

weil die Anteile an der Komplementär-GmbH bisher zum Sonderbetriebsvermögen II der Kommandit-GmbH gehört haben.

Daraus folgt, dass in der Steuerbilanz der bisherigen Kommandit-GmbH an die Stelle des (spiegelbildlichen) Bilanzpostens KG-Beteiligung das Vermögen der KG hinsichtlich der übernommenen einzelnen Wirtschaftsgüter und Schulden sowie die (fortbestehende) Beteiligung an der (bisherigen) Komplementär-GmbH treten. 15.97

Ist Anteilseignerin der Komplementär-GmbH eine **natürliche Person**, die die bisherige KG als Einzelfirma fortführt, dürfte i.d.R. eine Entnahme dieses Anteils aus dem Sonderbetriebsvermögen zum Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) vorliegen. Sollte der Teilwert den Buchwert der Anteile in der Sonderbilanz übersteigen (Ausnahmefall), ist der Gewinn im Teileinkünfteverfahren zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40a EStG). Möglicherweise kommt eine Überführung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Betriebsvermögen der (jetzigen) Einzelfirma in Betracht (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG), soweit der Ausweis gewillkürten Betriebsvermögens gewollt ist. 15.98

15.9 Liquidation der Personengesellschaft – Realteilung

15.9.1 Beendigung der Gesellschaft – Betriebsaufgabe

Eine Personenhandelsgesellschaft ist regelmäßig vollbeendet, wenn die Liquidation abgeschlossen und das Gesamthandsvermögen vollständig abgewickelt ist. Darüber hinaus endet eine Personengesellschaft mit dem Auflösungsbeschluss auch ohne Durchführung eines Liquidationsverfahrens, wenn die Gesellschaft zuvor durch ihre geschäftliche Betätigung ihr Aktivvermögen verloren hat und Nachschüsse der Gesellschafter zur Begleichung der Schulden im Rahmen der Abwicklung (§ 155 Abs. 1 HGB) nicht zu erlangen sind. Auf die Löschung im Handelsregister kommt es dagegen nicht an, denn diese hat lediglich deklaratorische Bedeutung. Steuerrechtlich betrachtet ist die Beendigung der betrieblichen Tätigkeit einer Personengesellschaft¹⁰⁵ im Wege der Liquidation und Auflösung der Gesellschaft als **Aufgabe ihres Gewerbebetriebs** zu beurteilen (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG).¹⁰⁶ Eine Aufgabe des Betriebs der Personengesellschaft liegt ebenfalls vor, wenn sich die Gesellschafter im Anschluss im Wege der Naturalteilung auseinandersetzen. Dabei sind die folgenden Grundsätze zu beachten: 15.99

¹⁰⁵ Nach Beendigung der Gesellschaft haften die Gesellschafter für die Steuerschulden der Personengesellschaft persönlich und gesamtschuldnerisch (§ 128 HGB). Das gilt auch für die Gesellschafter einer GbR; vgl. dazu BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341, und im Anschluss daran BVerwG, Urt. v. 14.10.2015 – 9 C 11/14, BStBl II 2016, 33.

¹⁰⁶ BFH, Urt. v. 16.03.2017 – IV R 31/14, DStR 2017, 1381, Rdnr. 33.

- 15.100 – Werden die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens „versilbert“ und das verbleibende Liquidationsvermögen nach Maßgabe der Beteiligung unter Berücksichtigung des Kapitalanteils und des evtl. Anteils an einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage an die Gesellschafter ausgekehrt, entsteht auf Ebene der Gesellschaft ein **Aufgabegewinn** (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 EStG). Handelt es sich dagegen lediglich um Erträge aufgrund der Veräußerung von Umlaufvermögen im Rahmen fortgesetzter unternehmerischer Tätigkeit, führt dies insoweit zu laufendem und gewerbesteuerpflichtigem Gewinn.¹⁰⁷
- 15.101 – Die im Rahmen der Liquidation veräußerten Wirtschaftsgüter sind in die Ermittlung dieses Aufgabegewinns mit ihren Veräußerungspreisen einzubeziehen (§ 16 Abs. 3 Satz 6 EStG). Soweit einzelne Wirtschaftsgüter des **Gesellschaftsvermögens** unter Anrechnung auf das Auseinandersetzungsguthaben in das Privatvermögen überführt werden, ist diese Entnahme mit dem gemeinen Wert zu bewerten (§ 16 Abs. 3 Satz 7 und 8 EStG). Das Gleiche gilt für die Überführung von Wirtschaftsgütern des **Sonderbetriebsvermögens** in das Privatvermögen eines oder mehrerer Mitunternehmer.
- 15.102 – Grundsätzlich ist der Aufgabegewinn auf Ebene der Gesellschafter bei Vorliegen der Voraussetzungen **begünstigt** nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG. Soweit jedoch Wirtschaftsgüter im Zuge der Aufgabe an einen bisherigen Mitunternehmer **veräußert** und unmittelbar dem Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft aufgrund der Anschaffung zugeordnet werden, gilt der Gewinn insoweit als **laufender Gewinn** (§ 16 Abs. 3 Satz 5 EStG). Dieser Gewinn unterliegt bei gewerblich tätigen Gesellschaften auch der Gewerbesteuer.¹⁰⁸
- 15.103 – Der **Aufgabegewinn** ist ebenfalls **nicht begünstigt**, wenn einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen des **Gesellschaftsvermögens** nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in ein anderes Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen erfolgsneutral ausgegliedert werden. Es mangelt dann an der zusammengeballten Aufdeckung aller stillen Reserven im Mitunternehmeranteil, so dass außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG hinsichtlich eines verbleibenden Aufgabegewinns nicht vorliegen.
- 15.104 – Werden Wirtschaftsgüter des **Sonderbetriebsvermögens** in der Form wesentlicher Betriebsgrundlagen (Grundstücke, Betriebsvorrichtungen, Beteiligungen, immaterielle Wirtschaftsgüter usw.) im zeitlichen Zusammenhang mit der Be-

¹⁰⁷ BFH, Urt. v. 24.09.2015 – IV R 30/13, BFH/NV 2016, 139, Rdnr. 35.

¹⁰⁸ BFH, Urt. v. 03.12.2015 – IV R 4/13, BStBl II 2016, 544.

endigung der Gesellschaft nach § 6 Abs. 5 EStG **erfolgsneutral** ausgegliedert, fehlt es an der zusammengeballten Aufdeckung stiller Reserven, so dass der Aufgabegewinn im Übrigen wiederum **nicht begünstigt** ist.

- Ein Aufgabegewinn entsteht nicht, wenn die Auseinandersetzung im Wege der Naturalteilung, also der **Realteilung** i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG erfolgt. Das gilt jedenfalls für die Gesellschafter, die die ihnen zugeteilten Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder Einzelwirtschaftsgüter in eigenes Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen übertragen, denn die Anwendung der Regeln zur erfolgsneutralen Realteilung setzt nicht voraus, dass alle Mitunternehmer entsprechend verfahren.¹⁰⁹ 15.105
- Führt schließlich der **letzte Gesellschafter** nach dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters den Betrieb fort und übernimmt das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge **unentgeltlich**, unterfällt die Anwachsung der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG. Der den Betrieb fortführende Gesellschafter hat insgesamt die **Buchwerte** der übernommenen Wirtschaftsgüter fortzuführen und das Kapitalkonto in der Eröffnungsbilanz für seinen Betrieb um den Kapitalanteil (Summe der Kapitalkonten) des ausgeschiedenen (vorletzten) Gesellschafters zu erhöhen. 15.106
- Wird eine Abfindung vom letzten Gesellschafter geschuldet und gezahlt, liegt aus der Sicht des vorletzten Gesellschafters eine Veräußerung seines Mitunternehmeranteils vor (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG).¹¹⁰ Soweit die Voraussetzungen vorliegen, kann der Veräußerungsgewinn nach **§ 6b EStG** begünstigt sein.¹¹¹ Wird davon Gebrauch gemacht, ist die Begünstigung nach § 34 EStG ausgeschlossen (§ 34 Abs. 1 Satz 4 EStG). 15.107
- Wird die Abfindung an den vorletzten Gesellschafter dagegen aus dem Gesellschaftsvermögen gezahlt, liegt im Prinzip mit gleichen Rechtsfolgen die **Aufgabe** seines Mitunternehmeranteils vor (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 Satz 1 EStG).¹¹² Der Aufgabegewinn bestimmt sich nach § 16 Abs. 2 EStG und schließt aufzudeckende stille Reserven aus dem Sonderbetriebsvermögen ein (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG). Der BFH¹¹³ beurteilt die Beendigung der Mitunternehmerstellung gegen Abfindung in Geld aus dem Gesellschaftsvermögen dagegen (noch) als Veräußerung des Mitunternehmeranteils. Dem ist im Grund- 15.108

¹⁰⁹ BFH, Urt. v. 16.03.2017 – IV R 31/14, DStR 2017, 1381, Rdnr. 42; siehe dazu auch Rdnr. 15.54 ff. und 15.152.

¹¹⁰ BFH, Urt. v. 09.07.2015 – IV R 19/12, BStBl II, 954.

¹¹¹ BOLK, DStR 2015, 1355; siehe dazu auch Rdnr. 20.93 ff.

¹¹² So zu Recht REIB, in: KIRCHHOF, EStG, 16. Aufl. 2017, § 16 Rdnr. 228.

¹¹³ BFH, Urt. v. 30.03.2017 – IV R 11/15, DStR 2017, 1376, Rdnr. 35.

satz nicht zu folgen, weil es keinen Unterschied macht, ob aus dem Gesellschaftsvermögen Sachwerte oder Geldwerte zur Abfindung eingesetzt werden. Angesichts der übereinstimmenden Rechtsfolgen kann aus dem Blickwinkel der Praxis dahinstehen, welcher Auffassung der Vorrang einzuräumen ist.

- 15.109 – Aus der Sicht des letzten Gesellschafters, der den Betrieb gegen Abfindung fortführt, sind in Höhe der Abfindung Anschaffungskosten zu aktivieren und den Wirtschaftsgütern zuzuordnen, die dem vorletzten Gesellschafter nach Maßgabe seiner Beteiligung anteilig zuzurechnen waren. Das gilt auch für bisher nicht bilanzierte immaterielle Wirtschaftsgüter und den Firmenwert. Im Hinblick auf die dem letzten Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgüter des bisherigen Gesellschaftsvermögens sind in Höhe seines Kapitalanteils die Buchwerte fortzuführen.

15.110

Beispiel

Die XY-GbR mit den jeweils zur Hälfte beteiligten Gesellschaftern X und Y hat bis zum 30.06.04 ein Kleingewerbe betrieben. Mit Ablauf des 30.06.04 scheidet X aus der GbR gegen Abfindung i.H.v. 50.000 € aus. Die Zahlung leistet Y aus privaten Mitteln. Die Zwischenbilanz aus Anlass des Ausscheidens des X lautet:

Zwischenbilanz der GbR zum 30.06.04

Geschäftsausstattung	20.000	Kapital X	20.000
Vorräte	50.000	Kapital Y	20.000
Forderungen	25.000	Rückstellungen	15.000
Geldkonten	5.000	Verbindlichkeiten	45.000
	<u>100.000</u>		<u>100.000</u>

Stille Reserven enthalten die Vorräte i.H.v. 6.000 € und die Geschäftsausstattung i.H.v. 8.000 €. Die Beteiligten gehen davon aus, dass im Übrigen ein Firmen- bzw. Geschäftswert i.H.v. 46.000 € anzunehmen ist.

Lösung

Der Veräußerungsgewinn des X beträgt 30.000 €. Die Verwendung von Mitteln des Privatvermögens zur Tilgung der Abfindung ist als Einlage des Y i.H.v. 50.000 € zu beurteilen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG), die sein Kapitalkonto erhöht. Die Eröffnungsbilanz für den (fortgeführten) Betrieb des Y lautet:

Eröffnungsbilanz zum 01.07.04			
Firmenwert	23.000	Kapital	70.000
Geschäftsausstattung	24.000	Rückstellungen	15.000
Vorräte	53.000	Verbindlichkeiten	45.000
Forderungen	25.000		
Geldkonten	5.000		
	130.000		130.000

Für die Abschreibung der abnutzbaren Wirtschaftsgüter gelten die folgenden Grundsätze: 15.111

- Der **Firmenwert/Geschäftswert** ist auf 15 Jahre abzuschreiben (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG).
- Die **beweglichen Wirtschaftsgüter** des Sachanlagevermögens sind, soweit sie dem übernehmenden letzten Gesellschafter bereits vorher anteilig zuzurechnen waren (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO)¹¹⁴ insoweit auf Grundlage der bisherigen AfA-Bemessungsgrundlage und bisherigen AfA-Methode weiterhin abzuschreiben. Im Hinblick auf den Bruchteil jedes übernommenen beweglichen Wirtschaftsguts, der gegen Abfindung entgeltlich erworben wurde, bildet die anteilige Abfindung die AfA-Bemessungsgrundlage. Der AfA-Satz bestimmt sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zum Zeitpunkt der Betriebsübernahme.
- Gehören zum übernommenen Betriebsvermögen auch **Gebäude**, sind ebenfalls zwei AfA-Reihen fortzuführen. Im Hinblick auf den quotalen Teil, der gegen Abfindung übernommen wurde, bildet diese die AfA-Bemessungsgrundlage. Der AfA-Satz ist nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zum Zeitpunkt der Betriebsübernahme zu bestimmen. Der Anteil am Gebäude, der dem übernehmenden letzten Gesellschafter quotale bereits bisher zuzurechnen war, wird auf der Basis der (anteiligen) AfA-Bemessungsgrundlage weiterhin mit dem bisher maßgeblichen AfA-Satz abgeschrieben.

Soweit neben der Fortführung des Betriebs auch Wirtschaftsgüter, die bisher zum Sonderbetriebsvermögen des den Betrieb fortführenden Gesellschafters gehört haben, in das Betriebsvermögen der Einzelfirma überführt werden, sind die Buchwerte laut Sonderbilanz zwingend fortzuführen (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG). Soweit mit diesen Wirtschaftsgütern **Schulden** im Zusammenhang stehen, die bisher eben- 15.112

¹¹⁴ Vgl. dazu auch BFH, Urt. v. 22.06.2017 – IV R 42/13, DStR 2017, 2653, Rdnr. 33.

falls in der Sonderbilanz passiviert waren, gilt die Buchwertfortführung auch für diese Verbindlichkeiten. Mangels Übertragungsvorgangs liegt insoweit kein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, so dass die Grundsätze der sogenannten Trennungstheorie hier nicht greifen.

- 15.113 Verfahrensrechtlich ist zu berücksichtigen, dass der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn als solcher in die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns der beendeten Personengesellschaft einzubeziehen ist, um die Bindung für die Folgebescheide auch im Hinblick auf die Gewährung von Steuervergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG sicherzustellen. Nach Vollbeendigung der Personengesellschaft kann der Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Die Befugnis der Personengesellschaft und damit ihres Vertreters, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO), ist mit deren Vollbeendigung erloschen. Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf.¹¹⁵ Mangelt es an einem intakten Gesellschaftsverhältnis, entfällt auch die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 2 FGO.¹¹⁶ Diese Grundsätze gelten auch für eine Klage gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG.¹¹⁷ Damit sind grundsätzlich alle ehemaligen Gesellschafter, die nicht selbst Klage erhoben haben, beizuladen, soweit sie vom Ausgang des Rechtsstreits i.S.d. § 40 Abs. 2 FGO selbst betroffen sind.¹¹⁸

15.9.2 Realteilung

15.9.2.1 Beendigung der Gesellschaft durch Realteilung

- 15.114 Eine **Realteilung** liegt vor, wenn die Tätigkeit einer Personengesellschaft durch Auflösungsbeschluss beendet wird und die Gesellschafter sich in der Weise gesellschaftsrechtlich auseinandersetzen, dass das Gesellschaftsvermögen in natura unter den Gesellschaftern aufgeteilt wird.¹¹⁹ Dabei wird das Gesellschaftsvermögen rechtsgeschäftlich einzeln von der Gesamthand auf den jeweiligen Gesellschafter übertragen. Dies hat die **Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft** i.S.d.

¹¹⁵ BFH, Urt. v. 22.01.2015 – IV R 62/11, BFH/NV 2015, 995 m.w.N.

¹¹⁶ BFH, Urt. v. 19.03.2009 – IV R 20/08, BStBl II 2010, 528.

¹¹⁷ BFH, Urt. v. 09.02.2011 – IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120.

¹¹⁸ BFH, Urt. v. 24.09.2015 – IV R 30/13, BFH/NV 2016, 139, Rdnr. 21; BFH, Urt. v. 30.03.2017 – IV R 3/15, BFH/NV 2017, 1019, Rdnr. 31.

¹¹⁹ Zur Realteilung unter Berücksichtigung der neuen Entwicklung in der Rechtsprechung ausführlich SIEGEL, DB 2016, 2245; DERS., DSzZ 2017, 414; BAREIS, DB 2016, 2973, sowie REIS, FR 2017, 458 (Teil 1) und FR 2017, 554 (Teil 2).

§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG zur Folge. Diesen Sachverhalt bezeichnet der BFH¹²⁰ nunmehr als **echte Realteilung**.

Geschieht die Realteilung durch Übertragung von **Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder Einzelwirtschaftsgütern** des **Gesellschaftsvermögens** (zur Sachbehandlung des vorhandenen Sonderbetriebsvermögens zum Zeitpunkt der Realteilung siehe Rdnr. 15.134) in das Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen der Realteiler,¹²¹ ordnet § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ausdrücklich an, dass deren Übernahme **erfolgsneutral zu Buchwerten**, also ohne Aufdeckung stiller Reserven zu erfolgen hat,¹²² soweit die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.¹²³ Dabei ist nicht Voraussetzung, dass alle Gesellschafter entsprechend verfahren. Es genügt, wenn nur ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in einem anderen Betriebsvermögen weiterhin zur Gewinnerzielung einsetzt. Soweit im Rahmen der (echten) Realteilung Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen übertragen werden, sind bei der Ermittlung des Aufgabegewinns der Gesellschaft die gemeinen Werte anzusetzen (§ 16 Abs. 3 Satz 1, 7 und 8 EStG). Führen die anderen Gesellschafter dagegen den Betrieb nach dem Ausscheiden eines Gesellschafters fort, liegt eine unechte Realteilung vor (siehe dazu Rdnr. 15.148 ff.).

Die Regelung zur erfolgsneutralen Realteilung verfolgen den Zweck, eine Besteuerung zu vermeiden, solange ein Wirtschaftsgut demselben Steuerpflichtigen zur Gewinnerzielung dient. Dennoch gestattet die Norm die Verschiebung stiller Reserven, die im Gesellschaftsvermögen gebunden sind, zwischen den Realteilern und regelt folglich eine Ausnahme vom Subjektsteuerprinzip, wonach grundsätzlich ein Steuerpflichtiger die von ihm erzielten Einkünfte einschließlich stiller Reserven selbst zu versteuern hat.¹²⁴ Dies hat der BFH¹²⁵ ausdrücklich bestätigt.

Trotz des Gesetzeswortlauts, wonach die Einzelwirtschaftsgüter „in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer“ zu übertragen sind, um die Buchwertfortführung zu sichern, reicht es aus, wenn der übernehmende Betrieb im Zuge der Realteilung **erst** entsteht oder wenn eine Übertragung in das **Sonderbetriebsvermögen** des Realteilers bei einer anderen Mitunternehmerschaft erfolgt.

¹²⁰ BFH, Urt. v. 16.03.2017 – IV R 31/14, DStR 2017, 1381, Rdnr. 30.

¹²¹ BFH, Urt. v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, BStBl II 2016, 596, zum Bilanzzusammenhang und zur Bilanzberichtigung; vgl. dazu auch DIRARS, StuB 2016, 624.

¹²² Zum Problemkreis vgl. ausführlich REIB, in: KIRCHHOF, EStG, 16. Aufl. 2017, § 16 Rdnr. 235 ff., sowie SCHMIDT/WACKER, EStG, 36. Aufl. 2017, Rdnr. 543 ff., und KULOSA, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 16 Rdnr. 541 ff. (5/2016) jeweils m.w.N.

¹²³ Bei Übertragungen in eine ausländische Betriebsstätte ist der gemeine Wert anzusetzen.

¹²⁴ WENDT, FR 2016, 510, 516.

¹²⁵ BFH, Urt. v. 30.03.2017 – IV R 11/15, DStR 2017, 1376, Rdnr. 42.

Beispiel

Die AB-Rechtsanwaltssozietät setzt sich in der Weise auseinander, dass A bewegliche Wirtschaftsgüter und einen Teil des Mandantenstamms in einer neu gegründeten Einzelpraxis fortführt. B führt seinerseits einen anderen Teil des Mandantenstamms durch Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen der XYB-Rechtsanwaltssozietät fort, indem er den Mandantenstamm der XYB-Sozietät zur Nutzung überlässt.

- 15.118 Der Leitsatz der Entscheidung des BFH¹²⁶ betont, dass die für eine Realteilung maßgeblichen Grundsätze für das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus jeder **Mitunternehmerschaft** gegen Sachwertabfindung maßgebend sind. Damit macht der BFH offensichtlich klar, dass Vergleichbares nicht nur für Personenhandels-gesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co. KG), sondern auch für andere Mitunternehmerschaften (GbR, PartG, PartGmbH) und insbesondere auch für die atypisch stille Gesellschaft gilt.
- 15.119 Nach gegenwärtigem Stand ist nur eine Übertragung in das Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers im Wege der Realteilung erfolgsneutral möglich. Mitunternehmer in diesem Sinne kann auch wiederum eine Personengesellschaft sein, die an der realgeteilten Personengesellschaft beteiligt ist (doppelstöckige Personengesellschaft).¹²⁷ Die Übertragung unmittelbar in das Gesamthandsvermögen einer **Schwesterpersonengesellschaft** mit Beteiligung eines Realteilers ist dagegen aus Sicht der Finanzverwaltung¹²⁸ weiterhin unzulässig. Ob dies so bleibt, wird voraussichtlich die Entscheidung des BVerfG¹²⁹ zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zwischen Schwesterpersonengesellschaften klären (zu mehrstufigen Gestaltungen im Rahmen von doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften siehe ausführlich Rdnr. 15.154).

15.9.2.2 Sperrfrist nach Realteilung

- 15.120 Für die im Wege der Realteilung übertragenen Wirtschaftsgüter ist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG eine dreijährige **Behaltefrist** (Gesetzeswortlaut „Sperrfrist“) nach Abgabe der Feststellungserklärung für das Jahr der Realteilung zu beachten. Dies betrifft allerdings nur Grundstücke und Gebäude sowie andere wesentliche

¹²⁶ BFH, Urt. v. 30.03.2017 – IV R 11/15, DStR 2017, 1376.

¹²⁷ BFH, Urt. v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl II 2017, 766.

¹²⁸ BMF-Schreiben v. 20.12.2016 – IV C 6 – S 2242/07,10002 :004/2016/11009299, BStBl I 2017, 36, zu IV.1.

¹²⁹ BFH, Vorlage-Beschl. v. 10.04.2013 – I R 80/12, BStBl II, 1004, anhängig beim BVerfG unter dem Az. 2 BvL 8/13.

Betriebsgrundlagen, die innerhalb der Behaltefrist veräußert oder entnommen werden. Liegt eine solche Verletzung der Sperrfrist vor, ist rückwirkend der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter mit der Folge anzusetzen, dass für das Jahr der Realteilung – jedenfalls insoweit – ein Aufgabegewinn für die Gesellschaft festzustellen ist (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Dieser Aufgabegewinn ist allen Gesellschaftern nach Maßgabe der Gewinnverteilungsabrede auf den Zeitpunkt der Realteilung zuzurechnen. Eine abweichende Vereinbarung, die nicht missbräuchlich ist, ist nach Auffassung des BMF¹³⁰ zulässig. Ob dies rechtlich zutreffend ist, ist durchaus fraglich, denn es handelt sich um eine Verabredung zur Verlagerung von Steuerfolgen.

Zur Sperrfrist ist weitergehend wie folgt zu differenzieren:

15.121

– Ist Gegenstand der Realteilung ein **Teilbetrieb oder eine freiberufliche Teilpraxis**,¹³¹ läuft keine Sperrfrist,¹³² soweit keine Anteile an Kapitalgesellschaften zum Teilbetrieb gehören. Es ist deshalb möglich, diesen Teilbetrieb im Anschluss an die Realteilung als Betrieb nach § 24 UmwStG in eine (neue) Sozietät (PartG) einzubringen.¹³³ Die 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist kein Einzelwirtschaftsgut, sondern gilt als Teilbetrieb.¹³⁴

– Wird ein **Mitunternehmeranteil** im Zuge einer Realteilung übertragen, läuft keine Sperrfrist.

15.122

– Werden im Rahmen der Realteilung **einzelne Wirtschaftsgüter** übertragen, endet die Sperrfrist drei Jahre nach Abgabe der Feststellungserklärung für das Jahr der Realteilung (Übertragung). Die Frist ist taggenau zu berechnen (§ 187 Abs. 1, § 188 Abs. 2 BGB). § 193 BGB sowie § 108 Abs. 3 AO sind nicht anzuwenden. Von der Sperrfrist (Behaltefrist) werden neben **Grundstücken** (Grund und Boden und Gebäude) auch andere wesentliche Betriebsgrundlagen erfasst. Dazu gehören **Betriebsvorrichtungen** und andere unentbehrliche Sachanlagen ebenso wie besondere betriebsnotwendige **immaterielle Wirtschaftsgüter** (Urheberrecht, Patentrecht, Lizenz, Warenzeichen, Markenrechte, Firmen-

15.123

¹³⁰ BMF-Schreiben v. 20.12.2016 – IV C 6 – S 2242/07,10002 :004/2016/11009299, BStBl I 2017, 36, zu IX.

¹³¹ KORN, KÖSDI 2017, 20302, zur Notwendigkeit organisatorischer Trennung auch bei örtlicher Trennung.

¹³² BMF-Schreiben v. 20.12.2016 – IV C 6 – S 2242/07/10002 :004, BStBl I 2017, 36, zu VIII.1. Abs. 1 Satz 3.

¹³³ Ebenso LEVEDAG, GmbHR 2017, 113/ 123 zu II. 7. am Ende.

¹³⁴ BMF-Schreiben v. 20.05.2009 – IV C 6 – S 2134/07/10005, BStBl I, 671, und BMF-Schreiben v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 -b/08/10001 (UmwSt-Erlass), BStBl I, 1314, Rdnr. 24.02.

name¹³⁵ etc.). Auch der **Mandanten- oder Patientenstamm** einer freiberuflich tätigen Praxis gehört zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.

- 15.124 – Von § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG werden nicht nur funktional wesentliche Wirtschaftsgüter erfasst, sondern darüber hinaus auch solche, die zwar funktional gesehen nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind (funktional-quantitative Betrachtung). Dies dürfte insbesondere für Grundstücke und Gebäude gelten, die als solche keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sind.
- 15.125 – Die Sperrfrist ist **subjekt- und objektbezogen** differenziert zu beurteilen. Soweit etwa einem Realteiler ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil zugewiesen wird, während ein anderer Realteiler wesentliche Einzelwirtschaftsgüter erhält, läuft die Sperrfrist nur für die übertragenen Einzelwirtschaftsgüter. Entsprechendes gilt, soweit einem Realteiler neben einem Teilbetrieb auch wesentliche Einzelwirtschaftsgüter zugewiesen werden.
- 15.126 – Dem Gesetzeswortlaut zufolge stellt eine **Veräußerung** oder **Entnahme** eine Sperrfristverletzung dar. Nach Auffassung des BMF¹³⁶ stellt auch die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine andere Mitunternehmerschaft (GbR, OHG, KG, PartG) innerhalb der Dreijahresfrist eine Sperrfristverletzung dar, und zwar auch dann, wenn die Einbringung auf Antrag zu Buchwerten nach § 24 UmwStG gestaltet wird. Die Auffassung des BMF¹³⁷ widerspricht den Grundsätzen, die der IV. Senat des BFH¹³⁸ im Hinblick auf das Zusammenwirken von Vorschriften vertreten hat, die eine Privilegierung der stillen Reserven regeln. Danach wird der BFH in einem Rechtsstreit vermutlich eine Sperrfristverletzung verneinen, weil sowohl § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG als auch § 24 UmwStG die Nichtaufdeckung der stillen Reserven ermöglichen. Gleiches muss für eine Übertragung zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gelten.¹³⁹
- 15.127 – Nach REiB¹⁴⁰ ist dagegen eine Sperrfrist nur dann zu beachten, wenn es zur Verlagerung stiller Reserven kommen sollte. Dies dürfte allerdings bei einer Einbringung nach § 24 UmwStG dann nicht in Betracht kommen, wenn die stillen Reserven in einer negativen Ergänzungsbilanz dem Einbringenden zugeordnet werden. Jedoch kommt es nach einer Einbringung einzelner Wirt-

¹³⁵ BFH, Urt. v. 20.03.2017 – X R 11/16, BStBl II, 992.

¹³⁶ BMF-Schreiben v. 20.12.2016 – IV C 6 – S 2242/07/10002 :004, BStBl I 2017, 36, zu VIII.1. Abs. 2 Satz 1.

¹³⁷ GRAGERT (Mitarbeiterin im BMF), NWB, Fach 3, 13887/13892, bestätigt dies selbstverständlich.

¹³⁸ BFH, Urt. v. 02.08.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053; vgl. dazu HERLINGHAUS, FR 2014, 441.

¹³⁹ Ebenso SCHMIDT/WACKER, EStG, 36. Aufl. 2017, § 16 Rdnr. 553 (3).

¹⁴⁰ REiB, in: KIRCHHOF, EStG, 16. Aufl. 2017, § 16 Rdnr. 238.

schaftsgüter zu Buchwerten dann zur Verletzung der Sperrfrist, wenn eine Entnahme oder Veräußerung erst auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft innerhalb der Dreijahresfrist erfolgen sollte.

Ist einer der Realteiler eine **Kapitalgesellschaft** und Empfängerin von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens, ist in jedem Fall die Bewertung mit dem **gemeinen Wert** als Folge des Trennungsprinzips geboten und damit die Aufdeckung der stillen Reserven insoweit bereits zum Zeitpunkt der Realteilung zwingend (§ 16 Abs. 3 Satz 4 EStG; zu Fragen der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaft innerhalb einer siebenjährigen Sperrfrist im Anschluss an eine Realteilung vgl. § 16 Abs. 5 EStG).¹⁴¹ 15.128

15.9.2.3 Bilanzierungsfragen – Kapitalkontenanpassung

Setzen sich die Gesellschafter einer bilanzierenden Personengesellschaft im Wege der Realteilung auseinander, müssen alle Bilanzposten mit den Werten angesetzt werden, die von den Realteilern steuerrechtlich betrachtet fortzuführen sind. Soweit alle Wirtschaftsgüter von den Gesellschaftern in einem Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen fortgeführt werden, sind in der Realteilungsbilanz die **Buchwerte** anzusetzen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Realteiler keine Kapitalgesellschaften sind und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. 15.129

Weil die Buchwerte der jeweils in das Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter regelmäßig nicht den Kapitalkonten (Summe aller Kapitalkonten eines Realteilers im Fall der praxisüblichen Kontentrennung) entsprechen, sind die Kapitalkonten den Buchwerten der Wirtschaftsgüter anzupassen (**Kapitalkontenanpassungsmethode**).¹⁴² Im Ergebnis führt jeder Gesellschafter die stillen Reserven ohne Aufdeckung fort, die in den auf ihn übergehenden Wirtschaftsgütern gebunden sind. Unbeachtlich ist, ob die übergehenden stillen Reserven der Beteiligungsquote des jeweiligen Gesellschafters entsprechen. Es kommt folglich zu einem Überspringen stiller Reserven zwischen den Realteilern.¹⁴³ 15.130

¹⁴¹ BMF-Schreiben v. 20.12.2016 – IV C 6 – S 2242/07/10002 :004, BStBl I 2017, 36, zu VIII.2.

¹⁴² Unverändert maßgebliche Rechtsprechung, vgl. BFH, Urt. v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl II 1992, 385, bestätigt durch BFH, Urt. v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl II 2017, 766, Rdnr. 19. Auch die Finanzverwaltung bejaht – wie bisher – die Methode der Anpassung der Kapitalkonten an die Buchwerte und damit das Überspringen stiller Reserven; vgl. dazu BMF-Schreiben v. 20.12.2016 – IV C 6 – S 2242/07/10002 :004, BStBl I 2017, 36, zu VII. REIß, FR 2017, 458, 46, und BAREIS, FR 2017, 561 m.w.N., vertreten dagegen mit beachtlichen Gründen, dass anstelle einer Anpassung der Kapitalkonten an die Buchwerte umgekehrt eine Anpassung der Kapitalkonten an die übergehenden Buchwerte erforderlich sei, um dem Subjektsteuerprinzip Rechnung zu tragen.

¹⁴³ BFH, Urt. v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl II 2017, 766; vgl. dazu auch WENDT, BFH/PR 2016, 133; DERS., FR 2016, 510, 512; bestätigt durch BFH, Urt. v. 30.03.2017 – IV R 11/15, DStR 2017, 1376, Rdnr. 43. Damit lehnt der BFH zugleich die Anwendung des von REIß und BAREIS favorisierten reinen Subjektsteuerprinzips ab, weil durch die Sperrfristregelung zweckwidrige Übertragungen sanktioniert werden (§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG).