Urteil vom 16. März 2017, IV R 31/14

Echte und unechte Realteilung; Aufgabe des Gewerbebetriebs bei Auflösung einer Mitunternehmerschaft

ECLI:DE:BFH:2017:U.160317.IVR31.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 3 S 1, EStG § 16 Abs 3 S 2, EStG § 16 Abs 3 S 3, EStG § 16 Abs 3 S 4, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 6 Abs 5 S 2, FGO § 40 Abs 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, AO § 180 Abs 2, EStG VZ 2005

vorgehend FG Köln, 11. März 2014, Az: 4 K 1546/10

Leitsätze

1. Wird eine Mitunternehmerschaft aufgelöst, führt dies zur Aufgabe ihres Gewerbebetriebs i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG.

2. Die Grundsätze der Realteilung gelten sowohl für die Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens ("echte Realteilung") als auch für das Ausscheiden (mindestens) eines Mitunternehmers unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft ("unechte Realteilung"). Ob im Einzelfall eine echte oder eine unechte Realteilung vorliegt, richtet sich danach, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird oder ob sie fortbesteht und nur (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen ausscheidet.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 12. März 2014 4 K 1546/10 insoweit aufgehoben, als es die Klagen des Klägers zu 2. und der Klägerin zu 3. betrifft.

Diese Klagen werden abgewiesen.

Insoweit haben der Kläger zu 2. und die Klägerin zu 3. die Kosten des gesamten Verfahrens zu tragen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Insoweit hat der Beklagte die Kosten des Revisionsverfahrens zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind die ehemaligen Gesellschafter der 1998 gegründeten A GmbH & Co. KG (KG 1). Gegenstand der KG 1 war die Aufstellung und der Vertrieb von Spielautomaten. Am Vermögen der KG 1 waren die Kläger seit dem Zeitpunkt der Gründung bis zu ihrer Auflösung unverändert wie folgt beteiligt: der Kläger zu 1. (V), zu 90 %, sein Sohn, der Kläger zu 2. (S), zu 10 % und die A Verwaltungs GmbH, die Klägerin zu 3. (GmbH), als Komplementärin zu 0 %.

2 Zeitgleich mit dem Gründungsvertrag der KG 1 war ein notarieller Einbringungsvertrag geschlossen worden, demzufolge V das von ihm bislang allein betriebene Unternehmen "Automaten ..." in die KG 1 mit allen Aktiva und Passiva einzubringen hatte. Zu dem danach einzubringenden Vermögen gehörte auch eine noch zu vermessende Teilfläche des Grundstücks B-Straße 2 (Grundstück). Das Grundstück wurde fortan in der Gesamthandsbilanz der KG 1 bilanziert. Eine zivilrechtliche Umschreibung des Eigentums im Grundbuch erfolgte nicht.

3 Gemäß Gesellschafterbeschluss vom 22. März 2005 wurde die KG 1 zum 31. März 2005 aufgelöst und im April 2005

im Handelsregister gelöscht. Nach dem Auflösungsbeschluss sollte das vorhandene Gesellschaftsvermögen "wie folgt im Wege der Realteilung aufgeteilt" werden:
V sollte erhalten
- zwei näher bezeichnete Anhänger (Buchwert jeweils 1 €),
- das Grundstück (Buchwert 63.947 €) sowie
- die Hälfte eines Umsatzsteuer-Erstattungsanspruchs (Wert 63.908 €).

4 S sollte alle übrigen positiven und negativen Vermögensgegenstände erhalten. Der Gesellschafterbeschluss sah außerdem vor, dass V die in seinem Eigentum befindlichen Anteile an der GmbH auf S überträgt. Zudem sollte S eine Verbindlichkeit gegenüber der GmbH aus nicht ausgezahlten Vergütungen und Gewinnanteilen übernehmen.

5 Nach Auflösung der Gesellschaft übten V und S jeweils weiterhin eine gewerbliche Tätigkeit mit dem Gegenstand der Aufstellung von Spielautomaten aus. S gründete hierzu ein Einzelunternehmen, in welches er das übernommene Betriebsvermögen einbrachte. V war Gesellschafter der C GmbH & Co. KG (KG 2), deren Gegenstand das Aufstellen von Spielgeräten in Spielhallen war. Dieser KG 2 stellte er das Grundstück ab April 2005 zur Nutzung zur Verfügung; das Grundstück wurde dort im Sonderbetriebsvermögen des V geführt.

6 Im Oktober 2008 fand für die aufgelöste KG 1 u.a. für das Streitjahr 2005 eine Betriebsprüfung statt, in deren Rahmen eine Ortsbesichtigung des Grundstücks durchgeführt wurde. Danach standen in der auf dem Grundstück befindlichen Garage ca. 50 alte, nicht mehr im Gebrauch befindliche Spielautomaten u.Ä. In der Garage befand sich außerdem eine Werkbank, die nach Auskunft des V benutzt wurde, um gelegentlich Reparaturen an den Geräten vorzunehmen.

7 Der Betriebsprüfer vertrat anschließend die Auffassung, dass keine Realteilung gegeben sei. Die Identität des bisherigen Betriebs sei erhalten geblieben, da zwischen der bisherigen und der künftigen betrieblichen Tätigkeit ein sachlicher und struktureller Zusammenhang insbesondere in wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Hinsicht bestehe. Der Vorgang stelle sich als Sachwertabfindung eines ausscheidenden Gesellschafters dar. V habe seinen Mitunternehmeranteil entgeltlich auf S übertragen. Zwar sei bei Übertragungsvorgängen zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich von der Unentgeltlichkeit des Vorgangs auszugehen. Auch die Übernahme des negativen Kapitalkontos des V sei insoweit unschädlich. Denn dieses hätte durch eventuell vorhandene stille Reserven ausgeglichen werden können, so dass eine Gegenleistung des S nicht hätte angenommen werden können. Über das negative Kapitalkonto hinaus sei V aber auch das Grundstück mit einem Buchwert von 63.947 € und einem ggf. deutlich höheren Verkehrswert überlassen sowie eine Abfindung in Höhe von 63.908 € gezahlt worden. Damit habe der verbleibende Gesellschafter S insgesamt Schulden in Höhe von 193.354 € zur Übernahme des Betriebs übernommen. Das Grundstück, das dem Gesamthandsvermögen der KG 1 zuzuordnen sei, sei bei V Sonderbetriebsvermögen geworden und daher gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu Buchwerten übergegangen. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns sei jedoch das Kapitalkonto des V um den Buchwert des Grundstücks zu mindern. Es ergebe sich danach folgender Veräußerungsgewinn des V:

Abfindungszahlung (50 % Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch)	63.908 €
abzgl. positives Festkapital	./. 46.016 €
zzgl. negatives variables Kapital (nach Entnahme des Grundstücks)	+ 175.462 €
= Veräußerungsgewinn	193.354 €.

8 Da nicht alle stillen Reserven aufgedeckt worden seien, handele es sich um laufenden Gewinn, der weder nach § 16 Abs. 4 EStG noch nach § 34 EStG begünstigt sei. Gleichzeitig entstehe beim Betriebsübernehmer ein abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut "Firmenwert" in Höhe von 193.354 €.

9 Daraufhin erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unter dem 9. Februar 2009 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Gewinnfeststellungsbescheid, der auszugsweise wie folgt lautet:

"Einkünfte aus Gewerbebetrieb	... €

Die Einkünfte setzen sich wie folgt zusammen:
Laufende Einkünfte (nach Quote verteilt) ...4 €

Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz
(nicht nach Quote verteilt) 193.354,00 €"

10 Den Betrag von ...4 € rechnete das FA den Gesellschaftern entsprechend der Gewinnverteilungsquote zu, den Betrag von 193.354 € allein V. Den hiergegen gerichteten Einspruch der Kläger wies es durch Einspruchsentscheidung vom 16. April 2010 als unbegründet zurück.

11 Das Finanzgericht (FG) gab der daraufhin erhobenen Klage mit Urteil vom 12. März 2014 4 K 1546/10 statt. Die von den Klägern begründete Mitunternehmerschaft sei im Wege einer buchwertneutralen Realteilung und ohne Gewinnrealisierung beendet worden. Zwischen den Beteiligten sei nicht streitig, dass V und S im Zuge der Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter in ihre jeweiligen Betriebsvermögen übertragen hätten. Dabei könne dahinstehen, ob das Grundstück, wie vom FA angenommen, dem Gesamthandsvermögen der KG 1 zuzurechnen gewesen sei, was nur der Fall gewesen sein könne, wenn die KG 1 jedenfalls wirtschaftliches Eigentum an dem Grundstück erlangt hätte. Denn anderenfalls wäre es dem Sonderbetriebsvermögen des V bei der KG 1 zuzurechnen gewesen und im Rahmen der Realteilung in das Sonderbetriebsvermögen des V bei der KG 2 überführt worden, was einer Buchwertfortführung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht entgegenstehe. Auch die übrigen Voraussetzungen einer buchwertneutralen Realteilung lägen vor. Soweit jedenfalls die Finanzverwaltung verlange, dass eine wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin Betriebsvermögen eines Realteilers darstellen müsse, könne dahinstehen, ob das Grundstück eine solche sei. Denn jedenfalls mit dem im übrigen Betriebsvermögen enthaltenen Firmenwert, den S zusammen mit den ihm verbliebenen Wirtschaftsgütern übernommen habe, sei eine wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin steuerlich verstrickt. Die Beendigung des Betriebs der Gesellschaft sei kein Merkmal des § 16 EStG. Die bisherige Tätigkeit der KG 1 sei durch ihre Auflösung beendet worden.

12 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung von Bundesrecht.

13 Es beantragt,
das angegriffene Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

14 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

15 Die Revision des FA ist nur zum Teil begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Abweisung der Klage als unzulässig, als sie die Klagen der GmbH und des S betrifft (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--, dazu I.). Im Übrigen ist sie unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Im Ergebnis zu Recht hat das FG der Klage des V stattgegeben. Das ergibt sich zwar unter den besonderen Umständen des Streitfalls nicht bereits daraus, dass das FA in dem angegriffenen Bescheid den Veräußerungsgewinn des V nicht als solchen bezeichnet, sondern insoweit "Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" festgestellt und in vollem Umfang V zugerechnet hat (dazu II.1.). Im Ergebnis zu Recht hat das FG die entsprechende Feststellung aber mit der Begründung aufgehoben, dass anlässlich der Auseinandersetzung der KG 1 kein Veräußerungsgewinn des V entstanden ist (dazu II.2.).

16 I. Das FG hätte die Klagen der GmbH und des S als unzulässig abweisen müssen.

17 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist allein die Frage, ob V im Rahmen der Auflösung der KG 1 einen Veräußerungsgewinn erzielt hat. Bei der Feststellung eines Veräußerungsgewinns auf der Ebene der Gesellschafter handelt es sich um eine selbständige Feststellung, die selbständig angefochten werden kann (dazu I.1.). Da die GmbH und S von der Entscheidung, ob V einen solchen Veräußerungsgewinn erzielt hat, rechtlich nicht betroffen sind, waren sie nicht klagebefugt (dazu I.2.).

18 1. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb

für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung. Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns jedenfalls des einzelnen Mitunternehmers (z.B. aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils). Davon zu unterscheiden ist --als weitere selbständige Feststellung-- die Qualifikation des Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns (sowohl der Gesamthand als auch des einzelnen Mitunternehmers) als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (zu letzterem z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Dezember 2014 IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, und vom 28. Mai 2015 IV R 26/12, BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797). Keine selbständige Feststellung ist hingegen der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn. Insoweit handelt es sich lediglich um eine Rechengröße, die nicht selbständig anfechtbar ist. Soweit in älteren Entscheidungen auch diese Größe im Rahmen beispielhafter Aufzählungen selbständiger Besteuerungsgrundlagen aufgeführt wurde, hält der Senat daran jedenfalls nicht mehr fest.

19 2. Das FG hätte die Klagen der GmbH und des S als unzulässig abweisen müssen. Denn die GmbH und S waren nicht klagebefugt.

20 Nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO können gegen Feststellungsbescheide auch ausgeschiedene Gesellschafter Klage erheben. Auch wenn die Vorschrift nach ihrem Wortlaut lediglich voraussetzt, dass gegen den Gesellschafter ein Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, vermittelt § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO nur ein beschränktes Klagerecht, weshalb der Gesellschafter nur die Feststellungen angreifen kann, die ihn selbst betreffen und --ihre Rechtswidrigkeit unterstellt-- ihn in seinen eigenen Rechten (§ 40 Abs. 2 FGO) verletzen (z.B. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10). Eine solche Rechtsverletzung durch die Feststellung eines Veräußerungsgewinns des V haben die GmbH und S aber weder geltend gemacht noch ist eine solche ersichtlich.

21 II. Im Ergebnis zu Recht hat das FG der Klage des V stattgegeben. Die Rechtswidrigkeit der angegriffenen Feststellung ergibt sich zwar nicht bereits daraus, dass das FA in dem geänderten Gewinnfeststellungsbescheid nicht ausdrücklich einen Veräußerungsgewinn des V festgestellt hat (dazu II.1.). Die Feststellung eines Veräußerungsgewinns des V war jedoch deshalb rechtswidrig, weil im Streitfall eine Realteilung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vorliegt und dabei jedenfalls im Streitfall allenfalls ein auf Ebene der Gesellschaft zu erfassender und auf die einzelnen Realteiler zu verteilender Aufgabegewinn entstanden sein kann, aber kein Veräußerungsgewinn des V (dazu II.2.).

22 1. Die Rechtswidrigkeit der angegriffenen Feststellung ergibt sich nicht bereits daraus, dass das FA in dem geänderten Gewinnfeststellungsbescheid nicht ausdrücklich einen Veräußerungsgewinn des V festgestellt hat.

23 a) Die Beteiligten streiten darum, ob das FA zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Auseinandersetzung der KG 1 bezogen auf V bei diesem zu einem Veräußerungsgewinn geführt hat. Nach Ansicht des FA hat V seinen Mitunternehmeranteil veräußert und daraus einen nicht tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn erzielt. Es hat insoweit in dem geänderten Gewinnfeststellungsbescheid eine Feststellung getroffen, diese aber fehlerhaft bezeichnet. Denn es hat den streitigen Betrag nicht als Veräußerungsgewinn des V festgestellt, sondern als "Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" und diesen in vollem Umfang dem V zugerechnet.

24 b) Durch Auslegung kann jedoch ausnahmsweise ermittelt werden, dass mit der fehlerhaften Bezeichnung der streitige Veräußerungsgewinn des V festgestellt wurde. Insoweit ist zunächst zu berücksichtigen, dass der streitige Betrag im angegriffenen Änderungsbescheid als selbständige Position ausgewiesen und nicht in einem anderen ausgewiesenen Betrag mit enthalten ist. Es liegt insoweit eine selbständige Feststellung vor. Aus der Bezugnahme in den Erläuterungen des angegriffenen Änderungsbescheids auf die Feststellungen der Betriebsprüfung, in deren Verlauf die Streitfrage breiten Raum eingenommen hat, ergibt sich zudem, dass mit dem festgestellten Betrag ein Veräußerungsgewinn des V aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils erfasst werden sollte. Zudem wurde der streitige Betrag auch in der Einspruchsentscheidung ausdrücklich als Veräußerungsgewinn des V bezeichnet. Als Feststellung eines solchen Veräußerungsgewinns haben auch die Kläger als Inhaltsadressaten des Gewinnfeststellungsbescheids die Feststellung verstanden. Schließlich kann auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Frage, wie die Feststellung eines nicht tarifbegünstigten Veräußerungsgewinns eines Mitunternehmers in einem Gewinnfeststellungsbescheid zu erfassen ist, bislang auch in der Rechtsprechung nicht eindeutig beantwortet

wurde (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. August 2015 IV R 34/12, Rz 9f, 17f; in BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, Rz 6, 11).

25 2. Die Feststellung eines Veräußerungsgewinns des V war jedoch deshalb rechtswidrig, weil im Streitfall eine Realteilung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vorliegt und dabei jedenfalls im Streitfall allenfalls ein auf Ebene der Gesellschaft zu erfassender und auf die einzelnen Realteiler zu verteilender Aufgabegewinn entstanden sein kann, aber kein Veräußerungsgewinn des V.

26 a) 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 Satz 2 EStG).

27 b) Der Begriff der "Realteilung" wird vom Gesetz nur vorausgesetzt, aber nicht definiert. Er wurde ursprünglich in der Rechtsprechung entwickelt und erstmals in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 26 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) mit Wirkung vom 1. Januar 1999 in das EStG aufgenommen. Die für den Streitzeitraum geltende Fassung erhielt § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG durch Art. 1 Nr. 5 Buchst. b des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35).

28 aa) Der BFH verstand den Begriff der Realteilung in Anlehnung an das Zivilrecht zunächst ausschließlich als eine Form der Auseinandersetzung einer aufgelösten Mitunternehmerschaft. In Abgrenzung zur zivilrechtlichen Naturalteilung setzte die steuerrechtliche Realteilung zusätzlich voraus, dass die von den Beteiligten übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen bleiben. Der BFH definierte Realteilung ertragsteuerlich daher als die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung ihres Vermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt (zur Entwicklung des Begriffs mit Nachweisen aus der Rechtsprechung BFH-Urteil vom 17. September 2015 III R 49/13, BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37).

29 bb) Mit Urteil in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37 hat der BFH demgegenüber entschieden, dass die Anwendung der Grundsätze der Realteilung nicht die vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft voraussetzt, sondern auch in Betracht kommt, wenn (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen aus einer --unter den übrigen Mitunternehmern fortgesetzten-- Mitunternehmerschaft ausscheidet. Die Realteilung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG sei ein Sonderfall der Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG; diese erfasse neben der Aufgabe des Gewerbebetriebs als gleichrangigen Aufgabetatbestand die (vollständige) Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA. Insoweit werde das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen nicht mehr als Veräußerung eines Anteils, sondern als dessen Aufgabe beurteilt.

30 Nach neuerer Rechtsprechung finden die Regelungen über die Realteilung (§ 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG) danach sowohl --wie bisher-- bei Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens ("echte Realteilung") als auch dann Anwendung, wenn (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft ausscheidet ("unechte Realteilung"). Ob im Einzelfall eine echte oder eine unechte Realteilung vorliegt, richtet sich also danach, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird (echte Realteilung) oder ob sie fortbesteht und nur (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen ausscheidet (unechte Realteilung).

31 cc) Im Streitfall kommt danach nur eine echte Realteilung in Betracht. Denn die KG 1 wurde durch Beschluss der Kläger als ihren Gesellschaftern zum 31. März 2005 aufgelöst und in der Folgezeit (zivilrechtlich) im Wege der Naturalteilung auseinandergesetzt. Anders als das FA offenbar meint, liegt im Streitfall keine Aufgabe des Mitunternehmeranteils des V und Anwachsung bei S vor. Beschließen die Gesellschafter einer Gesellschaft deren Auflösung, liegt darin keine Aufgabe von Gesellschafts- oder Mitunternehmeranteilen, da es an einer Person fehlt, bei der die Anteile am Gesellschaftsvermögen anwachsen könnten. Zwar können gleichzeitig mehrere Gesellschafter ihre Anteile aufgeben und die entsprechenden Vermögensanteile beim letzten verbleibenden Gesellschafter mit der Folge anwachsen, dass er den Betrieb der Mitunternehmerschaft --nun als Einzelunternehmer-- fortführt. Ein solcher Fall liegt hier aber nicht vor. Vielmehr haben die Kläger als Gesellschafter der KG 1 eindeutig deren Auflösung beschlossen. Erst recht liegt im Streitfall kein Ausscheiden des

vorletzten Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Gesellschaft vor. Denn auch wenn die GmbH an der KG 1 vermögensmäßig nicht beteiligt war, war sie an ihr als Gesellschafter und Mitunternehmer beteiligt. Ein Ausscheiden (nur) des V hätte danach am Fortbestand der KG 1 und ihres Betriebs nichts geändert.

32 c) Nach dem Aufbau des § 16 Abs. 3 EStG ist die Realteilung allerdings ein Sonderfall der Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG. Voraussetzung ist danach im Fall der unechten Realteilung die Aufgabe eines Anteils i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 oder 3 EStG und im Fall der echten Realteilung die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Anders als das FA meint, hat die KG 1 im Streitfall ihren Betrieb aufgegeben.

33 aa) Wird eine Mitunternehmerschaft aufgelöst, führt dies zur Aufgabe ihres Gewerbebetriebs i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 19. Januar 1982 VIII R 21/77, BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456).

34 (1) Eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 Satz 1 Alternative 1 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs entweder insgesamt in das Privatvermögen überführt, anderen betriebsfremden Zwecken zuführt, an verschiedene Abnehmer veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt, so dass der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 16. Dezember 1992 X R 52/90, BFHE 170, 363, BStBl II 1994, 838; vom 26. April 2001 IV R 14/00, BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798; vom 18. Dezember 1990 VIII R 17/85, BFHE 163, 352, BStBl II 1991, 512).

35 (2) Erforderlich ist danach als selbständiges Tatbestandsmerkmal u.a. die Beendigung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit. Denn der Begriff des Gewerbebetriebs i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG ist tätigkeitsbezogen definiert. Er wird begründet durch eine mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene, selbständige und nachhaltige Tätigkeit, die sich u.a. als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Der Gewerbetreibende muss daher die Tätigkeit aufgeben, die mit dem veräußerten bzw. in das Privatvermögen übernommenen oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführten Betriebsvermögen verbunden war. Das Betriebsvermögen muss aufhören, der gewerblichen Tätigkeit des Betriebs zu dienen, dem es zugerechnet wird. Die Beendigung der Tätigkeit ist daher objektiv auf ein bestimmtes Betriebsvermögen und in subjektiver Hinsicht auf ein bestimmtes Steuerrechtssubjekt bezogen (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 170, 363, BStBl II 1994, 838, und vom 22. Oktober 2014 X R 28/11, Rz 20).

36 (3) Eine Betriebsaufgabe setzt hingegen nicht voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs an unterschiedliche Personen verteilt bzw. veräußert werden. Entscheidend ist vielmehr, dass das Betriebsvermögen aufhört, gerade der gewerblichen Tätigkeit desjenigen zu dienen, dem der Betrieb zugerechnet wird. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn eine Mitunternehmerschaft --nach der Rechtsprechung des BFH das Subjekt der Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation-- als Ergebnis ihrer Auflösung und Auseinandersetzung nicht mehr existiert.

37 Mit der Auflösung der Gesellschaft entfällt ihr Erwerbszweck; sie ist nun auf ihre Auseinandersetzung gerichtet. Diese kann, wie dargelegt, zivilrechtlich gesehen auch in einer Naturalteilung bestehen, d.h. in der Verteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Gesellschaftern. Steuerrechtlich setzt dies die Verteilung des Betriebsvermögens der Gesellschaft voraus, zu dem auch das Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer gehört. Wie die Gesellschafter dieses Vermögen untereinander verteilen, ist für die Frage der Betriebsaufgabe ohne Bedeutung. Selbst wenn die Verteilung dergestalt erfolgt, dass ein Gesellschafter alle wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält und die übrigen Gesellschafter nur unwesentliche Betriebsgrundlagen, liegt --aus der insoweit maßgeblichen Sicht der Gesellschaft-- eine Betriebsaufgabe vor, denn das Betriebsvermögen dient fortan nicht mehr ihrer gewerblichen Tätigkeit. Unerheblich ist auch, ob derjenige, der alle wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält, diese als Einzelunternehmer für eine gewerbliche Tätigkeit nutzt, die derjenigen der Gesellschaft entspricht. Denn das Betriebsvermögen dient nun seiner gewerblichen Tätigkeit als Einzelunternehmer und nicht mehr derjenigen der (aufgelösten und auseinandergesetzten) Gesellschaft.

38 bb) Im Streitfall haben die Kläger als Gesellschafter der KG 1 diese aufgelöst und sich im Anschluss im Wege der Naturalteilung auseinandergesetzt. Dieser Vorgang ist steuerrechtlich, wie dargelegt, eine Aufgabe des Betriebs durch die Gesellschaft.

39 d) Auch die übrigen Voraussetzungen einer (echten) Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG liegen vor.

40 aa) Im Zuge der Auseinandersetzung der KG 1 wurden einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen.

41 (1) Der Anwendung der Realteilungsgrundsätze steht im Streitfall nicht entgegen, dass der GmbH im Zuge der Auseinandersetzung der KG 1 keine Wirtschaftsgüter übertragen wurden. Zu Recht hat das FG insoweit darauf abgestellt, dass es im Zuge der Realteilung um die Aufteilung des Betriebsvermögens geht, so dass ein Mitunternehmer, der --wie hier die GmbH-- an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig nicht beteiligt ist, im Zuge der Auseinandersetzung vermögensmäßig auch nicht zu berücksichtigen ist.

42 (2) Die Anwendung der Realteilungsgrundsätze setzt nicht voraus, dass alle Mitunternehmer die ihnen jeweils zugeteilten Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelnen Wirtschaftsgüter ausnahmslos in ein eigenes Betriebsvermögen übertragen. Vielmehr ist insoweit eine personen- und objektbezogene Betrachtung erforderlich. Ausreichend ist danach, dass jedenfalls einer der Realteiler eine der ihm zugeteilten Betriebsgrundlagen in ein eigenes Betriebsvermögen übernimmt (ebenso z.B. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 547; Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl., § 16 Rz 551), wobei es sich insoweit auch um sein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft handeln kann (ebenso z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20. Dezember 2016 IV C 6-S 2242/07/10002:004, BStBl I 2017, 36, unter IV.1.). Dies ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Realteilung, Umstrukturierungsmaßnahmen durch die steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen zu erleichtern, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 34). Die steuerneutrale Buchwertfortführung soll dem einzelnen Realteiler (personenbezogen) zugutekommen, der das im Rahmen der Realteilung erhaltene Betriebsvermögen in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weiternutzt und so sein unternehmerisches Engagement in anderer Form fortsetzt; der Aufschub der Versteuerung anlässlich einer Betriebsaufgabe an sich aufzudeckender stiller Reserven soll andererseits (objektbezogen) nur insoweit erfolgen, als das erhaltene Betriebsvermögen tatsächlich in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weitergenutzt wird. Soweit das nicht der Fall ist, werden die in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven durch Ansatz der gemeinen Werte nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG aufgedeckt. Auf der Ebene der Gesellschaft entsteht insoweit ein Aufgabegewinn, der den einzelnen Realteilern entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zugerechnet wird.

43 Im Streitfall hat jedenfalls S die ihm im Rahmen der Auseinandersetzung der KG 1 zugeteilten Wirtschaftsgüter in ein anderes eigenes Betriebsvermögen übernommen, so dass dahinstehen kann, ob auch V mit ihm zugeteilten Wirtschaftsgütern entsprechend verfahren ist.

44 bb) Zudem ist, was zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht, die Versteuerung der stillen Reserven sichergestellt.

45 3. Dahinstehen kann, ob und ggf. in welchem Umfang dadurch, dass V die ihm zugeteilten beiden Anhänger in sein Privatvermögen übernommen hat, stille Reserven aufgedeckt wurden. Denn festgestellt hat das FA einen Veräußerungsgewinn des V, d.h. einen Gewinn auf der Ebene der Gesellschafter. Ein etwaiger Gewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven in Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens im Zuge einer echten Realteilung wäre hingegen als Aufgabegewinn auf der Ebene der Gesellschaft zu erfassen. Die Feststellung eines Veräußerungsgewinns auf der Ebene der Gesellschafter stellt aber gegenüber der Feststellung eines Aufgabegewinns auf der Ebene der Gesellschaft eine andere selbständige Besteuerungsgrundlage dar. Auch die Verteilung eines auf Ebene der Gesellschaft entstandenen Aufgabegewinns auf die einzelnen Gesellschafter --vergleichbar der Aufteilung des auf der Ebene der Gesellschaft erzielten laufenden Gewinns auf die einzelnen Gesellschafter-- ist mit der Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns auf der Ebene der Gesellschafter nicht identisch. Dementsprechend könnte im Streitfall ein im Zuge der gegebenen Realteilung auf der Ebene der KG 1 entstandener und ggf. auf V zu verteilender Aufgabegewinn nicht dazu führen, dass die im angegriffenen Bescheid insoweit allein getroffene Feststellung eines Veräußerungsgewinns des V betragsmäßig lediglich entsprechend anzupassen wäre.

46 Ebenso kann dahinstehen, ob und ggf. mit welcher Folge der BFH den zwischen den Beteiligten zwar unstreitigen, im Revisionsverfahren aber gleichwohl neuen Tatsachenvortrag berücksichtigen könnte, demzufolge V das Grundstück bereits am 1. September 2010 aus dem Sonderbetriebsvermögen bei der KG 2 entnommen hat. Wäre das Grundstück vormals Teil des Gesamthandsvermögens der KG 1 gewesen, könnte eine Entnahme am 1. September 2010 zwar eine Sperrfristverletzung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG bedeuten. Ein daraus resultierender Gewinn wäre aber als Aufgabegewinn auf Ebene der Gesellschaft zu erfassen gewesen und hätte, wie dargelegt, keine Auswirkungen auf die allein angegriffene Feststellung eines Veräußerungsgewinns des V. Hätte das

Grundstück vormals zum Sonderbetriebsvermögen des V bei der KG 1 gehört, stellte seine Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen bei der KG 2 im Jahr 2010 schon keine Sperrfristverletzung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG dar. Denn auch im Rahmen einer Realteilung erfolgt die buchwertneutrale Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen nicht nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, sondern nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG (anderer Ansicht wohl BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 36, unter IX.). Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, der lediglich die Übertragung, nicht aber die Überführung von Wirtschaftsgütern erfasst. Anders als § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG sieht § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG keine Sperrfrist vor, bei deren Verletzung rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen wäre. Ein etwaiger Gewinn des V infolge der Entnahme des Grundstücks im Jahr 2010 wäre also jedenfalls nicht im Streitjahr zu erfassen.

47 Die angegriffene Feststellung eines Veräußerungsgewinns des V ist danach in vollem Umfang aufzuheben, da ein solcher, wie dargelegt, nicht entstanden ist.

48 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de