

Urteil vom 17. September 2015, III R 49/13

Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Freiberufersozietät gegen Übertragung eines Teilbetriebs und Gewährung einer Rente - Realteilung - betriebliche Versorgungsrente - Bindungswirkung einer verbindlichen Zusage - Berechtigung zur Revisionseinlegung

BFH III. Senat

EStG § 18 Abs 3 S 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 2 S 1, EStG § 16 Abs 3 S 1, EStG § 16 Abs 3 S 2, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, AO § 89 Abs 2, FGO § 115 Abs 1, EStG VZ 2006

vorgehend FG Hamburg, 17. April 2012, Az: 3 K 89/11

Leitsätze

1. Eine Realteilung kann auch dann vorliegen, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird. Die Teilbetriebsübertragung ist grundsätzlich auch insoweit gewinnneutral, als dem übernommenen Teilbetrieb vor dem Ausscheiden des Gesellschafters erhebliche liquide Mittel zugeordnet wurden.
2. Wird dem ausscheidenden Mitunternehmer daneben eine Rente zugesagt, die aus künftigen Erträgen der fortbestehenden Sozietät oder dem Vermögen der Gesellschafter zu leisten ist und sich nicht als betriebliche Versorgungsrente darstellt, so erfüllt er einen Veräußerungstatbestand (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Hatte die Mitunternehmerschaft ihren Gewinn zuvor durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, so muss sie zwecks Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlustes zwingend zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergehen.
3. Als Veräußerungsgewinn ist der Kapitalwert der Rente zuzüglich der Buchwerte des übernommenen Teilbetriebs (Veräußerungspreis) abzüglich etwaiger Veräußerungskosten und des Werts des Kapitalkontos anzusetzen. Der Ansatz der Veräußerungsrente im Rahmen dieser Gewinnermittlung hängt nicht davon ab, ob für sie ein Wahlrecht auf Sofort- oder Zuflussbesteuerung besteht und wie dieses ausgeübt wurde.
4. Eine verbindliche Zusage des FA entfaltet Bindungswirkung nur zugunsten, nicht zulasten des Steuerpflichtigen. Betrifft sie eine einheitliche und gesonderte Feststellung, so können sich die anfechtungsberechtigten Feststellungsbeteiligten grundsätzlich nur einvernehmlich auf sie berufen. Geschieht dies nicht, so entfällt die Bindungswirkung auch dann, wenn sich einzelne Feststellungsbeteiligte unter Verstoß gegen ihre gesellschaftsrechtliche Treuepflicht von ihr lösen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten und der Revisionskläger zu 2. und 3. wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 18. April 2012 3 K 89/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) anlässlich ihres Ausscheidens aus einer in Form einer Personengesellschaft betriebenen Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs- und Rechtsanwaltssozietät einen Gewinn zu versteuern hat.

- 2 Die Klägerin war zu 20 % an der Sozietät ... (Sozietät) beteiligt, die neben ihrer Hauptniederlassung in X eine Zweigniederlassung in Y unterhielt und ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelte (§ 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Weitere Gesellschafter waren die Revisionskläger zu 2. und 3. und die Beigeladenen zu 1., 2. und 4. Der Beigeladene zu 3. trat zum 15. Dezember 2006 in die Sozietät ein; der Beigeladene zu 4. schied im Jahr 2008 aus der Sozietät aus.
- 3 Mit Schreiben vom 25. Juli 2005 stellte die Sozietät beim Beklagten und Revisionskläger zu 1. (Finanzamt --FA--) einen Antrag auf Erteilung einer "verbindlichen Auskunft" über die Folgen des Ausscheidens der Klägerin gegen Übernahme der Y Niederlassung und einer bis zu ihrem 65. Lebensjahr zu zahlenden monatlichen Rente. Mit Schreiben vom 12. August 2005 erteilte das FA der Sozietät antragsgemäß die Auskunft, die Klägerin könne aus der Sozietät grundsätzlich nach Realteilungsgrundsätzen i.S. des § 16 Abs. 3 EStG zu Buchwerten ausscheiden. Eine ihr aus diesem Anlass gewährte Rente führe bei ihr zu einem Veräußerungsgewinn und bei den zurückbleibenden Gesellschaftern zu zusätzlichen Anschaffungskosten. Die Klägerin könne im Hinblick auf die ihr gewährte Rente das ertragsteuerliche Wahlrecht zwischen der Sofort- und der Zuflussbesteuerung ausüben.
- 4 Mit Vertrag vom 15. Dezember 2005 vereinbarten die Gesellschafter, dass die Klägerin aus der Sozietät ausscheiden und die Y Praxis mit Wirkung zum 2. Januar 2006 übernehmen, die X Praxis aber von den übrigen Gesellschaftern weitergeführt werden solle. Der Vertrag enthielt u.a. folgende Bestimmungen:
 - 5 "§ 11 Ergebnisverteilung
 - (1) Im Rahmen der Realteilung und des Ausscheidens aus ... (der Sozietät) ist keine besondere Ergebnisermittlung und Ergebnisverteilung auf den Stichtag erforderlich.
 - (2) Die Ergebniszurechnung für die Jahre 2005 bis 2006 erfolgt für ... (die Klägerin) pauschal. Sie soll nicht erst aufgrund der Ergebnisse per 31. Dezember 2005 bzw. 31. Dezember 2006 vorgenommen werden.
 - (3) Die bisherigen Grundsätze über die Ergebnisermittlung werden fortgesetzt. Vor diesem Hintergrund stehen die Ergebnisse der Y Zweigniederlassung per 31. Dezember 2005 und per 2. Januar 2006 - als Teil des Gesamtergebnisses (der Sozietät der Klägerin) ... zu. Vom Jahresergebnis erhält ... (die Klägerin) für das Kalenderjahr 2005 einen Anteil von € 297.000 und für das Kalenderjahr 2006 einen Anteil von € 850.
 - (4) Der Saldo aller Bankkonten der Y Praxis ... inklusive des Kassenbestandes des Y Teilbetriebes hat diesen Gewinnanteil zuzüglich der in der Vergangenheit bisher von ... (der Klägerin) nicht entnommenen Gewinnanteile abzüglich der Y Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (abzüglich Wertberichtigungen und Umsatzsteuer) zuzüglich der gem. § 7 Abs. (4) erfassten Kosten um € 220.000 zu übersteigen. ..."
- 6 Außerdem waren für die Reduzierung des Y Personalbestandes (Abfindung, Lohnfortzahlung bei Freistellung, Rechtskosten) pauschal 80.000 € zu zahlen und die X Praxis sollte die Kosten für die Datenumstellung in Y bis zur Höhe von 10.000 € tragen (§ 12 des Vertrages). Ferner war die Sozietät nach § 15 der Vereinbarung verpflichtet, der Klägerin "zur wirtschaftlichen Absicherung und Versorgung" mit Wirkung ab 3. Januar 2006 eine monatliche Rente von 5.000 € bis Mai 2016 zu zahlen. Für diese Verpflichtung der Sozietät hafteten alle Gesellschafter auch persönlich.
- 7 Seit dem 3. Januar 2006 wurde die Y Praxis, der zuvor entsprechend den vorstehenden Vereinbarungen weitere 310.000 € zugeordnet worden waren, im Außenverhältnis von der Klägerin und dem Beigeladenen zu 1. geführt, der am Gesellschaftsvermögen und Gewinn allerdings nicht beteiligt war. Sowohl die Klägerin als auch die Sozietät ermittelten ihre Gewinne nach der Trennung durch Einnahmenüberschussrechnung.
- 8 Am 15. November 2007 reichte die Sozietät die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 ein und erklärte darin einen Gesamtgewinn der Gesellschaft von 2.388.657,92 €, von dem auf die Klägerin ein laufender Gewinn in Höhe von 850 € und ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 623.620,33 € entfiel. In Höhe des Veräußerungsgewinns wurden bei den verbliebenen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligungen Verluste abgezogen.
- 9 Daraufhin führte das FA bei der Sozietät eine Außenprüfung für die Jahre 2002 bis 2006 durch und kam zu dem Ergebnis, dass der erklärte Veräußerungsgewinn laufender Gewinn in der Form eines Übergangsgewinns sei. Die von der Sozietät eingereichte Auseinandersetzungsbilanz weise ein nach Bilanzierungsgrundsätzen ermitteltes Kapitalkonto der Klägerin von 604.379,88 € aus, das sich aus den zum Stichtag anteilig noch nicht abgerechneten

Forderungen und halbfertigen Mandantenarbeiten abzüglich anteiliger Verbindlichkeiten sowie aus den nach dem Auseinandersetzungsvertrag zu leistenden Zahlungen von insgesamt 310.000 € ergebe. Dieser Gewinn aus dem Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung sei von der Klägerin zusätzlich zu versteuern und bei den verbliebenen Gesellschaftern als Aufwand zu berücksichtigen. Aus den von der Sozietät vorgelegten Bestandskonten der Einnahmenüberschussrechnung ergebe sich zudem zu Lasten der Klägerin eine bisher noch nicht versteuerte Überentnahme von 19.240,95 €. Das FA erließ am 11. Juni 2008 einen Feststellungsbescheid gegenüber der Sozietät, in dem es der Klägerin einen Anteil von 624.470,33 € an den Einkünften aus selbständiger Arbeit zurechnete.

- 10** Mit der dagegen nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage begehrte die Klägerin, den auf sie entfallenden Gewinn auf 850 € herabzusetzen. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1744 veröffentlichten Urteil statt. Es setzte den auf die Klägerin entfallenden Gewinn antragsgemäß auf 850 € herab und erhöhte im gleichen Umfang den auf die übrigen Gesellschafter entfallenden Gewinn im Verhältnis ihrer Anteile.
- 11** Dagegen richten sich die Revisionen des FA und der Revisionskläger zu 2. und 3., mit denen sie die Verletzung materiellen Rechts rügen.
- 12** Die Revisionsbegründungsfrist für das FA wurde auf rechtzeitigen Antrag bis zum 30. Januar 2014 verlängert. Am 28. Januar 2014 ging beim Bundesfinanzhof (BFH) per Telefax ein Vorabexemplar der Revisionsbegründung ein, das keine Unterschrift enthielt. Erst am 31. Januar 2014 folgte das unterschriebene Original. Nach einem Hinweis auf die fehlende Unterschrift und den verspäteten Zugang beantragte das FA Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und begründete dies.
- 13** Das FA beantragt, das Urteil des FG Hamburg vom 18. April 2012 3 K 89/11 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Die Revisionskläger zu 2. und 3. beantragen, das angefochtene Urteil des FG Hamburg vom 18. April 2012 3 K 89/11 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15** Die Klägerin beantragt, die Revisionen zurückzuweisen.
- 16** Sie verteidigt das angefochtene Urteil. Es habe kein rechtlicher Zwang zum Übergang zum Betriebsvermögensvergleich bestanden, insbesondere halte sich die Zuweisung liquider Mittel im zulässigen Rahmen. Bei der Leibrente handele es sich um ein eigenständig zu beurteilendes Rechtsgeschäft und nicht um einen Spitzenausgleich, da sie zwar in Zusammenhang mit der Realteilung vereinbart worden sei, aber nicht aus dem Privatvermögen der übrigen Gesellschafter bezahlt werde. Überdies handle es sich um eine betriebliche Versorgungsrente. Jedenfalls stehe die Bindungswirkung der verbindlichen Zusage einer Aufhebung des angefochtenen Urteils entgegen.
- 17** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Seiner Meinung nach hat die Klägerin eine nach allgemeinen Grundsätzen einkommensteuerpflichtige Sachwertabfindung erhalten, die zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Die Buchwertfortführung sei eine Begünstigung, die ähnlich wie der Veräußerungsfreibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) und die Tarifiermäßigung bei außerordentlichen Einkünften (§ 34 EStG) dem letzten Rechtsakt der Mitunternehmerschaft vorbehalten sei. Das Ausscheiden der Klägerin aus der Sozietät sei im Streitfall auch nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG erfolgsneutral, da diese Vorschrift nur die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, nicht dagegen von Sachgesamtheiten erfasse. Eine analoge Anwendung des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) scheidet aus, da die Realteilung nur im Fall der Betriebsaufgabe als umgekehrter Fall der Einbringung verstanden werden könne.
- 18** Das BMF und die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revisionen sind zulässig.

- 20** 1. Das FA hat zwar die Frist zur Begründung der Revision (§ 120 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) versäumt, weil es die Revision innerhalb der Frist nicht in der gebotenen Schriftform begründete (vgl. BFH-Urteil vom 2. August 2002 IV R 14/01, BFH/NV 2002, 1604; Rüsken in Beermann/Gosch, FGO § 120 Rz 150). Dem FA war aber Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (§ 56 FGO). Der Versand der Begründungsschrift per Telefax wurde einer zuverlässigen Mitarbeiterin übertragen, die angewiesen war, durch Kontrolle sicherzustellen, dass nur unterschriebene Schriftsätze versandt werden. Das FA hatte damit in Wahrnehmung seiner Organisationspflichten die gebotenen Vorkehrungen getroffen, eine Fristversäumung infolge Absendung nicht unterschriebener Schriftsätze zu vermeiden (vgl. Senatsurteil vom 25. November 2008 III R 78/06, BFH/NV 2009, 407; BFH-Urteil vom 14. Dezember 1994 X R 176/93, BFH/NV 1995, 798, m.w.N.). Das FA hat zudem die formgerechte Begründung rechtzeitig nachgeholt (§ 56 Abs. 2 Satz 3 FGO).
- 21** 2. Auch die Revisionen der Revisionskläger zu 2. und 3. sind zulässig.
- 22** Zur Einlegung der Revision berechtigt sind grundsätzlich alle Beteiligten des Verfahrens vor dem FG (§ 115 Abs. 1 FGO). Für ein Rechtsmittel des Beigeladenen ist allerdings erforderlich, dass er durch die angefochtene Entscheidung materiell beschwert ist (BFH-Urteil vom 10. Juli 1997 V R 94/96, BFHE 183, 288, BStBl II 1997, 707, unter II.1.c, und BFH-Beschluss vom 9. Februar 2006 VIII B 52/05, BFH/NV 2006, 1155, unter 2.). Die Revisionskläger zu 2. und 3. erfüllen diese Voraussetzungen. Sie waren als Beigeladene Beteiligte des Verfahrens vor dem FG (§ 57 Nr. 3 FGO), sie sind durch das FG-Urteil materiell beschwert, da das FG ihren Gewinnanteil erhöht hat.

III.

- 23** Die Revisionen sind auch begründet. Sie führen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FA hat dem Grunde nach zu Recht der Klägerin neben dem laufenden Gewinn von 850 € einen weiteren Gewinn zugerechnet. Denn das Ausscheiden der Klägerin aus der Sozietät gegen Erhalt der Y Niederlassung und der Rente stellt eine Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils i.S. des § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar.
- 24** 1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. Nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der dabei zu berücksichtigende Veräußerungsgewinn oder -verlust der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen ist für den Zeitpunkt des Ausscheidens nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 25** 2. Eine derartige Veräußerung ist im Allgemeinen gegeben, wenn ein Gesellschafter aus einer fortbestehenden Gesellschaft ausscheidet und sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den verbleibenden Gesellschaftern zuwächst (§ 738 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- ggf. i.V.m. § 105 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs).
- 26** Der ausscheidende Gesellschafter ist, sofern der Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes bestimmt, nach dem tatsächlichen Wert seines Anteils abzufinden (vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 17. Mai 2011 II ZR 285/09, Der Betrieb --DB-- 2011, 1631, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 1382; BGH-Beschluss vom 21. Januar 2014 II ZR 87/13, DStR 2014, 1404). Steuerrechtlich ist hierin grundsätzlich eine Veräußerung des Gesellschaftsanteils an die verbleibenden Gesellschafter zu sehen (BFH-Urteil vom 9. Juli 2015 IV R 19/12, BFHE 249, 555, BStBl II 2015, 954, m.w.N., zum Ausscheiden eines Kommanditisten aus einer KG).
- 27** 3. Im Streitfall hat die Klägerin als Gegenleistung für ihr Ausscheiden aus der Sozietät, die mit den verbliebenen Gesellschaftern fortgeführt wurde, einen Teilbetrieb (die Y Niederlassung) sowie eine aus künftigen Erträgen der Gesellschaft zu zahlende Rente erhalten.
- 28** Soweit der Abfindungsanspruch eines ausscheidenden Gesellschafters durch die Übereignung eines Teilbetriebs (Sachgesamtheit) erfüllt wird, der weiterhin Betriebsvermögen des ausgeschiedenen Gesellschafters bleibt, liegt --in Abänderung des bisher vom BFH vertretenen (engen) Realteilungsbegriffs-- eine nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG erfolgsneutrale Realteilung vor (dazu 4.). Erhält der Gesellschafter für sein Ausscheiden daneben eine Geldrente, welche die Gesellschafter aus ihrem Privatvermögen oder die Gesellschaft aus künftigen Erträgen zu leisten haben, erfüllt der ausscheidende Gesellschafter gleichwohl insgesamt einen Veräußerungstatbestand nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; Veräußerungspreis i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG sind der nach Maßgabe des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG anzusetzende Wert des Teilbetriebs (Y Niederlassung) und der Kapitalwert der Rente im Zeitpunkt des

Ausscheidens, so dass nur hinsichtlich der Rente eine Gewinnrealisierung gegeben ist (dazu 5.). Infolge des gegebenen Veräußerungstatbestands musste die Sozietät nach § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG zur Ermittlung des Anteilswerts der Klägerin zwingend zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen (dazu 6.). Als Veräußerungsgewinn der Klägerin ist der Kapitalwert der Rente zuzüglich der Buchwerte des Y Teilbetriebs abzüglich etwaiger Veräußerungskosten und des Werts ihres Kapitalkontos anzusetzen (dazu 7.).

- 29** 4. 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 Halbsätze 1 und 2 EStG). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben.
- 30** b) Der Begriff der "Realteilung" wird vom Gesetz nur vorausgesetzt, aber nicht definiert. Er wurde ursprünglich in der Rechtsprechung entwickelt (grundlegend BFH-Urteil vom 6. Mai 1952 I 17/52 U, BFHE 56, 473, BStBl III 1952, 183, in der Folge u.a. BFH-Urteile vom 2. Oktober 1962 I 256/61 U, BFHE 75, 675, BStBl III 1962, 513, und vom 5. Juli 1963 VI 333/61 U, BFHE 77, 472, BStBl III 1963, 492). In das EStG aufgenommen wurde der Begriff der Realteilung erstmals in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 26 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) mit Wirkung vom 1. Januar 1999. Die für den Streitzeitraum geltende Fassung erhielt § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG durch Art. 1 Nr. 5 Buchst. b des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35).
- 31** c) Der BFH verstand den Begriff der Realteilung jedenfalls seit dem Urteil vom 19. Januar 1982 VIII R 21/77 (BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456, unter I.1.) in Anlehnung an das Zivilrecht 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 (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1991 VIII R 69/86, BFHE 166, 476, BStBl II 1992, 385, unter A.I.1.). Hieran hielt der BFH auch für § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 (BFH-Beschluss vom 29. April 2004 IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395, unter 1.a) und i.d.F. des UntStFG fest (Senatsurteil vom 11. April 2013 III R 32/12, BFHE 241, 346, BStBl II 2014, 242, Rz 16; BFH-Urteil vom 4. September 2014 IV R 44/13, BFH/NV 2015, 209, Rz 23; s.a. BFH-Urteil vom 29. März 2011 VIII R 28/08, BFHE 233, 434, BStBl II 2014, 299, Rz 19). Er definierte Realteilung ertragsteuerlich zuletzt als die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt (Senatsurteil in BFHE 241, 346, BStBl II 2014, 242; in der Sache ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 209, jeweils m.w.N.).
- 32** d) Dieser Rechtsprechung haben sich die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 28. Februar 2006, BStBl I 2006, 228, unter II.) und Teile des Schrifttums angeschlossen (z.B. Crezelius in Carlé/Stahl/Strahl [Hrsg.], Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Festschrift für Klaus Korn, 2005, S. 273, 278 f.; Gänger in Bordewin/Brandt, § 16 EStG Rz 232; Heß, DStR 2006, 777, 778; Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 16 Rz 188b; Märkle/Franz in Festschrift für Klaus Korn, a.a.O., S. 365, 367; Mitschke, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2009, 606, 607; Musil, DB 2005, 1291, 1292; Rogall, DStR 2005, 992, 994 f.; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz 391; Schulze zur Wiesche, Die Steuerberatung 2006, 374; Sieker in Lademann, EStG, § 16 EStG Rz 577; Wendt in Tipke/Seer/Hey/Englisch [Hrsg.], Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, 2010, S. 699, 704, 706 f.).
- 33** Nach anderen Auffassungen im Schrifttum ist auch bei Ausscheiden eines oder mehrerer Mitunternehmer aus einer im Übrigen fortbestehenden Mitunternehmerschaft § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG unmittelbar (Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 16 EStG Rz 542; Paus, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2006, 285 f.; Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 16 Rz 536, unter d) oder zumindest entsprechend (Niehus/Wilke, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 1093, 1100, 1103; Reiß in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 16 Rz 235, 233) anwendbar, wenn die ausscheidenden Mitunternehmer jeweils einen Teilbetrieb erhalten (so im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 10. Februar 1972 IV 317/65, BFHE 104, 543, BStBl II 1972, 419). Eine weitergehende Auffassung nimmt eine Realteilung durch Ausscheiden eines oder mehrerer Mitunternehmer aus einer im Übrigen fortbestehenden Mitunternehmerschaft auch dann an, wenn die ausscheidenden Mitunternehmer lediglich Einzelwirtschaftsgüter

erhalten (Ley in Festschrift für Klaus Korn, a.a.O., S. 335, 348; Pupeter in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 10 Rz 1467; Stahl in Korn, § 16 EStG Rz 296; Stuhmann, DStR 2005, 1355, 1356 f.).

- 34** e) Der Senat hält an der engen Definition der Realteilung nicht mehr fest. Der Begriff der "Realteilung" i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des UntStFG schließt jedenfalls das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehenden Gesellschaft unter Mitnahme eines --weiterhin zum Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen gehörenden-- Teilbetriebs ein. Ob dies auch bei Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen des ausgeschiedenen Gesellschafters gilt oder in einem solchen Fall § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG eingreift, bedarf im Streitfall keiner Klärung. Denn die Klägerin hat einen Teilbetrieb erhalten.
- 35** Die so verstandene Realteilung ist eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Sie führt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zur Aufdeckung stiller Reserven, wenn und soweit der übernommene Teilbetrieb weiterhin Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen bleibt. Unerheblich ist, ob die Mitunternehmerschaft insgesamt aufgelöst wird oder ob nur einzelne Mitunternehmer einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft ausscheiden und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgeführt wird.
- 36** aa) Der Begriff der "Realteilung" i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist ein steuerrechtlicher Begriff. Seine Auslegung ist daher nicht mehr --wie die frühere BFH-Rechtsprechung angenommen hat-- an das Zivilrecht gebunden. Weil § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auf die Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft Bezug nimmt, setzt die Realteilung einen Sachverhalt voraus, der sich grundsätzlich auf den Gewinn der Mitunternehmerschaft auswirkt. Dies bedingt aber nicht die vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft, denn auch der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn des aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft ausscheidenden Mitunternehmers ist Teil des Gewinns der Mitunternehmerschaft (BFH-Urteil vom 29. April 1993 IV R 107/92, BFHE 171, 23, BStBl II 1993, 666; Senatsurteil vom 10. April 2014 III R 20/13, BFHE 244, 530; Klein/Ratschow, AO, 12. Aufl., § 180 Rz 18).
- 37** bb) Der Gesetzgeber wollte das Vorliegen einer Realteilung nicht von der Auflösung der Mitunternehmerschaft abhängig machen. Denn nach der Entwurfsbegründung zu § 16 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 sollte eine Realteilung außer bei der Vollbeendigung auch dann vorliegen, wenn "die Mitunternehmerschaft zwar bestehen bleibt, jedoch Teile des Betriebsvermögens dem ausscheidenden Gesellschafter als Abfindung überlassen werden" (BTDrucks 14/265, S. 179). Die Entwurfsbegründung zur Neufassung des § 16 Abs. 3 EStG durch das UntStFG (BTDrucks 14/6882, S. 34) enthält keine abweichenden Erwägungen.
- 38** cc) Nach dem Aufbau des § 16 Abs. 3 EStG ist die Realteilung ein Sonderfall der Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG (BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 228, unter I.; Crezelius in Festschrift für Klaus Korn, a.a.O., S. 273, 278 f.; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rz 235; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 535; Wendt in Festschrift für Joachim Lang, a.a.O., S. 699, 704). § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG erfasst als gleichrangige Aufgabebetstände nicht nur die Aufgabe des Gewerbebetriebs, sondern auch die vollständige Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KG auf Aktien (Paus, DStZ 2006, 285, 286). Beurteilt man das Ausscheiden mindestens eines Mitunternehmers unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen nicht länger als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (vgl. BFH-Urteil vom 10. März 1998 VIII R 76/96, BFHE 186, 50, BStBl II 1999, 269, unter II.2.b aa), sondern als dessen Aufgabe, erlangt die Bezugnahme des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG eine eigenständige Bedeutung. Damit erhält dieser Aufgabebetstand einen klaren sachlichen Anwendungsbereich und ist nicht länger vor allem auf jene Fälle beschränkt, in denen der Mitunternehmeranteil neben dem Gesellschaftsanteil auch Sonderbetriebsvermögen umfasst und dieses nicht auf den Erwerber übertragen wird (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 31. August 1995 VIII B 21/93, BFHE 178, 379, BStBl II 1995, 890, unter II.2.).
- 39** Dies bedeutet für Fälle vorliegender Art, in denen ein Teilbetrieb übernommen und ein sonstiges Veräußerungsentgelt gezahlt wird, jedoch nicht, dass der Vorgang insgesamt als ein Aufgabebetstand zu behandeln ist. Vielmehr ist die Realteilung und die damit einhergehende Gewinnneutralität der Teilbetriebsübertragung im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen.
- 40** dd) Für die Erstreckung der Realteilung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auf Fälle des Ausscheidens mindestens eines Mitunternehmers unter Mitnahme eines Teilbetriebs spricht auch der Zweck dieses Rechtsinstituts.
- 41** Das Rechtsinstitut der Realteilung bezweckt, wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge steuerlich nicht zu belasten, solange die steuerliche Erfassung stiller Reserven sichergestellt ist (so bereits BFH-Urteil in BFHE 104, 543, BStBl II 1972, 419, unter 1.). Der Gesetzgeber versteht die Realteilung weiterhin als

Umstrukturierungsmaßnahme (BTDrucks 14/6882, S. 34). Dabei soll die Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden (HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz 540). Eine Mitunternehmerschaft kann aber nicht nur durch ihre vollständige Auflösung, sondern auch durch das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme eines Teilbetriebs sinnvoll umstrukturiert werden.

- 42 Zur Verwirklichung dieses Zwecks ist die Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vorzugswürdig gegenüber einer Analogie zu § 24 UmwStG oder einer teleologischen Extension des nach seinem Wortlaut auf Einzelwirtschaftsgüter beschränkten § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG. Denn sie kann sich unmittelbar auf den Gesetzeswortlaut stützen und stellt im Gegensatz zu der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (vgl. dazu BFH-Urteil vom 19. September 2012 IV R 11/12, BFHE 239, 76, Rz 15) eine gewinnneutrale Umstrukturierung auch dann sicher, soweit mit dem Teilbetrieb Verbindlichkeiten übergehen.
- 43 f) Auf Anfrage des erkennenden Senats hat der IV. Senat mit Beschluss vom 18. Juni 2015 erklärt, dass er an der mit dem BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 209 vertretenen Auffassung, dass eine Realteilung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG die Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft voraussetzt, nicht mehr festhält und der vorstehend dargelegten Auffassung des erkennenden Senats ausdrücklich zustimmt. Der VIII. Senat hat mitgeteilt, dass das BFH-Urteil in BFHE 233, 434, BStBl II 2014, 299 sich nicht zu der Frage verhalten habe, ob die Realteilung auch Fälle der Sachwertabfindung gegen Übernahme eines Teilbetriebs als weitere Fallgruppe umfasse, und daher der Entscheidung des erkennenden Senats nicht entgegenstehe. Im Übrigen teilt er die Auffassung des erkennenden Senats, nach der das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer fortbestehenden Gesellschaft gegen eine Sachwertabfindung in Gestalt eines Teilbetriebs unmittelbar die Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG erfüllt.
- 44 g) Die Klägerin hat auch insoweit keinen Veräußerungserlös erzielt, als der Y Niederlassung anlässlich ihres Ausscheidens erhebliche liquide Mittel zugeordnet wurden. Geld und Forderungen können als Teil des (ungeteilten) Betriebsvermögens wie andere materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter im Zuge einer Realteilung den Gesellschaftern frei zugeordnet werden (h.M. Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rz 244; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 544, 545, jeweils m.w.N.; HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz 554; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz 420).
- 45 Der Senat kann offenlassen, ob dies auch gilt, wenn die Gesellschafter kurz vor dem Ausscheiden eines Gesellschafters Einlagen leisten oder Darlehen aufnehmen und diese Mittel dann im Rahmen der Realteilung dem Teilbetrieb des ausscheidenden Gesellschafters zuordnen (vgl. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 550, m.w.N.; HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz 556; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz 420, jeweils m.w.N.; Musil, DB 2005, 1291; Paus, DStZ 2006, 285, 287; Rogall/Stangl, FR 2006, 345, 353 f.; Stuhmann, DStR 2005, 1355 f.; Wacker, NWB Fach 3, 10669, 10681 ff.; Gragert, NWB Fach 3, 13887, 13892; BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 253, Tz. 25 zu Miterben-Mitunternehmerschaft; a.A. Groh, Die Wirtschaftsprüfung 1991, 620, 624; Winkemann, Betriebs-Berater --BB-- 2004, 130, 135; Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 16 Rz 196). Ein derartiger Sachverhalt liegt hier nicht vor, da die Geldmittel bereits vor dem Ausscheiden der Klägerin aus der Gesellschaft im Betriebsvermögen vorhanden waren.
- 46 h) Im Streitfall muss auch nicht entschieden werden, ob unter dem "Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer" i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auch das Gesamthandsvermögen einer neuen Mitunternehmerschaft verstanden werden kann, an der neben dem ausgeschiedenen Mitunternehmer auch ein Mitunternehmer beteiligt ist, der zugleich weiterhin der bisherigen Mitunternehmerschaft angehört. Denn der Beigeladene zu 1. war kein Mitunternehmer (§ 18 Abs. 4 Satz 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) der von der Klägerin fortgeführten Y Niederlassung.
- 47 Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kann grundsätzlich nur sein, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.3.a). Eine Mitunternehmerschaft setzt zudem eine gemeinschaftliche Gewinnerzielungsabsicht voraus (BFH-Urteil vom 14. April 2005 XI R 82/03, BFHE 210, 241, BStBl II 2005, 752, unter II.1.).
- 48 Der Beigeladene zu 1. ist nach den Feststellungen des FG nur im Außenverhältnis als Sozius aufgetreten und war am Betriebsvermögen und am Gewinn nicht beteiligt. Selbst wenn sein Auftreten im Außenverhältnis möglicherweise eine Rechtsscheinhaftung begründete, ergäbe sich daraus noch keine Mitunternehmerstellung (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 18 Rz 42). Anders als beim Komplementär einer KG (vgl. BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 74/03, BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595, unter II.1.) wird die fehlende Beteiligung am Gewinn und Verlust beim Außensozius auch nicht durch eine herausgehobene gesellschaftsrechtliche Stellung ausgeglichen.

- 49** 5. Eine Gewinnrealisierung ist jedoch gegeben, soweit der Klägerin anlässlich ihres Ausscheidens aus der Sozietät eine aus künftigen Erlösen der Sozietät oder, falls diese nicht ausreichen, aus dem Vermögen der Gesellschafter zu leistende (§ 15 der Auseinandersetzungsvereinbarung) Rente zugesagt wurde. Die Rente ist mit ihrem Kapitalwert zu berücksichtigen.
- 50** a) Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt keine betriebliche Versorgungsrente vor, die zu einem unentgeltlichen Übergang des Betriebsvermögens führen würde (vgl. HHR/Kratzsch, § 5 EStG Rz 1335; Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 16 Rz 97; Schulze zur Wiesche, BB 1995, 593, 596).
- 51** aa) Für eine betriebliche Versorgungsrente ist kennzeichnend, dass ihr Rechtsgrund überwiegend durch das betrieblich veranlasste Bestreben (z.B. Fürsorgeleistungen an einen früher im Unternehmen tätigen Gesellschafter oder Rücksichtnahme auf geschäftliches Ansehen des Betriebsübernehmers) bestimmt wird, den Rentenberechtigten zu versorgen, ihn insbesondere vor materieller Not zu schützen. Sie kann demgemäß auch dann gegeben sein, wenn das vom Rentenberechtigten übertragene Betriebsvermögen und der versicherungsmathematische Barwert der Rente zwar objektiv gleichwertig sind, die Parteien aber bewusst und gewollt die Rentenzahlungen danach bemessen haben, was dem Rentenberechtigten zum Zwecke der Versorgung zur Verfügung stehen sollte (BFH-Urteile vom 30. Juli 1959 IV 265/58 U, BFHE 69, 387, BStBl III 1959, 406; vom 20. Dezember 1988 VIII R 121/83, BFHE 156, 339, BStBl II 1989, 585, unter II.4., und vom 2. Dezember 1997 VIII R 11/96, BFH/NV 1998, 835, unter II.1.).
- 52** bb) Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob eine betriebliche Versorgungsrente in Betracht kommt, wenn ein Gesellschafter --wie hier-- neben der Rente anlässlich seines Ausscheidens auch einen Teilbetrieb erhält. Jedenfalls ist weder eine Versorgungsbedürftigkeit der Klägerin noch ein Versorgungswille der verbliebenen Gesellschafter erkennbar.
- 53** Gegen die Versorgungsbedürftigkeit der Klägerin spricht insbesondere, dass sie nach ihrem Ausscheiden aus der Sozietät weiterhin voll berufstätig war und die Rente auf zehn Jahre befristet war, d.h. bis zu ihrem voraussichtlichen Eintritt in den Ruhestand.
- 54** Die Feststellungen des FG bieten auch keine Anhaltspunkte für einen Versorgungswillen der verbliebenen Gesellschafter. Zwar sollte die Rente "der wirtschaftlichen Absicherung und Versorgung dienen". Diese Vereinbarung ist allerdings im Zusammenhang mit der antragsgemäß erteilten Zusage des FA und einem möglichen Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung (dazu sogleich unter d) zu sehen. Sie belegt insofern keinen Versorgungswillen im vorgenannten Sinn. Die von der Sozietät beantragte Zusage zur steuerrechtlichen Behandlung der Rente verdeutlicht vielmehr, dass alle Gesellschafter einschließlich der Klägerin auch hinsichtlich der Rente von einem entgeltlichen Geschäft ausgingen.
- 55** b) Der Kapitalwert der Rente ist als Veräußerungserlös im Zeitpunkt des Ausscheidens der Klägerin aus der Sozietät anzusetzen, und zwar unabhängig davon, ob der Klägerin hinsichtlich der Rente ein Besteuerungswahlrecht zustand und wie sie dieses ausgeübt hat.
- 56** aa) Der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils ist auch dann bereits im Zeitpunkt der Veräußerung zu versteuern, wenn der Veräußerungserlös in Form wiederkehrender Bezüge bezahlt wird. Rechtsprechung und Verwaltung räumen Steuerpflichtigen in diesen Fällen aber ein Wahlrecht ein, entweder den Kapitalwert der Rente zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung als Erlös anzusetzen oder die einzelnen Rentenzahlungen bei Zufluss als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern (z.B. BFH-Urteile vom 17. Juli 2013 X R 40/10, BFHE 242, 58, BStBl II 2013, 883; vom 14. Mai 2002 VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532, Rz 20, m.w.N., und vom 26. Juli 1984 IV R 137/82, BFHE 141, 525, BStBl II 1984, 829). Dies gilt jedoch nur, wenn es sich um Bezüge handelt, die lebenslang zu zahlen sind oder eine feste Laufzeit von mehr als zehn Jahren haben und primär der Versorgung oder bei besonders langer Laufzeit mindestens auch der Versorgung des bisherigen Betriebsinhabers oder Mitunternehmers dienen (z.B. BFH-Urteile vom 11. November 2010 IV R 17/08, BFHE 232, 28, BStBl II 2011, 716, m.w.N., und in BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532). Die Sofortbesteuerung ist der gesetzliche Normalfall und die Zuflussbesteuerung eine auf Billigkeitserwägungen beruhende Ausnahmeregelung (z.B. BFH-Urteile in BFHE 242, 58, BStBl II 2013, 883; in BFHE 232, 28, BStBl II 2011, 716, jeweils m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 12. Mai 1999 IV B 52/98, BFH/NV 1999, 1330, unter 3., und vom 29. März 2007 XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306, unter 1.a bb). Zu einer Zuflussbesteuerung kann es nur kommen, wenn dies vom Steuerpflichtigen ausdrücklich im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung gewählt wird (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 1330, und BFH-Urteil in BFHE 242, 58, BStBl II 2013, 883, Rz 29).

- 57** bb) Der Senat muss nicht entscheiden, ob die Rente im Streitfall primär der Versorgung der Klägerin dient und ihr daher ein solches Wahlrecht zustand. Dagegen könnte sprechen, dass sie die Y Niederlassung fortführte und damit weiterhin berufstätig, die Rente nur knapp über zehn Jahre und nur bis zur Vollendung ihres 65. Lebensjahrs zu zahlen war. Selbst wenn ihr ein Wahlrecht zugestanden und sie die nachgelagerte Besteuerung gewählt haben sollte, wäre gleichwohl im Zeitpunkt ihres Ausscheidens der Kapitalwert der Rente als Erlös zu erfassen. Dies folgt schon daraus, dass das aus Billigkeitsgründen gewährte Wahlrecht nichts daran ändert, dass der ausscheidende Gesellschafter einen Veräußerungsgewinn erzielt, den er nur --falls er die nachgelagerte Besteuerung wählt-- nicht sofort, sondern ratierlich versteuern muss, sobald die Summe der Rentenzahlungen den Wert seines Kapitalkontos im Zeitpunkt der Veräußerung übersteigt (vgl. BFH-Urteile vom 24. Januar 1996 X R 14/94, BFHE 179, 406, BStBl II 1996, 287, unter 2., in BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532, unter II.2.b, und vom 14. Januar 2004 X R 37/02, BFHE 205, 96, BStBl II 2004, 493, unter II.1.b bb). Da das Wahlrecht erst im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des ausgeschiedenen Gesellschafters ausgeübt wird, ist überdies im Rahmen der Gewinnermittlung der Gesellschaft die Feststellung des Veräußerungsgewinns erforderlich.
- 58** 6. Zur Ermittlung des Anteilswerts der Klägerin musste die Sozietät zwingend zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen (§ 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 59** Ein Übergangsgewinn oder -verlust ist der Klägerin nach dem BFH-Urteil vom 13. September 2001 IV R 13/01 (BFHE 196, 546, BStBl II 2002, 287, unter II.2.) im Zeitpunkt ihres Ausscheidens entsprechend dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel, also zu 20 %, zuzurechnen (vgl. BFH-Urteile vom 13. November 1997 IV R 18/97, BFHE 184, 518, BStBl II 1998, 290, unter 2.; vom 19. August 1999 IV R 67/98, BFHE 190, 150, BStBl II 2000, 179, zur Zurechnung eines Übergangsgewinns beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus zweigliedrigen Gesellschaften).
- 60** 7. Als Veräußerungsgewinn der Klägerin ist der Kapitalwert der Rente zuzüglich der Buchwerte des Y Teilbetriebs (Veräußerungspreis) abzüglich etwaiger Veräußerungskosten und des Werts ihres Kapitalkontos anzusetzen (§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG; vgl. BFH-Urteil vom 9. Juli 2015 IV R 19/12, BFHE 249, 555, BStBl II 2015, 954).
- 61** a) Ob sich aus dem zu einer Realteilung mit Spitzenausgleich ergangenen BFH-Urteil vom 1. Dezember 1992 VIII R 57/90 (BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607) eine andere Berechnungsmethode ergibt, kann dahinstehen. Denn die Sachverhalte sind, wie auch der VIII. Senat des BFH auf Anfrage des erkennenden Senats mitgeteilt hat, nicht miteinander vergleichbar; für einen Spitzenausgleich ist im Streitfall nichts ersichtlich.
- 62** Der BFH hat mit diesem Urteil in BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607 entschieden, dass es bei einer Realteilung mit Buchwertfortführung der gewinnneutralen Realteilung des Gesellschaftsvermögens nicht entgegensteht, wenn ein Realteiler dem anderen einen sog. Spitzenausgleich bezahlt. Der Spitzenausgleich führe jedoch in voller Höhe und damit ohne Gegenrechnung anteiliger Buchwerte zu einem Veräußerungsgewinn. Werde die Gesellschaft aufgelöst, erlangten die Gesellschafter einen Auseinandersetzungsanspruch, der sich gegen die Gesellschaft richte und zunächst auf Geld gerichtet sei. Die Realteilungsvereinbarung nehme auf die Erfüllung des Auseinandersetzungsanspruchs insoweit Einfluss, als anstelle des auf Geld gerichteten Auseinandersetzungsanspruchs ein auf Übereignung bestimmter Wirtschaftsgüter gerichteter Anspruch trete und die Höhe des Anspruchs verändert werde. Die Realteilungsvereinbarung enthalte in Höhe der Wertdifferenz zwischen der Summe der Verkehrswerte der übernommenen Wirtschaftsgüter und dem ursprünglichen Auseinandersetzungsanspruch eine Abtretung dieses Anspruchs an den anderen Gesellschafter. Mit dem Spitzenausgleich werde ein Entgelt für diese Abtretung bezahlt. Diese Zahlung (Spitzenausgleich) führe beim Ausgleichsberechtigten in Höhe des Ausgleichsbetrags zu einer Gewinnrealisierung.
- 63** b) Dieses Urteil hat Kritik erfahren (BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 601, BStBl I 2006, 228, unter VI.; HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz 555; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rz 251; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 549; Wendt, FR 1999, 333, 343; Kauffmann in Frotzcher, EStG, § 16 Rz 177ad; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz 421; Sieker in Lademann, a.a.O., § 16 EStG Rz 583; Musil, DB 2005, 1291, 1295; Winkelmann, BB 2004, 130, 134; Schell, BB 2006, 1026, 1028; Sterzinger, Neue Juristische Wochenschrift 2011, 3057, 3059; Märkle/Franz in Festschrift Korn, a.a.O., S. 365, 372, und wohl auch Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 16 EStG Rz 196).
- 64** c) Scheidet --wie hier-- ein Gesellschafter aus einer fortbestehenden Personengesellschaft aus, steht ihm, wie ausgeführt, ein Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft zu. Die Erfüllung dieses Abfindungsanspruchs kann im Gegensatz zum Sachverhalt, der dem BFH-Urteil in BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607 zugrunde liegt (Liquidation der Gesellschaft durch Realteilung), nicht als Forderungskauf der verbleibenden Gesellschafter beurteilt werden. Weder die verbleibenden noch der ausscheidende Gesellschafter erlangen mehr als ihrem Anteil am

Gesellschaftsvermögen entspricht; sie zahlen deswegen auch nicht dem oder den anderen Gesellschaftern einen Ausgleich aus eigenen Mitteln (Spitzenausgleich).

- 65** Der ausscheidende Gesellschafter erhält vielmehr --wie in § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB oder hiervon abweichenden gesellschaftsvertraglichen Regelungen vorgesehen-- allein den Wert seines Mitunternehmeranteils ersetzt. Soweit der Anspruch auf Geld gerichtet ist, erfüllt die Gesellschaft zivilrechtlich den ursprünglich entstandenen Abfindungsanspruch, der abweichend vom Auseinandersetzungsanspruch nach einer Realteilung mit der Vereinbarung eines Spitzenausgleichs nicht der Höhe und der Art nach verändert wird. Soweit die Gesellschaft und der ausscheidende Gesellschafter --wie hier-- vereinbaren, dass Ratenzahlungen oder statt Geld Wirtschaftsgüter aus dem Gesellschaftsvermögen geleistet werden, modifiziert sich der Abfindungsanspruch nur der Art, nicht aber der Höhe nach. Der für eine Realteilung mit Vereinbarung eines Spitzenausgleichs typische Sachverhalt, dass ein Gesellschafter mehr an Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen erhält, als seinem Anteil entspricht mit der Folge, dass er dafür an den (die) anderen Gesellschafter einen Ausgleich zu zahlen hat (vgl. Senatsurteil in BFHE 241, 346, BStBl II 2014, 242, Rz 18, m.w.N.), liegt im Streitfall nicht vor.
- 66** 8. Die verbindliche Zusage des FA vom 12. August 2005 steht der Ermittlung eines Übergangsgewinns nicht entgegen. Das FA war hieran nicht mehr gebunden, nachdem die Gesellschaft einen über dem Kapitalwert der Rente liegenden Veräußerungsgewinn der Klägerin in Höhe von 624.470,33 € erklärt und sich damit selbst von der Zusage gelöst hat, nach der nur die Rente bei der Klägerin zu einem Veräußerungsgewinn führen sollte. Betrifft eine vor Einführung des § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) erteilte Zusage eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 179 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, können sich die anfechtungsberechtigten Feststellungsbeteiligten grundsätzlich nur einvernehmlich hierauf berufen. An diesem Einvernehmen fehlt es im Streitfall.
- 67** a) Die Bindungswirkung einer Zusage wurde bis zur Einführung des § 89 Abs. 2 AO aus dem Grundsatz von Treu und Glauben hergeleitet (z.B. BFH-Urteil vom 16. November 2005 X R 3/04, BFHE 211, 30, BStBl II 2006, 155, unter II.2.i; Senatsurteil vom 15. März 2007 III R 39/06 BFH/NV 2007, 1459, unter 4., sowie BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 742). Sie entfiel, wenn die Zusage klar dem Gesetz widersprach und offensichtlich rechtswidrig war (BFH-Urteil vom 16. Juli 2002 IX R 28/98, BFHE 198, 403, BStBl II 2002, 714, unter II.2.d). Eine verbindliche Zusage bezüglich einer gesonderten und einheitlichen Feststellung führte zu offensichtlich rechtswidrigen Ergebnissen, wenn von mehreren Beteiligten ein Teil sich auf die Zusage berufen, ein anderer Teil aber die Besteuerung aufgrund einer abweichenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung durchsetzen könnte. Die gesetzlich vorgesehene Einheitlichkeit der Feststellung (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO) wäre dann nicht mehr gewährleistet.
- 68** b) Die Einkünfte der Klägerin, der Revisionskläger zu 2. und 3. und der Beigeladenen aus der Sozietät sind gesondert und einheitlich festzustellen (§ 179 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO), da sie ihnen als Mitunternehmern gemeinsam zuzurechnen sind. Insofern ist neben der Klägerin auch die Sozietät klagebefugt. Die Sozietät hat sich aber durch die Erklärung eines über dem Kapitalwert der Rente liegenden Veräußerungsgewinns der Klägerin in Höhe von 624.470,33 € von der Zusage gelöst, nach der nur die Rente bei der Klägerin zu einem Veräußerungsgewinn führen sollte.
- 69** aa) Die Sozietät muss sich nicht an der Zusage festhalten lassen. Die Bindungswirkung der Zusage gilt nur zugunsten, nicht zulasten des Steuerpflichtigen (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 742, Tz. 4.4).
- 70** bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin folgt auch nichts anderes aus der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht.
- 71** Die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht verlangt von Gesellschaftern einer Personengesellschaft, die Belange der Gesellschaft und der anderen Gesellschafter nicht zu beeinträchtigen (vgl. BGH-Urteile vom 9. September 2002 II ZR 198/00, DStR 2002, 2234, und vom 19. Oktober 2009 II ZR 240/08, BGHZ 183, 1; MünchKommBGB/Ulmer/Schäfer, 6. Aufl., § 705 Rz 229). Dies gilt auch im Hinblick auf Verfahrenshandlungen im Besteuerungsverfahren (vgl. Beschlüsse des Oberlandesgerichts --OLG-- München vom 18. Oktober und 23. Dezember 2010 7 U 3343/10, juris; Beschluss des OLG Dresden vom 29. November 2004 2 U 1507/04, GmbH-Rundschau 2005, 238) und in einer aufgelösten Gesellschaft bzw. als nachlaufende Treuepflicht (MünchKommHGB/Karsten Schmidt, 3. Aufl., § 105 Rz 188).
- 72** Diese Pflicht besteht aber nur zwischen den Gesellschaftern untereinander bzw. zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft (MünchKommHGB/Karsten Schmidt, a.a.O., § 105 Rz 189). Sie betrifft nicht das Außenverhältnis zum FA im Besteuerungsverfahren. Die Treuepflicht kann sich zwar in Einzelfällen zu einer Pflicht zur Zustimmung zu einer konkreten Geschäftsführungsmaßnahme verdichten. Eine rechtswidrig verweigerte Zustimmung wird aber auch

dann nicht im Außenverhältnis fingiert, sondern muss im Wege der Leistungsklage über § 894 der Zivilprozessordnung erzwungen werden (BGH-Urteil vom 19. Juni 2008 III ZR 46/06, DStR 2008, 1741, unter II.B.1.).

- 73** 9. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif, weil der Senat anhand der Feststellungen des FG nicht entscheiden kann, ob das FA den Gewinnanteil der Klägerin zutreffend ermittelt hat. Das FG hat --von seinem Standpunkt aus folgerichtig-- keine Feststellungen zu den Buchwerten der von der Klägerin übernommenen Wirtschaftsgüter, zum Kapitalkonto der Klägerin im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Sozietät und zu den Veräußerungskosten getroffen. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat vorsorglich darauf hin, dass er die Einschätzung der Beteiligten teilt, dass die Sozietät steuerrechtlich nur eine (einzige) Mitunternehmerschaft ist und daher nur ein einstufiges Feststellungsverfahren durchzuführen war.
- 74** 10. Die Kostenentscheidung wird gemäß § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de