



Xandra Elbert

Die Realteilung bei Übertragung
einzelner Wirtschaftsgüter
in Gesamthandsvermögen



PETER LANG

§ 1 Das Anliegen einer steuerlichen Realteilung

A. Die Realteilung als Instrument für Unternehmensumstrukturierungen

In der Beratungspraxis stellt die Umstrukturierung von Unternehmen eine der wichtigsten Gestaltungsaufgaben dar. Dabei hat häufig die Sicherstellung der Steuerneutralität oberste Priorität. Es soll vermieden werden, die bisher erwirtschafteten stillen Reserven aufzudecken und sofort ohne entsprechenden Liquiditätszufluss zu versteuern.

Ein solches Instrument für Umstrukturierungen ist die Realteilung.

I. Ausgangslage

Die Realteilung ist ein Kind der Rechtsprechung¹. Mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 06.05.1952² wurde der Begriff in das Einkommensteuerrecht eingeführt³. Anknüpfungspunkt der Realteilung ist die zivilrechtliche Naturalteilung nach §§ 731, 752 BGB, 145 Abs. 1 HGB als „andere Art der Auseinandersetzung“⁴. Als Realteilung im steuerlichen Sinne wird die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern bezeichnet, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt⁵.

1. Prinzip der Buchwertverknüpfung

Eine Realteilung ist nur steuerneutral, wenn die betroffenen Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen bleiben. Solange sich Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen befinden, bleiben Wertzuwächse, mithin der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und höherem gemeinen Wert oder Teilwert, die sogenannten stillen

1 Vgl. Thomas Winkemann in BB 2004, S. 130 (130).

2 Az. I 17/52 U, BeckRS 1952, 21002974.

3 Vgl. Christian Schmidt, Die Realteilung von Mitunternehmerschaften im Einkommensteuerrecht, S. 1.

4 Vgl. Roland Wacker in Schmidt, EStG, § 16 Rz 535.

5 Vgl. BFH vom 29.04.2004, Az. IV B 124/02, BeckRS 2004, 25006676, unter 1.a).

Reserven⁶, steuerlich erfasst. Dementsprechend kann die Bewertung der Wirtschaftsgüter beibehalten, können die Buchwerte steuerneutral fortgeführt werden⁷.

Würde beispielsweise ein Einzelunternehmer sein Betriebsvermögen derart umstrukturieren, dass er einen Gewerbebetrieb aufgibt, ein Wirtschaftsgut aber in seinen zweiten Gewerbebetrieb überführt, wird von einer sofortigen Besteuerung der bisher erwirtschafteten stillen Reserven abgesehen und eine Fortführung der Buchwerte nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zugelassen. Die Überführung ist damit steuerneutral. Ein sofortiger Steuerzugriff kann eine solche unter Umständen wirtschaftlich notwendige Umstrukturierung empfindlich stören⁸. Ein Besteuerungsaufschub ist gerechtfertigt, sofern die spätere Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist⁹. Da hier das Wirtschaftsgut lediglich von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt wird und die stillen Reserven infolgedessen bei ihm steuerverhaftet bleiben, werden diese bei späterer Realisation bei demselben Steuerrechtssubjekt der Steuer unterworfen. Die Besteuerung der stillen Reserven ist lediglich aufgeschoben, bleibt folglich sichergestellt.

Besondere Fragen stellen sich bei der Mitunternehmerschaft: Ein Unternehmen wird vielfach nicht von Einzelpersonen geführt, sondern in der Weise, dass sich mehrere Personen zur Erreichung des Unternehmensziels zusammenschließen. Ein solcher Zusammenschluss kann in vollem Umfang eigene Rechtspersönlichkeit erlangen oder aber derart ausgestaltet sein, dass die agierenden Personen weiterhin jeweils für sich allein Träger von Rechten und Pflichten bleiben¹⁰. Werden diese Gesellschafter darauf hinarbeiten, gemeinschaftlich gewerbliche Einkünfte zu erzielen, ist nach dem ertragsteuerlichen Sprachgebrauch eine Mitunternehmerschaft gegeben¹¹.

Wird eine solche Mitunternehmerschaft wieder aufgelöst, stellt sich die Frage, wie der Fall zu behandeln ist, dass bei der Aufteilung des Gesellschaftsvermögens einer der bisherigen Mitunternehmer die ihm zugewiesenen Wirtschaftsgüter nicht in sein Privatvermögen, sondern in ein anderes Betriebsvermögen über-

6 Vgl. Johanna Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rz 210.

7 Vgl. Johanna Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rz 203.

8 Vgl. Johanna Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rz 203.

9 Vgl. Johanna Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rz 203.

10 Vgl. Dieter Grützner in Lange, Personengesellschaften im Steuerrecht, Rn 1.

11 Vgl. Dieter Grützner in Lange, Personengesellschaften im Steuerrecht, Rn 1.

führt, also auch hier die Betriebsvermögens-eigenschaft der Wirtschaftsgüter grundsätzlich erhalten bleibt.

Damit war der Begriff der Realteilung geboren.

Nach den allgemeinen Grundsätzen hätte diese reale Vermögensteilung den Tatbestand der Betriebsaufgabe erfüllt¹², sodass die stillen Reserven aufzudecken wären¹³.

Bei einem Einzelunternehmer bleiben die stillen Reserven – im Übergang unversteuert – bei diesem steuerlich gebunden. Bei einer Mitunternehmerschaft dagegen ist der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die Wirtschaftsgüter bisher der gemeinschaftlichen Einkünftezielung dienten und damit gemeinschaftlich gebunden waren.

Die Mitunternehmerschaft selbst aber unterliegt weder der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer. Vielmehr ist allein der Mitunternehmer Steuerschuldner, als natürliche Person einkommensteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, als Körperschaft körperschaftsteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 KStG. Der von der Mitunternehmerschaft erzielte Gewinn wird dem Mitunternehmer seinem Anteil entsprechend zugerechnet und ist von diesem nach seinen persönlichen Merkmalen zu versteuern. Zweck dieser Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist es, den Mitunternehmer einem Einzelunternehmer insoweit gleichzustellen¹⁴. Es soll nach der Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts besteuert werden, unabhängig davon, ob Einkünfte als Einzelunternehmer oder in der Gemeinschaft als Mitunternehmer erzielt werden.

Infolgedessen hatte die Rechtsprechung von dem Zwang zum Gewinnausweis abgesehen, wenn und soweit die Gesellschafter die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter in einem eigenen inländischen Betriebsvermögen fortführten¹⁵. Dies sollte jedenfalls dann gelten, wenn die Gesellschafter Teilbetriebe übernahmen oder zumindest solche Vermögensblöcke, mit denen eigenständige Betriebe fortgeführt werden konnten¹⁶. Überwiegend sollte eine Gewinnrealisie-

12 Vgl. Roland Wacker in Schmidt, EStG, § 16 Rz 530.

13 Vgl. BFH vom 29.04.2004, Az. IV B 124/02, BeckRS 2004, 25006676, unter 1.a).

14 Vgl. BFH vom 24.08.2000, Az. IV R 51/98, BeckRS 2000, 24000878, unter 2.b)(b); BFH vom 12.04.2000, Az. XIR 35/99, BeckRS 2000, 24000432, unter II.2.b).

15 Vgl. Roland Wacker in Schmidt, EStG, § 16 Rz 530; BFH vom 29.04.2004, Az. IV B 124/02, BeckRS 2004, 25006676, unter 1.a); BFH vom 19.01.1982, Az. VIII R 21/77, BeckRS 1982, 22005995, unter I.2.a).

16 Vgl. Christian Schmidt, Die Realteilung von Mitunternehmerschaften im Einkommensteuerrecht, S. 1.

rung auch dann nicht zwingend sein, wenn die Gesellschafter lediglich einzelne Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens übernahmen¹⁷. Es bestand ein Wahlrecht, den Teilbetrieb oder das Wirtschaftsgut zum Buchwert, zum gemeinen Wert oder zu einem Zwischenwert zu übernehmen und fortzuführen, mithin die stillen Reserven gar nicht, vollständig oder zum Teil aufzudecken. Man folgte also dem Prinzip der Buchwertverknüpfung.

Der Idealfall einer steuerneutralen Realteilung stellt sich demnach wie folgt dar:

An einer Mitunternehmerschaft sind A, B und C in gleicher Höhe beteiligt. Im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft befinden sich Wirtschaftsgut I, II und III, deren Buchwerte jeweils 100 GE¹⁸ betragen. Die gemeinen Werte belaufen sich auf jeweils 150 GE. Neben der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft führen A, B und C jeweils einen eigenen Betrieb.

Die Mitunternehmerschaft wird nun in der Weise realgeteilt, dass A das Wirtschaftsgut I, B das Wirtschaftsgut II und C das Wirtschaftsgut III erhält. Jeder der Realteiler überführt das empfangene Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen seines eigenen Betriebs.

Diese Verteilung des Vermögens hat auf den Gewinn der Mitunternehmerschaft keine Auswirkung, da der bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft jeweils anzusetzende Wert dem Buchwert entspricht. In den Bilanzen der Einzelbetriebe der Realteiler A, B und C sind die Wirtschaftsgüter jeweils entsprechend mit dem Buchwert in Höhe von 100 GE anzusetzen. Die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven in Höhe von jeweils 50 GE sind nunmehr in den einzelnen Betriebsvermögen der Realteiler weiterhin steuerverhaftet. Sie werden bei einer späteren¹⁹ Realisierung durch den einzelnen Realteiler versteuert.

Hätte nun die Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter zuvor liquidiert und den Erlös entsprechend ausgekehrt, wären ebenso auf jeden Realteiler stille Reserven in Höhe von jeweils 50 GE entfallen und zu versteuern.

¹⁷ Vgl. z.B. BFH vom 23.03.1995, Az. IV R 93/93, BeckRS 1995, 22011419, unter 1.a); Roland Wacker in Schmidt, EStG, § 16 Rz 530.

¹⁸ GE = Geldeinheiten.

¹⁹ Für dieses Grundbeispiel soll die Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG bereits abgelaufen sein.

2. Prinzip der Individualbesteuerung

Ein tragendes Prinzip des Einkommensteuerrechts ist die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit²⁰.

Die Einkommensbesteuerung nach dem Einkommensteuergesetz basiert auf dem Grundsatz, dass Einkünfte von demjenigen Steuerpflichtigen zu versteuern sind, der die Einkünfte erzielt – erwirtschaftet – hat²¹. Die Einkünfte werden mithin dem Steuersubjekt, das die Einkünfte erzielt hat, zugerechnet und dadurch beim Einkünfteempfänger versteuert²². Dieses Subjektsteuerprinzip – auch Individualprinzip genannt²³ – konkretisiert das Leistungsfähigkeitsprinzip²⁴.

Diese Zurechnung gilt auch für stille Reserven. Stille Reserven sind von demjenigen zu versteuern, der sie erwirtschaftet hat. Eine Übertragung von Einkünften oder Einkunftsquellen ist in der Regel nicht möglich²⁵.

In dem obigen Idealfall²⁶ der Realteilung erhält jeder Realteiler stille Reserven in der Höhe, wie sie ihm zuvor in der gemeinschaftlichen Verbundenheit ohnehin zuzurechnen waren. Die durch einen Mitunternehmer erwirtschafteten stillen Reserven werden einem anderen Mitunternehmer und damit einem anderen Steuerschuldner zugerechnet.

Das Prinzip der Buchwertverknüpfung verhindert hier eine vorzeitige Besteuerung, stört jedoch nicht das das Einkommensteuerrecht tragende Prinzip der Individualbesteuerung.

Anders aber der Regelfall der Realteilung.

20 Vgl. BVerfG vom 03.11.1982, Az. 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, NJW 1983, S. 271 (271); BVerfG vom 29.05.1990, Az. 1 BvL 20/84, 26/84 und 4/86, NJW 1990, S. 2869 (2871 f.).

21 Vgl. Wolfram Reiß in BB 2001, S. 1225 (1226).

22 Vgl. Thomas Sauter/Rainer Heurung/Markus Oblau in FR 2002, S. 1101 (1101); Wolfram Reiß in BB 2001, S. 1225 (1226).

23 Vgl. Joachim Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz 14.

24 Vgl. Joachim Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz 90.

25 Vgl. Joachim Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz 22.

26 Siehe oben § 1 A. I. 1. Prinzip der Buchwertverknüpfung.

3. Realteilung als Störfaktor der Individualbesteuerung

Der zuvor angeführte Idealfall²⁷ ist meist theoretischer Natur. In aller Regel wird eine solche Aufteilung der im Gesellschaftsvermögen vorhandenen Wirtschaftsgüter in natura nicht möglich sein. Vielmehr entspricht folgender Beispielsfall der Wirklichkeit:

An einer Mitunternehmerschaft sind A, B und C in gleicher Höhe beteiligt. Im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft befinden sich Wirtschaftsgut I, II und III. Der Buchwert des Wirtschaftsguts I beträgt 50 GE, der des Wirtschaftsguts II 100 GE und der des Wirtschaftsguts III 150 GE. Die gemeinen Werte belaufen sich auf jeweils 200 GE. Die stillen Reserven betragen somit insgesamt 300 GE, sodass per Zurechnung auf jeden Mitunternehmer stille Reserven in Höhe von 100 GE entfallen.

Die Mitunternehmerschaft wird nun in der Weise realgeteilt, dass A das Wirtschaftsgut I, B das Wirtschaftsgut II und C das Wirtschaftsgut III erhält. Jeder der Realteiler überführt das empfangene Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen seines eigenen Betriebs.

A erhält demzufolge anstelle der ihm ursprünglich zuzurechnenden stillen Reserven in Höhe von 100 GE zusätzlich solche in Höhe von 50 GE, C erhält dagegen stille Reserven in Höhe von 50 GE weniger. Somit gehen stille Reserven in Höhe von 50 GE von A auf C über.

Eine solche intersubjektive Übertragung „still“ bleibender Reserven ist mit dem Gebot der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren²⁸. Ob dennoch eine Buchwertverknüpfung zugelassen werden soll und diese Einschränkung der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit gerechtfertigt ist, zum einen unter Liquiditätsgesichtspunkten, zum anderen insbesondere durch das Markteinkommensprinzip und das Übermaßverbot, beschäftigt seit jeher Rechtswissenschaft und Rechtspraxis.

27 Siehe oben § 1 A. I. 1. Prinzip der Buchwertverknüpfung.

28 Vgl. Johanna Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz 220.

II. Gesetzgeberische Entwicklung der Realteilung

Der Gesetzgeber hat sich diesem Spannungsverhältnis zwischen dem Grundsatz der Individualbesteuerung und dem Prinzip der Buchwertverknüpfung immer wieder gewidmet.

Eine erstmalige Kodifizierung der Realteilung enthielt das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002)²⁹ in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG³⁰. Die Vorschrift lautete: „Die Realteilung einer Mitunternehmerschaft gilt als Aufgabe eines Anteils im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2, wenn die bisherigen Mitunternehmer bei der Realteilung weder einen Teilbetrieb noch einen Mitunternehmeranteil, sondern nur einzelne Wirtschaftsgüter erhalten; soweit die Realteilung auf die Übertragung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen gerichtet ist, ist § 6 Abs. 3 entsprechend anzuwenden.“ Voraussetzung für die Gewinnneutralität war demnach die Übertragung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen. Allerdings war sie dann auch zwingend. Die zuvor von der Rechtsprechung gewährte Wahlmöglichkeit zwischen Buchwert-, Teilwert- oder Zwischenwertansatz wurde damit abgeschafft. Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zum Buchwert war von der Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG in der Fassung des StEntlG ausgeschlossen.

Durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG)³¹ haben die Sätze 2 bis 4 des § 16 Abs. 3 EStG eine neue Fassung erfahren. Der hier vorrangig interessierende Satz 2 lautet nun: „Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden.“. Demnach ist auch die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zum

29 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, BGBl I 1999, S. 402. Im Folgenden: StEntlG 1999/2000/2002.

30 Vgl. Thomas Winkemann in BB 2004, S. 130 (130); Michael Wendt in FR 1999, S. 333 (339).

31 Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, BGBl I 2001, S. 3858. Im Folgenden: UntStFG.

Buchwert grundsätzlich wieder möglich. Die steuerliche Neutralität der Realteilung hängt nicht mehr von der Art der übertragenen Wirtschaftsgüter ab³².

Das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010)³³ schließlich ergänzte § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG um den Verweis: „§ 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.“ Danach wird das Besteuerungsrecht bei einem Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts insbesondere dann ausgeschlossen oder beschränkt, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut in eine ausländische Betriebsstätte verbracht wird oder aus anderen Gründen künftig einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Der Gesetzgeber geht somit typisierend davon aus, dass eine Sicherstellung der stillen Reserven dann nicht mehr gegeben ist, wenn im Rahmen einer Realteilung Wirtschaftsgüter von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte gelangen. Die Steuerneutralität der Realteilung ist demnach auf Fälle des Verbleibs der Wirtschaftsgüter im Inland beschränkt.³⁴

32 Thomas Sauter, Rainer Heurung und Markus Oblau in FR 2002, S. 1101 (1102).

33 Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010, BGBl I 2010, S. 1768. Im Folgenden: JStG 2010.

34 Gegenstand dieser Untersuchung sind ausschließlich Realteilungsfälle ohne Auslandsberührungen.