

# Gestaltungsmöglichkeiten für Kapitalgesellschaften durch den neuen Realteilungserlass vom 19.12.2018

## Umstrukturierungsmöglichkeiten für Kapitalgesellschaften?

WP/StB Michael Förster und Dipl.-Finanzwirt StB Lars Wichmann\*

Mit Veröffentlichung des BMF-Schreibens zur Realteilung vom 19.12.2018<sup>1</sup> folgt nun endlich auch die Finanzverwaltung der grundlegenden Meinung des BFH zur Abgrenzung einer echten und unechten Realteilung sowie der Definition einer begünstigten Realteilung, welche bereits seit längerem sowohl in der Literatur als auch in der Praxis verstärkt diskutiert wurde. Grundsätzlich ist die Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG als steuerneutrale Übertragungsvorschrift anwendbar, sofern bei einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen werden. Mithilfe des BMF-Schreibens wurde das Rechtsinstitut der Realteilung weiter konkretisiert, aus welchem sich weitere Möglichkeiten in der Gestaltungspraxis ergeben können. Der nachfolgende Beitrag soll anlässlich des neuen Realteilungserlasses vom 19.12.2018 in die Fragestellung, inwieweit sich durch eine Realteilung Umstrukturierungsmöglichkeiten für Kapitalgesellschaften ergeben können, einführen.

**NWB Datenbank** ▶ BMF, Schreiben v. 19.12.2018 - IV C 6 - S 2242/01/10002 NWB ZAAAH-03838

### KERNFRAGEN

- ▶ Finden Realteilungen auch bei Kapitalgesellschaften Anwendung?
- ▶ Welche Vorteile bietet die Realteilung gegenüber Spaltungen?
- ▶ Stellt der vorgelagerte Formwechsel in eine Personengesellschaft mit anschließender Realteilung eine angemessene Gestaltung dar?

## I. Grundlagen zur Realteilung

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 dem **Buchwert** anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG). Gemäß BMF-Schreiben vom 19.12.2018 ist grundsätzlich zwischen einer „**echten**“ und „**unechten**“ Realteilung zu unterscheiden. Während die „echte“ Realteilung auf Ebene der Mitunternehmerschaft durch eine **Betriebsaufgabe** i. S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gekennzeichnet ist und der Betrieb durch die verbleibenden Mitunternehmer im Wege eines Einzelunternehmens fortgeführt wird, wird bei einer „unechten“ Realteilung die

**Mitunternehmerschaft** nach Ausscheiden eines Mitunternehmers durch die verbleibenden Mitunternehmer **weiter fortgeführt**, sofern die übernommenen Wirtschaftsgüter des ausgeschiedenen Mitunternehmers bei diesem zumindest teilweise weiterhin Betriebsvermögen darstellen. Unerheblich ist bei der „unechten“ Realteilung, ob der ausscheidende Mitunternehmer einen Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder einzelne Wirtschaftsgüter erhält.<sup>2</sup>

Nach neuester Auffassung der Finanzverwaltung liegt demzufolge eine **begünstigte Realteilung** sowohl bei einer „echten“ als auch einer „unechten“ Realteilung vor. Keine begünstigte Realteilung i. S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG liegt vor, soweit einzelne Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar in das Betriebsvermögen einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen

- L** Hubert, Sonderfragen der Realteilung im Jahre 2019, StuB 5/2019 S. 184 NWB UAAA-08095  
 Gragert, Echte und unechte Realteilung – Unterschiede in der steuerlichen Behandlung, NWB 8/2019 S. 476 NWB EAAA-07007  
 Eggert, Der neue Realteilungserlass des BMF, BBK 3/2019 S. 138 NWB ZAAA-06028  
 Zantopp, Realteilung, Grundlagen NWB PAAE-69376

\* Märkische Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Essen.

1 Vgl. BMF, Schreiben v. 19.12.2018 - IV C 6 - S 2242/01/10002 NWB ZAAAH-03838, BStBl 2019 I S. 6 = Kurzinfor StuB 2019 S. 89 NWB BAAA-05038.

2 Vgl. Hubert, StuB 2019 S. 185 NWB UAAA-08095.

werden (§ 16 Abs. 3 Satz 4 EStG) und die Körperschaft bisher noch nicht mittelbar oder unmittelbar an den übertragenen Wirtschaftsgütern beteiligt war.<sup>3</sup>

## II. Anwendung für Kapitalgesellschaften

Eine Realteilung einer Kapitalgesellschaft ist steuerrechtlich begrifflich nicht vorgesehen. Dennoch bestand in der Vergangenheit die Möglichkeit, bei einer **mehrgliedrigen Kapitalgesellschaft** mit (mindestens) zwei Teilbetrieben einen vergleichbaren Effekt durch eine **Spaltung unter Buchwertfortführung** i. S. des § 15 UmwStG zu erreichen, weshalb diese in der Vergangenheit auch oftmals als Realteilung der Kapitalgesellschaft bezeichnet wurde.<sup>4</sup>

Im Wege des **§ 15 UmwStG** ist es möglich, Vermögen durch Aufspaltung, Abspaltung oder Teilübertragung unter Buchwertfortführung zu übertragen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>5</sup> stellte grundsätzlich nur eine Betriebsaufgabe eine Realteilung dar. Bei einer Vermögensübertragung aus einer Gesellschaft unter Fortbestand des ursprünglichen Betriebsvermögens lag somit kein Fall der Realteilung vor. Als Ausnahme wurde als Reaktion auf die frühere BFH-Rechtsprechung<sup>6</sup> nur das Ausscheiden eines Gesellschafters unter Mitnahme eines Teilbetriebs akzeptiert. Insoweit war bisher – zumindest der Auffassung der Finanzverwaltung folgend – der Anwendungsbereich des § 15 UmwStG größer als der der Realteilung. Durch das BMF-Schreiben vom 19.12.2018 hat die Finanzverwaltung ihre bisher restriktive Auslegung in diesem Zusammenhang aufgegeben und akzeptiert nunmehr **jede Form der Sachwertübertragung als sog. unechte Realteilung**.

Spätestens durch den – nun auch von der Finanzverwaltung akzeptierten – **erweiterten Anwendungsbereich** der Realteilung bei Mitunternehmerschaften ist die begriffliche Gleichsetzung jedoch nicht mehr haltbar. Eine steuerlich neutrale Umstrukturierung und Aufteilung von Gesellschaftsvermögen ist bei Anteilseignern von Kapitalgesellschaften gegenüber den Mitunternehmern einer Personengesellschaft wegen des doppelten Teilbetriebsanfordernisses bei einer Spaltung i. S. des § 15 UmwStG mit spürbar höheren Hürden verbunden.

## III. Gestaltungsmöglichkeiten für Kapitalgesellschaften

### 1. Rechtliche Rahmenbedingungen und Folgen des Formwechsels

Insbesondere für geplante Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften, bei denen eine steuerneutrale Spaltung wegen des doppelten Teilbetriebsanfordernisses nicht möglich oder nicht gewünscht ist, sollte nach der Veröffentlichung des BMF-Schreibens zur Realteilung vom 19.12.2018 eine **weitere Umwandlungsalternative** zur Vermeidung einer Aufdeckung von stillen Reserven im Rahmen einer Gestaltung in Erwägung gezogen werden: der Formwechsel in eine Personengesellschaft.

Steuerlich wird ein Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft wie die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit einer Personengesellschaft behandelt, so dass dieser im Ergebnis **unter Buchwertfortführung ohne Aufdeckung der stillen Reserven** erfolgen kann (vgl. § 9 i. V. mit §§ 3–8 und § 10 UmwStG). In einer Übertragungsbilanz – der Schlussbilanz des formwechselnden Rechtsträgers – sind grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen. Auf **Antrag** können die Wirtschaftsgüter zu Buch- oder Zwischenwerten angesetzt werden. Die neu entstehende Personengesellschaft übernimmt die Wirtschaftsgüter in der Folge mit den Wertansätzen der steuerlichen Übertragungsbilanz der Kapitalgesellschaft in ihre Eröffnungsbilanz.<sup>7</sup> Die übernehmende Personengesellschaft tritt durch den Formwechsel in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft ein (vgl. § 4 Abs. 2 UmwStG).<sup>8</sup>

Nach der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft kann im Laufe der Umstrukturierung oder Aufteilung des Betriebsvermögens vom weiteren Anwendungsbereich der steuerneutralen Realteilung profitiert werden.

- ▶ Unterschiede zu Spaltungen
- ▶ Kein Teilbetriebsanfordernis bei Realteilungen
- ▶ Lösung: vorgelagerter Formwechsel

**Hinweis** ▶ Bei einem Formwechsel erfolgt zwar keine Aufdeckung der stillen Reserven, jedoch gem. § 7 UmwStG eine Besteuerung der offenen Rücklagen. Die Umwandlung ist folglich nur in Bezug auf die stillen Reserven steuerneutral, während die Anteilseigner in Höhe der Differenz zwischen steuerlichem Eigenkapital und der Summe aus steuerlichem Einlagekonto sowie Nennkapital der Kapitalgesellschaft mit Bezügen i. S. des § 20 EStG der Besteuerung unterliegen. Bei der Kapitalgesellschaft wird eine Vollgewinnausschüttung fingiert.

Des Weiteren ist das umgewandelte Betriebsvermögen gem. § 18 Abs. 3 UmwStG sperrfristverhaftet. Eine Betriebsveräußerung oder -aufgabe innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung unterliegt der Gewerbesteuer. Wird eine Personengesellschaft jedoch real geteilt, so entsteht, wenn die Realteilung sich gem. § 16 Abs. Satz 2 EStG steuerneutral vollzieht, auch kein

<sup>3</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 19.12.2018 - IV C 6 - S 2242/01/10002 NWB ZAAAH-03838, BStBl 2019 I S. 6, Rn. 11.

<sup>4</sup> Vgl. Klein, NWB 1994 S. 3653; *Schöne*, Die Spaltung unter Beteiligung von GmbH, 1998, S. 15.

<sup>5</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 20.12.2016 - IV C 6 - S 2242/07/10002: 004 NWB BAAAF-89292, BStBl 2017 I S. 36.

<sup>6</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 20.12.2016 - IV C 6 - S 2242/07/10002: 004 NWB BAAAF-89292, BStBl 2017 I S. 36; BFH, Urteil v. 17.9.2015 - III R 49/13 NWB WAAAF-66770, BStBl 2017 II S. 37.

<sup>7</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001 NWB FAAAAD-97991, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 04.01.

<sup>8</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001 NWB FAAAAD-97991, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 04.09–04.17.

gewerbsteuerlicher Gewinn.<sup>9</sup> Nach herrschender Auffassung führt der übernehmende (Mit-)Unternehmer die Fünfjahresfrist des § 18 Abs. 3 UmwStG weiter fort.<sup>10</sup>

## 2. Beispiel

An der **A-GmbH (Stammkapital 25.000 €)** sind die Gesellschafter B und C (natürliche Personen) zu je 50 % beteiligt. Die GmbH-Anteile werden jeweils im Privatvermögen gehalten. Die A-GmbH, die über **stille Reserven** im inländischen Betriebsvermögen i. H. von insgesamt **1 Mio. €** verfügt, weist zum steuerlichen Übertragungstichtag zudem Gewinnrücklagen i. H. von 100.000 € aus. Das steuerliche Einlagekonto i. S. des § 27 KStG enthält keine Beträge. Das **Eigenkapital** (Stammkapital zzgl. Rücklagen) der A-GmbH beträgt somit **insgesamt 125.000 €**.

Die A-GmbH wird im Wege des Formwechsels zu Buchwerten in eine Personengesellschaft umgewandelt. Die dem Formwechsel zugrunde liegende **Bilanz der A-GmbH** zum Übertragungstichtag weist folgendes Bild auf:

Anlagevermögen		Gezeichnetes Kapital	
50.000 €		25.000 €	
Umlaufvermögen		Gewinnrücklagen	
100.000 €		100.000 €	
		Verbindlichkeiten	25.000 €
150.000 €		150.000 €	

**Steuerliche Konsequenzen:** Die **Gewinnrücklagen** i. H. von 100.000 € gelten nach § 7 UmwStG als Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, welche den Gesellschaftern nach ihren Beteiligungsverhältnissen zugerechnet und unter Anwendung des § 32d EStG besteuert werden. Die A-GmbH hat im Zeitpunkt der Eintragung des Formwechsels im Handelsregister **Kapitalertragsteuer** i. H. von 25 % von 100.000 € (= **25.000 €**) zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag (= **1.375 €**) einzubehalten und an das FA abzuführen:

Eigenkapital lt. Steuerbilanz	125.000 €
abzgl. steuerliches Einlagekonto nach Erhöhung um Nennkapital (§ 29 Abs. 1 KStG)	- 25.000 €
Bezüge i. S. des 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	100.000 €

Nach der **fiktiven Übertragung der Anteile** in das Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gem. § 5 Abs. 2 UmwStG wird zusätzlich das Übernahmeergebnis personenbezogen wie folgt ermittelt:

Der Buchwert entspricht nach der Einlagefiktion den Anschaffungskosten von 25.000 €. Da im Zuge der Umwandlung ein Betriebsvermögen zu Buchwerten von 125.000 € auf die Personengesellschaft übergeht, von dem bereits 100.000 € als Bezüge nach § 7 UmwStG zugerechnet wurden, haben die Gesellschafter keinen Übernahmegewinn zu versteuern:

	B (50 %)	C (50 %)
Buchwert der übergehenden Wirtschaftsgüter	62.500 €	62.500 €
Buchwert der Anteile	- 12.500 €	- 12.500 €
vorläufiger Übernahmegewinn/-verlust	50.000 €	50.000 €
abzgl. Bezüge nach § 7 UmwStG	- 50.000 €	- 50.000 €
abzgl. Kosten des Vermögensübergangs (pauschal 0 €)	- 0 €	- 0 €
Übernahmegewinn/-verlust	0 €	0 €

Das Beispiel verdeutlicht: Der Formwechsel kann als Zwischenschritt innerhalb der Umstrukturierung einer Kapitalgesellschaft in bestimmten Konstellationen eine sinnvolle Alternative darstellen, um unter Auslösung einer verhältnismäßig geringen Steuerbelastung die Aufdeckung weiterer stiller Reserven zu vermeiden.

## 3. Problemfeld Haftungsbegrenzung und Auswege

Ein Problemfeld, welches sich in vielen Fällen durch einen Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ergeben kann, ist der **Verlust der Haftungsbegrenzung** der vorherigen Anteilseigner. In diesem Zusammenhang hängt eine weitere Gestaltung maßgeblich vom Ziel der Umstrukturierung oder Vermögensaufteilung ab. Es ist auch denkbar, dass in der Folge u. U. auf eine Haftungsbeschränkung durch die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft verzichtet wird.

Dem Grunde nach scheint die vorherige Errichtung einer doppelstöckigen Struktur durch eine steuerneutrale Einbringung von Kapitalgesellschaftsanteilen der Anteilseigner in weitere Kapitalgesellschaften im Wege eines Anteilstauschs gem. § 21 UmwStG nicht sinnvoll, da ein Formwechsel innerhalb von sieben Jahren nach einem Anteilstausch die rückwirkende Besteuerung der stillen Reserven des Anteils der Tochterkapitalgesellschaft als Einbringungsgewinn II zur Folge hätte (vgl. § 22 Abs. 2 UmwStG).

Die Übertragung der erhaltenen Anteile im Wege einer Umwandlung, so auch der Formwechsel, wird grundsätzlich als **Veräußerung** i. S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG zu qualifizieren sein.<sup>11</sup> Auf die Möglichkeit eines Antrags auf Verzicht der rückwirkenden Besteuerung aus Billigkeitsgründen bei Umwandlungen zu Buchwerten<sup>12</sup> sollte u. E. als Bestandteil einer geplanten Umstrukturierung verzichtet werden. Einer auf einen Formwechsel folgenden Einbringung der neuen Mitunternehmeranteile in Kapitalgesellschaften

<sup>9</sup> Vgl. *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 8. Aufl. 2018, § 18 Rn. 55.

<sup>10</sup> Vgl. *Widmann*, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, § 18 Rn. 204; *Pung*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuergesetz, 7. Aufl. 2012, Rn. 77; *Roser*, in: Haase/Hruschka, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl. 2017, Rn. 73.

<sup>11</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001 NWB FAAAD-97991, BStBl 2011 I S. 1314, Rn. 00.02, Rn. 22.07; BFH, Urteil v. 19.10.2005 - I R 38/04 NWB SAAAB-76635, BStBl 2006 II S. 568.

<sup>12</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001 NWB FAAAD-97991, BStBl 2011 I S. 1314, Rn. 22.23.

gem. § 20 UmwStG steht unter Beachtung der Auslösung der Sperrfristen gem. § 22 UmwStG jedoch nichts entgegen.

Ein Formwechsel in eine GmbH & Co. KG könnte in diesem Zusammenhang ebenfalls einen geeigneten Lösungsansatz darstellen, um eine mögliche Haftungsproblematik zu vermeiden. Des Weiteren ist § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG zu beachten, wonach im Rahmen einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, soweit Kapitalgesellschaften zumindest mittelbar anteilig neue wirtschaftliche Eigentümer dieser Wirtschaftsgüter werden, der gemeine Wert anzusetzen ist.

Im Allgemeinen lässt sich konstatieren, dass es für die bei einer Realteilung aufgeworfenen Problematiken auch vielfältige Lösungsansätze gibt, welche sinnvollerweise auf den jeweiligen Einzelfall auszulegen sind.

#### IV. Vorteile gegenüber Spaltungen

Der wesentliche Vorteil einer Realteilung gegenüber Spaltungsvorgängen i. S. des § 15 UmwStG ist das **Fehlen des doppelten Teilbetriebsanfordernisses**. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG sind die Wahlrechte nach § 11 Abs. 2 und § 13 Abs. 2 UmwStG, Spaltungsvorgänge zum Buch- oder Zwischenwert durchzuführen, nur anwendbar, wenn jede beteiligte Person einen Teilbetrieb er- oder behält. Ein **Teilbetrieb** i. S. des § 15 UmwStG ist grundsätzlich die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.<sup>13</sup> Da zu vermuten ist, dass in einem nicht unbeachtlichen Teil der Fälle, in denen Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften unter Aufteilung ihres Vermögens angestrebt werden, in dem Betriebsvermögen zwei Teilbetriebe vorhanden sind oder die Aufteilung auch diese Teilbetriebe abbilden soll, bietet eine Realteilung eine Alternative, um eine Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden.

Für die Annahme einer Realteilung ist hingegen das Vorhandensein eines Teilbetriebs nicht relevant. Nach Ansicht der Finanzverwaltung laut BMF-Schreiben vom 20.12.2016 ist Voraussetzung für eine Realteilung lediglich, dass mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage nach der Realteilung **weiterhin Betriebsvermögen** eines Realteilers darstellt.<sup>14</sup> U. E. ist lediglich erforderlich, dass ein einzelnes Wirtschaftsgut weiterhin Betriebsvermögen bleibt. Dass dieses als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren ist, ist nicht wesentlich.<sup>15</sup> Ob die Finanzverwaltung an ihrer Beurteilung im Rahmen des neuen BMF-Schreibens festhält, ist diesem leider nicht eindeutig zu entnehmen. In der Praxis wird diese Unsicherheit regelmäßig jedoch nicht zu Relevanz gelangen. Im Ergebnis ist eine Umstrukturierung im Wege der Realteilung daher deutlich flexibler.

#### V. Gestaltungsmissbrauch?

Auch wenn die o. g. Gestaltungsweise eine Möglichkeit bietet, einzelne Wirtschaftsgüter einer Kapitalgesellschaft

steuerneutral in das Betriebsvermögen der jeweiligen Gesellschaft zu übertragen, ohne das Teilbetriebsanfordernis zu erfüllen, bleibt zu klären, ob eine derartige Gestaltung unter den Tatbestand des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. des § 42 AO fallen könnte.

Gemäß § 42 Abs. 2 AO liegt Gestaltungsmissbrauch vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Für den vorgelagerten Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft mit anschließender Realteilung sprechen mehr Gründe gegen als für eine unangemessene rechtliche Gestaltung. Aus Sicht der ständigen Rechtsprechung liegt ein Gestaltungsmissbrauch insbesondere dann vor, wenn die Gestaltung nicht zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels gewählt wurde und dafür keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vorliegen. Vielmehr soll auf ungewöhnlichem Wege versucht werden, die Steuer zu umgehen.<sup>16</sup> Die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens der Kapitalgesellschaft stellt u. E. ein wirtschaftliches Ziel dar, so dass nach Rechtsprechung des BFH eine Beurteilung über die Angemessenheit der gewählten Gestaltung ausscheidet.<sup>17</sup> Das Steuerrecht respektiert die wirtschaftliche Freiheit des Stpfl. und knüpft an diese an.<sup>18</sup> Im Wege der Rechtsordnung kann der Stpfl. somit seine wirtschaftliche Verhaltensweise frei gestalten, auch so, dass die gewählte Gestaltung eine möglichst geringe Steuerbelastung nach sich zieht<sup>19</sup> oder wie im vorliegenden Fall die Aufdeckung stiller Reserven vermieden wird.

Ebenfalls dürfte kein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil vorliegen. Durch die Übertragung der Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen bleiben die stillen Reserven weiterhin steuerlich verhaftet. Ein Steuerschaden hätte der Fiskus durch die gewählte Gestaltung nicht zu befürchten.

Die Anwendung des § 42 AO ist letztendlich von der **Einzelfallbetrachtung** (sog. Kasuistik) geprägt. Ob im vorliegenden Fall ein steuerlicher Gestaltungsmissbrauch vor-

- ▶ Haftungsrisiken erkennen
- ▶ Realteilung flexibler als Spaltung
- ▶ Teilung von Gesellschaftsvermögen als wirtschaftliches Ziel

<sup>13</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001 NWB FAAA-97991, BStBl 2011 I S. 1314, Rn. 15.02-15.11.

<sup>14</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 20.12.2016 - IV C 6 - S 2242/07/10002: 004 NWB BAAAF-89292, BStBl 2017 I S. 36.

<sup>15</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 30.3.2017 - IV R 11/15 NWB LAAAG-48083, BStBl 2019 II S. 29.

<sup>16</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.10.2005 - IX R 76/03 NWB IAAAB-76634, BFH/NV 2006 S. 642; BFH, Urteil v. 23.2.1988 - IX R 157/84 NWB XAAAA-92605, BStBl 1988 II S. 604; BFH, Urteil v. 14.1.1992 - IX R 33/89 NWB LAAAA-94122, BStBl 1992 II S. 549; BFH, Urteil v. 14.5.1992 - V R 56/89 NWB TAAAA-94261, BStBl 1992 II S. 859; BFH, Urteil v. 13.10.1992 - VIII R 3/89 NWB IAAAA-94496, BStBl 1993 II S. 477.

<sup>17</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.9.2004 - IV R 11/03 NWB KAAAB-35568, BStBl 2004 II S. 1068.

<sup>18</sup> Vgl. *Drißen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rn. 31.

<sup>19</sup> Vgl. BVerfG, Urteil v. 14.4.1959 - 1 BvL 23/57, BVerfGE 9 S. 237; BFH, Urteil v. 22.8.1951 - IV 246/50 S NWB PAAAA-89635, BStBl 1951 III S. 181; BFH, Urteil v. 29.8.2007 - IX R 17/07 NWB JAAAC-69478, BStBl 2008 II S. 502.



## KERNAUSSAGEN

- ▶ Die Realteilung stellt eine echte Alternative zur Spaltung einer Kapitalgesellschaft dar.
- ▶ Eine Übertragung der Wirtschaftsgüter kann auch ohne doppeltes Teilbetriebsverfordernis zu Buchwerten erfolgen.
- ▶ Durch den neuen Realteilungserlass und der Begünstigung der unechten Realteilung ergeben sich flexiblere Gestaltungsmöglichkeiten bei steuerneutralen Übertragungsvorgängen.

liegt, bleibt im jeweiligen Einzelfall zu entscheiden. Vor diesem Hintergrund kann nur auf die künftige Rechtsprechung der Finanzgerichte verwiesen werden. Um bereits im Vorfeld Rechtssicherheit zu erlangen, bietet sich u. U. die **Einholung einer verbindlichen Auskunft** an.

Ob im vorliegenden Fall das Rechtsinstitut des Gesamtplans zutrifft, bleibt auch an dieser Stelle ungeklärt. Der BFH hat zuletzt in seinem Urteil vom 16.12.2015<sup>20</sup> die Gesamtplanrechtsprechung der vergangenen Jahre negiert und nicht weiter angewendet.

## VI. Zusammenfassung

Die aufgeführte Gestaltungsmethode eines vorgelagerten Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft mit anschließender Realteilung ist ein geeignetes Instrument zur Aufteilung von und Übertragung in Betriebsvermögen zweier oder mehrerer Gesellschafter, beispielsweise im Falle einer Trennungs- oder Aufteilungsabsicht. In der Praxis stellt die Realteilung daher vor allem bei Kapitalgesellschaften mit persönlicher Prägung durch die Gesellschafter, wie der GmbH, eine zu prüfende Alternative dar.

Der neue Realteilungserlass bietet dafür weiteren Gestaltungsspielraum und mehr Flexibilität bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen, Teilbetrieben und insbesondere einzelner Wirtschaftsgüter, da nun sowohl echte als auch unechte Realteilungen an Steuerneutralität gewonnen haben. Der vorgelagerte Formwechsel in eine Personengesellschaft ist freilich nicht die einzige Möglichkeit, um eine Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umzuwandeln. Bei einer Abwandlung sollten aber die steuerlichen Rechtsfolgen, wie beispielsweise Sperrfristen oder Teilbetriebsverfordernisse, im Blick behalten werden. Sofern Immobilienvermögen Teil der Umwandlung oder Übertragung werden soll, sind ferner grunderwerbsteuerliche Risiken zu prüfen.

## AUTOREN



### WP/StB Michael Förster, M.A.

ist als Prokurist bei der Märkischen Revision in Essen tätig. Neben seiner Tätigkeit als Jahresabschlussprüfer berät er Unternehmen sowohl betriebswirtschaftlich als auch steuerlich, insbesondere in Bezug auf geplante Umstrukturierungen und steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten.



### Dipl.-Finanzwirt StB Lars Wichmann, LL.M

ist als Prokurist bei der Märkischen Revision in Essen tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der steuerlichen Gestaltungs- und Umstrukturierungsberatung und in der Beratung zu Grundsatzfragen im Steuerrecht.

<sup>20</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.12.2015 - IV R 8/12 NWB QAAAF-66772, BStBl 2017 II S. 538.