwer abzugrenzen und kommt auf die jeweilige Sachlage an.[21]

Eine wesentliche Betriebsgrundlage der Mitunternehmerschaft muss nach Auffassung des BMF jedoch weiterhin Betriebsvermögen eines Realteilers bleiben.[22] Dies dürfte kaum Probleme bereiten, da für die Frage nach der Wesentlichkeit in diesem Zusammenhang sowohl eine funktionale als auch eine quantitative Betrachtung angestellt werden kann.[23] Somit sind wesentliche Betriebsgrundlagen gegeben, wenn die Wirtschaftsgüter entweder einen hohen funktionalen Nutzen für die Mitunternehmerschaft haben oder in ihnen erhebliche stille Reserven ruhen. Darüber hinaus genügt es auch, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage, die sich im SBV eines Realteilers befindet, in ein weiteres Betriebsvermögen überführt wird.[24]

2.2 Abgrenzung zu ähnlichen Aspekten

Die Realteilung ist insbesondere gegenüber dem Ausscheiden gegen Sachwertabfindung abzugrenzen. Vielfach wurde diese vor der Änderung der Realteilungsgrundsätze durch das UntStFG als Unterfall der Realteilung angesehen.[25] Der Gesetzesbegründung zum StEntlG 1999/2000/2002 lässt sich entnehmen, dass diese Sichtweise dem Willen des Gesetzgebers entsprach.[26]

§ 16 Abs. 3 EStG i. d. F. des UntStFG sieht im Ausscheiden gegen Sachwertabfindung keine Realteilung mehr. Dies wurde durch das BMF-Schreiben vom 28.02.2006 klargestellt, war aber schon im vornherein in der Literatur na-

[19] Diese Meinung vertritt Zimmermann u. a., Personengesellschaft, S. 953.
[20] So Stuhrmann, Bar- und Sachwertabfindung, DStR 2005, S. 1356.
[21] Vgl. Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12632.
[22] Zu entnehmen aus BMF v. 28.02.2006, Abschn. I.
[23] Vgl. Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13888.
[24] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 442.
[25] So sahen es z. B. Blumers/Beinert/Witt, Realteilung StEntlG, BB 1999, S. 1786.
[26] Vgl. BT-Drucksache 14/23, S. 178.

hezu unbestritten.[27] Diese Folgerung ist sachlogisch, da – wie bereits erörtert – die Realteilung eine besondere Art der Betriebsaufgabe darstellt.[28] Die Sachwertabfindung kann m. E. deshalb nicht unter den Begriff der Realteilung subsummiert werden, da in diesem Fall eben gerade keine Betriebsaufgabe auf der Ebene der Mitunternehmerschaft angenommen werden kann.

Ob eine Betriebsaufgabe bei Ausscheiden eines Gesellschafters vorliegt, darf nicht anhand der zivilrechtlichen Sichtweise geprüft werden. Das Ausscheiden nur eines Mitunternehmers bewirkt im Umkehrschluss aus § 131 HGB zwar nicht, dass die Gesellschaft aufgelöst wird. Es bedeutet aber eine Art Teilliquidation, da für den ausscheidenden Gesellschafter fiktiv eine Liquidation angenommen wird.[29] Wirtschaftlich gesehen bleibt die Unternehmung jedoch zweifelsfrei bestehen. Das Ausscheiden eines Gesellschafters führt nicht dazu, dass der wirtschaftliche Betrieb der Mitunternehmerschaft beendet wird. Somit besteht keine Rechtfertigung dafür, im Ausscheiden eines Gesellschafters eine Betriebsaufgabe anzunehmen.

Ob ein Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung oder aber eine Realteilung vorliegt, ist bei einer mehrgliedrigen Personengesellschaft relativ leicht zu bestimmen. Wird das Unternehmen unter den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt, ist keine Betriebsaufgabe und folglich keine Realteilung gegeben. Die Abgrenzung fällt hingegen bei einer zweigliedrigen Personengesellschaft erheblich schwerer.[30] Sie ist jedoch essentiell für die Beurteilung über die Anwendung der Realteilungsgrundsätze. Die Finanzverwaltung bestimmt lediglich, dass beim Ausscheiden eines Gesellschafters und der Fortführung des Betriebes durch den anderen i. R. eines Einzelunternehmens eine Realteilung zu verneinen ist. Die Abgrenzung, ob der ursprüngliche Betrieb fortgesetzt oder ein neues, wenn auch sehr ähnliches Einzelunternehmen begründet wird, gestaltet sich im Einzelfall schwierig.[31] Anhand welcher Kriterien dies überprüft werden könnte, lässt das BMF-Schreiben völlig offen.

---

[27] Unter anderem Carlé/Bauschatz, neue Realteilung, KÖSDI 2002, S. 13144; Seitz, Steuerberater-Jahrbuch, S. 210; a. A. Strahl, Gesetzesänderungen, KÖSDI 2002, S. 13171.
[28] Vgl. Stahl, Realteilungserlaß-Entwurf, KÖSDI 2006, S. 14940.
[29] So bezeichnen es Herrmann/Neufang, Gesellschafter-BV, BB 2000, S. 2604.
[30] Vgl. Gragert, Ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13889.
[31] Vgl. Heß, Anmerkungen, DStR 2006, S. 778.

Übertragungen i. R. einer Realteilung stellen regelmäßig Vermögensübergänge zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern dar, die unter die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG fallen.[32] Als lex specialis geht § 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG diesen Regelungen jedoch vor.[33] Die Rechtsfolgen der beiden Normen sind in wesentlichen Teilen sehr ähnlich.[34] Es gibt jedoch Unterschiede, die es zu einer Notwendigkeit machen, das Vorrangsverhältnis zwischen den Vorschriften zu klären.[35]

Darüber hinaus werden die diskutierten Regelungen oft als umgekehrter Fall der Einbringung gem. § 24 UmwStG angesehen. Darauf aufbauend besteht die Meinung, auf die Ausbringung durch Realteilung sollten reziprok die Vorschriften über die Einbringung Anwendung finden.[36] Dies war vor der Kodifizierung der Realteilung zumindest teilweise durch das gewährte Wahlrecht zur Fortführung der Buchwerte oder Realisation der stillen Reserven gewährleistet.[37] Heute können wegen der fehlenden Wahlmöglichkeit die Rechtsfolgen der beiden spiegelbildlichen Vorschriften nicht mehr als vergleichbar angesehen werden.

3 Bewertung bei Realteilung

3.1 Übertragung in das Privatvermögen

Eine steuerliche Realteilung ist auch dann gegeben, wenn das Vermögen der Mitunternehmerschaft verteilt und von den Realteilern teilweise in das Privatvermögen überführt wird.[38] Die Rechtsfolgen zur Übertragung in das Betriebsvermögen unterscheiden sich zwar, für die Begriffsdefinition spielt es jedoch keine Rolle, ob die zugeteilten Wirtschaftsgüter im Anschluss an die Realteilung Betriebsvermögen oder Privatvermögen darstellen.[39]

Das Gesetz regelt nicht, welche Rechtsfolgen eine Übertragung in das Privatvermögen bewirkt. Dies lässt sich jedoch im Umkehrschluss aus § 16 Abs. 3

[32] Vgl. Stahl, Realteilungserlaß-Entwurf, KÖSDI 2006, S. 14942.
[33] Dies meint auch Ley, Ausscheiden, in: FS Korn, S. 350.
[34] Siehe auch Anhang 1, S. 46.
[35] Angemerkt von Carlé/Bauschatz, neue Realteilung, KÖSDI 2002, S. 13138.
[36] So z. B. Engl, Entwurf, DStR 2001, S. 1729.
[37] Dass früher ein Zusammenhang bestand, bestätigen Carlé/Bauschatz, neue Realteilung, KÖSDI 2002, S. 13133.
[38] Im Umkehrschluss zu entnehmen aus BFH v. 29.04.2004, BFH/NV 2004, S. 1395.
[39] Vgl. Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 340.

Satz 2 EStG entnehmen, der die Übertragung in das Betriebsvermögen anspricht.[40] Demnach ist bei Überführen von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen die Aufdeckung der stillen Reserven zwingende Folge.[41] Es entsteht grds. ein laufender Aufgabegewinn, sofern nicht alle stillen Reserven, die auf einen Steuerpflichtigen entfallen, aufgedeckt werden. Eine vollständige steuerliche Entstrickung der Wirtschaftsgüter ist trotzdem nicht zwingend gegeben: I. R. der §§ 17 und 23 EStG bspw. können künftige Wertsteigerungen bestimmter Güter weiterhin der Besteuerung unterliegen.

Der Aufgabegewinn entsteht gem. § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG auf Ebene der Mitunternehmerschaft i. H. der Differenz aus gemeinem Wert und Buchwert.[42] Er ist dem Gesellschafter zuzurechnen, auf den das in das Privatvermögen überführte Wirtschaftsgut übertragen wurde.[43]

§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG fordert, was die Übertragung in das Privatvermögen bzw. das Betriebsvermögen betrifft, eine objekt- und personenbezogene Betrachtungsweise. Dies bedeutet, dass für jeden Realteiler und für jedes Wirtschaftsgut gesondert geprüft werden muss, ob die Voraussetzungen für die Buchwertfortführung bestehen.

Diese Differenzierung ist m. E. unabdingbar. Es kann nicht Wille des Gesetzgebers bei der Gestaltung der Realteilungsgrundsätze gewesen sein, dass die Überführung bereits eines einzigen Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen die Aufdeckung sämtlicher im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft befindlicher stiller Reserven bedeuten würde.[44] Vor allen Dingen ließe sich dies, würde es so angenommen, ohne Probleme dadurch vermeiden, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter bereits vor der Realteilung entnommen werden. Anschließend könnte das Restvermögen verteilt und in ein anderes Betriebsvermögen übertragen werden.

Auch der Personenbezug ist meiner Meinung nach logisch, da die Entscheidung eines Realteilers, die Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen zu überneh-

[40] Vgl. Sauter/Heurung/Oblau, Unternehmenssteuerreform, FR 2002, S. 1104.
[41] Vgl. Musil, problematische Rechtsfigur, DB 2005, S. 1293.
[42] Vgl. Niemeier u. a., Einkommensteuer, S. 744.
[43] Vgl. Schoor, Neuregelung, INF 2002, S. 178; bekräftigt durch Niedersächsisches FG v. 14.02.2001, EFG 2001, S. 745.
[44] So sieht es auch Seitz, Steuerberater-Jahrbuch, S. 213.

men, nicht die Rechtsfolgen bei den anderen Mitunternehmern beeinflussen kann.[45]

3.2 Übertragung in das Betriebsvermögen

Eine steuerneutrale Realteilung ist nur dann möglich, wenn die übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen bleiben.

3.2.1 Umfang des Betriebsvermögens

§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG fordert, dass die übernommenen Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Realteiler übertragen werden. Diese Tatbestandsvoraussetzung gibt Anlass zu Diskussionen.

Anzumerken sei im Vorfeld, dass ein im Zuge der Realteilung übernommener Mitunternehmeranteil nicht in ein weiteres Betriebsvermögen übertragen werden muss.[46] Da es sich bei einem Mitunternehmeranteil per se schon um Betriebsvermögen handelt, ist die Bedingung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG bereits erfüllt und die stillen Reserven sind weiterhin steuerverstrickt, auch wenn der Anteil im Privatvermögen gehalten wird.[47]

Richtigerweise bestand in der herrschenden Literatur schon immer Einigkeit darüber, dass eine Übertragung in das Betriebsvermögen eines Realteilers auch dann gegeben ist, wenn bei diesem erst durch die Realteilung Betriebsvermögen entsteht. Es ist also nicht erforderlich, dass die Mitunternehmer bereits vor der Realteilung anderweitiges Betriebsvermögen, z. B. ein Einzelunternehmen, besaßen.[48]

Nicht geklärt ist hingegen, ob die übernommenen Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen gehören müssen oder ob auch die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ausreicht. Letzteres wird von der Literatur gefordert[49] und ist m. E. auch unstrittig. Die Forderung des Gesetzestextes lautet nur, dass die Zuordnung zum Betriebsvermögen gegeben sein muss. Es kann nicht von Bedeutung sein, ob dies zwangsweise oder durch zulässige Willkür-

[45] So auch Heß, Anmerkungen, DStR 2006, S. 777.
[46] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. IV, Punkt 1.
[47] Vgl. Heß, Anmerkungen, DStR 2006, S. 779.
[48] Dies fordert Schoor, Neuregelung, INF 2002, S. 174.
[49] Angemerkt unter anderem bei HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 444.

zuordnung geschieht. Für den Steuerpflichtigen eröffnen sich hier Gestaltungsspielräume. Bei Wirtschaftsgütern, die nicht notwendigerweise Betriebsvermögen aber auch nicht Privatvermögen darstellen, steht ihm de facto ein Wahlrecht zu, ob er die stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter auflöst oder nicht.[50]

Für die Steuerneutralität der Realteilung ist es ebenfalls unerheblich, ob die Wirtschaftsgüter in ein gewerbliches oder etwa ein freiberufliches oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen übergehen.[51] Dass spätere Veräußerungsgewinne somit nicht mehr gewerbesteuerlich erfasst werden, kann hier nicht von Bedeutung sein.[52]

Bislang ist nicht geregelt, ob die Wirtschaftsgüter neben der Übertragung in ein Einzelunternehmen des jeweiligen Realteilers auch in ein SBV oder gar in das Gesamthandvermögen einer anderen, evtl. personenidentischen Mitunternehmerschaft steuerneutral übergehen dürfen.[53] Es ist fraglich, wie die Formulierung „jeweiliges“ Betriebsvermögen des „einzelnen“ Realteilers verstanden werden muss. Zu diesem Streitpunkt nahm die Finanzverwaltung dahingehend Stellung, dass Übertragungen in das SBV des Realteilers an einer anderen Mitunternehmerschaft begünstigt sein sollen. Bei Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft soll eine Fortführung der Buchwerte jedoch versagt sein. Dies soll auch gelten, sofern an dieser anderen Gesellschaft alle Realteiler beteiligt sind, es sich also um eine personenidentische Schwesterngesellschaft handelt.[54]

Diese Regelung sorgt für Diskussionen in der Literatur. Sie würde betriebliche Umstrukturierungen nur unnötig erschweren. Entsprechend der finalen Entnahmelehre, die eine Gewinnrealisierung erst dann anordnet, wenn das Wirtschaftsgut steuerlich nicht mehr verstrickt bleibt, dürfte in einer solchen Fallkonstellation die Buchwertfortführung nicht verhindert werden.[55]

Darüber hinaus ist i. R. einer Einbringung nach § 24 UmwStG die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in

[50] Vgl. Grützner, Veräußerungsgewinne, StuB 2002, S. 478.
[51] Vgl. Sauter/Heurung/Oblau, Unternehmenssteuerreform, FR 2002, S. 1104.
[52] So entschieden in einem ähnlichen Fall BFH v. 14.06.1988, BStBl. 1989 II, S. 189.
[53] Dies fragen sich auch Sauter/Heurung/Oblau, Unternehmenssteuerreform, FR 2002, S. 1105.
[54] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. IV, Punkt 1.
[55] Dies fordern Ostermayer/Riedel, Schulden, BB 2003, S. 1308.

das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft zum Buchwert möglich. Da diese Vorschrift mit den Regelungen zur Realteilung spiegelbildlich verknüpft ist, widerspricht es der Gesetzeslogik, dass sich die Rechtsfolgen in diesem Zusammenhang unterscheiden.[56]

Das durch die Verhinderung der steuerneutralen Übertragung auf eine Gesamthand verfolgte Ziel seitens der Finanzverwaltung ist wohl das Vermeiden von interpersonellen Verlagerungen stiller Reserven. Da die Realteilung jedoch sowieso, wie nachfolgend genauer erläutert wird, gegen dieses sogenannte Subjektsteuerprinzip verstößt, ist es unangemessen, sich im Punkt der Übertragung auf eine Gesamthand auf diesen Besteuerungsgrundsatz zu stützen.[57] Zudem verhindert dieses Verbot auch Übertragungen auf eine Gesamthand, an der die Realteiler zu gleichen Teilen wie bisher beteiligt sind. Die stillen Reserven blieben also weiterhin in gleichem Umfang bei den einzelnen Gesellschaftern verstrickt. Missbräuchen muss in solchen Fällen nicht entgegengewirkt werden.[58]

In diesem Zusammenhang muss jedoch angemerkt werden, dass auch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eine solche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf Schwesterpersonengesellschaften bewusst nicht steuerneutral zulässt.[59] Von einer bewussten Verhinderung solcher Übertragungen wird deshalb ausgegangen, da die ausdrückliche Nennung in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG unterblieb und der Aufzählung abschließender Charakter zugesprochen wird.[60] Entsprechend einer Gleichbehandlung dieser beiden sehr ähnlichen Vorschriften mag es noch gerechtfertigt sein, dass Übertragungen auf Schwesternpersonengesellschaften auch i. R. der Realteilung nicht privilegiert sind. Mit welcher Rechtfertigung dies aber insgesamt geschieht erscheint unklar.

Warum ein Übergang von Wirtschaftsgütern auf Mitunternehmerschaften, an denen nur einzelne der Realteiler beteiligt sind, nicht steuerneutral vonstatten gehen darf, ist völlig unverständlich.[61] Meiner Ansicht nach sollte sogar eine Übertragung auf eine Gesamthand, an der neben Realteilern Personen beteiligt

[56] Vgl. Pinne, Az., http://www.dstv.de/waswirwollen/s2005-12-19-21.pdf.
[57] Ähnlich Wacker, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 16 EStG Rz. 546.
[58] Ähnlich Spiegelberger, Beratungspraxis, in: NWB Fach 3, S. 14022.
[59] Vgl. Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12631.
[60] Ähnlich Heß, Anmerkungen, DStR 2006. S. 779.
[61] Ebenfalls diskutiert bei Niehus, Anwendung, FR 2005, S. 282.

sind, die nicht Mitunternehmer der geteilten Gesellschaft waren, teilweise steuerneutral möglich sein. In dem Umfang, in welchem die Realteiler weiterhin an den Wirtschaftsgütern beteiligt sind, könnte eine Buchwertfortführung erlaubt werden, wohingegen der Teil der stillen Reserven, der auf andere Gesellschafter übergeht, ohne Zweifel aufgedeckt werden muss.[62] Ob durch die Erstellung von Ergänzungsbilanzen auch dieser teilweisen Aufdeckung entgegen gewirkt werden kann, ist ungewiss.[63]

Gerade in Bezug auf Erbauseinandersetzungen ist hier nämlich tatsächlich eine unnötige Verkomplizierung gegeben. Sind z. B. zwei von drei Erben bereits zu einer Mitunternehmerschaft zusammengeschlossen und teilen sie einen in der Erbmasse vorhandenen Gewerbebetrieb dergestalt auf, dass sie Wirtschaftsgüter in das notwendigen Betriebsvermögen ihrer bestehenden Mitunternehmerschaft übertragen, werden die stillen Reserven aufgedeckt. Verhindern könnten sie dies nur, indem sie die Vermögensgegenstände in ihr jeweiliges SBV übernehmen. Dies kann sich im Einzelfall jedoch schwierig gestalten, z. B. wenn nur ein Wirtschaftsgut übertragen wird.

In solchen Fällen bleibt den Realteilern meist nur eine Möglichkeit, sofern sie die Übertragung ins Gesamthandsvermögen anstreben: Sie müssen den umständlichen Weg gehen, die Wirtschaftsgüter erst steuerneutral in ihr SBV zu übertragen, um anschließend wiederum zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG vom SBV ins Gesamthandsvermögen zu übergeben.[64] Allerdings ist dies steuerneutral erst nach der dreijährigen Sperrfrist möglich, da dies als Veräußerung gilt.[65] Hierbei muss allerdings auch die zivilrechtliche Problematik bedacht werden, die sich daraus ergeben kann, einen im Alleineigentum befindlichen Gegenstand zu Gesamthandsvermögen zu erklären.

Eine weitere denkbare Gestaltung wäre, Schwesterpersonengesellschaften zu gründen, an der die zu teilende Mitunternehmerschaft gegen Einbringung der Wirtschaftsgüter beteiligt wird. Die Realteilung umfasst dann nur noch die Mitunternehmeranteile an den neu gegründeten Personengesellschaften, die steu-

[62] Vgl. Schulze zur Wiesche, Spaltung, WPg 2006, S. 454.
[63] Diese Möglichkeit betont Paus, GmbH, FR 2002, S. 1220.
[64] Für möglich erachtet von Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13890.
[65] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. VIII.

erneutral auf die einzelnen Gesellschafter übergehen können.[66] Der erste Schritt vollzieht sich gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG, der zweite nach Realteilungsgrundsätzen. Es bestehen jedoch Zweifel, ob die Steuerneutralität nicht dadurch gefährdet ist, dass die Realteilung als Veräußerung i. S. d. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG gilt und rückwirkend die Buchwertfortführung für den ersten Übertragungsvorgang versagt wird.[67]

Da im BMF-Schreiben nur die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen in ein anderes Gesamthandsvermögen versagt wird, wird die Vermutung angestellt, ein Übergang vom SBV in ein anderes Gesamthandsvermögen müsse erlaubt sein.[68] Dies eröffnet einen weiteren Gestaltungsweg, indem erst die Wirtschaftsgüter in das SBV der Mitunternehmer übertragen werden. Im Zuge der Realteilung kann dann aus dem SBV steuerneutral sowohl in ein anderes Betriebsvermögen, SBV oder Gesamthandsvermögen übertragen werden. Fraglich ist jedoch, ob auch dies erst nach der entsprechenden Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG möglich ist oder ggf. durch die Gesamtplanrechtsprechung verhindert wird.[69]

Eine Übertragung auf eine Gesamthand ist selbstverständlich dann möglich, wenn an der zu teilenden Gesellschaft eine Mitunternehmerschaft beteiligt ist und auf diese in ihrer Eigenschaft als Mitunternehmer Wirtschaftsgüter übergehen.[70] Daher wäre es zu überlegen, vor der Realteilung evtl. beteiligungsidentische Personengesellschaften zu gründen, in welche die Mitunternehmeranteile an der zu teilenden Gesellschaft eingebracht werden. Dies ist gem. § 24 Abs. 2 Satz 1 1. Fall UmwStG zum Buchwert möglich. Die neu gegründeten Gesellschaften sind dann Mitunternehmer der zu teilenden Gesellschaft und können i. R. der Realteilung steuerneutral Wirtschaftsgüter übernehmen.[71] Über diesen Umweg wird es möglich, Wirtschaftsgüter ohne Gewinnrealisierung auf Schwesternpersonengesellschaften zu übertragen. Allerdings ist hier zu beachten, dass die Vorteilhaftigkeit dieser Gestaltung bei Berufung auf die Gesamt-

[66] Vgl. Schulze zur Wiesche, Spaltung, WPg 2006, S. 456.
[67] Vgl. Carlé/Bauschatz, neue Realteilung, KÖSDI 2002, S. 13140.
[68] Dies meint Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13890.
[69] Dies befürchtet auch Heß, Anmerkungen, DStR 2006, S. 780.
[70] Vgl. Sauter/Heurung/Oblau, Unternehmenssteuerreform, FR 2002 S. 1105.
[71] Zu entnehmen aus der Konstellation bei Bauschatz, Besitzgesellschaften, FR 2004, S. 573.

planrechtsprechung verhindert werden könnte.[72] Danach werden unter Umständen einzelne Teilschritte zu einem einheitlichen Vorgang zusammengefasst. Dies gilt immer dann, wenn der Vorgang nur deshalb nicht in einem Akt durchgeführt wird, um Steuervorteile zu erlangen und dies auf einem Plan des Steuerpflichtigen beruht.[73] Können keine wirtschaftlich rechtfertigende Gründe für die Aufgliederung in Teilschritte hervorgebracht werden, läuft man in Gefahr, von der Gesamtplanrechtsprechung betroffen zu sein.[74]

3.2.2 Sicherung der Besteuerung der stillen Reserven

§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG stellt als weiteres Erfordernis neben der Übertragung in ein Betriebsvermögen auf, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein muss. Ist dies nicht der Fall, scheidet eine Buchwertfortführung zwingend aus.

Ist an einer Mitunternehmerschaft bspw. eine Person mit Auslandswohnsitz beteiligt, die im Ausland ein eigenes Betriebsvermögen besitzt, können i. R. der Realteilung Wirtschaftsgüter in dieses ausländische Betriebsvermögen überführt werden. Die Buchwertfortführung wäre in diesem Fall grds. möglich, da das Erfordernis der Übertragung in ein Betriebsvermögen gegeben ist. Die stillen Reserven bleiben weiterhin steuerverhaftet, jedoch nicht im Inland.[75]

Von dieser Regelung sind u. U. auch Konstellationen betroffen, in denen ein im Inland ansässiger Mitunternehmer die i. R. der Realteilung zugeteilten Wirtschaftsgüter in eine ausländische Betriebsstätte übernimmt. Die stillen Reserven sind zwar grds. weiterhin über das in § 1 EStG normierte Welteinkommensprinzip im Inland steuerverstrickt. Je nach Regelung in den DBA können Einkünfte aus der Aufdeckung dieser stillen Reserven jedoch im Inland freigestellt sein.[76] Ist dies der Fall, ist die Bedingung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG über die Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven nicht erfüllt.

[72] Ebenso Rogall/Stangl, 2006, FR 2006, S. 351.
[73] Vgl. Förster, Gesamtplanrechtsprechung, in: FS Korn, S. 7.
[74] Vgl. Förster, Gesamtplanrechtsprechung, in: FS Korn, S. 8.
[75] Vgl. Seitz, Steuerberater-Jahrbuch, S. 218.
[76] Vgl. Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13891.

Somit kommt auch in diesen Fällen eine steuerneutrale Übertragung nicht in Betracht. Dies bedeutet, dass stille Reserven aufzulösen und zu versteuern sind, obgleich eine Realisation nicht vorliegt. Somit sind ausländische Gesellschafter bzw. Übertragungen in ausländisches Betriebsvermögen diskriminiert. Ob dies europarechtlich unbedenklich ist, ist im Hinblick auf Entscheidungen des EuGH fraglich.[77]

Unklar ist, ob in solch einem Fall sämtliche stille Reserven aufgedeckt werden müssen. Aufgrund der Formulierung, nach der die Buchwertfortführung nur zulässig ist „sofern" die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist, mag anzunehmen sein, die Buchwertfortführung scheide komplett aus, auch wenn nur ein Wirtschaftsgut in ausländisches Betriebsvermögen übertragen wird.[78] Dies kann m. E. nicht gewollt sein; vor allem, da Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen oder schädliche Entnahmen innerhalb der Sperrfrist auch nur bezüglich dieser Wirtschaftsgüter die Aufdeckung der stillen Reserven verursachen. Der Formulierung des BMF-Schreibens lässt sich ebenfalls nicht entnehmen, dass durch Übertragungen ins Ausland die steuerneutrale Realteilung im Ganzen versagt wird.[79]

3.2.3 Übertragungsobjekte i. R. einer Realteilung

Die Art des übertragenen Vermögens spielt nach der geltenden Gesetzesfassung ebenso wie vor der erstmaligen Kodifizierung der Realteilung keine Rolle.[80] Ausschließlich in den VZ 1999 und 2000 war eine Schonung der stillen Reserven nur bei Übertragungen von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen möglich. Die Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern führte zwingend zu einem Aufgabegewinn bei dem jeweiligen Realteiler.[81]

Der Begriff eines Teilbetriebes war damals somit wichtig abzugrenzen. In der heutigen Fassung kommt der Teilbetriebsabgrenzung für die Möglichkeit der

[77] Einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit verbietet EuGH v. 11.03.2004, BFH/NV, Beilage 2004, S. 211; Gragert, Ertragsteuerliche Behandlung, S. 13891.
[78] Angesprochen bei Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12633.
[79] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. V.
[80] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 443.
[81] Zur damaligen Rechtslage Blumers/Beinert/Witt, Realteilung StEntlG, BB 1999, S. 1787.

Buchwertfortführung keine Bedeutung mehr zu.[82] An anderer Stelle ist die Abgrenzung jedoch notwendig.[83]

Wird ein Teilbetrieb übertragen, müssen sämtliche seiner wesentlichen Betriebsgrundlagen übergehen.[84] Diese sind nach überwiegender Meinung jedoch nur nach ihrer funktionalen Wesentlichkeit zu betrachten.[85]

Per Gesetzesdefinition in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gilt eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ebenfalls als Teilbetrieb. Es bestehen kaum Zweifel, dass diese Gleichstellung auch für den Teilbetriebsbegriff des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG gilt.[86]

Eine Besonderheit gilt in diesem Zusammenhang für Realteilung von Erbengemeinschaften. Befinden sich in ihrem Gesamthandsvermögen mehrere Gewerbebetriebe, so sind diese als Teilbetriebe der Erbengemeinschaft anzusehen.[87]

3.2.4 Sperrfrist

3.2.4.1 Grundsätzliches

Zur Vermeidung von Missbräuchen i. R. der Realteilung wurde in § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG eine dreijährige Sperrfrist eingebaut. Diese Sicherungsklausel soll greifen, wenn innerhalb der Frist die bei der Realteilung übertragenen Einzelwirtschaftsgüter veräußert oder entnommen werden. Die Rechtsfolge, die an das Eingreifen der Sperrfrist knüpft, ist, dass rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung die stillen Reserven der betreffenden Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden.

Die Berechnung der dreijährigen Sperrfrist muss taggenau vorgenommen werden.[88] Ausschlaggebend für den Beginn ist der Tag der Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den VZ der Realteilung. Das Gesetz enthält keine Angaben, welche der verpflichtend abzugebenen Steuererklärungen den Fristbeginn auslöst. Es besteht jedoch Einigkeit darüber, dass nur die ge-

[82] Vgl. Sauter/Heurung/Oblau, Unternehmenssteuerreform, FR 2002 S. 1103.
[83] Veranschaulicht in Anhang 2, S. 47.
[84] Ebenso Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 348.
[85] So sehen es Blumers/Beinert/Witt, Realteilung StEntlG, BB 1999, S. 1789.
[86] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. III; a. A. Heß, Anmerkungen, DStR 2006, S. 779.
[87] Vgl. BMF v. 14.03.2006, Tz 12.
[88] Vgl. Stahl, Realteilungserlaß-Entwurf, KÖSDI 2006, S. 14947.

sonderte und einheitliche Feststellung gemeint sein kann.[89] Faktisch beträgt die Sperrfrist also zwischen vier und sechs Jahren.[90] Eine Veräußerung bzw. Entnahme ist dann schädlich, wenn in dieser Zeit das wirtschaftliche Eigentum an den betreffenden Gegenständen übergeht.[91]

Wird eine Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern, die unter die Missbrauchsregelung fallen, angestrebt, heißt es für den Steuerpflichtigen, die Sperrfrist schnellstmöglich verstreichen zu lassen. Um dies zu erreichen, sollte die gesonderte und einheitliche Feststellung zum frühestmöglichen Zeitpunkt abgegeben werden.[92] Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Abgabe einer unvollständigen Erklärung den Fristlauf nicht anstößt.[93]

Als Begründung für diese Sperrfrist führte der Gesetzgeber aus, dass die Realteilung eine Umstrukturierung darstelle und nicht der Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme dienen soll.[94] In der Begründung wird weiterhin angebracht, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG enthalte eine vergleichbare Sperrfrist bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern der Mitunternehmerschaft in das Betriebsvermögen der Mitunternehmer. Sicher wäre es nicht sachgerecht, die Realteilung durch Streichen dieser Einschränkung zu privilegieren,[95] aber als Begründung der Einfügung der Sperrfrist kann das Argument der Gleichbehandlung dieser beiden Umstrukturierungen m. E. kaum dienen.

Entgegen der offiziellen Begründung für die Einführung einer Sperrfrist geht die überwiegende Meinung dahin zu behaupten, die Sperrfrist wolle befürchtete Missbräuche durch interpersonelle Verlagerungen stiller Reserven verhindern.[96]

Dem Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zufolge werden bei einer schädlichen Verfügung über Wirtschaftsgüter innerhalb der Sperrfrist nur die stillen Reserven derjenigen Gegenstände aufgedeckt, die veräußert bzw. entnommen werden. Die Formulierung „für den jeweiligen Übertragungsvorgang“ verpflichtet also zu einer objektbezogenen Betrachtung. Die Buchwertfortführung von Wirt-

[89] Klarstellend Zimmermann u. a., Personengesellschaft, S. 957.
[90] Vgl. IDW, Unternehmensnachfolge, S. 116.
[91] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 461.
[92] Dies empfiehlt auch Engl, Einzelwirtschaftsgüter, DStR 2002, S. 121.
[93] Vgl. Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12643.
[94] Vgl. o. V., Bericht, FR 2001, Beilage zu Heft 11, S. 5.
[95] Ebenso Engl/Schaflitzl, Übertragung, DB 2002, Beilag 1, S. 33.
[96] Vgl. Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 351.

schaftsgütern, die im Betriebsvermögen des Realteilers verbleiben, wird von der schädlichen Entnahme nicht tangiert.[97]

Führt der rückwirkende Ansatz des gemeinen Wertes dazu, dass insgesamt alle stillen Reserven eines Realteilers auf den Zeitpunkt der Realteilung aufgedeckt werden, kann angenommen werden, der Gewinn wird bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen tarifermäßigt besteuert.[98]

3.2.4.2 Begriff der Veräußerung oder Entnahme

Um die Spannweite der Sperrfrist zu überblicken, muss geklärt werden, was unter den Begriffen der „Veräußerung oder Entnahme“ zu verstehen ist. Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung des Wirtschaftsgutes. Daraus ist im Umkehrschluss bereits zu erkennen, dass die unentgeltliche Übertragung des Betriebes nicht die schädlichen Wirkungen der Sperrfrist auslöst.[99] Vielmehr hat in diesem Falle der Rechtsnachfolger erneut die Buchwerte fortzuführen. Kein unentgeltlicher Vorgang und somit von der Entnahmeklausel betroffen ist die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten gem. § 6 Abs. 5 EStG.[100] Das Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes aufgrund höherer Gewalt stellt keine Entnahme dar und bleibt daher ohne rückwirkende Folgen.[101] Die entgeltliche Veräußerung des gesamten Betriebes bewirkt für die im Zuge der Realteilung erhaltenen schädlichen Einzelwirtschaftsgüter die rückwirkende Aufdeckung der stillen Reserven.[102]

Der Veräußerung gleichgestellt ist laut Ansicht der Finanzverwaltung die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter nach §§ 20 und 24 UmwStG. Für diese Annahme spielt es keine Rolle, ob der Ansatz der Buchwerte, Teilwerte oder Zwischenwerte gewählt wird.[103] Diese Gleichstellung wird insoweit als unbillig angesehen, als so im Endeffekt eine begünstigte Umstrukturierung wie die der §§ 20 und 24 UmwStG die Vorteile einer anderen, nämlich die steuerneutrale

[97] Vgl. Strahl, Gesetzesänderungen, KÖSDI 2002, S. 13171.
[98] Dafür spricht sich aus Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12644.
[99] Ebenso Schoor, Neuregelung, INF 2002, S. 176.
[100] Vgl. Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13892.
[101] Vgl. Schoor, Neuregelung, INF 2002, S. 176.
[102] Vgl. Zimmermann u. a., Personengesellschaft, S. 958.
[103] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. VIII.

Buchwertfortführung i. R. der Realteilung, zunichte macht.[104] Ein Grund hierfür ist nicht ersichtlich, denn beide Vorschriften wollen Umstrukturierungen bei fortgeführter unternehmerischer Anstrengung begünstigen und sollten sich daher nicht gegenseitig ausschließen.[105]

3.2.4.3 Schädliche Objekte

Für das Eingreifen der Sperrfrist ist von Bedeutung, was Gegenstand der Übertragung bei der Realteilung war. Die Missbrauchsklausel in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG greift nur ein, sofern einzelne Wirtschaftsgüter übertragen wurden. Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile können somit ohne rückwirkende Folgen sofort nach der Realteilung entnommen werden. Zweifel bestehen darin, ob Teile von Mitunternehmeranteilen vom Begriff des Mitunternehmeranteils erfasst werden oder als Einzelwirtschaftsgüter anzusehen sind. Dies ist i. R. der Sperrfrist wichtig abzugrenzen, da hiervon nur einzelne Wirtschaftsgüter betroffen sind. Die Finanzverwaltung vertritt die für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung, Mitunternehmerteilanteile unterliegen nicht der Sperrfristregelung des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG.[106]

Die stillen Reserven werden bei einer Veräußerung der privilegierten Einheiten selbstverständlich auch aufgedeckt und sind beim veräußernden Realteiler zu versteuern. Allerdings entsteht dieser Gewinn dann beim entnehmenden Realteiler im VZ der Veräußerung. Somit wäre es sinnvoll zu versuchen, bereits vor der Realteilung den Betrieb derart zu strukturieren, dass Teilbetriebe entstehen. So können die unangenehmen Folgen der Sperrfrist umgangen werden.[107]

Aber auch unter den übertragenen Einzelwirtschaftsgütern muss im Hinblick auf die Sperrfrist unterschieden werden. Nur bestimmte Wirtschaftsgüter lösen die Rechtsfolgen der Entnahmeklausel aus. Schädliche Objekte i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG sind nur Grund und Boden, Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen. Gehörten solche Wirtschaftsgüter aber zu einem Teilbetrieb und werden sie aus diesem heraus veräußert, ist die Entnah-

[104] Kritisierend Schell, Realteilung, BB 2006, S. 1029.
[105] Vgl. Rogall/Stangl, 2006, FR 2006, S. 356.
[106] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. III.
[107] Dies empfiehlt Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12642.

meklausel nicht zu beachten. Sie gilt ausdrücklich nur, wenn die Objekte als Einzelwirtschaftsgüter übertragen wurden.[108]

Der Wortlaut des Gesetzes kann an dieser Stelle auf zweierlei Weise interpretiert werden: Einerseits kann die Formulierung „und andere wesentliche Betriebsgrundlagen“ dahingehend verstanden werden, dass auch die Übertragung von Grund und Boden und Gebäude nur schädlich ist, wenn sie eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.[109]

Anderenorts wird angenommen, der Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG bestimme zu Lasten des Steuerpflichtigen, dass die Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden immer die Rechtsfolgen des rückwirkenden Ansatzes des gemeinen Wertes auslöst.[110] Dieser Sichtweise hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen.[111] M. E. ist die Formulierung ebenfalls dahingehend zu verstehen. Anderenfalls würde die ausdrückliche Nennung von Grund und Boden und Gebäuden keinen Sinn machen; der Gesetzgeber hätte gleich nur bei wesentlichen Betriebsgrundlagen die Sperrfrist eingreifen lassen können. Darüber hinaus kommt dieser Abgrenzung wohl kaum praktische Bedeutung zu. Im Regelfall ist davon auszugehen, dass Grund und Boden und Gebäude, sofern sie betrieblich genutzt werden, zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören.[112]

Die Wesentlichkeit anderer übertragener Wirtschaftsgüter sei auch hier sowohl funktional als auch quantitativ zu prüfen. Dies würde bedeuten, dass auch die Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern, die keinen besonderen Nutzen für den Betrieb haben, in denen jedoch erhebliche stille Reserven ruhen, die schädlichen Folgen des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG auslöst.[113] Dieser Ansicht muss m. E. widersprochen werden.[114]

Sinn der Entnahmeklausel ist es, zu verhindern, dass die Realteilung für andere Zwecke als der steuerneutralen Umstrukturierung eines Betriebes genutzt wird.

---

[108] Vgl. Grützner, Überführung, StuB 2002, S. 330.
[109] So sieht es Engl, Einzelwirtschaftsgüter, DStR 2002, S.120.
[110] Vgl. Paus, Ansatz, FR 2002, S. 873.
[111] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. VIII.
[112] Vgl. Seitz, Steuerberater-Jahrbuch, S.224 mit Verweis auf BFH v. 26.05.1993, BStBl. 1993 II, S. 718.
[113] Diese Meinung vertritt Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12643.
[114] So sieht es auch Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 343.

Veräußerungen wesentlicher Betriebsgrundlagen in zeitlicher Nähe zur Realteilung lösen Bedenken aus, ob die Realteilung eine Umstrukturierungsmaßnahme darstellte und ein weiteres unternehmerisches Engagement mit den Wirtschaftsgütern geplant war oder nur den Verkauf ebendieser erleichtern sollte. Allerdings ist hier nur auf funktional wesentliche Betriebsgrundlagen abzustellen.[115] Die Veräußerung quantitativ wesentlicher Güter behindert eine Fortführung des Betriebes in keiner Weise und darf nicht durch Vorschriften wie die des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG verhindert bzw. erschwert werden.[116] Der standardmäßige Verkauf eines Wirtschaftsgutes, in dem hohe stille Reserven ruhen, steht doch in keinem Zusammenhang mit der Umstrukturierung des Betriebes durch Realteilung.[117] Er darf also auch nicht als Indiz angesehen werden, dass die Realteilung nur der Vorbereitung dieser Veräußerung diente.

Außerdem können hohe stille Reserven auch im Umlaufvermögen eines Betriebes ruhen. Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind nicht dazu bestimmt dem Betrieb auf lange Dauer zu dienen; eine Veräußerung innerhalb dreier Jahre ist somit vorprogrammiert. Dass hier die Sperrfrist nicht eingreifen darf, sollte unbezweifelt sein.[118] Eine Sonderregelung in diesem Zusammenhang hat das BMF in den Realteilungserlass aufgenommen. Im Umlaufvermögen befindlicher Grund und Boden bzw. Gebäude können ungeschadet der Sperrfrist alsbald nach der Realteilung veräußert werden.[119] Falls also für die Frage nach der Wesentlichkeit im Bereich der Sperrfrist die funktionale und quantitative Betrachtungsweise bejaht wird, muss die Beschränkung auf das Anlagevermögen im gesamten Umfang gelten.

3.2.4.4 Zurechnung und zeitlicher Anfall des Gewinnes

Es entspricht der herrschenden Meinung, dass der rückwirkend entstehende Aufgabegewinn auf Ebene der Mitunternehmerschaft allen Gesellschaftern entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist.[120] Diese Regelung mag dem Subjektsteuerprinzip Rechnung tragen und sicher-

[115] Ebenso Schröder u. a., Schwerpunkt, WPg-Sonderheft 2006, S. 107.
[116] Vgl. Rödder/Schumacher, Änderungen, DStR 2002, S. 107.
[117] In ähnlichem Zusammenhang Engl, Entwurf, DStR 2001, S. 1728.
[118] Vgl. Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 343.
[119] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. VIII.
[120] Vgl. Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13893.

stellen, dass der Gewinn aus der nachträglichen Aufdeckung der stillen Reserven denen zugerechnet wird, bei denen er entstanden ist, aber eine praktikable Handhabung ist sie m. E. nicht.[121]

Zum ersten steht der Gewinnverteilungsgrundsatz hier in genauem Gegenteil zur Zurechnung von Aufgabegewinnen, die entstehen, wenn bei der Realteilung Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übernommen werden.[122] Außerdem ist es m. E. nicht gerechtfertigt, dass den Gesellschaftern, die selbst keinen gewinnverursachenden Tatbestand erfüllen und die die Handlung des veräußernden Realteilers nicht beeinflussen können, trotzdem ein Gewinn zugerechnet wird. Dies gilt vor allem auch deshalb, da sie gar keinen Gewinn realisieren, d. h. keine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erlangen.[123]

Des Weiteren besteht die Gefahr der missbräuchlichen Ausnutzung dieses Zurechnungsgrundsatzes durch einen der Realteiler. Verkauft bspw. Realteiler B Wirtschaftsgüter kurz vor Ende der Sperrfrist und hat Realteiler A keine Chance mehr, auch sein Wirtschaftsgut zu veräußern, bedeutet dies, dass Realteiler A die kompletten stillen Reserven in seinem Wirtschaftsgut und zusätzlich den hälftigen Veräußerungsgewinn der Wirtschaftsgüter des B zu versteuern hat. B hingegen wird nur die Hälfte der stillen Reserven seiner Vermögensgegenstände zugerechnet.[124] Solche Vorfälle können sich selbstverständlich auch ergeben, wenn ein Realteiler nicht aus böswilligen Gründen, sondern schlichtweg aus betriebswirtschaftlichen Nöten zu einer Veräußerung gezwungen ist.[125] Um hier abwegigen Ergebnissen vorzubeugen, sollte in den vertraglichen Vereinbarungen über die Realteilung eine Klausel eingebaut werden, die bestimmt, dass nachträglich aufzudeckende stille Reserven in voller Höhe dem veräußernden Realteiler zugerechnet werden. Diese Möglichkeit wird den Realteilern ausdrücklich zugestanden.[126]

Ist eine solche Zurechnung nicht erwünscht, besteht als Alternative die Methode, einen Ausgleichsanspruch für den Fall einer schädlichen Entnahme zu ver-

[121] Ebenfalls angemerkt von Schell, Realteilung, BB 2006, S. 1030.
[122] Für eine Gleichbehandlung ist HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 462.
[123] Vgl. Heß, Anmerkungen, DStR 2006, S. 781.
[124] Vgl. Paus, Ansatz, FR 2002, S. 867.
[125] Vgl. Niehus/Wilke, Besteuerung, S. 245.
[126] Bestätigt bei Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13893.

einbaren. Dabei wird der veräußernde Realteiler zivilrechtlich verpflichtet, die Steuermehrbelastung, die aufgrund der quotalen Gewinnzurechnung bei den anderen Realteilern anfällt, zu erstatten.[127] Die Möglichkeit der Vereinbarung einer Veräußerungssperre[128] geht m. E. zu weit. Dies würde die Realteiler in ihrer Freiheit, über ihr Eigentum selbst zu entscheiden, unverhältnismäßig einschränken und evtl. sogar gegen Grundrechte verstoßen.

Allerdings drängt sich angesichts der Einfachheit, die grds. Besteuerungsfolgen der Sperrfrist zu umgehen, die Frage auf, wieso sie überhaupt eingefügt wurde. Da es ein Grunderfordernis für die steuerneutrale Realteilung ist, dass die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist, würde der Gewinn sowieso der Steuer unterworfen.[129] Einer Sperrfrist bedarf es insoweit nicht. Die personell richtige Zuordnung stiller Reserven kann sie im Falle einer Vereinbarung wie oben empfohlen ebenfalls nicht gewährleisten.[130]

Die einzig mögliche Rechtfertigung besteht darin, Gestaltungen zu verhindern, bei denen die Veräußerung bis in einkommensteuerlich günstigere VZ hinausgezögert wird. Dies kann dann der Fall sein, wenn sich das Einkommen in späteren Jahren tendenziell vermindert, die Altersgrenze für die Tarifermäßigung des § 34 EStG alsbald erreicht ist oder ein jährliches Steuersatzgefälle ausgenutzt werden soll.[131] Aber auch dadurch besteht m. E. keine Rechtfertigung für die Sperrfrist.[132]

Ein weiterer Streitpunkt im Zusammenhang mit der Sperrfrist stellt die Tatsache dar, dass rückwirkend der gemeine Wert und nicht der Teilwert anzusetzen ist. Die meisten einkommensteuerlichen Vorschriften, die sich mit Überführungen von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen befassen, verordnen die Aufdeckung der stillen Reserven bis zum Teilwert.[133]

Eine rückwirkende Gewinnrealisierung bedeutet, dass der Feststellungsbescheid für den VZ der Realteilung geändert werden muss. Die technische Um-

[127] Vgl. Niehus/Wilke, Besteuerung, S. 245.
[128] Angesprochen bei IDW, Unternehmensnachfolge, S. 116.
[129] Vgl. Paus, Ansatz, FR 2002, S. 868.
[130] Vgl. Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12645.
[131] Vgl. Schröder u.a., Schwerpunkt, WPg Sonderheft 2006, S. 106.
[132] Ähnlich Zimmermann u. a., Personengesellschaft, S. 957.
[133] Angemerkt von Paus, Ansatz, FR 2002, S. 872.

setzung dieser nachträglichen Aufdeckung der stillen Reserven geschieht über § 175 AO. Die Entnahme ist ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf das Jahr der Realteilung. Zu beachten ist, dass auch die Gewinne des entnehmenden Realteilers der Folgejahre geändert werden müssen, sofern stille Reserven von abnutzbarem Vermögen aufgedeckt wurden. Denn in diesen Fällen hat sich nachträglich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung erhöht, was ebenfalls korrigiert werden muss.[134]

3.2.5 Körperschaftsklausel

3.2.5.1 Grundsätzliches

Eine weitere Missbrauchsklausel in § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG versagt die Buchwertfortführung in Fällen, in denen einzelne Wirtschaftsgüter auf Kapitalgesellschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen übertragen werden. Dabei ist nicht nur eine unmittelbare, sondern auch eine mittelbare Übertragung schädlich, also sofern an einer Mitunternehmerpersonengesellschaft wiederum eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist.[135] Als Rechtsfolge ordnet das Gesetz den Ansatz mit dem gemeinen Wert an.

Diese sogenannte Körperschaftsklausel ist seit der Änderung der Realteilungsgrundsätze durch das UntStFG im Gesetz verankert. Sie soll missbräuchliche Gestaltungen verhindern, bei denen stille Reserven auf Körperschaften verlagert werden und dadurch Vorteile durch Inanspruchnahme des HEV ermöglicht werden.[136]

Vielfach wird die Meinung vertreten, § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz und diskriminiere in seiner Anwendung Körperschaften gegenüber anderen Mitunternehmern.[137] Soweit kann m. E. jedoch nicht gegangen werden. Körperschaften auf der einen und natürliche Personen sowie Personengesellschaften auf der anderen Seite werden prinzipiell in vielen Bereichen grundlegend verschieden behandelt. Dies macht es oftmals notwendig, diese beiden Rechtssubjekte durch Spezialvorschriften auch im Rahmen ihrer

[134] Vgl. Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12644.
[135] Vgl. IDW, Unternehmensnachfolge, S. 116.
[136] Zu entnehmen aus BT-Drucksache 14/6882, S. 34.
[137] So z. B. Engl, Einzelwirtschaftsgüter, DStR 2002, S. 119.

Stellung als Mitunternehmer unterschiedlich zu handhaben.[138] Allein darin kann demnach noch kein Grund gesehen werden, die Körperschaftsklausel des § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG zu verwerfen.

Durch die Formulierung „soweit“ im Gesetzestext des § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG wird klargestellt, dass die Buchwertfortführung bei Wirtschaftsgütern, die auf natürliche Personen oder Personengesellschaften übertragen werden, durch die Körperschaftsklausel nicht tangiert wird.[139]

Da hier ebenfalls, vergleichbar mit der Sperrfristregelung des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nur die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern die schädlichen Rechtsfolgen auslöst, steht den Realteilern ein hohes Maß an Gestaltungsmöglichkeiten zu.[140] Man könnte versuchen, die Realteilung derart zu gestalten, dass auf beteiligte Kapitalgesellschaften nur Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen werden. Diese sind auch bei Körperschaften zu Buchwerten zu übernehmen. Ist eine solche Gestaltung nicht möglich, sollte zumindest angestrebt werden, dass im Zuge der Realteilung nur Wirtschaftsgüter auf Körperschaften übergehen, die kaum oder gar keine stillen Reserven enthalten.[141] Der Ansatz mit dem gemeinen Wert führt dann zu keinem nennenswerten steuerpflichtigen Aufgabegewinn.

Der Gesetzgeber hat wohl nicht konsequent durchdacht, ob durch die Missbrauchsverhinderungsvorschrift des § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG tatsächlich Steuerausfälle vermieden werden können. Die Körperschaftsklausel hat den Sinn, ungerechtfertigte Steuervorteile zu verhindern. Gewinne, die auf Körperschaften entfallen, sind jedoch nach Ausschüttung aufgrund der Zweifachbelastung durch Körperschaft- und Einkommensteuer trotz des HEV i. d. R. stärker belastet als solche, die von vorneherein natürlichen Personen zugerechnet werden. Es wäre also nicht abwegig zu behaupten, dass durch diese Missbrauchsklausel dem Staat Steuereinnahmen verloren gehen.[142]

Darüber hinaus sind die Gestaltungsmöglichkeiten bei Übertragungen auf natürliche Personen um ein vielfaches höher als beim Übergang von Wirtschaftsgü-

[138] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 465.
[139] Klarstellend Zimmermann u. a., Personengesellschaft, S. 956.
[140] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 466.
[141] Vgl. Seitz, Steuerberater-Jahrbuch, S. 225.
[142] Ebenfalls Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12651.

tern auf Körperschaften. Der Gesetzgeber erlaubt dort eine Verlagerung stiller Reserven im Zuge der Realteilung. Demnach kann die Übertragung von Wirtschaftgütern mit hohen stillen Reserven auf einkommensschwache oder gar einkommenslose Kinder oder Rentner nicht als Gestaltungsmissbrauch i S. d. § 42 AO angesehen werden. Steuerausfälle sind hier vorprogrammiert.[143] Demgegenüber verbietet das Gesetz eine Übertragung auf Körperschaften trotz der Tatsache, dass hier die Besteuerung mit der Definitivsteuer Körperschaftsteuer sichergestellt ist.[144] So blieben dem Gesetzgeber immerhin 25 % Steuer auf spätere Veräußerungsgewinne, anstatt im vorhergehenden Fall 0 %.

3.2.5.2 Umfang der Gewinnrealisation

Hier ist ähnlich wie bei § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nicht nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber den Ansatz des gemeinen Wertes verlangt und nicht den des Teilwertes. Da die Wirtschaftsgüter nicht endgültig aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, ist m. E. die Verwirklichung eines Aufgabegewinnes durch Ansatz des gemeinen Wertes nicht gerechtfertigt. Dass diese Regelung zu sinnwidrigen Ergebnissen führen kann, zeigt sich an einem einfachen Beispiel:

Eine GmbH bekommt im Zuge einer Realteilung Wirtschaftsgüter mit Buchwerten von 100 T€, Teilwerten von 200 T€ und gemeinen Werten von 250 T€ zugewiesen. § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG bewirkt, dass die GmbH in ihrer Bilanz die Wirtschaftsgüter mit 250 T€ übernehmen muss. Der gesamte Betrieb der GmbH wird kurze Zeit später veräußert. Ist eine Veräußerung zum gemeinen Wert nicht möglich, entfällt vom Erlös ein Betrag von 200 T€, nämlich genau der Teilwert,[145] auf die übernommenen Wirtschaftsgüter. Da das Vermögen aber mit 250 T€ aktiviert ist, wird die GmbH in diesem Jahr einen Verlust ausweisen.

Solche abwegigen Ergebnisse stellen sich immer dann ein, wenn der Teilwert nicht dem gemeinen Wert entspricht.[146] Dies ist regelmäßig der Fall bei Warenbeständen oder Spezialmaschinen, die auf den Betrieb des Unternehmens abgestimmt sind.[147]

---

[143] Vgl. Paus, GmbH, FR 2002, S. 1220.
[144] Ähnlich Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 352.
[145] Dass dies im Zweifel der Fall ist, meint auch Paus, Ansatz, FR 2002, S. 872.
[146] Vgl. Paus, GmbH, FR 2002, S. 1219.
[147] Mit diesen Beispielen argumentiert auch Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12648.

Durch den Gesetzestext offen gelassen bleibt außerdem, ob beim Übergang von Wirtschaftsgütern auf Kapitalgesellschaften die vollen oder nur Teile der stillen Reserven der betreffenden Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden müssen. Entgegen der herrschenden Meinung in der Literatur[148] sind nach Ansicht der Finanzverwaltung nur insoweit die stillen Reserven aufzudecken, als sich der Anteil einer Körperschaft an ihnen erhöht.[149] Ist bspw. an einer KG eine GmbH zu 25 % beteiligt und erhält diese GmbH im Zuge der Realteilung der KG Wirtschaftsgüter mit Buchwerten von 200 T€ und gemeinen Werten von 1.000 T€, so sind von den stillen Reserven i. H. von 800 T€ nur 75 % aufzudecken. Dies begründet sich dadurch, dass der GmbH vor der Realteilung bereits 200 T€ (entspricht 25 % von 800 T€) an stillen Reserven zuzurechnen waren. Durch die Realteilung erlangte sie also nur ein Mehr von 600 T€, das zusätzlich in den Bereich des HEV gelangt ist, und in dieser Höhe soll auch nur eine Gewinnbesteuerung erfolgen.[150]

Dies lässt sich dem Gesetzeswortlaut in keiner Weise entnehmen. Es ist jedoch zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung diese günstige Auffassung vertritt. Meiner Ansicht nach ist diese Sichtweise logisch, denn soweit eine Körperschaft nur den Anteil an den stillen Reserven erhält, der ihr bereits vor der Realteilung zustand, besteht kein Grund zur vorzeitigen Gewinnrealisierung. Dieser Bruchteil der stillen Reserven würde auch ohne Realteilung unter den Vergünstigungen des HEV in den Vermögensbereich natürlicher Personen gelangen; einer Missbrauchsverhinderungsvorschrift bedürfe es insoweit nicht. Darüber hinaus entspricht dies der in vielen Bereichen vergleichbaren Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG. Auch dort werden stille Reserven nur insoweit aufgedeckt, als sich der Anteil von Körperschaften an ihnen erhöht.[151]

M. E. könnte man Überlegungen dahingehend anstellen, den Ansatz des gemeinen Wertes nicht vorzuschreiben, sofern es insgesamt betrachtet nicht zu einer Verlagerung stiller Reserven kommt. Denn dann kann eine missbräuchliche Ausnutzung des HEV nicht angenommen werden.[152]

---

[148] Unter anderem Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 345.
[149] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. I.
[150] Vgl. Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13889.
[151] Vgl. Engl/Schaflitzl, Übertragung, DB 2002, Beilage 1, S. 34.
[152] Vgl. Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 345.

Angenommen an einer KG sind die natürliche Person A und die B-GmbH zu je 50 % beteiligt. Das Vermögen besteht aus zwei Wirtschaftsgütern mit Buchwerten von je 200 T€ und Verkehrswerten bzw. gemeinen Werten von je 400 T€. Jeder Mitunternehmer erhält bei der Realteilung ein Wirtschaftsgut. Hier würde das Wirtschaftsgut, das die GmbH erhält, in der Realteilungsbilanz mit 300 T€ angesetzt. Der Gewinn von 100 T€ resultiert aus der Aufdeckung der stillen Reserven, die im Zuge der Realteilung auf die B-GmbH übergehen. In der Gesamtbetrachtung sind im vorliegenden Beispielsfall jedoch keine stillen Reserven von A auf die B-GmbH oder umgekehrt übergegangen. Vor der Realteilung waren beiden 50 % der insgesamt 400 T€ stillen Reserven zuzurechnen; bei der Umstrukturierungsmaßnahme erhält jeder seinerseits Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven i. H. von 200 T€.[153] Wenn die Finanzverwaltung schon eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bezogen auf das einzelne Wirtschaftsgut anstellt und eine Gewinnverwirklichung nur auf den zusätzlich erhaltenen Teil verlangt, sollte sie diese Sichtweise auf den ganzen Fall anwenden. Diese Betrachtungsweise würde nur konsequent verwirklicht, wenn im obigen Beispiel kein Gewinn anfiele.[154]

3.2.5.3 Zurechnung des Gewinns

Offen bleibt auch hier, wie an allen Stellen der gesetzlichen Grundlage zur Realteilung, wem der Gewinn aus dem Ansatz des gemeinen Wertes zuzurechnen ist. Der Gewinn entsteht ebenfalls auf der Ebene der Mitunternehmerschaft. Es spricht vieles dafür, dass wie bei der schädlichen Veräußerung oder Entnahme der Wille des Gesetzgebers eine Zurechnung auf alle Mitunternehmer gemäß dem allgemeinen Gewinnverteilungsschüssel vorsieht.[155] Dies gilt alleine schon deshalb, weil eine solche Körperschaftsklausel unnötig wäre, wenn der Gewinn voll der Kapitalgesellschaft zugewiesen würde. In diesem Fall könnte nämlich so gerade nicht verhindert werden, dass Gewinne, die auf alle Gesellschafter entfallen, unter die Vergünstigungen des HEV fallen.[156]

[153] Ein ähnliches Beispiel konstruiert Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12650.
[154] Vgl. Niehus/Wilke, Besteuerung, S. 247.
[155] Vgl. Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 345.
[156] A. A. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 467.

Angenommen eine GmbH übernimmt bei einer Realteilung Wirtschaftsgüter mit Buchwerten von 100 T€ und gemeinen Werten von 250 T€. Ohne Klausel würde die GmbH die 100 T€ fortführen und bei einer späteren Veräußerung 150 T€ Gewinn versteuern. Genau das gleiche Ergebnis würde erzielt, wenn nach Eingreifen des § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG bei der Realteilung der gemeine Wert angesetzt und der Gewinn ausschließlich der übernehmenden GmbH zugeteilt wird. Einziger Unterschied ist der zeitliche Anfall des Gewinnes.[157]

Entsprechend der Ermächtigung, bei Eingreifen der Sperrfrist den Gewinn per Verteilungsabrede im Realteilungsvertrag anders als nach dem allgemeinen Schlüssel zuzurechnen, müsste diese Möglichkeit aber auch im Zusammenhang mit der Übertragung auf Körperschaften eingeräumt werden.[158] Dies wird den Realteiler jedoch aus erläutertem Grunde nicht erlaubt. Hier ist es also notwendig, eine Vereinbarung zu treffen, gemäß welcher die Körperschaft zum Ausgleich der erhöhten oder zumindest verfrühten Steuerbelastung bei den übrigen Realteilern verpflichtet ist.

4 Buchungstechnische Darstellung und deren Konsequenzen

4.1 Verhältnis der Buchwerte von Vermögen und Kapital

Sofern die Buchwerte des Kapitals der einzelnen Realteiler mit den Buchwerten der von ihnen übernommenen Wirtschaftsgüter übereinstimmen, treten bei der buchungstechnischen Übernahme der Wirtschaftsgüter in die Bilanz der Realteiler keine Probleme auf. In diesem Falle ist ausschließlich eine Buchung von Wirtschaftsgüter an Kapital vorzunehmen. Diese Übereinstimmung wird wohl recht selten vorkommen.[159]

Im Regelfall wird es so sein, dass die Buchwerte von Vermögen und Kapital in der Realteilungsbilanz sich nicht entsprechen.[160] Da jedoch per Gesetz die Buchwertfortführung nach der Realteilung vorgeschrieben wird, sofern die bereits erläuterten Voraussetzungen erfüllt sind, ergeben sich in solchen Fällen

[157] Vgl. Paus, GmbH, FR 2002, S. 1218.
[158] Dies ziehen in Betracht Rogall/Stangl, 2006, FR 2006, S. 349.
[159] Vgl. Schoor, Neuregelung, INF 2002, S. 175.
[160] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 451.

Probleme.[161] Da sich die übernommene Aktiva und Passiva entsprechen müssen, sind hier Anpassungsbuchungen notwendig, um das Gleichgewicht auch in den Eröffnungsbilanzen der Realteiler aufrecht zu erhalten. Hierzu stehen theoretisch mehrere Verfahren zur Verfügung.

4.2 Anpassungsmethoden

4.2.1 Kapitalkontenanpassungsmethode

Die seit jeher praktizierte Methode zur Vereinheitlichung der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem Kapital ist die sogenannten Kapitalkontenanpassungsmethode. Die Rechtsprechung wandte schon immer diese Methode an.[162] Auch die Finanzverwaltung hat sich für diese Handhabung ausgesprochen.[163] Praktisch wird bei der Kapitalkontenanpassungsmethode erfolgsneutral ein Ausgleichsposten zum Kapital gebildet.[164]

Das Problem der Kapitalkontenanpassungsmethode besteht darin, dass sie in ihrer Anwendung dem sogenannten Subjektsteuerprinzip widerspricht.[165] Dieses besagt, dass stille Reserven von dem Steuersubjekt versteuert werden müssen, bei dem sie gebildet wurden. Durch die erfolgsneutrale Anpassung der Kapitalkonten an die Buchwerte des Vermögens kommt es zu einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven, was durch das folgende Beispiel veranschaulicht wird:

Die MF-OHG wird derart real geteilt, dass der zu 50 % beteiligte M die Wirtschaftsgüter 1 mit Buchwerten von 80 T€ und Verkehrswerten von 150 T€ und die hälftig beteiligte F die Wirtschaftsgüter 2 mit Buchwerten von 120 T€ und Verkehrswerten von 150 T€ übernimmt. Insgesamt ruhen in den Vermögensgegenständen stille Reserven i. H. von 100 T€, die aufgrund der quotalen Beteiligung dem M und der F je zur Hälfte zuzurechnen sind. Nach der Realteilung mit Kapitalkontenanpassung stellt M den Wirtschaftsgütern im Wert von 80 T€ ein Kapital von 80 T€ gegenüber. Bei einer späteren Veräußerung zum Verkehrswert von 150 T€ hat M einen Gewinn von 70 T€ zu versteuern, obwohl ihm vor

[161] Dies bemerkt Schell, Realteilung, BB 2006, S. 1028.
[162] Vgl. BFH v. 25.01.1972, BStBl. 1972 II, S. 419.
[163] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. VII.
[164] Vgl. Stahl, Realteilungserlaß-Entwurf, KÖSDI 2006, S. 14947.
[165] Angemerkt von Musil, problematische Rechtsfigur, DB 2005, S. 1294.

der Realteilung nur 50 T€ stille Reserven zuzuordnen waren. Im Gegensatz dazu übernimmt F Wirtschaftsgüter i. H. von 120 T€ und einen entsprechenden Kapitalwert in ihre Bilanz. Veräußert sie ihre Wirtschaftsgüter für 150 T€, hat sie lediglich 30 T€ zu versteuern, also 20 T€ weniger als ihr eigentlich aus Zeiten der OHG zugestanden hätten.

Diese Gewinnverlagerung wird i. R. des § 16 EStG vom Gesetzgeber geduldet[166] und bietet daher Raum für Gestaltungen. Gerade unter Angehörigen und nahestehenden Personen lassen sich Realteilungen durchaus dahingehend formieren, möglichst hohe Steuervorteile daraus zu ziehen.[167] Es muss der Versuch getätigt werden, die Wirtschaftsgüter so zu verteilen, dass einkommensstarke Realteiler möglichst neutrale Vermögensgegenstände zuteil werden, also solche, die nur wenige stille Reserven enthalten. Dadurch wird sichergestellt, dass ein möglichst hoher Anteil der gesamten stillen Reserven der Mitunternehmerschaft in einer niedrigen Progressionsstufe versteuert wird.

Aus dieser Tatsache, dass interpersonelle Verlagerungen stiller Reserven auftreten können, ergeben sich, zumindest bei Realteilungen unter Dritten, zivilrechtliche Probleme.[168] Übernimmt ein Mitunternehmer i. R. der Realteilung mehr stille Reserven, als ihm über seine Beteiligung an der Mitunternehmerschaft zugestanden hatten, so stellt dies für ihn eine in Zukunft realisierte höhere Steuerbelastung dar.[169] Im obigen Beispielsfall muss bei einer Veräußerung der Steuerpflichtige M stille Reserven i. H. von 20 T€ versteuern, die eigentlich auf F entfallen.

Ein steuerlicher Berater, der eine solche Realteilung vorbereitet und begleitet, muss darauf hinweisen, dass der Mitunternehmer, der die höheren stillen Reserven übernimmt, einen Ausgleich für die spätere höhere Steuerbelastung verlangen sollte. Denn im Endeffekt versteuert ein Steuerpflichtiger die Gewinne des anderen, und dafür sollte er entsprechend entschädigt werden.

[166] So sieht es Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 343.
[167] Vgl. Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12638.
[168] Vgl. Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12637
[169] Ebenso Heß, Anmerkungen, DStR 2006, S. 780.

Wie eine solche Ausgleichszahlung zu behandeln ist, ist völlig unklar. Teilweise wird angenommen, hierbei handle es sich um eine Art Spitzenausgleich.[170] Welche Folgen sich daraus ergäben, wird an nachfolgender Stelle diskutiert. Es lässt sich jedoch auch die Meinung vertreten, eine solche Zahlung sei als eine Erstattung zuviel gezahlter Einkommensteuer anzusehen und somit dem nicht steuerbaren Privatbereich zuzuordnen. Dieser Sichtweise ist m. E. zu folgen. Ein Spitzenausgleich kann deshalb nicht angenommen werden, da die Zahlung nicht als Ausgleich für ein Mehr an erhaltenem Vermögen geleistet wird, sondern ausschließlich die private Steuerebene betrifft.[171]

Aufgrund dieser Probleme und Zweifelsfragen wird an vielen Stellen verlangt, der Gesetzgeber solle die Grundsätze zur Realteilung neu regeln und eine Buchwertfortführung nur insoweit zulassen, als stille Reserven bei den bisherigen Realteilern verstrickt bleiben.[172] Es bestehen Zweifel, ob es verfassungsrechtlich haltbar ist, dass per gesetzlicher Anordnung zwingend stille Reserven verlagert werden.[173] Das Argument, eine solche Verlagerung verstoße gegen den Leistungsfähigkeitsgrundsatz, führt m. E. jedoch nicht dazu, die Realteilungsvorschriften zu verwerfen. Da i. d. R. für die erhöhte Steuerbelastung aufgrund des Überganges stiller Reserven Entschädigungen gezahlt werden, wird insoweit dem Leistungsfähigkeitsprinzip wieder Rechnung getragen.[174]

Der Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip ist in gewissen Fällen unabwendbar. Jedoch wird dies i. R. der Realteilung hingenommen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven grds. gesichert bleibt.[175] Dies ist m. E. eine vom Gesetzgeber gewollte steuerliche Privilegierung. Es wäre nicht wünschenswert, wenn diese Begünstigung deswegen aufgehoben würde, weil sie gegen ein sowieso nicht undurchbrochenes Besteuerungsprinzip verstößt.[176] Dies gilt vor allem deshalb, da sich durch Verlagerungen stiller Reserven im Regelfall für die Steuerpflichtigen keine Nachteile ergeben,[177] sondern höchstens für den Fis-

[170] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 452.
[171] Ebenso Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 351.
[172] Vgl. Reiß, Fortentwicklung, BB 2001, S. 1230.
[173] Kritisierend Paus, Ansatz, FR 2002, S. 866.
[174] Vgl. Musil, problematische Rechtsfigur, DB 2005, S. 1294.
[175] Vgl. Schoor, Neuregelung, INF 2002, S. 175.
[176] BFH drückt es dahingehend aus, dass die Kapitalkontenanpassungsmethode die beste der allesamt unbefriedigenden Methoden ist: U. v. 10.12.1991, BStBl. 1992 II, S. 391.
[177] Dies erkannte bereits zur Rechtslage vor 1999 Knobbe-Keuk, Bilanz, S. 767.

kus. Um trotzdem Verfassungsbedenken zumindest teilweise auszuschalten, könnte zu überlegen sein, eine Wahlmöglichkeit wie vor der erstmaligen gesetzlichen Kodifizierung einzuräumen. Wenn den Realteilern durch ein Wahlrecht die Möglichkeit gegeben ist, dem Subjektsteuerprinzip Rechnung zu tragen, sind verfassungsrechtlichen Beschwerden insoweit der Boden entzogen.[178]

4.2.2 Buchwertanpassungsmethode

In jüngster Zeit wird vermehrt diskutiert, ob es sinnvoll ist, die von der Rechtsprechung etablierte Kapitalkontenanpassungsmethode ohne Bedenken anzunehmen.[179] Es bietet sich eine weitere Möglichkeit an, unterschiedliche Buchwerte von Aktiva und Passiva einander anzugleichen.

Anstatt das Kapitalkonto erfolgsneutral an die Buchwerte der Vermögensgegenstände anzupassen, folgt die Buchwertanpassungsmethode dem Gedanken, die Buchwerte der Aktivposten dem Stand des Kapitals anzugleichen.[180]

Diese Methode verhindert die bei der Kapitalkontenanpassungsmethode in vielen Fällen unumgängliche Verlagerung stiller Reserven auf andere Personen. Dies ist der Hauptgrund dafür, dass diese zweite Alternative mittlerweile teilweise als die sinnvollere angesehen wird.[181] Richtigerweise wird dabei angebracht, dass bei Anwendung der Buchwertanpassungsmethode Missbrauchsverhinderungsvorschriften wie die des § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG nicht vonnöten wären. Dabei wäre sichergestellt, dass die stillen Reserven auch nach der Realteilung in gleichem Maße wir zuvor den einzelnen Realteilern zugerechnet würden.[182]

Befinden sich bspw. im Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, an der A und B zu je 50 % beteiligt sind, die Wirtschaftsgüter 1 mit Buchwerten von 50 T€ und Verkehrswerten von 200 T€ und die Wirtschaftsgüter 2 mit Buchwerten von 150 T€ und Verkehrswerten von ebenfalls 200 T€, verfügen A und B entsprechend ihrem Anteil über stille Reserven i. H. von jeweils 100 T€. Erhält A die Wirtschaftsgüter 1 und B die Wirtschaftsgüter 2 führen beide ihr Kapital von

[178] Ähnlich Niehus/Wilke, Besteuerung, S. 240.
[179] Unter anderem Engl, Einzelwirtschaftsgüter, DStR 2002, S. 121.
[180] Diese Methode wurde vom BFH in Betracht gezogen: 10.12.1991, BStBl. 1992 II, S. 389.
[181] Vgl. Engl/Schaflitzl, Übertragung, DB 2002, Beilage 1, S. 33.
[182] Vgl. Niehus/Wilke, Besteuerung, S. 248.

100 T€ fort. A hat sein Vermögen um 50 T€ zu erhöhen, B muss den Buchwert um 50 T€ vermindern.

Würden A und B ihre Wirtschaftsgüter unmittelbar danach aus ihrem jeweiligen Betriebsvermögen heraus veräußern, würden beide – ohne Berücksichtigung von § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG – 100 T€ zu versteuern haben (Erlös 200 T€ – Buchwert 100 T€). Dies entspräche genau dem Anteil an den stillen Reserven, der den beiden Realteilern schon vor der Umstrukturierung zugestanden hatte.[183]

Trotz der Tatsache, dass die Buchwertanpassungsmethode wie gezeigt interpersonelle Verlagerungen stiller Reserven verhindert, kann auch sie den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts nicht entsprechen. Nach dieser Methode wird gegen die Forderung verstoßen, dass stille Reserven dem Besteuerungsobjekt zugerechnet werden, in dem sie tatsächlich ruhen.[184]

Außerdem würde sich in praxisnäheren Fällen als dem obigen, bei denen Realteilern mehrere Wirtschaftsgüter zuteil werden, die Frage stellen, in welcher Reihenfolge bzw. in welchem Verhältnis die Buchwerte der einzelnen Vermögensgegenstände angepasst werden sollen.[185]

Noch schwieriger gestalten sich Fälle, in denen ein Mitunternehmer nur Wirtschaftsgüter erhält, die naturgemäß keine oder nur sehr geringe stille Reserven beinhalten. Als Extrembeispiel ist hier anzuführen, dass eine Buchwerterhöhung wie auch -verminderung bei liquiden Mitteln undenkbar wäre.[186]

Nicht unbedenklich ist die Buchwertanpassungsmethode auch dann, wenn ein Realteiler nur Wirtschaftsgüter übernimmt, die zum nicht abnutzbaren Vermögen gehören. Hier wird evtl. gegen den Grundsatz verstoßen, dass die AK/HK die Buchwertobergrenze für Vermögensgegenstände darstellen.[187]

Da die Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG die Realteiler verpflichtet, die Wirtschaftsgüter mit den Werten, wie sie sich nach den Vorschriften über die

[183] Vgl. Engl, Einzelwirtschaftsgüter, DStR 2002, S. 122.
[184] Vgl. Musil, problematische Rechtsfigur, DB 2005, S. 1294.
[185] Diese Bedenken hegt auch der BFH: U. v. 10.12.1991, BStBl. 1992 II, S. 390.
[186] Vgl. Sauter/Heurung/Oblau, Unternehmenssteuerreform, FR 2002, S. 1106.
[187] Ebenso HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 451.

Gewinnermittlung ergeben, anzusetzen, steht schon dies einer Neubewertung der Vermögensgegenstände entgegen.[188]

4.2.3 Weitere Methoden

Eine in der Literatur recht selten diskutierte Möglichkeit, ein Gleichgewicht zwischen Aktiva und Passiva herzustellen, ist die Erstellung von Ergänzungsbilanzen. Teilweise wird darauf hingewiesen, dass diese Methode, die i. R. des § 6 Abs. 5 EStG ausdrücklich zugelassen wird, für § 16 Abs. 3 EStG auch eine denkbar einfache und praktische Lösung darstellen würde.[189] Die Rechtsfolgen gleichen in weiten Teilen der Buchwertanpassungsmethode, sodass hier auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann.[190]

Eine weitere Methode, die in der Praxis eine untergeordnete Rolle spielt, ist die sogenannte Kapitalausgleichskontenmethode. Hier werden die Buchwerte des Kapitals wie auch der Vermögensgegenstände fortgeführt. Das Bilanzgleichgewicht wird dadurch aufrecht erhalten, dass ein – je nach Situation – aktiver oder passiver Ausgleichsposten erfolgsneutral gebildet wird. Beim jeweils anderen Realteiler ist eine gegensätzliche Position zu bilden.[191] Diese Posten werden erst bei Realisierung der stillen Reserven aufgedeckt und zwar dann sowohl beim veräußernden als auch bei den weiteren Realteilern.

Diese Praktik wird als unverhältnismäßig und komplex angesehen[192] und führt deshalb zu unsinnigen Ergebnissen, als bei einem Mitunternehmer Posten aufgelöst werden müssen, ohne dass durch ihn jeglicher Tatbestand erfüllt wird. Nur durch das Handeln eines anderen wird eine zwangsweise Auswirkung auf die eigene Bilanz angenommen.[193]

---

[188] Vgl. Heß, Anmerkungen, DStR 2006, S. 780.
[189] Vgl. Paus, GmbH, FR 2002, S. 1220.
[190] Dies erkennt auch der BFH: U. v. 10.12.1991, BStBl. 1992 II, S. 390.
[191] Vgl. Niehus/Wilke, Besteuerung, S. 238.
[192] Ebenso Schröder u. a., Schwerpunkt, WPg-Sonderheft 2006, S. 103.
[193] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 451.

5 Realteilung mit Spitzenausgleich

5.1 Auswirkung auf Realteilungsgrundsätze

In der Praxis stellt es sich meist schwierig dar, eine reine Realteilung durchzuführen. Oft kann das Vermögen der Mitunternehmerschaft nicht so zwischen den Realteilern verteilt werden, dass jeder genau den Wert seines Auseinandersetzungsanspruches bekommt. Gründe hierfür können sein, dass das Vermögen nur aus wenigen Gegenständen besteht oder es schlichtweg nicht teilbar ist.[194] Bekommt i. R. einer Realteilung ein Mitunternehmer mehr, als ihm seiner Beteiligung nach zusteht, ist es keine Frage, dass er diesen Vorteil gegenüber seinen Mitgesellschaftern ausgleichen muss.[195] Dies ergibt sich m. E. z. B. aus § 155 HGB, der bestimmt, dass das Vermögen einer Gesellschaft bei deren Beendigung entsprechend der Anteile verteilt werden muss.

Um zu verhindern, dass in solchen Fällen eine Realteilung nicht möglich ist, sondern das Vermögen veräußert und der Erlös geteilt wird, lässt der Gesetzgeber Zahlungen von Spitzenausgleichen zu. Angenommen an einer Mitunternehmerschaft sind A und B zu je 50 % beteiligt. Im Betriebsvermögen der Gesellschaft befinden sich zwei Teilbetriebe mit Buchwerten von jeweils 200 T€. Teilbetrieb 1 hat einen Verkehrswert von 500 T€, Teilbetrieb 2 von 300 T€. Vom Gesamtwert der Mitunternehmerschaft i. H. von 800 T€ stehen A und B je 400 T€ zu. Da sie die Teilbetriebe jedoch nicht zerschlagen wollen, entschließen sie sich dazu, dass A Teilbetrieb 1 und B Teilbetrieb 2 erhält. B wird dies natürlich nicht hinnehmen, ohne dass A ihm die Differenz zwischen seinem Auseinandersetzungsanspruch von 400 T€ und seinem erhaltenen Vermögen von 300 T€ durch private oder anderweitige Mittel ausgleicht.[196] Trotz der Zahlung i. H. von 100 T€ von A an B ist weiterhin eine Realteilung gegeben. Es sind grds. sowohl von A als auch von B die Buchwerte fortzuführen.[197]

Es ist jedoch unumstritten, dass der Spitzenausgleich eine partielle Gewinnrealisierung verursacht. Die stillen Reserven können somit nicht vollständig ge-

[194] Vgl. Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, S. 128.
[195] Vgl. Niehus/Wilke, Besteuerung, S. 240.
[196] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 452
[197] Bestätigt durch BFH v. 01.12.1992, BStBl. 1994II, S. 609.

schont werden.[198] Für den Verpflichteten entstehen AK, für den Veräußernden ein Gewinn. Dieser Gewinn ist nach herrschender Literaturmeinung als laufender Gewinn zu verstehen und demnach nicht tarifbegünstigt.[199] Die Finanzverwaltung hat ihre vormals für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung, den Gewinn zumindest bei der Übertragung von Teilbetrieben durch Anwendung der §§ 16 Abs. 4 und 34 EStG zu begünstigen,[200] im Realteilungserlass vom Februar 2006 revidiert und klargestellt, dass hier nicht zwangsläufig eine Tarifermäßigung in Betracht kommt. Somit geht die Finanzverwaltung nun mit der herrschenden Meinung in der Literatur einher.[201] Dies ist m. E. folgerichtig, da der Spitzenausgleich nicht zwingend die Aufdeckung aller stillen Reserven bedeutet. Die Tarifbegünstigungen sollen jedoch die erhöhte Steuerbelastung aus der geballten Realisation der gesamten stillen Reserven in einem VZ ausgleichen.

Gewerbesteuerlich ist der Gewinn, der sich aufgrund eines Spitzenausgleichs ergibt, jedoch privilegiert. Da es sich bei der Realteilung um eine Betriebsaufgabe handelt und der Spitzenausgleich dieser zuzuordnen ist, ist der Gewinn nicht gewerbesteuerpflichtig.[202] Zu beachten ist jedoch, dass Gewinne aus Betriebsaufgaben auch bei der Gewerbesteuer zu berücksichtigen sind, sofern sie nicht unmittelbar auf natürliche Personen entfallen. Diese Einschränkung des § 7 Satz 2 GewStG gilt ab dem Erhebungszeitraum 2002.[203]

5.2 Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

In welcher Höhe durch die Zahlung eines Spitzenausgleiches ein Gewinn entsteht, ist nicht gesetzlich bestimmt. Es stehen sich die Auffassungen von BFH und Finanzverwaltung entgegen, die im Folgenden erläutert werden.

[198] Ebenso Schoor, Neuregelung, INF 2002, S. 176.
[199] Vgl. Seitz, Steuerberater-Jahrbuch, S. 220.
[200] Vgl. BMF v. 11.1.93 BStBl. I 93 S. 62
[201] Vgl. Märkle/Franz, Mitunterneherschaften, in: FS Korn, S. 372.
[202] Vgl. BFH v. 17.02.1994, BStBl. 1994 II, S. 809.
[203] Vgl. Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13892.

5.2.1 BFH-Meinung

Die höchstrichterliche Rechtsprechung vertritt seit jeher die Meinung, ein Spitzenausgleich führe in voller Höhe zu einem Veräußerungsgewinn.[204] Diese Sichtweise ist m. E. fernab jeder Logik.[205] Die Sinnwidrigkeit wird besonders an einem Extrembeispiel deutlich: A und B gründen zu gleichen Teilen eine OHG und erwerben zwei Wirtschaftsgüter. Das Wirtschaftsgut 1 verursacht AK von 700 T€, das Wirtschaftsgut 2 von 300 T€. Bereits nach wenigen Tagen wird die OHG real geteilt. A erhält Wirtschaftsgut 1, B Wirtschaftsgut 2. Ohne Berücksichtigung der geringfügigen Abschreibung entsprechen die Verkehrswerte somit noch den AK bzw. den Buchwerten. Als Ausgleich für den höheren Verkehrswert des Wirtschaftsgutes 1 zahlt A dem B 200 T€.

Nach Meinung des BFH wären diese 200 T€ nun in vollem Umfang von B zu versteuern. B hat in diesem Fall jedoch keinerlei zusätzliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erlangt. Die Voraussetzungen für die Annahme eines Gewinnes liegen nicht vor. Er hat im Rahmen der Gründung 500 T€ für die Anschaffung der Wirtschaftsgüter eingebracht und erhält daraufhin als Ausgleich 300 T€ in Sach- und 200 T€ in Barwerten. Realistischerweise darf es hier zu keiner Gewinnbesteuerung kommen, da B lediglich zu Buchwerten seinen Anteil des Wirtschaftsgutes 1 verkauft.[206] Dies lässt sich auch an der Tatsache festmachen, dass sich im Betrieb der real geteilten OHG keinerlei stille Reserven befanden und demnach auch keine solchen aufgedeckt und versteuert werden können.[207]

Es ist daher folgerichtig, dass dieses Urteil vom BMF mit einem Nichtanwendungserlass belegt wurde.[208]

5.2.2 Verwaltungsauffassung und Literaturmeinung

Um Fehlergebnisse zu vermeiden, wie diese sich nach der Gewinnberechnungsmethode des BFH ergeben, sieht die herrschende Literatur wie auch die

[204] Vgl. zur Erbauseinandersetzung BFH v. 05.07.1990, BStBl. 1990 II, S. 839.
[205] Ebenso Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12640.
[206] Vgl. Paus, Ansatz, FR 2002, S. 870.
[207] Dies wird angesprochen bei Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12640.
[208] Siehe hierzu BMF v. 11.08.1994.

Finanzverwaltung vor, dem Spitzenausgleich anteilige Buchwerte gegen zu rechnen.[209]

Ein Spitzenausgleich wird wie bereits erläutert dann gezahlt, wenn ein Realteiler mehr bekommt, als ihm zustehen würde. Dieses Mehr kauft er faktisch dem oder den anderen Realteilern ab.[210] Die Finanzverwaltung drückt es dahingehend aus, dass in diesem Umfang ein entgeltliches Geschäft anzunehmen sei.[211] Diese Formulierung ist deshalb etwas unglücklich, da die Realteilung in vollem Umfang ein entgeltliches Geschäft darstellt, nämlich einen Tausch.[212] Etwas anderes gilt hier nur für Erbauseinandersetzungen; sie werden grds. als unentgeltlicher Vorgang gewertet.[213] An der Formulierung des BMF soll jedoch trotzdem festgehalten werden.

Der Umfang des entgeltlichen Geschäftes ergibt sich aus dem Verhältnis von Wertausgleich zum Gesamtwert des übernommenen Betriebsvermögen.[214] Im Beispielsfall unter 5.2.1 würde dieses Verhältnis (200/700=) 28,9 % betragen: Dies bedeutet, dass 28,9 % des Wirtschaftsgutes 1 entgeltlich auf A übergegangen sind. Diesem Veräußerungsvorgang ist der Spitzenausgleich von 200 T€ sowie 28,9 % des Buchwertes des Wirtschaftsgutes 1 zuzurechnen.

Es ergibt sich folgende Gewinnberechnung:

	T€
Veräußerungserlös (=Spitzenausgleich)	200
- auf den entgeltlichen Vorgang entfallender Buchwert (28,9 % von 700)	200
Gewinn	0

Hier zeigt sich am gewählten Extrembeispiel, dass ein wirtschaftlich zu akzeptierendes Ergebnis erzielt wird, wenn die Methode der Finanzverwaltung zur Anwendung kommt.

Man könnte sich die Frage stellen, wieso die Finanzverwaltung sich gegen die Ansicht des BFH stellt; würde diese dem Staat doch zusätzliche Steuereinnah-

[209] Vgl. BMF v. 28.02.2006, Abschn. VI.
[210] Vgl. Rogall/Stangl, 2006, FR 2006, S. 353.
[211] So formuliert in BMF v. 28.02.06, Abschn. VI.
[212] Vgl. Zimmermann u. a., Personengesellschaft, S. 949.
[213] Vgl. BMF v. 14.03.2006, Tz. 10.
[214] Vgl. Schell, Realteilung, BB 2006, S. 1028.

men gewährleisten. Diese Tatsache bekräftigt nur, wie realitätsfremd die Beurteilung einer Realteilung mit Spitzenausgleich durch den BFH ist.

Die Annahme, die hinter der Meinung des BFH steckt, der Spitzenausgleich sei als Entgelt für die Abtretung eines erhöhten Abfindungsanspruchs anzusehen und somit als eine Art Forderungskauf zu behandeln,[215] ist schlichtweg falsch.[216] Vielmehr ist die Zahlung eines Wertausgleiches als Gegenleistung für die überquotale Übernahme von Wirtschaftsgütern zu betrachten. Dabei wird dieses Entgelt sowohl teilweise für das Mehr an stillen Reserven, als auch zum Ausgleich der höheren übernommenen Buchwerte gezahlt. Verdeutlichen lässt sich dies an einem Beispiel, bei dem die Entgeltlichkeitsquote 10 % bei einem übernommenen Betriebsvermögen i. H. von 2.000 T€ beträgt. Der Buchwert beträgt 200 T€. Wirtschaftlich betrachtet ist der den Wertausgleich empfangende Realteiler an diesem Betriebsvermögen zu 10 % beteiligt. Er besitzt also rein theoretisch 20 T€ an Buchwerten bzw. 200 T€ an Verkehrswerten. Dieser Anteil muss der andere entgeltlich von ihm erwerben.[217] Er veräußert also nach dieser Betrachtungsweise ein Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von 20 T€ zum Preis von 200 T€. Der Gewinn muss in diesem Fall 180 T€ betragen, wie es durch die Berechnungsweise der Finanzverwaltung bzw. herrschender Literatur gewährleistet ist. Anders ausgedrückt dürfen Buchwertausgleiche nicht zu einem Gewinn führen, wohl aber die entgeltliche Veräußerung der stillen Reserven.[218]

5.3 Folgeprobleme in der bilanziellen Behandlung

Für den Realteiler, der den Wertausgleich erhält, ergeben sich in den Folgejahren keine Besonderheiten aufgrund der Zahlung. Es verbleibt bei der Buchwertfortführung der an ihn übertragenen Wirtschaftsgüter.[219] Anders liegt der Fall bei dem zum Wertausgleich Verpflichteten. Bei ihm werden zusätzlich zum übernommenen Buchwert AK aktiviert.

[215] Vgl. BFH v. 01.12.1992, BStBl. 1994 II, S. 612.
[216] So sieht es auch Schell, Realteilung, BB 2006, S. 1028.
[217] Vgl. Rogall/Stangl, 2006, FR 2006, S. 353.
[218] Vgl. Reiß, in: Kirchhof, Kompaktkommentar, § 16 EStG Rn. 355.
[219] Vgl. BMF v. 14.03.2006, Tz. 19.

Um die Höhe der zusätzlichen AK zu berechnen, muss vom Wertausgleich ebenfalls der anteilige Buchwert abgezogen werden.[220] Anders ausgedrückt führt der Realteiler im Unfang des unentgeltlich erworbenen Anteils die Buchwerte fort. Für den entgeltlichen Teil wird der Wertausgleich, in welchem ein Bruchteil Buchwert und ein Teil stille Reserven enthalten ist, als AK berücksichtigt.[221] Werden mehrere Wirtschaftsgüter gegen Zahlung eines Spitzenausgleichs übertragen, müssen die zusätzlichen AK im Verhältnis der enthaltenen stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter auf diese verteilt werden.[222]

In der Folgezeit stellt sich die Frage nach der Abschreibung dieser zusätzlichen AK.[223] Die weithin verbreitete Meinung geht davon aus, dass künftig für die übernommenen Wirtschaftsgüter zwei AfA-Reihen geführt werden müssen. Einen Teil der einzelnen Wirtschaftsgüter hat der Realteiler unentgeltlich von der Mitunternehmerschaft erworben. Bezüglich dieses Teils hat er die Abschreibung als Rechtsnachfolger fortzuführen. Er ist an die AfA-Art und -Dauer, die von der Vorgesellschaft gewählt wurde, gebunden.[224] Der andere Teil gilt als entgeltlich erworben. Er unterliegt einer gesonderten Abschreibung.[225] Dabei können sich u. U. sowohl die Nutzungsdauer als auch die AfA-Methode unterscheiden.[226]

Dies gilt prinzipiell für alle i. R. einer Realteilung übernommenen Wirtschaftsgüter. Der Einfachheit halber wird bei beweglichen Wirtschaftsgütern jedoch auf das Führen zweier AfA-Reihen verzichtet.[227] Somit sind die Bestimmungen hierzu hauptsächlich für die Abschreibung von Gebäuden wichtig.

5.4 Möglichkeiten zur Vermeidung eines Spitzenausgleichs

Sofern bei einer Realteilung die gewollte Verteilung des Gesellschaftsvermögens nicht zu einem Ausgleich der Auseinandersetzungsansprüche aller Realteiler führt, ist prinzipiell die Zahlung eines Wertausgleichs vonnöten. Da dies aber wie gezeigt steuerlich nicht ohne Folgen bleibt, sondern zur teilweisen Aufdeckung stiller Reserven führt, muss der Versuch angestellt werden, das

[220] Ähnlich Zimmermann u. a., Personengesellschaft, S. 968.
[221] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 452.
[222] Vgl. Heß, Anmerkungen, DStR 2006, S. 780.
[223] Ebenso IDW, Unternehmensnachfolge, S. 117.
[224] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 451.
[225] Vgl. Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, S. 133.
[226] Vgl. IDW, Unternehmensnachfolge, S. 117.
[227] Vgl. BMF v. 14.03.2006, Tz. 20.

Vermögen so aufzuteilen, dass jeder Mitunternehmer genau seinen Anteil am Vermögen der real zu teilenden Gesellschaft erstattet bekommt.[228]

Um dies zu erreichen stehen vor allen Dingen neutrale Wirtschaftsgüter zur Verfügung. In günstigen Fällen reicht die richtige Verteilung dieser Vermögensgegenstände aus, um einen Spitzenausgleich zu vermeiden.[229] Unter diese neutralen Wirtschaftsgüter werden liquide Mittel und Verbindlichkeiten gerechnet. I. R. einer Realteilung ist es ausdrücklich zugelassen, diese frei zuzuweisen.[230] Dies bedeutet, dass bei einer Gesellschaft, deren zwei Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt sind, nicht jeder die Hälfte der Verbindlichkeiten übernehmen muss.[231] Eine Gesellschaft, die bspw. über 200 T€ Eigenkapital und 300 T€ Fremdkapital verfügt, kann derart real geteilt werden, dass ein Mitunternehmer ausschließlich aktive Vermögenswerte im Wert von 100 T€ übernimmt. Dem anderen werden neben aktiven Wirtschaftsgütern i. H. von 400 T€ die Verbindlichkeiten von 300 T€ zuteil, sodass ein Spitzenausgleich nicht gezahlt werden muss.

Selbst wenn zwischen Schulden und Vermögensgegenständen wirtschaftlich ein Zusammenhang besteht, können diese trotzdem getrennt voneinander übertragen werden.[232] Auch Verbindlichkeiten, die einem Teilbetrieb zugeordnet werden können, müssen nicht gemeinsam mit diesem übergehen. Allerdings hat die getrennte Übertragung solcher Schulden zur Folge, dass der Teilbetrieb zerschlagen wird. Somit tauscht man die Verhinderung eines Wertausgleiches mit der Anwendbarkeit der Sperrfristregelung.[233]

Insoweit unterscheiden sich die Realteilungsgrundsätze von der Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG.[234] Die dort geltende Trennungstheorie besagt, dass die Übernahme von Verbindlichkeiten einem Entgelt gleichsteht. Es ist durchaus zu begrüßen, dass die Rechtsprechung in diesem Zusammenhang die Realteilung privilegiert.[235]

---

[228] Angemerkt von Musil, problematische Rechtsfigur, DB 2005, S. 1295.
[229] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 452.
[230] Vgl. BFH v. 10.12.1991, BStBl. 1992 II, S. 385.
[231] Vgl. HHR, Kommentar zum EStG, § 16 EStG Anm. 452.
[232] Dies bestätigt BFH v. 01.12.1992, BStBl. 1994 II, S. 607.
[233] Ebenso Winkemann, Zwischenbilanz, BB 2004, S. 134.
[234] Ebenfalls zu entnehmen aus Anhang 1, S. 46.
[235] Vgl. Schröder u. a., Schwerpunkt, WPg-Sonderheft 2006, S. 104.

Bei vorausschauender Planung können im Vorfeld der Realteilung Einlagen bzw. Entnahmen getätigt werden, mit dem Zweck, die Kapitalkonten an das Vermögen anzugleichen, das die jeweiligen Realteiler erhalten sollen. Besteht bspw. das Vermögen aus zwei Teilbetrieben mit Werten von 400 T€ bzw. 600 T€ müsste durch Einlagen und Entnahmen ein Beteiligungsverhältnis von 40 % und 60 % geschaffen werden, um einen Wertausgleich zu vermeiden.[236]

Reichen die neutralen Wirtschaftsgüter nicht aus, um einen vollständigen Ausgleich herbeizuführen, wird vorgeschlagen, diese noch vor der Realteilung durch bestimmte Maßnahmen zu erhöhen.[237] Dies kann zum einen ebenfalls durch Einlagen geschehen. Es besteht jedoch die Gefahr, dass solche Maßnahmen nur als Scheineinlagen gelten und die Gestaltung als missbräuchlich i. S. d. § 42 AO angesehen wird.

Andererseits könnten Kreditaufnahmen zu zusätzlichen frei verteilbaren positiven und negativen Wirtschaftsgütern führen. Ob auch hier ein Gestaltungsmissbrauch anzunehmen ist, ist unklar. Die Rechtsprechung neigt dazu, derartige Gestaltungen zuzulassen.[238] Die herrschende Literaturmeinung geht jedoch davon aus, dass solche Einlagen bzw. Kreditengagements nichts am privaten Charakter des Wertausgleichs ändern.[239]

M. E. ist ebenfalls von einem Gestaltungsmissbrauch auszugehen, sofern Anpassungen der vorhandenen liquiden Mittel in engem zeitlichen Zusammenhang zur Realteilung getätigt werden. Andererseits wird zurecht häufig angemerkt, dass es für die steuerlichen Rechtsfolgen einer Realteilung keine Rolle spielen darf, ob das Vermögen der Gesellschaft zufällig genau so zusammengesetzt ist, dass eine anteilsmäßige Verteilung möglich ist.[240]

Darüber hinaus ist prinzipiell jeder Unternehmer berechtigt, seine Finanzierungsweise selbst zu bestimmen und Kreditaufnahmen tätigen, wann immer er will.[241] Davon abgesehen sind m. E. Fälle der Darlehensaufnahme nicht vergleichbar mit getätigten Einlagen. In diesen Fällen werden Rechtsverhältnisse

[236] Vgl. Musil, problematische Rechtsfigur, DB 2005, S. 1295.
[237] Dies empfehlen Carlé/Bauschatz, neue Realteilung, KÖSDI 2002, S. 13143.
[238] Vgl. BFH v. 01.12.1992, BStBl. 1994 II, S. 609.
[239] Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 16 EStG Rz. 550.
[240] So auch Knobbe-Keuk, Bilanz, S. 771.
[241] So sieht es Winkemann, Zwischenbilanz, BB 2004, S. 135.

zwischen der Gesellschaft und fremden Dritten hergestellt, die liquiden Mittel und die Darlehensverbindlichkeit werden Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft. Dies kann nicht gleichgestellt werden mit Vorgängen, bei dem eine Einlage nur die Finanzmittel und das Kapital eines Gesellschafters erhöhen.[242]

Um zu vermeiden, dass Einlagen als Gestaltungsmissbrauch angesehen werden und die Steuerpflicht eines Wertausgleiches nicht verhindern, sollten zwei Dinge beachtet werden: Zum einen könnten die Realteiler, sofern die nötige Zeit verfügbar ist, zwischen Einlagen und der Realteilung eine gewisse Schamfrist verstreichen lassen. Somit würde verhindert, dass die beiden Vorgänge in Verbindung miteinander gebracht werden. Wie lange diese Zeit sein muss, ist jedoch nicht geklärt.[243]

Zum anderen müssten wirtschaftliche Gründe für Kreditaufnahmen und ähnliches bestehen, die nicht alleine darin liegen, eine teilweise Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden. Lassen sich derartige Finanzierungen erklären, besteht kein Anhaltspunkt dafür, hierin eine missbräuchliche Gestaltung zu sehen.[244]

6 Verzicht auf die steuerneutrale Realteilung

Das bis zum 31.12.1998 geltende Wahlrecht, das dem Steuerpflichtigen erlaubte, auf die Steuerneutralität der Realteilung zu verzichten, wird in der heutigen Fassung nicht mehr gewährt. In gewissen Fallkonstellationen mag es jedoch insgesamt günstiger sein, alle auf einen Mitunternehmer entfallenden stillen Reserven aufzudecken.[245]

Ein solcher Fall kann gegeben sein, wenn Wirtschaftsgüter mit hohen stillen Reserven durch die Realteiler in das Privatvermögen überführt werden. Der dabei entstehende Aufgabegewinn umfasst möglicherweise einen solch großen Teil der gesamten stillen Reserven, dass es günstiger wäre, alle stillen Reser-

[242] Vgl. Schröder u. a., Schwerpunkt, WPg-Sonderheft 2006, S. 106.
[243] Vgl. Rogall/Stangl, 2006, FR 2006, S. 354.
[244] Zu entnehmen aus Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13892.
[245] Vgl. Paus, Ansatz, FR 2002, S. 871.

ven aufzudecken. Damit kämen die Realteiler unter den weiteren Voraussetzungen in den Genuss der Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4 und 34 EStG.[246]

Führen schädliche Veräußerungen innerhalb der Sperrfrist zur rückwirkenden Gewinnrealisation, kann es ähnlich wie in den oben beschriebenen Fällen zu vorteilhaftigeren Ergebnissen führen, wenn die gesamten Reserven aufgedeckt würden.[247] Ob diese besondere Situation vorliegt, sollte bei Planung einer Veräußerung geprüft werden. Eine gleichgelagerte Konstellation kann sich in Einzelfällen ergeben, wenn die Zahlung eines Spitzenausgleiches zur Aufdeckung eines Großteils der stillen Reserven führt.[248] Dieser Gewinn ist grds. als laufender Gewinn zu versteuern. Etwas anderes gilt nur, wenn neben der Gewinnrealisation durch den Wertausgleich auch die stillen Reserven aller anderen, dem Empfänger übertragenen Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden.[249]

Kommt man zum Ergebnis, eine komplette Gewinnrealisierung wäre günstiger, muss evtl. eine schädliche Entnahme aller i. R. der Realteilung erhaltenen Wirtschaftsgüter angestrebt werden.[250] Ist dies nicht möglich, z. B. weil einzelne Wirtschaftsgüter aufgrund ihrer Unwesentlichkeit nicht von der Sperrfristklausel betroffen sind, drängt sich m. E. eine teleologische Reduktion auf. Den Steuerpflichtigen sollte das Recht gegeben werden, alle stillen Reserven aufzudecken, wenn dies für sie günstiger ist. Anderenfalls dürften unaufgedeckte stille Reserven, die nur einen unwesentlichen Anteil an den gesamten stillen Reserven haben, nicht verhindern, dass die Tarifermäßigung gewährt wird.[251]

Darüber hinaus kann eine freiwillig herbeigeführte Gewinnbesteuerung genutzt werden, um anderweitige Verluste auszugleichen. Bei insgesamt negativen Einkünften gingen ein vorhandenes Sonderausgabenpotential und außergewöhnliche Belastungen verloren. Hier wäre es erstrebenswert, bspw. durch die Überführung ins Privatvermögen oder eine spätere unter die Sperrfrist fallende

[246] Dies erkennt auch Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13888.
[247] Vgl. Zimmermann u. a., Personengesellschaft, S. 959.
[248] Vgl. Anhang 3, S. 48.
[249] Zu entnehmen aus dem Beispiel in BMF v. 14.03.2006, Tz. 14.
[250] Vgl. Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12645.
[251] Ebenso Paus, Ansatz, FR 2002, S. 869.

Entnahme den Verlust zu egalisieren und Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen in dem entsprechenden Jahr zu nutzen.[252]

7 Schlussbemerkungen

Das Ziel, die Realteilung durch die neue Gesetzesfassung i. R. des UntStFG einfacher zu gestalten,[253] ist wohl verfehlt worden. Zu viele Zweifelsfragen lässt das Gesetz in diesem Zusammenhang aufkommen. Das aktuelle BMF-Schreiben zur Realteilung führte zwar dazu, dem Steuerpflichtigen mehr Planungssicherheit zu geben und einige Dinge zu klären. Es bleiben jedoch immer noch offene Fragen bestehen. Außerdem wirkt ein solcher Erlass nur bindend für die Finanzverwaltung. Es besteht also die Gefahr, dass Streitpunkte, die der Erlass nun zuungunsten des Steuerpflichtigen regelte, doch noch durch gerichtliche Urteile entschieden werden müssen. Darauf sollte es der Gesetzgeber m. E. nicht ankommen lassen. Eine sinnvolle klarstellende Regelung im Gesetz selbst müsste doch auch im Zusammenhang mit Realteilungen möglich sein.

Besonders auffallend ist, dass Realteilungen zwischen Fremden erheblich erschwert werden, hingegen unter Angehörigen zum Zwecke der Steuerersparnis in vielen Bereichen gestaltet werden können. Aber gerade die wirtschaftlich gebotenen Realteilungen unter Dritten sollten steuerlich erleichtert werden.[254]

Zu bedenken ist zudem, dass die derzeitige gesetzliche Regelung vielerlei Fallstricke aufweist, die insbesondere nicht steuerlich beratenen Steuerpflichtigen zum Verhängnis werden können. Die Realteilung ist in erster Linie eine zivilrechtliche Angelegenheit. Dennoch bestehen i. R. der Realteilung vielfach Wechselwirkungen zwischen Zivil- und Steuerrecht. Bei der heutigen Gesetzesfassung muss eine Realteilung daher bis zum kleinsten Detail geprüft und durchdacht werden.

Alles in allem kann jedoch festgestellt werden, dass bei sorgfältiger Planung und vor allem auch durch die zumeist günstige Auffassung der Finanzverwaltung, auf die sich Steuerpflichtige berufen können, eine Realteilung ohne erhebliche steuerliche Konsequenzen durchgeführt werden kann. Mehr noch, sie

[252] Angesprochen bei Paus, reale Teilung, in: NWB Fach 3, S. 12641.
[253] Vgl. o. V., Bericht, FR 2001, Beilage zu Heft 11, S. 4.
[254] Vgl. Paus, Ansatz, FR 2002, S. 872.

stellt sich in Einzelfällen gar als steuerliches Gestaltungsmodell dar. Insoweit ist meiner Meinung nach eine erneute gesetzliche Änderung der Realteilungsgrundsätze in näherer Zukunft nicht geboten.

Anhang

Anhang 1 Vergleichstabelle

Anhang 2 Übersichtliche Darstellung

Anhang 3 Zusammenfassender Fall

Anhang 1

Vergleichstabelle

Tab. 1: Unterschiede zwischen § 6 Abs. 5 Satz 3 – 6 EStG und § 16 Abs. 3 Satz 2 – 4 EStG bzw. § 24 UmwStG

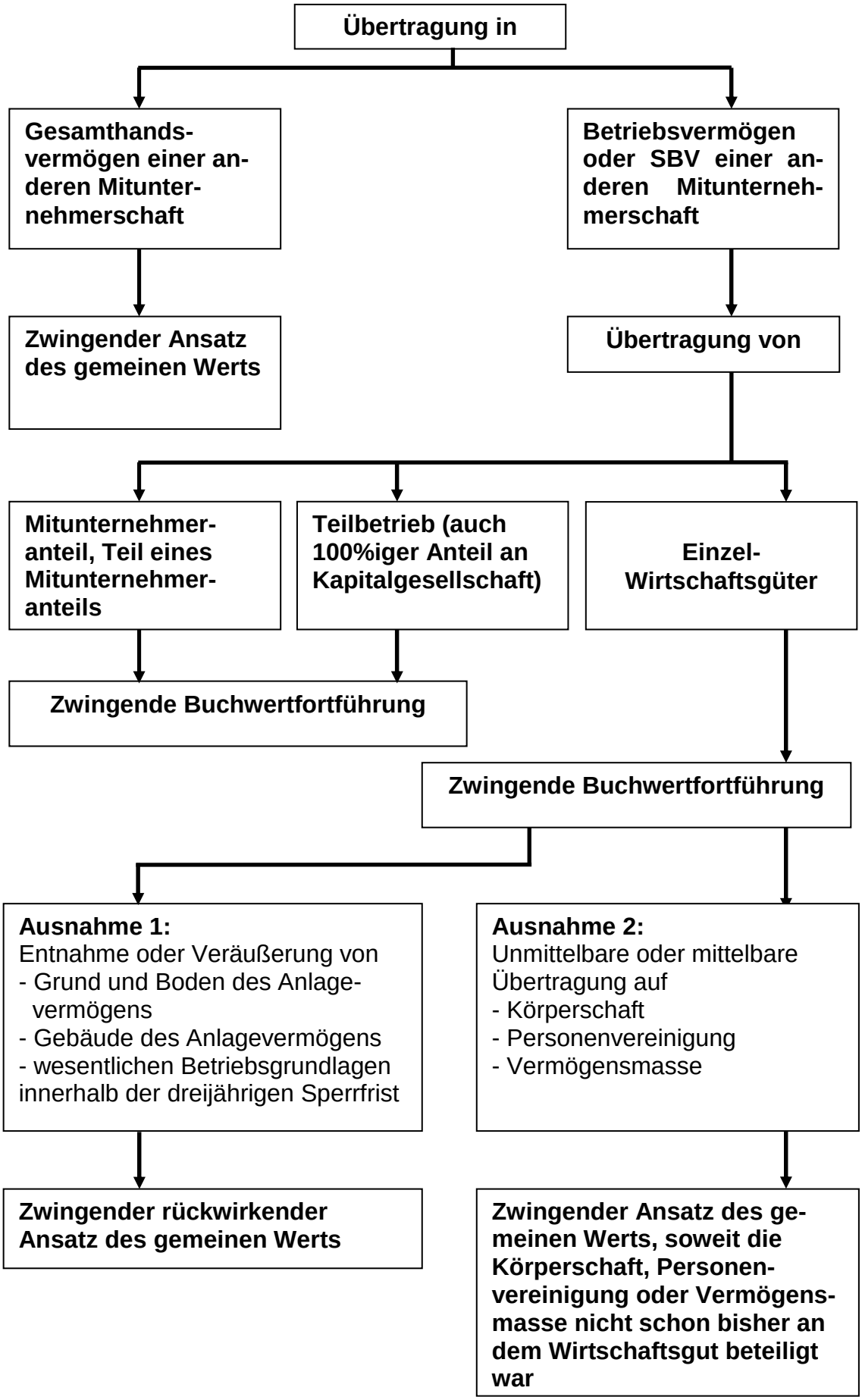
	§ 6 Abs. 5 Satz 3 – 6 EStG	**§ 16 Abs. 3 Satz 2 – 4 EStG**	**§ 24 UmwStG**
Rechtsfolge bei Erfüllung der Voraussetzungen	zwingende Buchwertfortführung	zwingende Buchwertfortführung	Wahlrecht zum Ansatz von Buch-, Zwischen- oder Teilwert
Veräußerungssperrfristen nach der Übertragung	drei Jahre für Übertragungen jeglicher Wirtschaftsgüter	drei Jahre nur bei Einzelwirtschaftsgutübertragung und hierbei nur für Grund und Boden, Gebäuden und andere wesentliche Betriebsgrundlagen	keine Sperrfrist
Vermeidung der Sperrfrist durch Bildung einer Ergänzungsbilanz	möglich	nicht möglich	-
Folgen eines Verstoßes gegen die Sperrfrist	rückwirkender Teilwertansatz	rückwirkender Ansatz des gemeinen Wertes	-
Mitübertragung von Verbindlichkeiten	partielle Gewinnrealisierung (Trennungstheorie)	unschädlich für Buchwertfortführung	unschädlich für Buchwertfortführung
Körperschaftsklausel	für Übertragung jeglicher Wirtschaftsgüter; mit siebenjähriger Sperrfrist	für Übertragungen von Einzelwirtschaftsgüter	keine Körperschaftsklausel

Quelle: Rogall/Stangl, 2006, FR 2006, S. 346.

Anhang 2

Übersichtliche Darstellung

Abb. 1: Schematische Darstellung der Realteilung



Quelle: Gragert, ertragsteuerliche Behandlung, in: NWB Fach 3, S. 13894.

Anhang 3

Zusammenfassender Fall

Thomas Schneider, Michael Braun und Hildegard Braun sind Gesellschafter der Schneider-Bräu OHG. Der 55-jährige Thomas Schneider und der 28-jährige Michael Braun sind zu je 40 %, dessen 25-jährige Frau Hildegard Braun zu 20 % beteiligt.

Die Zwischenbilanz der OHG zum 30.06.2006 hat folgendes Aussehen:

Schneider-Bräu OHG (in T€)

Aktiva	Buchwert	Verkehrswert		Passiva Buchwert	Passiva Verkehrswert
Bürogebäude	180	270	Kapital Thomas Schneider	200	400
Maschinen	300	600	Kapital Michael Braun	200	400
Sonstiges	70	180	Kapital Hildegard Braun	100	200
liquide Mittel	50	50	Verbindlichkeiten	100	100
Bilanzsumme	600	1.100	Bilanzsumme	600	1.100

Am 01.03.2006 beschlossen die Gesellschafter, die OHG zu beenden und sich durch Realteilung auf den 01.07.2006 auseinander zu setzen.
Die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der OHG wird am 20.03.2007 persönlich durch den Steuerberater Ploß beim Finanzamt abgegeben.

Die Vermögensgegenstände sollen wie folgt verteilt werden:

Thomas Schneider:

- Er erhält das Bürogebäude. Dieses nutzt er nach der Realteilung als Verwaltungsgebäude für seinen Werkzeuggroßhandelsbetrieb.
- Gleichzeitig übernimmt Schneider die Verbindlichkeiten i. H. von 100 T€ komplett, da diese zum Großteil mit Instandhaltungsarbeiten am Gebäude zusammenhängen.
- Darüber hinaus erhält er aus dem Bestand an sonstiger Betriebs- und Geschäftsausstattung Netzwerkgeräte im Wert von 30 T€, die mit Buchwerten von 20 T€ in der Bilanz stehen.

Michael Braun:

- Er übernimmt den gesamten Bestand an Maschinen und technischen Anlagen. Nach Umrüstung dieser Anlagen sollen sie der Produktion ei-

nes neuartigen Mixgetränkes durch die neu gegründete Braun & Partner KG dienen.

Hildegard Braun:

- Frau Braun bekommt den größten Teil der sonstigen Betriebs- und Geschäftsausstattung, insgesamt Buchwerte von 50 T€ bzw. Verkehrswerte von 150 T€, bestehend aus einem PKW, PCs, Büromöbel usw., die sie in das Privatvermögen übernimmt.
- Zusätzlich erhält Hildegard Braun die gesamten liquiden Mittel der OHG.

Entsprechend den Beteiligungen sollten Thomas Schneider und Michael Braun jeweils Wirtschaftsgüter im Verkehrwert von 400 T€ erhalten, Hildegard Braun hingegen Güter im Wert von 200 T€. Da letztere die sonstige Betriebs- und Geschäftsausstattung übernimmt, in der hohe stille Reserven ruhen und die liquiden Mittel zugeteilt bekommt, ist ihr Abfindungsanspruch ausgeglichen. Thomas Schneider hingegen erhält nur das Gebäude im Wert von 270 T€ und sonstige Betriebs- und Geschäftsausstattung i. H. von 30 T€, übernimmt aber gleichzeitig die Schulden, sodass ihm endgültig 200 T€ zugeteilt werden. Michael Braun erhält Güter mit Verkehrswerten i. H. von 600 T€ und bekommt somit 200 T€ mehr, als ihm eigentlich zustehen würde. Diesen Mehrbetrag hat er Thomas Schneider zu erstatten. Deshalb löst Michael Braun eines seiner Sparkonten auf und überweist den Betrag von 200 T€ an Herrn Schneider.

Folgende steuerlichen Folgen ergeben sich aus dieser Realteilung:

Hildegard Braun:

Da Hildegard Braun die gesamten erhaltenen Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen übernimmt, erzielt sie einen Aufgabegewinn i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 7 i. V. m. Satz 8 EStG, der sich folgendermaßen berechnet:

gemeiner Wert des zugeteilten Vermögens	200 T€
abzgl. Kapitalanteil	100 T€
Aufgabegewinn	100 T€

Da sie die Altersgrenze für die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 bzw. die Tarifermäßigung des § 34 Abs. 3 EStG nicht erreicht hat, ist der Gewinn grds. voll zu versteuern. Einzig in Betracht kommende Ermäßigung ist die sogenannte Fünftelungsregelung gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 – 4 EStG.

Michael Braun:

Er übernimmt die gesamten erhaltenen Wirtschaftsgüter in sein SBV bei der Braun & Partner KG. Er hat grds. die Buchwerte fortzuführen, wie sie sich aus der Schlussbilanz der Schneider-Bräu OHG ergeben.

Da die Buchwerte des erhaltenen Vermögens nicht dem Stand des Kapitalkontos entspricht, ist dieses erfolgsneutral den Aktivposten anzugleichen (Kapitalkontenanpassungsmethode).

Aktiva		SBV M. Braun (in T€)	Passiva
Maschinen	300	Kapital	200
		Mehrkapital	100
Bilanzsumme	300	Bilanzsumme	300

Durch die Zahlung des Spitzenausgleiches i. H. von 200 T€ hat er jedoch zusätzliche Anschaffungskosten für das übernommene Vermögen getätigt. Die Höhe der AK berechnet sich aus der Subtraktion der anteiligen Buchwerte vom Spitzenausgleich. Der entgeltliche Anteil beträgt in diesem Fall

Spitzenausgleich	200 T€
Wert des erhaltenen Vermögens	600 T€

= 1/3

Dies bedeutet, dass Michael Braun die Buchwerte aus der Schlussbilanz der OHG nur zu 2/3 übernehmen muss. Für das restliche Drittel hat er eigene AK i. H. des Spitzenausgleiches. Die Eröffnungsbilanz seines SBV stellt sich dann wie folgt dar:

Aktiva		SBV M. Braun (in T€)	Passiva
Maschinen (BW 2/3)	200	Kapital (nach Anpassung)	300
Maschinen (AK)	200	Mehrkapital durch zusätzliche AK	100
Bilanzsumme	400	Bilanzsumme	400

In der Folgezeit hat Michael Braun Abschreibungspotential i. H. von insgesamt 400 T€. Aufgrund der Vereinfachung, dass bei beweglichen Wirtschaftsgütern auf das Führen zweier AfA-Reihen verzichtet wird, kann er die bisherige Abschreibung auch für die zusätzliche Bemessungsgrundlage durch den Spitzenausgleich anwenden.

Thomas Schneider:

Auch er übernimmt das erhaltene Gebäude in ein weiteres Betriebsvermögen und erfüllt somit die Voraussetzungen für die Buchwertfortführung.

BV Th. Schneider (in T€)

Aktiva			Passiva
Bürogebäude	200	Kapital	200
		Minderkapital	-100
		Verbindlichkeiten	100
Bilanzsumme	200	Bilanzsumme	200

Den Gewinn aufgrund des Spitzenausgleiches, den er von Michael Braun erhalten hat, muss Thomas Schneider im VZ 2006 versteuern.

Der Gewinn berechnet sich durch Subtraktion des anteiligen Buchwertes vom Wertausgleich und beträgt:

Spitzenausgleich	200 T€
-anteilige Buchwerte (1/3 v. 300.000)	100 T€
Gewinn	100 T€

Dieser Gewinn ist nicht tarifbegünstigt, da die stillen Reserven des Thomas Schneider nur teilweise aufgedeckt werden.

Hier zeigt sich, dass die Gesellschafter eine wesentlich sinnvollere Aufteilung des Vermögens der OHG hätten bewerkstelligen können. Hätte Michael Braun anstelle von Thomas Schneider die Verbindlichkeiten übernommen, wären die Auseinandersetzungsansprüche der Gesellschafter durch eine Ausgleichzahlung i. H. von nur 100 T€ befriedigt worden. Ein geringerer Spitzenausgleich hätte bedeutet, dass weniger stille Reserven aufgedeckt worden wären und es zur Besteuerung eines kleineren Gewinnes bei Thomas Schneider gekommen wäre. Unbedenklich wäre hier gewesen, dass die Verbindlichkeiten ursächlich mit dem von Schneider übernommenen Vermögen in Zusammenhang stehen. Es ist zugelassen, Verbindlichkeiten frei aufzuteilen.

Im Februar 2010 muss Thomas Schneider das Bürogebäude aufgrund großer Liquiditätsprobleme veräußern und anschließend wieder anmieten. Diese Veräußerung stellt eine schädliche Veräußerung i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG dar, sofern sie in einem Zeitraum von drei Jahren nach Abgabe der Steuererklä-

rung für den VZ der Realteilung getätigt wird. Die Erklärung ging am 20.03.2007 beim Finanzamt ein; die Sperrfrist endet somit am 20.03.2010.

Da die Veräußerung schon im Februar stattfand, ist § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG zu beachten. Diese Regelung bewirkt, dass rückwirkend auf den VZ der Realteilung – also 2006 – das Gebäude mit seinem gemeinen Wert anzusetzen ist.

Laut Realteilungsvertrag vom 01.03.2006 sollen Gewinne aus dem rückwirkenden Ansatz des gemeinen Wertes in voller Höhe dem veräußernden Realteiler zugeteilt werden. Die nachträglich veränderte Schlussbilanz der OHG sieht wie folgt aus:

Schneider-Bräu OHG (in T€)

Aktiva	Buchwert	Verkehrswert	Passiva	Buchwert	Verkehrswert
Bürogebäude	270	270	Kapital Thomas Schneider	200	400
Maschinen	300	600	Kapital Michael Braun	200	400
Sonstiges	70	180	Kapital Hildegard Braun	100	200
liquide Mittel	50	50	Gewinn	90	0
			Verbindlichkeiten	100	100
Bilanzsumme	690	1.100	Bilanzsumme	690	1.100

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb des VZ 2006 beläuft sich bei Thomas Schneider auf 350 T€. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus dem Gewinn aufgrund des Spitzenausgleiches i. H. von 100 T€, dem Gewinn aus dem rückwirkenden Ansatz des gemeinen Wertes des Gebäudes i. H. von 90 T€, dem laufenden Gewinn aus dem ersten Halbjahr der OHG i. H. von 100 T€ sowie dem laufenden aus dem Werkzeuggroßhandel, der 60.000 € umfasst. Seine Frau hat darüber hinaus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. H. von 13.280 €. Die Sonderausgaben betragen 9.753 €. Außergewöhnliche Belastungen kommen nicht zum Abzug. Das zu versteuernde Einkommen beträgt somit 353.527 €. Dieser Betrag ist in voller Höhe nicht tarifbegünstigt zu versteuern, da nicht die vollen stillen Reserven des Thomas Schneider im VZ 2006 geballt aufgelöst worden sind.

Die Steuerlast der Familie Schneider für 2006 beläuft sich somit auf 132.652 € (nur Einkommensteuer). Für Thomas Schneider würde es einen erheblichen Vorteil bedeuten, würde er die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4 und 34 EStG in Anspruch nehmen können. Die Altersgrenze dafür hatte Thomas Schneider

bereits im VZ 2006 erreicht. Die Voraussetzung der geballten Aufdeckung aller stillen Reserven kann er jedoch bisher nicht erfüllen. Hier heißt es für Schneider bzw. dessen steuerlichen Berater zu prüfen, ob es Sinn macht, die stillen Reserven in den Netzwerkgeräten ebenfalls rückwirkend aufzudecken. Da dann sämtliche stille Reserven im VZ 2006 aufdeckt worden wären, kämen §§ 16 Abs. 4 und 34 EStG zur Anwendung.

Der begünstigte Aufgabegewinn würde in diesem Fall 200 T€ betragen. Ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG ist wegen der Höhe des Gewinnes nicht mehr zu gewähren, jedoch die Tarifermäßigung des § 34 Abs. 3 EStG. Es ergibt sich folgende Berechnung (ohne Berücksichtigung von Gewerbesteuer und Gewerbesteueranrechnung):

Zu versteuerndes Einkommen	363.527 €	
darauf entfallende Einkommensteuer	136.852 €	
Steuersatz	37,6456 %	
davon 56 %	21,0815 %	
Außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG	200.000 €	
Steuerbetrag nach § 34 Abs. 3 EStG		42.163 €
nicht begünstigte Einkünfte	163.527 €	
Einkommensteuer		52.852 €
gesamte Steuerbelastung		95.015 €

Allerdings ist fraglich, ob die Veräußerung der Netzwerkanlagen überhaupt die Folgen der Sperrfrist auslöst, gehören diese doch nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, zumindest nicht nach der rein funktionalen Betrachtungsweise. Hier wäre eine teleologische Reduktion angebracht, die es Thomas Schneider erlaubte, alle stillen Reserven nachträglich aufzulösen, um so die Ermäßigungen zu bekommen.

Quelle: Von Verfasserin entwickelt.

Verzeichnis der Gesetze, Verwaltungsanweisungen und Drucksachen

BMF-Schreiben	vom 11.01.1993 Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, BStBl. 1993 I, S. 62.
BMF-Schreiben	vom 11.08.1994 Realteilung von Personengesellschaften; Anwendung des BFH-Urteils vom 1. Dezember 1992 (BStBl. 1994 II, S. 607), BStBl. 1994 I, S. 601.
BMF-Schreiben	vom 28.02.2006 (Realteilungserlass) Realteilung; Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG, BStBl. 2006 I, S. 228.
BMF-Schreiben	vom 14.03.2006 Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, BStBl. 2006 I, S. 253.
BT-Drucksache	14/23, Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen, Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002.
BT-Drucksache	14/6882, Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG)
StEntlG 1999/2000/2002	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24. März 1999, BStBl. 1999 I, S. 304.
UntStFG	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) v. 20. Dezember 2001, BStBl. 2002 I, S. 35.

Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Europäischer Gerichtshof		
U. v. 11.03.2004	C-9/02	BFH/NV, Beilage 2004, S. 211
Bundesfinanzhof		
U. v. 25.01.1972	VIII R 52/68	BStBl. 1972 II, S. 419
U. v. 21.12.1977	I R 247/74	BStBl. 1978 II, S. 305
U. v. 14.06.1988	VIII R 387/83	BStBl. 1989 II, S. 187
B. v. 05.07.1990	GrS 2/89	BStBl. 1990 II, S. 837
U. v. 10.12.1991	VIII R 69/86	BStBl. 1992 II, S. 385
U. v. 01.12.1992	VIII R 57/90	BStBl. 1994 II, S. 607
U. v. 26.05.1993	X R 78/91	BStBl. 1993 II, S. 718
U. v. 17.02.1994	VIII R 13/94	BStBl. 1994 II, S. 809
B. v. 29.04.2004	IV B 124/02	BFH/NV 2004, S. 1395
Niedersächsisches Finanzgericht		
U. v. 14.02.2001	4 K 508/95	EFG 2001, S. 745

Literaturverzeichnis

Bauschatz, Peter — (Besitzgesellschaften) Realteilung mitunternehmerischer Besitzgesellschaften, in: FR, 86. Jg., 2004, S. 571 – 575.

Blumers, Wolfgang
Beinert, Stefanie
Witt, Sven-Christian — (Realteilung StEntlG) Realteilung von Personengesellschaften, in: BB, 54. Jg., 1999, S. 1786 – 1790.

Carlé, Dieter
Bauschatz, Peter — (neue Realteilung) Die „neue“ Realteilung nach § 16 Abs. 3 EStG, in: KÖSDI, 2002, S. 13133 – 13145.

Engl, Richard — (Entwurf) Steuerneutrale Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, in: DStR, 39. Jg., 2001, S. 1725 – 1730.

Engl, Richard — (Einzelwirtschaftsgüter) Realteilung auch mit Einzelwirtschaftsgütern rückwirkend ab 1.1.2001 nach UntStFG ohne Behaltefrist steuerneutral möglich, in: DStR, 40. Jg., 2002, S. 119 – 122.

Engl, Richard
Schaflitzl, Andreas — (Übertragung) Steuerneutrale Übertragung im Rahmen der Realteilung auch bei Einzelwirtschaftsgütern, in: Linklaters/Oppenhoff & Rädler, DB, 55. Jg., 2002, Beilage 1, S. 32 – 34.

Förster, Guido — (Gesamtplanrechtsprechung) Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht – Reichweite, Risiken und Chancen -, in: Dieter Carlé, Rudolf Stahl, Martin Strahl, Hrsg., Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag, Bonn/Berlin 2005, S. 3 – 18.

Gebel, Dieter — (Betriebsvermögensnachfolge) Betriebsvermögensnachfolge, Erbfall und vorweggenommene Erbfolge Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, 2. Aufl., München 2002.

Gragert, Katja — (Ertragsteuerliche Behandlung) Die ertragsteuerliche Behandlung der Realteilung, Mehr Planungssicherheit durch BMF-Anwendungsschreiben; in: NWB Fach 3, S. 13887 – 13894.

Gragert, Katja (Erbauseinandersetzung) Ertragsteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung, Klärung offener Fragen durch das BMF, in: NWB Fach 3, S. 13937 – 13942.

Grützner, Dieter (Veräußerungsgewinne) Einzelfragen zur Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne aufgrund der jüngeren Rechtsentwicklung, in: StuB, 4. Jg., 2002, S. 475 – 483.

Grützner, Dieter (Überführung) Die Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG n.F.,in: StuB, 4.Jg., 2002, S. 323 – 331.

Herrmann, Carl
Heuer, Gerhard
Raupach, Arndt (Kommentar zum EStG) Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., Köln 1996, Stand November 2004.

Herrmann, Hans Joachim
Neufang, Bernd (Gesellschafter-BV) Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafterbetriebsvermögen und Mitunternehmerschaften, in: BB, 55. Jg., 2000, S. 2599 – 2605.

Heß, Ines (Anmerkungen) Die Realteilung einer Personengesellschaft, Untertitel: Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 28.2.2006, in: DStR, 44. Jg., 2006, S. 777 – 782.

IDW e. V. (Unternehmensnachfolge) Praxis der Unternehmensnachfolge, Handbuch für die zivil- und steuerrechtliche Beratung, 3. Aufl., Düsseldorf 2004.

Kirchhof, Paul
(Hrsg.) (Kompaktkommentar) EStG KompaktKommentar Einkommensteuergesetz, 5. Aufl., Heidelberg 2005.

Knobbe-Keuk, Brigitte (Bilanz) Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. Aufl., Köln 1991.

Ley, Ursula (Ausscheiden) Ausscheiden eines Personengesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung, in: Dieter Carlé, Rudolf Stahl, Martin Strahl, Hrsg., Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag, Bonn/Berlin 2005, S. 335 – 364.

Märkle, Rudi
Franz, Roland
(Mitunternehmerschaften) Die Realteilung von Mitunternehmerschaften, in: Dieter Carlé, Rudolf Stahl, Martin Strahl, Hrsg., Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag, Bonn/Berlin 2005, S. 365 – 375.

Musil, Andreas
(problematische Rechtsfigur) Die Realteilung von Personengesellschaften – Eine problematische Rechtsfigur, in: DB, 58. Jg., 2005, S. 1291 – 1295.

Niehus, Ulrich
(Anwendung) Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften, in: FR, 87. Jg., 2005, S. 278 – 285.

Niehus, Ulrich
Wilke, Helmuth
(Besteuerung) Die Besteuerung der Personengesellschaften, 3. Aufl., Stuttgart 2005.

Niemeier, Gerhard u. a.
(Einkommensteuer) Grüne Reihe, Steuerrecht für Studium und Praxis, Bd. 3, Einkommensteuer, 21. Aufl., Achim 2005.

Ostermayer, Franz
Riedel, Hannspeter
(Schulden) Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern einschließlich Schulden zwischen Schwestergesellschaften, in: BB, 58. Jg., 2003, S. 1305 – 1309.

o. V.
(Bericht) Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrecht, in: FR, 83. Jg., 2001, Beilage zu Heft 11, S. 1 –38.

Paus, Bernhard
(reale Teilung) Die reale Teilung von Personengesellschaften , Untertitel: Verfassungsrechtliche Probleme, Gefahrenquellen und Gestaltungsmöglichkeiten nach der gesetzlichen Neuregelung, in: NWB Fach 3, S. 12629 – 12654.

Paus, Bernhard
(GmbH) Realteilung einer Personengesellschaft bei vermögensmäßiger Beteiligung einer GmbH, in: FR, 84. Jg., 2002, S. 1217 – 1220.

Paus, Bernhard (Ansatz) Der rückwirkende Ansatz des gemeinen Werts im Rahmen der Realteilung, in: FR, 84. Jg., 2002, S. 866 – 874.

Pinne, Jürgen (Az.) Az.: 21-00-003-51/05 – S 21, § 16 Abs. 3 S. 2 EStG – Realteilung, http://www.dstv.de, 23.06.2006.

Reiß, Wolfram (Fortentwicklung) Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, in: BB, 56. Jg., 2001, S. 1225 – 1232.

Rödder, Thomas
Schumacher, Andreas (Änderungen) Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, in: DStR, 40. Jg., 2002, S. 105 – 113.

Rogall, Matthias
Stangl, Ingo (2006) Die Realteilung einer Personengesellschaft, Untertitel: Anmerkungen zum BMF, Schr. v. 28.2.2006, FR 2006, 339, in: FR 88. Jg., 2006, S. 345 – 357.

Sauter, Thomas
Heurung, Rainer
Oblau, Markus (Unternehmenssteuerreform) Probleme bei der Realteilung nach der Neuregelung durch die Unternehmenssteuerreform, in: FR, 84. Jg., 2002, S. 1101 – 1109.

Schell, Matthias (Realteilung) Realteilung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 28.2.2006, in: BB, 61. Jg., 2006, S. 1026 – 1030.

Schmidt, Ludwig
(Hrsg.) (EStG-Kommentar) Einkommensteuergesetz, Kommentar, 24. Aufl., München 2005.

Schoor, Hans Walter (Neuregelung) Die Neuregelung der Realteilung von Mitunternehmerschaften ab 1.1.2001, in: INF, 56. Jg., 2002, S. 173 – 178.

Schröder, Karl-Wilhelm u. a. (Schwerpunkt) Besteuerung von Personengesellschaften – Schwerpunkt der Beratungspraxis, in: Steuerstandort Deutschland, Unternehmenssteuerreform, WPg-Sonderheft, 59. Jg., 2006, S. 99 – 130.

Schulze zur Wiesche, Dieter (Spaltung) Spaltungs- und Ausgliederungsvorgänge innerhalb von Personengesellschaften, in: WPg, 59. Jg., 2006, S. 448 – 456.

Seitz, Werner (Steuerberater-Jahrbuch) Realteilung von Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, in: Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005, Köln 2005, S. 201 - 226.

Spiegelberger, Sebastian (Beratungspraxis) Die Realteilung in der Beratungspraxis, Untertitel: Einengende Auslegung im BMF-Schreiben v. 28.2.2006 widerspricht langjähriger BFH-Rechtsprechung; in: NWB Fach 3, S. 14019 – 14024.

Stahl, Rudolf (Realteilungserlaß-Entwurf) Realteilungserlaß-Entwurf mit Stand Oktober 2005 – Kritische Erläuterung und Gestaltungshinweise, in: KÖSDI, 2006, S. 14939 – 14949.

Strahl, Martin (Gesetzesänderungen) Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform: Hinweise zu den Gesetzesänderungen, in: KÖSDI, 2002, S. 13164 – 13177.

Stuhrmann, Gerd (Bar- und Sachwertabfindung) Zur Realteilung durch Bar- und Sachwertabfindung, in: DStR, 43. Jg., 2005, S. 1355 – 1357.

Winkemann, Thomas (Zwischenbilanz) Die Realteilung – eine Zwischenbilanz, in: BB, 59. Jg., 2004, S. 130 – 136.

Zimmermann, Reimar u. a. (Personengesellschaft) Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 8. Aufl., Achim 2003.

Die zugesandten Unterlagen haben Ihre Ansprüche erfüllt? Sie wollen unsere Arbeit weiterhin unterstützen, auch finanziell?

Werden Sie Mitglied in unserem Förderverein!

Füllen Sie hierzu bitte einfach den umseitigen Mitgliedsantrag aus und senden uns diesen zu oder sprechen Sie den Geschäftsführer Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger, Tel. (0 77 20) 39 06-140, E-Mail: hirschberger@ba-vs.de, hierauf an. Der Jahresbeitrag für Unternehmen/Institutionen beträgt derzeit 50 €.

Wir freuen uns selbstverständlich auch über eine

Einzelspende,

für die Sie umgehend eine Spendenbescheinigung erhalten. Die Bankverbindung lautet: Volksbank Donau-Neckar eG (BLZ 643 901 30), Konto-Nr. 128 103 000.

Der Partnerverein ist eine seit 1983 bestehende, gemeinnützige Institution, in der sich

- die Ausbildungsstätten,
- Lehrbeauftragte und Professoren der Berufsakademie,
- Absolventen und Studenten und
- Freunde der Berufsakademie

engagieren, um

- für die Idee der Berufsakademie zu werben,
- die Verbundenheit der Berufsakademie mit ihren ehemaligen Studenten, mit Dozenten, Freunden und Förderern zu pflegen,
- die Lehrtätigkeit an der Berufsakademie Villingen-Schwenningen, ihre Studenten und Absolventen zu fördern und
- Aus-, Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen zu organisieren und durchzuführen,
- Studenten einen Auslandsaufenthalt zu ermöglichen.

Als Mitglied des Partnervereins

- werden Sie zu allen Akademieabenden (Vorträge über aktuelle Themen) eingeladen; die Teilnahme ist kostenlos.
- erhalten Sie den quartalsweise erscheinenden „BA Blickpunkt“, um sich immer über die aktuellen Entwicklungen an Ihrer Berufsakademie auf dem Laufenden zu halten,
- unterstützen Sie mit Ihrem Beitrag die aktuellen Studierenden und finanzieren Anschaffungen, die sonst nicht getätigt werden könnten,
- halten Sie Kontakt zu uns und das ist uns wichtig.

Zusätzliche Informationen erhalten Sie auch unter **www.ba-vs-partnerverein.de**

PARTNER DER BERUFSAKADEMIE
VILLINGEN-SCHWENNINGEN E.V.

An den
Partner der Berufsakademie
Villingen-Schwenningen e. V.
Friedrich-Ebert-Straße 30
78054 Villingen-Schwenningen

FAX-Nr. (07720) 3906-119

Aufnahmeantrag

Hiermit beantrage ich die Aufnahme in den Verein Partner der Berufsakademie Villingen-Schwenningen e. V. Ich bin damit einverstanden, dass meine persönlichen Daten zum Zwecke der Mitgliederverwaltung und des Beitragseinzuges elektronisch gespeichert werden.

Unternehmen/Institution:		
Ansprechpartner/in:		
Strasse:	PLZ:	Ort:
Telefon:	E-Mail:	
Datum:	Unterschrift:	

Abbuchungsermächtigung

Ich ermächtige den Partner der Berufsakademie Villingen-Schwenningen e.V. jederzeit widerruflich den Jahresbeitrag von meinem u. a. Konto abzubuchen.

Kontonummer:	BLZ:
Bank/Spk.:	
Datum:	Unterschrift: