BFH: Gewinnneutrale Realteilung trotz Fortführung der Mitunternehmerschaft

Eine gewinnneutrale Realteilung einer Mitunternehmerschaft kann entgegen der bisherigen Rechtsprechung auch dann vorliegen, wenn ein Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet und die übrigen Gesellschafter diese fortführen (entgegen BMF-Schreiben vom 28.02.2006).

Sachverhalt

Die Klägerin war an einer Sozietät beteiligt, die neben ihrer Hauptniederlassung auch eine Zweigniederlassung unterhielt. Die Gesellschafter vereinbarten vertraglich, dass die Klägerin aus der Sozietät ausscheiden und die Zweigniederlassung im Streitjahr 2006 übernehmen sollte, wobei die Hauptniederlassung von den übrigen Gesellschaftern weitergeführt wurde. Vor der Übernahme wurden der Zweigniederlassung aufgrund entsprechender Vereinbarungen liquide Mittel zugeordnet. Das Finanzamt widersprach der von der Klägerin angenommenen Realteilung. Nachdem der Einspruch erfolglos blieb, bestätigte das FG die Realteilung.

Entscheidung

Unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung und entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung gelangt der BFH nun zu der Überzeugung, dass die gewinnneutrale Realteilung einer Mitunternehmerschaft auch beim Ausscheiden eines Gesellschafters vorliegen kann, wenn sie von den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt wird.

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 (§ 16 Abs. 3 S. 2 Halbs. 1 und 2 EStG). Diese Voraussetzungen seien im Streitfall erfüllt.

Der BFH halte an der bislang vertretenen engen Definition der Realteilung nicht mehr fest. Eine "Realteilung" i.S. des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG i.d.F. des UntStFG schließe jedenfalls das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehenden Gesellschaft unter Mitnahme eines weiterhin zum Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen gehörenden Teilbetriebs ein.

Der Begriff der "Realteilung" i.S. des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG sei ein steuerrechtlicher Begriff. Seine Auslegung sei daher nicht mehr - wie die frühere BFH-Rechtsprechung angenommen hat - an das Zivilrecht gebunden. Weil § 16 Abs. 3 S. 2 EStG auf die Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft Bezug nehme, setze die Realteilung einen Sachverhalt voraus, der sich grundsätzlich auf den Gewinn der Mitunternehmerschaft auswirke. Dies bedinge aber nicht die vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft, denn auch der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn des aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft ausscheidenden Mitunternehmers sei Teil des Gewinns der Mitunternehmerschaft (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 10.04.2014).

Das Rechtsinstitut der Realteilung bezwecke, wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge steuerlich nicht zu belasten, solange die steuerliche Erfassung stiller Reserven sichergestellt sei (so bereits BFH-Urteil vom 10.02.1972). Eine Mitunternehmerschaft könne nicht nur durch ihre vollständige Auflösung, sondern auch durch das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme eines Teilbetriebs sinnvoll umstrukturiert werden.

Die Klägerin habe auch insoweit keinen Veräußerungserlös erzielt, als der Niederlassung anlässlich ihres Ausscheidens erhebliche liquide Mittel zugeordnet wurden.

Anmerkung

Mit Schreiben vom 20.12.2016 hat das BMF seinen Realteilungserlass vom 28.02.2006 überarbeitet. Es wendet insbesondere die oben dargestellt neue Rechtsprechung des BFH zum Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Übernahme eines Teilbetriebs an.

Betroffene Norm

§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG

Streitjahr 2006

Vorinstanz

FG Hamburg, Urteil vom 18.04.2012, 3 K 89/11, EFG 2012, S. 1744

Fundstelle

BFH, Urteil vom 17.09.2015, [III R 49/13](#), BStBl II 2017 Seite 37

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 16.12.2016, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 10.04.2014, III R 20/13

BMF, Schreiben vom 28.02.2006, IV B 2 - S 2242 - 6/06 (durch BMF-Schreiben vom 20.12.2016 ersetzt)

BFH, Urteil vom 10.02.1972, IV 317/65, BStBl. II 1972, S. 419

www.deloitte-tax-news.de

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

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