

HLBS-STEUERFORUM 2006



Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft

**Vortrags- und Diskussionstagung
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter**



Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft

Inhaltsverzeichnis

- 5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft**
 - 5.1 Probleme im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 und 5 EStG**
 - 5.1.1 Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG nach dem BMF-Schreiben vom 3.3.2005**
 - 5.1.1.1 Einleitung
 - 5.1.1.2 Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft
 - 5.1.1.3 Regelungsinhalte/Übertragungsmöglichkeiten
 - 5.1.1.4 Funktional wesentliches/nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen
 - 5.1.1.5 Gesamtplanrechtsprechung
 - 5.1.1.6 Übertragung von Gesamthandsvermögen mit quotaler/disquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen
 - 5.1.1.7 BMF-Schreiben vom 9.11.2005 an den HLBS
 - 5.1.2 Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG**
 - 5.1.2.1 Grundsätzliche Überlegungen
 - 5.1.2.2 Teilentgeltliche Übertragungen, Trennungstheorie/Einheitstheorie
 - 5.1.2.3 Übertragungen zwischen Schwestergesellschaften
 - 5.2 Realteilung gem. § 16 Abs. 3 EStG**
 - 5.2.1 Zum Entwurf des BMF-Schreibens zur Realteilung gem. § 16 Abs. 3 EStG**
 - 5.2.2 Definition der Realteilung**
 - 5.2.3 Abgrenzung der Realteilung von der Veräußerung/Aufgabe eines Mitunternehmeranteils**
 - 5.2.4 Gegenstand der Realteilung**
 - 5.2.5 Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer**
 - 5.2.5.1 Umfang des Betriebsvermögens
 - 5.2.5.2 Betriebsverpachtung im Ganzen
 - 5.2.6 Sicherstellung der Versteuerung der stillen Reserven**
 - 5.2.7 Realteilung und Spitzen- oder Wertausgleich**
 - 5.2.8 Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens**
 - 5.2.9 Sperrfrist**
 - 5.2.10 Folgen bei Veräußerung oder Entnahme während der Sperrfrist**
 - 5.2.11 Zeitliche Anwendung**



5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG

5.2.1 Zum Entwurf des BMF-Schreibens zur Realteilung nach § 16 Abs. 3 EStG

Realteilungen spielen bei Umstrukturierungen sowohl bei Gewerbebetrieben als auch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben eine erhebliche Rolle, da so ein steuerneutraler Rechtsträgerwechsel und eine Entflechtung von Unternehmen ermöglicht werden. Mit dem UntStFG wurden mit Beginn des VZ 2001 die Regelungen zur Realteilung durch Änderung des § 16 Abs. 3 EStG wieder eingeführt, nachdem 2 Jahre lang eine Realteilung steuerbegünstigt überhaupt nicht möglich war. Das im Entwurf vorliegende Anwendungsschreiben des BMF versucht jetzt, Zweifelsfragen zur Anwendung der Neufassung des § 16 Abs. 3 EStG einer einheitlichen Behandlung der Finanzverwaltung zuzuführen: „Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers 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. Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist endet 3 Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung.“¹ Die Verbände haben sich zu einzelnen Fragen des Entwurfsschreibens überwiegend kritisch geäußert.²

Das BMF-Schreiben sollte ursprünglich Ende Januar 2006 erscheinen. Dem Vernehmen nach sind sich die beteiligten Länder über einzelne Regelungen noch nicht einig geworden, so dass sich die Veröffentlichung verzögert.

Der folgende Beitrag richtet sich in der weiteren Gliederung nach dem Entwurf des BMF-Schreibens, erläutert dieses und stellt Problempunkte und offene Fragen insbesondere aus der Sicht der Umstrukturierung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe heraus:

5.2.2 Definition der Realteilung

Im Entwurf des BMF wird angenommen, dass der steuerrechtliche Begriff der Realteilung im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG durch den auf der Ebene der Mitunternehmerschaft verwirklichten Tatbestand der Betriebsaufgabe gekennzeichnet sei. Weiter habe § 16 Abs. 3 EStG Vorrang vor den Regelungen des § 6 Abs. 3 und 5 EStG. Unschädlich sei die Zahlung eines Spitzenausgleichs.

Eine Realteilung setzt voraus, dass wenigstens eine wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin Betriebsvermögen eines Realteilers darstellt. Die in das Privatvermögen überführten oder übertragenen Wirtschaftsgüter stellen Entnahmen der Realteilungs-

¹ Zur Realteilung in der Land- und Forstwirtschaft s. a. HLBS Steuerforum 2004, Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft

² Institut der Wirtschaftsprüfer, Schreiben vom 20. Dezember 2005: Entwurf eines BMF-Schreibens zur Realteilung (Anwendung von § 16 Abs. 3 EStG) Deutscher Steuerberaterverband e.V.: Schreiben vom 19. Dezember 2005, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG – Realteilung; Neuer Deutscher Steuerberaterverband e.V.: Schreiben vom 25. Oktober 2005: § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG – Realteilung; HLBS Schreiben vom 20.12.2005: Entwurf eines Schreibens betreffend Realteilung – Anwendung von § 16 Abs. 3 EStG



gemeinschaft dar, im übrigen sind die Buchwerte zwingend fortzuführen. Eine Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern mittelbar oder unmittelbar in das Vermögen einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist begünstigt nicht möglich, soweit sie beteiligt ist.

Die vom BMF vorgenommene Definition der Realteilung wirkt nach Auffassung des IDW Schwierigkeiten auf:

Würde man, wie im Entwurf des BMF-Schreibens vorgesehen, für eine Realteilung zwingend eine Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft voraussetzen, wäre die Fortführung unternehmerischer Aktivitäten eines Teils der beteiligten Mitunternehmer in einer Nachfolgesellschaft, die aus der bisherigen Mitunternehmerschaft nach Ausscheiden eines oder mehrerer Mitunternehmer entstanden ist, nur bei Aufdeckung der stillen Reserven möglich. Würden die beteiligten Mitunternehmer sich so auseinandersetzen, dass sie anschließend nur einzelunternehmerisch tätig wären, könnten sie jedoch ihre Buchwerte fortführen. Diese Ungleichbehandlung schränkt den Kreis möglicher Umstrukturierungsmaßnahmen bei mittelständischen Unternehmen unnötig ein.

Für diese Einschränkung gibt es auch keine gesetzliche Grundlage, da die Einschränkungen des § 16 Abs. 3 Satz 3 bis 8 EStG eine Ausnahme vom Buchwertprivileg nur dann vorsehen, wenn der Wechsel in ein anderes Besteuerungssystem (Halbeinkünfteverfahren) oder eine Veräußerung bzw. ein veräußerungsähnlicher Tatbestand innerhalb der Sperrfrist erfolgt.³ Allerdings kann die Formulierung im Entwurfsschreiben auch anders verstanden werden (s. unten).

5.2.3 Abgrenzung der Realteilung von der Veräußerung/Aufgabe eines Mitunternehmeranteils

Im Entwurf zum BMF-Schreiben wird die Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils bei Fortbestehen der Mitunternehmerschaft von der Realteilung abgegrenzt. Scheidet ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigeren Mitunternehmerschaft aus und wird diese im übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt, liege kein Fall der Realteilung vor. Es handele sich in diesen Fällen um Verkauf oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG. Buchwertfortführung sei nach § 6 Abs. 3 oder 5 EStG unter den dort genannten Voraussetzungen vorzunehmen. Dies gelte auch im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft unter Fortführung des Betriebes als Einzelunternehmer durch den verbleibenden Mitunternehmer.⁴

Scheidet ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigeren Mitunternehmerschaft in der Weise aus, dass sein Mitunternehmeranteil allen verbleibenden Mitunternehmern anwächst und er einen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft erhält (Sachwertabfindung), liege ebenfalls kein Fall der Realteilung vor.

Diese Regelung entspricht dem Verständnis der Realteilung als Tatbestand der Betriebsaufgabe auf der Ebene der Mitunternehmerschaft⁵. Wegen der Wertung als Betriebsaufgabe liegt eine Realteilung stets dann vor, wenn die Mitunternehmerschaft alle wesentlichen Betriebsgrundlagen überträgt und die in dieser Mitunternehmerschaft entfaltete gewerbliche oder landwirtschaftliche Tätigkeit endgültig eingestellt wird. Es kommt dabei nicht darauf an, dass die Gesellschaft liquidiert wird. Entschei-

³ IDW, Schreiben vom 20. Dezember 2005

⁴ vgl. BFH BStBl II 1999, S. 269

⁵ so auch BFH BFH/NV 2004, Seite 1395



dend ist, dass sie wirtschaftlich nicht mehr mit ihrer bisherigen gewerblichen Tätigkeit fortbesteht.⁶

Für die Beratung bedeutet diese Auffassung, dass die vertraglichen Regelungen zur Realteilung so gestaltet werden müssen, dass die bisherige beispielsweise dreigliedrige Personengesellschaft nach der Realteilung als Steuersubjekt nicht mehr existent ist. Das schlichte Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Mitunternehmerschaft unter Fortführung durch die anderen Mitunternehmer ist kein Fall der Realteilung. Auch wenn von den Verbänden diese Regelung angegriffen wird⁷, dürfte diese Interpretation dem Gesetz entsprechen⁸.

Nicht eindeutig ist die Interpretation, dass eine Realteilung nicht vorliege, wenn ein Mitunternehmer aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft unter Fortführung des Betriebes als Einzelunternehmen durch den verbleibenden Mitunternehmer ausscheidet. Bei einer zweigliedrigen Personengesellschaft kann eine Realteilung durchgeführt werden, sie muss eben nur als solche durch Zuweisung von Wirtschaftsgütern und nicht im Wege eines Ausscheidens durch Abfindung oder ggf. Sachabfindung gestaltet sein. Der Verweis im BMF-Schreiben auf das BFH Urteil BStBl II 1999, Seite 269 ist insofern irreführend, als dass in dem Urteil gerade nicht über eine Realteilung, sondern über eine unentgeltliche Übertragung eines KG-Anteils entschieden wurde.

5.2.4 Gegenstand der Realteilung

Zum Gegenstand der Realteilung wird noch einmal klargestellt, dass sich die Realteilung auf das gesamte Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft einschließlich des Sonderbetriebsvermögens der einzelnen Realteiler beziehe.

Im Entwurf des BMF-Schreibens wird nicht deutlich, ob die steuerliche Begünstigung der Realteilung – anknüpfend an die zivilrechtliche Behandlung als eine andere Art der Auseinandersetzung der Gesellschaft gem. § 731 BGB, § 145 Abs. 1 HGB, indem das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft durch eine Naturalteilung auf die Gesellschafter verteilt wird – auch eine Zuweisung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens auf die einzelnen Realteiler erfordert. In der praktischen Umsetzung empfiehlt es sich, so vorzugehen. Einige Bundesländer sind dem Vernehmen nach der Auffassung, dass sich der Begriff der Realteilung in § 16 Abs. 3 EStG auf die Mitunternehmerschaft bezieht und es deshalb nicht darauf ankommt, ob im Zuge der Realteilung an alle Realteiler auch Gesamthandsvermögen zugewiesen wird. Zudem wird die Auffassung vertreten, dass die Zuweisung von aktivem oder passivem Sonderbetriebsvermögen an beliebige Realteiler begünstigt erfolgen kann.

Klargestellt wird weiter, dass nicht nur die Übertragung von Teilbetrieben, sondern auch von Mitunternehmeranteilen kein Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern mit Folge der Sperrfrist ist.

Der HLBS hat in einem Schreiben an das BMF⁹ darum gebeten, eine in der land- und forstwirtschaftlichen Praxis häufig vorkommende Auseinandersetzung einer Mitunternehmerschaft mit folgendem Beispiel in das BMF-Schreiben aufzunehmen:

Beispiel:

Eine aus Vater und Sohn bestehende zweigliedrige Mitunternehmerschaft, in die der Vater seinen landwirtschaftlichen Betrieb eingebracht hat, wird aufgelöst.

⁶ Hörgen, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht Tz 197n zu § 16

⁷ Deutscher Steuerberaterverband e.V., Schreiben vom 19. Dezember 2005

⁸ BFH BFH/NV 2004, Seite 1395

⁹ HLBS, Schreiben vom 20. Dezember 2005



Der Vater übernimmt die der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter, die sich im Sonderbetriebsvermögen befinden (Grund und Boden, Wirtschaftsgebäude). Das der Mitunternehmerschaft gehörende Betriebsvermögen (Gesamthandsvermögen) bestehend aus Maschinen, Geräten, lebendem und totem Inventar und o.a. wird dagegen insgesamt unentgeltlich auf den Sohn übertragen.

Die im Alleineigentum des Vaters gebliebenen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (Grund und Boden, Wirtschaftsgebäude) werden im Anschluss an die Auflösung der Mitunternehmerschaft an den Sohn verpachtet, der den landwirtschaftlichen Betrieb mit den in sein Eigentum übernommenen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens als Einzelbetrieb fortführt.

Eine Klarstellung, dass dieser Fall zu einer buchwertverknüpften Realteilung führt, wäre wünschenswert, zumal nach dem BMF-Schreiben vom 03.03.2005 zu § 6 Abs. 3 EStG unklar ist, ob hier eine Realteilung oder die nicht begünstigte Übertragung eines Anteils am Gesamthandsvermögen ohne Übertragung von Sonderbetriebsvermögen vorliegt, die zu einer Entnahme des Anteils des ausscheidenden Gesellschafters an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens führen. Allerdings geht § 16 Abs. 3 EStG § 6 Abs. 3 EStG vor, so dass unseres Erachtens nach hier eine Realteilung vorliegt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Vater auch Gegenstände des Gesamthandsvermögens zugewiesen bekommt.

5.2.5 Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer

5.2.5.1 Umfang des Betriebsvermögens

Voraussetzung für die Anwendung der Realteilung ist, dass das auf die Realteiler übertragene Betriebsvermögen (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) steuerverstrickt bleibt. Das Vorhandensein eines Betriebes zum Zeitpunkt der Realteilung, die in das Betriebsvermögen übertragen wird, ist nicht erforderlich. Ausreichend ist, dass nach der Übernahme der Wirtschaftsgüter ein Betrieb entsteht (ggf. auch durch Betriebsaufspaltung).

Möglich ist auch die Übertragung der Wirtschaftsgüter in ein Sonderbetriebsvermögen. Die Übertragung der Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Realteiler ebenfalls beteiligt ist, soll nicht möglich sein; dies gelte auch für eine personenidentische Schwestergesellschaft. Diese Einschränkung im Entwurf des BMF-Schreibens, die die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft selbst bei Personenidentität nicht zulässt, entspricht nach Auffassung des IDW nicht dem Wortlaut des Gesetzes. Mit einer solchen Auslegung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG werden Umstrukturierungsmaßnahmen der mittelständischen Wirtschaft nicht gefördert sondern behindert, da Unternehmensfortführungen mit real geteilten einzelnen Wirtschaftsgütern in Nachfolgegesellschaften nur noch möglich wären, wenn diese Wirtschaftsgüter später im Sonderbetriebsvermögen gehalten würden.¹⁰

Ob die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, die im Zuge der Realteilung neu gegründet wird, ebenfalls nicht möglich ist, ist unklar.

Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung war dies möglich: § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG schließt nur die steuerneutrale Übertragung auf Körperschaftsteuerpflichtige

¹⁰ IDW Schreiben vom 20. Dezember 2005



Rechtssubjekte (Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen) aus. Mittelbar beteiligt wird die Körperschaft, in dem sie Mitunternehmerin einer Personengesellschaft ist, in deren Gesamthandsvermögen ein aus der real geteilten Personengesellschaft stammendes Wirtschaftsgut übertragen wird. Der Gesetzgeber erachtet demnach die Möglichkeit der Übertragung in ein anderes Gesamthandsvermögen für zulässig, soweit keine körperschaftsteuerpflichtigen Rechtssubjekte beteiligt sind.

§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG fordert jedoch die „Übertragung in das Betriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers“. Dieses Tatbestandsmerkmal ist auch noch gewahrt, wenn das Vermögen einer Personengesellschaft dergestalt real geteilt wird, dass ihr Vermögen in eine oder mehrere Nachfolgesellschaften überführt wird.

Eine steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter anlässlich einer Realteilung in das Gesamthandsvermögen einer oder mehrerer inländischer Nachfolgesellschaft(en), an denen ausschließlich bisherige Mitunternehmer der geteilten Mitunternehmergesellschaft beteiligt sind, ist möglich, da die Wirtschaftsgüter steuerverstrickt bleiben und auch hier die Behaltefrist des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zu beachten ist. Sind an der Nachfolgesellschaft auch andere Personen als die bisherigen Mitunternehmer beteiligt, ist eine steuerneutrale Realteilung insoweit ausgeschlossen, wie die Wirtschaftsgüter auf Personen übergehen, die nicht Mitunternehmer der geteilten Personengesellschaft waren, denn bei diesen fehlt es an der in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG genannten Übertragung in das Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer.¹¹

Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Zwischen den an der Abstimmung zum Entwurf beteiligten Bundesländer bestehen zu dieser Frage allerdings Differenzen, da einige die steuerbegünstigte Einbringung in eine neu gegründete oder bereits bestehende Nachfolgesellschaft nicht zulassen wollen.

5.2.5.2 Betriebsverpachtung im Ganzen

Erfolgt die Realteilung durch Übertragung von Teilbetrieben, können diese Teilbetriebe im Rahmen einer Betriebsverpachtung unter den Voraussetzungen von R 16.5 EStR 2005 verpachtet werden. Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe ist zusätzlich geregelt, dass das Verpächterwahlrecht bei der Realteilung im Wege der Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern erstmals begründet oder fortgeführt werden kann, wenn die erhaltenen Wirtschaftsgüter bei dem Realteiler nach der Realteilung einen selbständigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb darstellen.¹² Wegen der Notwendigkeit der Betriebsaufgabeerklärung zur Aufgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe dürfte das Verpächterwahlrecht im Regelfall bestehen¹³.

5.2.6 Sicherstellung der Versteuerung der stillen Reserven

In den Fällen, in denen die überführten Gegenstände des Betriebsvermögens nicht mehr steuerverstrickt sind, ist eine Übertragung zu Buchwerten nicht möglich. Dies gilt z.B. für den Fall, wenn die Wirtschaftsgüter in eine ausländische Betriebsstätte überführt werden, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind.

¹¹ OFD Berlin, Verfügung vom 03.03.2005: Realteilung bei unmittelbarer Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer neuen Mitunternehmerschaft so auch Deutscher Steuerberaterverband, Schreiben vom 25. Oktober 2005

¹² BMF-Schreiben BStBl 2000 I, Seite 1556

¹³ BFH BFH/NV 2005, Seite 1062



5.2.7 Realteilung und Spitzen- oder Wertausgleich

Der Entwurf des BMF-Schreibens stellt klar, dass ein gezahlter Spitzenausgleich nur im Verhältnis des Spitzenausgleichs zum Wert des übernommenen Betriebsvermögens ein entgeltliches Geschäft darstellt. In Höhe des um den anteiligen Buchwert verminderten Spitzenausgleichs entsteht ein Veräußerungsgewinn für den veräußernden Realteiler. Der Gewinn ist nicht nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt, sondern als laufender Gewinn zu versteuern,¹⁴ unterliegt aber im Regelfall nicht der Gewerbebesteuer¹⁵. In Höhe des steuerpflichtigen Teils des Spitzenausgleiches haben der oder die Zahlenden Anschaffungskosten.

Für die praktische Beratung sollten Spitzenausgleiche soweit wie möglich vermieden werden. Da im Zuge der Realteilung auch Geld, Forderungen und Verbindlichkeiten zugewiesen werden können, dürfte ein Spitzenausgleich bei rechtzeitiger Planung der Realteilung vermieden werden können.¹⁶

5.2.8 Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens

Für den Fall, dass die Buchwerte der erhaltenen Vermögensgegenstände den Buchwerten der übernommenen Kapitalkonten der jeweiligen Realteiler nicht entsprechen, sind in der Eröffnungsbilanz Anpassungsmaßnahmen erforderlich, damit sich Aktiva und Passiva entsprechen. Dabei ist die sog. Kapitalkontenanpassungsmethode anzuwenden. Die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter werden von den Realteilern in ihren eigenen Betrieben fortgeführt. Die Kapitalkonten der Mitunternehmer lt. Schlussbilanz werden durch Auf- und Abstocken gewinnneutral angepasst, so dass ihre Höhe der Summe der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter entspricht.¹⁷

5.2.9 Sperrfrist

Nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, wenn einzelne Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen des Mitunternehmers übertragen werden, soweit übertragener Grund und Boden, Gebäude (ausgenommen Umlaufvermögen) oder andere wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb der Sperrfrist entnommen oder veräußert werden. Auch die Entnahme oder Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden des Anlagevermögens, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen, lösen die Folgen des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG aus. Bei einer Realteilung durch Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen ist die Sperrfrist unbeachtlich. Die Sperrfrist beginnt zum Zeitpunkt der Realteilung und endet 3 Jahre nach Abgabe der Feststellungserklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung.

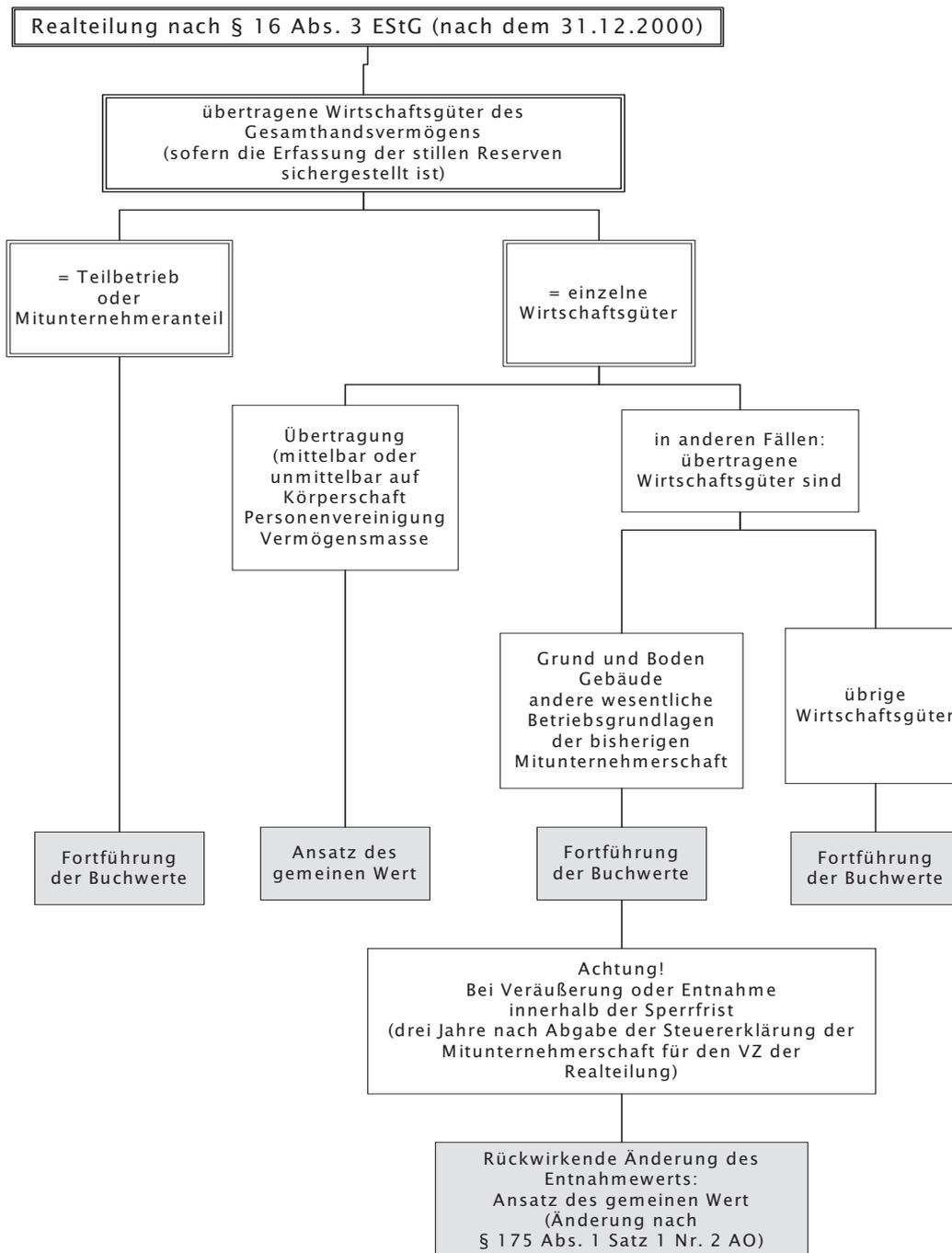
Für die Beratung muss also unterschieden werden zwischen der Übertragung von begünstigten Einheiten (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile) und der nur eingeschränkt begünstigten Übertragung von bestimmten Einzelwirtschaftsgütern, für die eine Sperrfrist geschaffen worden ist:

¹⁴ BFH BStBl II 1994, Seite 607

¹⁵ BFH BStBl II 1994, Seite 809

¹⁶ HLBS Steuerforum 2004, Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft, Seite 139

¹⁷ BFH BStBl II 1992, Seite 385; Beispiel in HLBS Steuerforum 2004, Seite 138 und im Entwurf des BMF-Schreibens



Das „Überspringen“ von stillen Reserven im Zuge einer Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern soll also nur dann begünstigt sein, wenn das Wirtschaftsgut längere Zeit Betriebsvermögen bleibt, die Sperrfrist ist der Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nachgebildet, allerdings wesentlich weniger scharf.

Betroffen sind nur Grund und Boden, Gebäude und andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen. Letztere sind Wirtschaftsgüter, die funktional und qualitativ



wesentlich für den Betrieb der Mitunternehmerschaft waren, also erhebliche stille Reserven enthalten.¹⁸

Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gehören dazu neben den selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Nutzflächen auch für die Bewirtschaftung wesentliche immaterielle Vermögensgegenstände wie z.B. Milchquote und Rübenlieferrechte¹⁹ unter Umständen auch das tote oder lebende Inventar. Ist dieses jedoch – wie im Regelfall – relativ leicht wieder beschaffbar, so ist es bei Eigentumsbetrieben keine wesentliche Betriebsgrundlage²⁰. Das im Eigentum des Pächters stehende lebende Inventar eines reinen Pachtbetriebs ist weiterhin wesentliche Betriebsgrundlage.²¹

Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens soll eine Veräußerung auch eine Einbringung der im Rahmen der Realteilung erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter sein, wenn sie zusammen mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach §§ 20, 24 UmwStG eingebracht werden, unabhängig davon, ob die Buchwerte, Teilwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden. Als Veräußerung gelte auch ein Formwechsel nach § 25 UmwStG oder die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 EStG.

Die Ausdehnung der Sperrfrist auf solche Sachverhalte, bei denen eine Buchwertübertragung durchgeführt wird, behindert nach Auffassung des IDW Umstrukturierungen und entspricht wohl nicht der Intention des Gesetzgebers. Die Buchwertübertragungen nach den §§ 20, 24 und 25 UmwStG bzw. § 6 Abs. 5 EStG führen zu einer Steuerhaftung der stillen Reserven, in den Fällen einer Übertragung zum Buchwert nach §§ 20, 25 UmwStG bleiben die stillen Reserven zudem in den neuen einbringungsgeborenen Anteilen für mindestens 7 Jahre in vollem Umfang steuerpflichtig und unterliegen nicht den Regelungen des Halbeinkünfteverfahrens. Der § 16 Abs. 3 EStG sollte deshalb einschränkend dahingehend ausgelegt werden, dass Übertragungsvorgänge zu Buchwerten innerhalb der Sperrfrist nicht als schädliche Veräußerung anzusehen sind.²²

Wünschenswert wäre, wenn eine Regelung analog zum BMF-Schreiben „Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG“ getroffen würde.²³

In diesem BMF-Schreiben wird geregelt, dass für den Fall, dass der nach § 6 Abs. 3 Satz 2 übertragende Mitunternehmer (Teil-) Anteil vom Übernehmer zu einem späteren Zeitpunkt zu Buchwerten nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft oder zu Buchwerten nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht wird, abweichend von den genannten Grundsätzen keine schädliche Veräußerung im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vorliegt, wenn der Einbringende die hierfür erhaltene Beteiligung an der Kapitalgesellschaft oder den erhaltenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von 5 Jahren – beginnend mit der ursprünglichen Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG – nicht veräußert oder aufgibt oder die Kapitalgesellschaft oder die Personengesellschaft den eingebrachten Mitunternehmeranteil oder die eingebrachten Wirtschaftsgüter innerhalb der genannten Frist nicht veräußert. So würde der Sinn der Sperrfrist erreicht werden, ohne dass Umstrukturierungen unnötig erschwert werden.

¹⁸ Leingärtner/Wendt, Kapitel 50, Tz 65

¹⁹ BFH BStBl II 1994, Seite 838

²⁰ BFH BStBl II 1991, Seite 833

²¹ BFH BStBl II 1990, Seite 373

²² IDW, Schreiben vom 20. Dezember 2005

²³ BMF, Schreiben vom 3. März 2005, Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 (UntStFG, Bundesgesetzblatt I, Seite 3858) im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen sowie Anteilen von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen



5.2.10 Folgen bei Veräußerung oder Entnahme während der Sperrfrist

Eine schädliche Entnahme oder Veräußerung führt nach dem BMF-Schreiben zu einer rückwirkenden Aufdeckung der stillen Reserven, soweit diese in den veräußerten oder entnommenen Wirtschaftsgütern enthalten waren. Die stillen Reserven der anderen Wirtschaftsgüter bleiben unberührt. Der entstehende Gewinn stellt einen lfd., nicht nach §§ 16 und 34 EStG begünstigten Gewinn dar. Dieser Gewinn sei allen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, dass der Gewinn nach dem Gesellschaftsvertrag dem entnehmenden oder veräußernden Mitunternehmer zuzurechnen ist.

Diese Regelung entspricht auch der Rechtsprechung des BFH. Die Entnahme von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven erhöhen bei ihrer Aufdeckung – mangels einer geänderten Gewinnverteilungsabrede – das Kapital der Mitunternehmerschaft²⁴.

Die Regelung, dass der Gewinn allen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen sei, es sei denn, dass der Gewinn nach dem Gesellschaftsvertrag dem entnehmenden oder veräußernden Mitunternehmer zuzurechnen sei, könnte zu Problemen führen, wenn Wirtschaftsgüter, die unter die Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 fallen, Gesamthandsvermögen waren und innerhalb des 3 Jahreszeitraumes veräußert werden. Ob eine Regelung zur Gewinnzurechnung in der Vereinbarung zur Realteilung ausreicht, ist nämlich zweifelhaft.²⁵

Für die Beratung ist zu beachten, dass die Sperrfrist nur übertragene Wirtschaftsgüter betreffen kann, also solche, die aus dem Gesamthandsvermögen in das Betriebsvermögen eines der Mitunternehmer übertragen worden sind. Der für die Landwirtschaft häufige Fall, dass Sonderbetriebsvermögen wieder zu Betriebsvermögen wird, ist unseres Erachtens nach keine Übertragung, da kein Rechtsträgerwechsel stattfindet.

5.2.11 Zeitliche Anwendung

Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens sollen die Regelungen ohne Übergangsfrist ab dem 01.01.2001 angewendet werden.

²⁴ BFH BStBl II 1996, Seite 276; BFH BFH/NV 2005, Seite 334

²⁵ IDW, Schreiben vom 20. Dezember 2005



**5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG**

5.2.2 Definition der Realteilung

- Realteilung: Tatbestand der Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft
- § 16 Abs. 3 EStG hat Vorrang vor § 6 Abs. 3, 5 EStG
- Aufteilung des Betriebsvermögens auf die Realteiler. Eine wesentliche Betriebsgrundlage muss im Betriebsvermögen eines Realteilers verbleiben
- Zwingende Buchwertfortführung
- Körperschaftsklausel



**5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG**

Anmerkung:

- Ist Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit in Nachfolgesellschaft möglich? Fortführung nur als Einzelunternehmen?
- Unseres Erachtens: Auch Konstruktion mit Nachfolgesellschaften zulässig



5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG

5.2.3 Abgrenzung der Realteilung von der Veräußerung/Aufgabe einer Mitunternehmerschaft

- Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer mehrgliedrigen Gesellschaft bei Fortsetzen der Gesellschaft ⇒ keine Realteilung, aber ggf. § 6 Abs. 3 oder 5 EStG. Auch Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft sei keine Realteilung, ebenso Anwachsung und Sachwertabfindung.



5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG

Anmerkung:

- Verständnis von Realteilung als Aufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft ⇒ Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und Aufgabe der bisherigen Tätigkeit
- Für die Beratung: Mitunternehmerschaft als Steuersubjekt darf nach Realteilung nicht mehr existieren
- Unseres Erachtens nach ist bei einer entsprechenden vertraglichen Gestaltung auch bei einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft Realteilung möglich



5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG

5.2.4 Gegenstand der Realteilung

- Realteilung bezieht sich auf Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, also Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen
- Unklar, ob – anknüpfend an § 731 BGB, § 145 Abs. 1 HGB – Zuweisung von Gesamthandsvermögen notwendig ist. Die Beratung sollte dies vorsehen
- Übertragung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen ist keine Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern mit der Folge der Sperrfrist
- HLBS: Aufteilung landwirtschaftlicher GbR und Übertragung von Gesamthandsvermögen auf Sohn sowie Sonderbetriebsvermögen auf Vater ist Realteilung. Klarstellung wäre wünschenswert, da Abgrenzungsproblem zu § 6 Abs. 3 EStG



5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG

5.2.5 Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer

5.2.5.1 Umfang des Betriebsvermögens

- Übertragenes Betriebsvermögen muss steuerverstrickt bleiben, Betrieb kann auch durch Realteilung erst entstehen
- Entwurf: Übertragung von Wirtschaftsgüter in Gesamthandsvermögen einer anderen, auch gesellschafteridentischen Mitunternehmerschaft, ist nicht möglich
- Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung: Übertragung auch auf Gesamthandsvermögen ist möglich, wenn nur Realteiler daran beteiligt sind



**5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG**

- Unseres Erachtens nach möglich ist die Übertragung auf das Gesamthandsvermögen einer neu gegründeten Personengesellschaft, aber noch unterschiedliche Auffassungen der einzelnen Länder

5.2.5.2 Betriebsverpachtung im Ganzen

- Bei Realteilung durch Übertragung von Teilbetrieben Verpachtung im Ganzen möglich (Voraussetzung nach R 16.5 EStR 2005)
- Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb: Verpächterwahlrecht kann erstmals begründet oder fortgeführt werden, wenn durch Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern selbständiger land- und forstwirtschaftlicher Betrieb entsteht



**5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG**

5.2.6 Sicherstellung der Versteuerung stiller Reserven

Übertragung zu Buchwerten nur dann, wenn Betriebsvermögen steuerverstrickt bleibt.



5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG

5.2.7 Realteilung und Spitzen- oder Wertausgleich

- Zahlung von Spitzenausgleich nur im Verhältnis zum Wert des übernommenen Betriebsvermögens entgeltliches Geschäft
- Nicht begünstigter Veräußerungsgewinn/Anschaffungskosten
- In der Beratungspraxis kann Spitzenausgleich durch geschickte Zuweisung von Wirtschaftsgütern vermieden werden



5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG

5.2.8 Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens

- Falls Kapitalkonten nach Realteilung nicht Buchwerten zugewiesener Wirtschaftsgüter entsprechen, sind Kapitalkonten nach der Kapitalkontenanpassungsmethode neutral auf- oder abzustocken (Überspringen stiller Reserven)



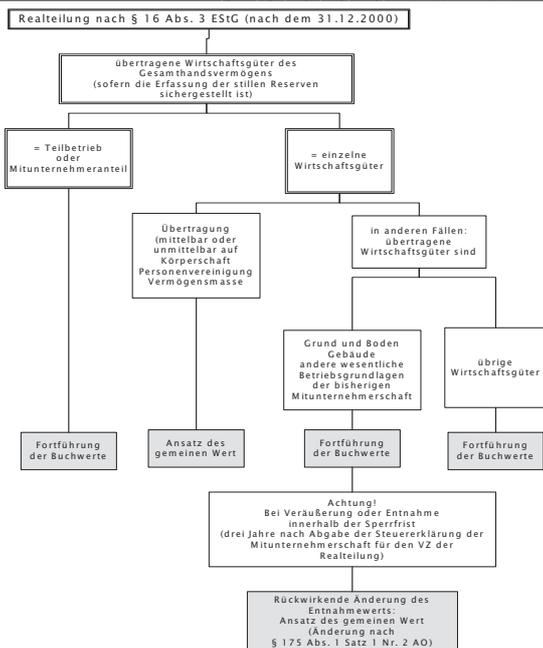
5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG

5.2.9 Sperrfrist

- Differenzierung zwischen der Übertragung begünstigter Einheiten (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile) und der nur eingeschränkt begünstigten Übertragung von bestimmten Einzelwirtschaftsgütern:



5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG





**5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG**

- Nach Entwurf ist auch Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG oder Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen (§ 6 Abs. 5 EStG) ohne Aufdeckung stiller Reserven Veräußerung und löst rückwirkende Aufdeckung der stillen Reserven aus
- Widerspricht unseres Erachtens der Intention des Gesetzgebers
- Regelung analog BMF-Schreiben zu Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG wünschenswert, da so Ziel des Gesetzes erreicht wird



**5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG**

**5.2.10 Folgen bei Veräußerung oder
Entnahme von Einzelwirtschaftsgütern
während der Sperrfrist**

Rückwirkende Aufdeckung der stillen Reserven der entsprechenden Wirtschaftsgütern bei der Mitunternehmerschaft

- Verteilung nach allgemeinem Gewinnverteilungsschlüssel, außer Gewinn ist nach Gesellschaftsvertrag einzelnen Mitunternehmern zuzurechnen
- Zweifelhaft ist, ob für letzteres Regelungen in Vereinbarungen zur Realteilung ausreichen
- Unseres Erachtens nach kann Sperrfrist nur solche Einzelwirtschaftsgüter betreffen, die aus Gesamthandsvermögen einzelnen Realteilern übertragen werden



**5 Mitunternehmerschaften in der LuF
5.2 Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 EStG**

5.2.11 Zeitliche Anwendung

- Anwendung über Übergangsfrist ab 01.01.2001