Urteil vom 11. April 2013, III R 32/12

Gewinnermittlung bei Realteilung einer Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich bei Buchwertfortführung und fortgesetzter Einnahme-Überschussrechnung - Definition: Realteilung - Realteilung mit Spitzenausgleich

BFH III. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3, EStG § 18 Abs 3 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 01. Mai 2012, Az: 1 K 1146/10

Leitsätze

Im Falle der Realteilung einer --ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelnden-- (freiberuflichen) Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich besteht keine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung, wenn die Buchwerte fortgeführt werden und die Mitunternehmer unter Aufrechterhaltung der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen weiterbetreiben.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) zu 1. und 2. betrieben im Streitjahr 2002 eine Steuerberatungs- und Rechtsanwaltssozietät in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelte. Der Kläger zu 2. kündigte die GbR mit Schreiben vom 27. Juni 2002 zum 31. Dezember 2002. Zur Auseinandersetzung der aufgelösten GbR schlossen die Kläger eine Vereinbarung, in der u.a. bestimmt war, dass jeder Kläger diejenigen Wirtschaftsgüter zu Alleineigentum erhalten solle, die er zur betrieblichen Nutzung in Besitz gehabt habe. Darüber hinaus regelten die Kläger die Übernahme der Verbindlichkeiten der GbR.

2 Im Jahr 2003 betrieben beide Kläger ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen weiter. Sie ermittelten ihren Gewinn jeweils nach § 4 Abs. 3 EStG. Die Buchwerte der jeweils übernommenen Wirtschaftsgüter führten sie fort.

3 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der GbR vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die GbR zum 31. Dezember 2002 durch Realteilung auseinandergesetzt worden sei; zu diesem Stichtag sei der Gewinn durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Der Übergangsgewinn sei laufender Gewinn. Im Rahmen der Auseinandersetzung der GbR durch Realteilung seien die vorhandenen positiven und negativen Wirtschaftsgüter aufgeteilt worden. Aufgelder oder ein sog. Spitzenausgleich seien nicht bezahlt worden. Insgesamt sei der laufende Gewinn aus selbständiger Tätigkeit um 283.203,05 € auf 600.523,59 € zu erhöhen.

4 Entsprechend den Prüfungsfeststellungen änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) am 26. März 2008 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr. Die von den Klägern gegen den Änderungsbescheid eingelegten Einsprüche blieben erfolglos.

5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1621 veröffentlichtem Urteil statt. Es entschied, im Rahmen der Realteilung der (freiberuflichen) Mitunternehmerschaft der Kläger zum 31. Dezember 2002 sei ein Übergang von der Einnahme-Überschussrechnung zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG nicht erforderlich.

6 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts, insbesondere der §§ 4 Abs. 1, 16 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG. Danach seien die Kläger bei der Auseinandersetzung der Sozietät durch Realteilung zum Übergang zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG verpflichtet gewesen.

7 Insoweit lasse das FG unbeachtet, dass die Realteilung einer Mitunternehmerschaft inzwischen gesetzlich durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG)und das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) geregelt worden sei. Durch das UntStFG seien die Sätze 2 bis 4 in § 16 Abs. 3 EStG eingefügt worden, womit der Gesetzgeber der Einordnung der Realteilung als Betriebsaufgabe gefolgt sei. Dadurch habe der Gesetzgeber die Rechtslage fortentwickelt; bis dahin hätten die höchstrichterliche Rechtsprechung und die Finanzverwaltung die Möglichkeit der Buchwertfortführung auf eine analog-reziproke Anwendung des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) gestützt.

8 Aufgrund der Fiktion des § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG sei der "Aufgabegewinn" bei der Realteilung nach § 16 Abs. 2 EStG zu ermitteln. Unmittelbar aus § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG, der zur Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens bei einer Betriebsveräußerung auf § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG verweise und auf die Betriebsaufgabe entsprechend anzuwenden sei, ergebe sich der Zwang zum Wechsel der Gewinnermittlungsart.

9 Es ergebe sich auch keine Nichtanwendung von § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG --etwa aufgrund einer teleologischen Reduktion-- dadurch, dass bei der Realteilung unter Buchwertfortführung ein Aufgabegewinn gerade nicht entstehe. Zwar ordne § 16 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht die Aufdeckung der stillen Reserven an, was die generelle Rechtsfolge einer Betriebsaufgabe sei, sondern zwinge zur Fortführung der Buchwerte. Der Übergang zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG diene jedoch nicht nur der Ermittlung eines "Veräußerungsgewinns", sondern bezwecke nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. Dezember 1979 IV R 69/74 (BFHE 129, 380, BStBl II 1980, 239) "auch eine dem Gewinnbegriff des Einkommensteuergesetzes entsprechende Erfassung des laufenden Gewinns". Auch bei der Realteilung unter Buchwertfortführung gehe es um die zutreffende Ermittlung des laufenden Gewinns vor und nach der Teilung.

10 § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwinge zur Fortführung der Buchwerte (BFH-Urteil vom 29. März 2011 VIII R 28/08, BFHE 233, 434), womit die Vorschrift --im Zusammenspiel mit § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG-- auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG abstelle. Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten, lasse sich ein Buchwert nicht ohne Weiteres feststellen. Solche Steuerpflichtigen seien deshalb verpflichtet, aus Anlass der Betriebsaufgabe zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen und dabei den Buchwert zu ermitteln (BFH-Urteil vom 17. April 1986 IV R 151/85, BFH/NV 1987, 759).

11 Schließlich entspreche es einem Bedürfnis der Verwaltungspraxis, im Wege des Wechsels zum Bestandsvergleich den Umfang des Betriebsvermögens der Realteilungsgesellschaft zu bestimmen und so insbesondere die Besteuerung der im Zeitpunkt der Auflösung der Sozietät noch offenen (Honorar-)Forderungen sicherzustellen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gebe es keine Bestandskonten und kein Forderungsverzeichnis. Im Streitjahr habe lediglich die Verpflichtung zur Führung eines Verzeichnisses über die Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG) bestanden. Zudem könnten für die Besteuerung der Realteilungsgesellschaft und der Einzelpraxen der Realteiler verschiedene Finanzämter örtlich zuständig sein, was eine Kontrolle der steuerlichen Erfassung erst im Zeitpunkt des Zuflusses der Forderung beim Realteiler zusätzlich erschwere. Schließlich werde nur durch den Übergang zum Bestandsvergleich bei der Realteilungsgesellschaft --zusammen mit der (Eröffnungs-)Bilanz des Realteilers-- eine Übersicht über die vorhandenen Wirtschaftsgüter und deren Wertansatz geschaffen und hinreichend erkennbar, welchem Realteiler welche Wirtschaftsgüter zugeteilt wurden.

12 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Kläger beantragen jeweils,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass im Streitfall die Auseinandersetzung der GbR im Wege der Realteilung ohne Ausgleichszahlungen (sog. Spitzenausgleich) erfolgte (unten 2.). Im Ergebnis zu Recht hat es zudem eine Verpflichtung der GbR, anlässlich der Realteilung eine Realteilungsbilanz zu erstellen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln, verneint (unten 3.).

15 1. Als --gewinnrealisierende (vgl. § 16 Abs. 1 und 2 EStG)-- Veräußerung gilt gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils i.S. des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 der Vorschrift. Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG 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. Im Fall der Beendigung einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft gilt § 16 Abs. 3 EStG gemäß § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG entsprechend.

16 Unter Realteilung ist dabei ertragsteuerlich die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern zu verstehen, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt (BFH-Beschluss vom 29. April 2004 IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395).

17 2. Im Streitfall erfolgte die Realteilung ohne Spitzenausgleich.

18 a) Eine Realteilung mit Spitzenausgleich liegt vor, wenn ein Mitunternehmer aus eigenen Mitteln einen Ausgleich an den anderen Mitunternehmer leistet, weil er etwa im Rahmen der Realteilung Wirtschaftsgüter übernommen hat, deren Verkehrswerte den Wert seines Anteils am Gesamthandsvermögen übersteigen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Februar 1972 IV 317/65, BFHE 104, 543, BStBl II 1972, 419, und Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 2/89, BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837; ebenso: Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 16 EStG Rz 554).

19 In die Realteilung sind nicht nur die positiven, sondern auch die negativen Wirtschaftsgüter --also auch Verbindlichkeiten-- der real geteilten Personengesellschaft miteinzubeziehen (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1991 VIII R 69/86, BFHE 166, 476, BStBl II 1992, 385); dagegen können (Ausgleichs-)Verbindlichkeiten, die erst durch den Realteilungsvorgang selbst entstehen, nicht in die Umstrukturierung des Realteilungsvermögens miteinbezogen werden (BFH-Urteil in BFHE 166, 476, BStBl II 1992, 385).

20 b) Nach den nicht angegriffenen und damit bindenden tatrichterlichen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) wurden im Streitfall lediglich die positiven und negativen Wirtschaftsgüter aufgeteilt, so dass die Realteilung ohne Spitzenausgleich erfolgte.

21 3. Eine Verpflichtung der GbR, anlässlich der Realteilung eine Realteilungsbilanz zu erstellen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln, ergibt sich weder aus der Vorschrift des § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG (i.V.m. § 16 Abs. 3 Sätze 1 und 2, § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG) (unten a) noch aus allgemeinen Grundsätzen (unten b) oder aus berechtigten, praktischen Erwägungen des FA (unten c).

22 a) Eine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung ergibt sich --entgegen der Auffassung des FA-- nicht aus § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG (i.V.m. § 16 Abs. 3 Sätze 1 und 2, § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG).

23 aa) Nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG zu ermitteln.

24 Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, müssen bei einer Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 und 2 EStG zu einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG (ggf. i.V.m. § 5 EStG) übergehen (BFH-Urteile vom 23. November 1961 IV 98/60 S, BFHE 74, 535, BStBl III 1962, 199; in BFHE 129, 380, BStBl II 1980, 239; vom 15. Mai 1986 IV R 146/84, BFH/NV 1988, 84, und vom 16. März 1989 IV R 153/86, BFHE 156, 195, BStBl II 1989, 557; ebenso R 16 Abs. 7 der Einkommen-steuer-Richtlinien --EStR- 2001 bzw. R 4.5 Abs. 6 EStR 2008). Die aus diesem Übergang resultierenden Zu- und Abrechnungen (sog. Übergangsgewinn) sind beim laufenden Gewinn und nicht beim Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 74, 535, BStBl III 1962, 199).

25 bb) § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG findet dagegen bei der Realteilung einer Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich und unter Fortführung der Buchwerte keine Anwendung, da die Rechtsfolge der Buchwertfortführung in diesem Fall abschließend in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG geregelt ist. Die Realteilung einer Personengesellschaft ist zwar ertragsteuerlich als Betriebsaufgabe einzuordnen (BFH-Urteil in BFHE 233, 434). Dass die Buchwerte (grundsätzlich)

fortzuführen sind, ergibt sich jedoch unmittelbar und insoweit abschließend aus § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 434), nach dem --wie beispielsweise in § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG-- die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen sind, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben.

26 cc) Dieses Ergebnis wird bestätigt durch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift.

27 (1) Eine erstmalige Kodifikation der Realteilung erfolgte durch das StEntlG vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) durch die Einfügung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG a.F., der 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."

28 Nur soweit die Realteilung auf die Übertragung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen gerichtet war, sollte dies steuerneutral möglich sein (Begründung des Fraktionsentwurfs eines StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks 14/23, S. 178). In diesen Fällen ergab sich die Rechtsfolge (der Buchwertfortführung) abschließend aus dem entsprechend anwendbaren § 6 Abs. 3 EStG.

29 (2) Die Einfügung der Sätze 2 bis 4 in § 16 Abs. 3 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung erfolgte durch das UntStFG vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte die Realteilung --als Umstrukturierungsmaßnahme-- auch bei Zuteilung von einzelnen Wirtschaftsgütern wieder steuerneutral möglich sein, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt und nicht nur eine nachfolgende Veräußerung oder Entnahme vorbereitet werde (Begründung des Regierungsentwurfs eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, BTDrucks 14/6882, S. 34 bzw. BRDrucks 638/01, S. 53). Die Rechtsfolge der Buchwertfortführung wurde nunmehr ausdrücklich in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG kodifiziert, wobei der Gesetzeswortlaut mit dem des (vormals entsprechend anwendbaren) § 6 Abs. 3 EStG wortgleich ist. Insoweit muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Rechtsfolge einer solchen steuerneutralen Realteilung abschließend in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG regeln wollte, zumal sich aus den Gesetzesmaterialien kein anderweitiger Wille ergibt (vgl. Begründung des Regierungsentwurfs eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, BTDrucks 14/6882, S. 34 bzw. BRDrucks 638/01, S. 53).

30 b) Eine Verpflichtung der GbR, anlässlich der Realteilung eine Realteilungsbilanz zu erstellen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln, ergibt sich auch nicht aus allgemeinen Grundsätzen, insbesondere nicht aus dem Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit.

31 aa) Vom BFH bisher noch nicht entschieden ist die Frage, ob im Falle der Realteilung einer --ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelnden-- (freiberuflichen) Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich diese im Falle der Buchwertfortführung eine Realteilungsbilanz erstellen und einen Übergangsgewinn ermitteln muss (sog. fiktiver Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG), wenn die Mitunternehmer unter Aufrechterhaltung der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen weiterbetreiben (bejahend: HHR/Kanzler, Vor §§ 4 bis 7 EStG Rz 69; zum "umgekehrten" Fall der Einbringung nach § 24 UmwStG: Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Düsseldorf vom 13. September 1993, Der Betrieb --DB-- 1993, 2002; vgl. auch Verfügung der OFD Karlsruhe vom 8. Oktober 2007, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 2326; verneinend: Korn in Korn, § 4 EStG Rz 588; Schmidt/Wacker, EStG, 31. Aufl., § 16 Rz 547; Segebrecht/ Gunsenheimer, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 13. Aufl., Rz. 844, sowie --für die Einbringung nach § 24 UmwStG-- Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz 1045, 1049).

32 bb) Nach Auffassung des erkennenden Senats besteht in einem solchen Fall keine Verpflichtung, anlässlich der Realteilung eine Realteilungsbilanz zu erstellen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln.

33 (1) Eine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung wäre im Fall der Realteilung einer --ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelnden-- (freiberuflichen) Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich nach Auffassung des erkennenden Senats allein dann gerechtfertigt, wenn dies zur Ermittlung eines Aufgabegewinns (bzw. Aufgabegewinnanteils) oder zur zutreffenden Erfassung des laufenden Gewinns nach dem aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes abgeleiteten Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit erforderlich wäre (vgl. Urteil des Niedersächsischen FG vom 19. April 1984 VI 408/83, EFG 1984, 598; vgl. zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG auch: BFH-Urteil in BFHE 129, 380, BStBl II 1980, 239).

34 (2) Die Ermittlung eines Aufgabegewinns (bzw. Aufgabegewinnanteils) entfällt mangels Gewinnrealisierung bei einer Realteilung ohne Spitzenausgleich unter Fortführung der Buchwerte.

35 (3) Ein Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist auch nicht zum Zwecke der zutreffenden Erfassung des laufenden Gewinns erforderlich.

36 (a) Eine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung hat ihre Rechtfertigung darin, dass gewährleistet werden soll, dass die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG letztlich zu dem gleichen laufenden Gesamtgewinn führt, wie er auch bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG angefallen wäre (vgl. BFH-Urteile in BFHE 74, 535, BStBl III 1962, 199, und in BFHE 129, 380, BStBl II 1980, 239). Nur insoweit bezweckt der Übergang zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG "eine dem Gewinnbegriff des Einkommensteuergesetzes entsprechende Erfassung des laufenden Gewinns" (vgl. BFH-Urteil in BFHE 129, 380, BStBl II 1980, 239).

37 Der Gesetzgeber, der die Realteilung im Falle der Buchwertfortführung als steuerneutrale Umstrukturierungsmaßnahme ansah, stellte (aus steuerrechtlicher Sicht) maßgeblich auf die Fortsetzung des unternehmerischen Engagements ab (vgl. Begründung des Regierungsentwurfs eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, BTDrucks 14/6882, S. 34 bzw. BRDrucks 638/01, S. 53; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 233, 434) und nicht auf einen durch die Realteilung bedingten zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsel. Aus diesem Grund ist bei der Frage, ob der laufende Gewinn nach dem Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit zutreffend erfasst ist, auf eine einheitliche Betrachtung von realgeteilter Mitunternehmerschaft und fortgeführten Einzelpraxen abzustellen. Dann aber ist dem Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit dadurch genügt, dass die Mitunternehmer der realgeteilten Mitunternehmerschaft in ihren Einzelpraxen weiterhin den Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

38 (b) Im Übrigen wäre es --bei unterstelltem (fiktiven) Wechsel zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG-- zulässig, unmittelbar nach der Realteilung wieder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zurückzukehren, wobei die sich bei dem erstmaligen Wechsel der Gewinnermittlungsart ergebenden Übergangsgewinne bzw. -verluste regelmäßig neutralisiert werden (ebenso: z.B. Korn in Korn, § 4 EStG Rz 588; für den Fall der Einbringung nach § 24 UmwStG: Fuhrmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 Rz 1045; sowie Verfügung der OFD Düsseldorf in DB 1993, 2002; vgl. auch Verfügung der OFD Karlsruhe in DStR 2007, 2326). Auch aus diesem Grund ist es dem erkennenden Senat nicht einsichtig, einen (fiktiven) Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu verlangen (vgl. auch Urteil des Niedersächsischen FG in EFG 1984, 598). Dabei ist es unerheblich, ob der zweimalige Wechsel der Gewinnermittlungsart in demselben oder in zwei verschiedenen Wirtschaftsjahren eintritt (a.A. HHR/Kanzler, Vor §§ 4 bis 7 EStG Rz 69; zur Ein-bringung nach § 24 UmwStG: Verfügung der OFD Düsseldorf in DB 1993, 2002). Denn entscheidend ist allein, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zum gleichen laufenden Gesamtgewinn führt, wie er auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG angefallen wäre (BFH-Urteil in BFHE 129, 380, BStBl II 1980, 239). Der Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit verlangt insbesondere nur die Identität des nach verschiedenen Methoden ermittelten (Gesamt-)Gewinns als Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern, nicht jedoch eine Gleichheit der gesamten steuerlichen Belastung (BFH-Urteil vom 4. Dezember 2012 VIII R 41/09, BFHE 239, 437). Das Argument, der Wechsel der Gewinnermittlungsart diene der zutreffenden Verteilung der laufenden Gewinne auf die Wirtschaftsjahre vor und nach der Realteilung (so insbesondere HHR/Kanzler, Vor §§ 4 bis 7 EStG Rz 69), greift insoweit nicht durch.

39 (c) Die Rechtsauffassung des erkennenden Senats steht im Übrigen auch im Einklang mit der rechtlichen Behandlung der Einbringung nach § 24 UmwStG. Die Realteilung einer Personengesellschaft ist ihrem Wesen nach der umgekehrte Fall einer Einbringung nach § 24 UmwStG (BFH-Urteil in BFHE 166, 476, BStBl II 1992, 385). Bei der Einbringung zum Buchwert unter Fortsetzung der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG durch die aufnehmende Gesellschaft verzichtet der BFH auf die Erstellung einer Einbringungs- und einer Übergangsbilanz, so dass es keines (fiktiven) Übergangs zum Bestandsvergleich bedarf (BFH-Urteile vom 13. September 2001 IV R 13/01, BFHE 196, 546, BStBl II 2002, 287, und vom 14. November 2007 XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385).

40 c) Ein anderes Ergebnis ergibt sich auch nicht aus den vom FA vorgebrachten praktischen Erwägungen.

41 aa) Den praktischen Erwägungen des FA liegt einmal das Anliegen zu Grunde, durch die Bilanzierung die Bestimmung des Umfangs des Betriebsvermögens und damit die Besteuerung sicherzustellen. Dies gilt im Fall der Realteilung insbesondere hinsichtlich noch offener Forderungen, die zwar durch ihre fortbestehende Zugehörigkeit

zu einem Betriebsvermögen steuerverstrickt bleiben und im Zeitpunkt ihres Zuflusses im Rahmen der fortgeführten Einzelpraxen gewinnerhöhend wirken.

42 Das Anliegen des FA rechtfertigt jedoch nicht die Verpflichtung, anlässlich der Realteilung eine Realteilungsbilanz zu erstellen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln. Insoweit ist es Aufgabe der betroffenen Finanzbehörden, entsprechende Aufzeichnungen bei den Beteiligten anzufordern (vgl. auch die Ausführungen im BFH-Urteil vom 2. Oktober 2003 IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985, betreffend die Zulässigkeit der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG). Auch soweit unterschiedliche Finanzämter für die Besteuerung der real geteilten Mitunternehmerschaft und der fortgeführten Einzelpraxen zuständig sein sollten, obliegt es den Finanzbehörden, die zutreffende Besteuerung --z.B. durch Kontrollmitteilungen-- sicherzustellen.

43 bb) Aus dem Einwand, dass sich bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, ein Buchwert nicht ohne Weiteres feststellen lasse, ergibt sich nichts anderes.

44 Wie oben unter II.3.b bb (1) dargestellt, ist eine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung nur dann gerechtfertigt, wenn dies zur Ermittlung eines Aufgabegewinns (bzw. Aufgabegewinnanteils) oder zur zutreffenden Erfassung des laufenden Gewinns nach dem Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit, also letztlich auch zur zutreffenden Aufteilung des Überschusses in einen laufenden Gewinn und einen steuerbegünstigten Aufgabegewinn (so ausdrücklich BFH-Urteil in BFH/NV 1987, 759) erforderlich ist. Diese Zwecke greifen indes vorliegend nicht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de