



AKTUELLES AUS DEM STEUERRECHT REALTEILUNG

ARBEITSGEMEINSCHAFT MEDIZINRECHT
DÜSSELDORF, 11. NOVEMBER 2022
JOACHIM BLUM



GLIEDERUNG

- ✘ Kontext der Realteilung bei Ärzten
- ✘ Formen der Auseinandersetzung: Abgrenzung von Sach- und/oder Barabfindung
- ✘ Abgrenzung echte und unechte Realteilung
 - Echte Realteilung
 - Unechte Realteilung
- ✘ Sperrfrist(verstoß)
- ✘ Spitzen- oder Wertausgleich
- ✘ Kapitalkontenanpassung
- ✘ Buchwertdifferenzen: Steuerausgleich
- ✘ Umsatzsteuer





Kontext der Realteilung bei Ärzten




- 3 -



KONTEXT REALTEILUNG

- ✘ Hohe Fluktuation zum Ein- und Austritt von Gesellschaftern
- ✘ Beratung des Eintritt-Szenarios von gemeinsamen „Aufbruchswillen“ getragen
- ✘ Beratung des Exit-Szenarios hingegen meist im Streit
- ✘ Möglichkeit der steuerlichen Gestaltung einer Auseinandersetzung durch geplante Realteilung sind eingeschränkt



- 4 -

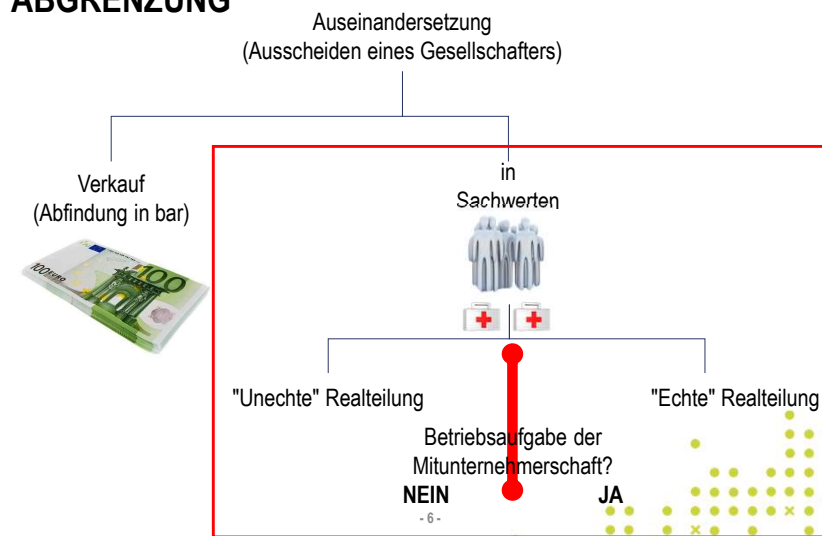
KONTEXT REALTEILUNG

✘ Eskalationsstufen nach Glasl:



- 5 -

FORMEN DER AUSEINANDERSETZUNG: ABGRENZUNG



- 6 -

STEUERLICHER BEGRIFF REALTEILUNG - INTENTIONEN

Ziel des **Gesetzgebers** bei Schaffung der Rechtsgrundlage :

- ✘ steuerneutrale Auseinandersetzung bei Fortführung der betrieblichen Tätigkeit ermöglichen
- ✘ unsteuererten Übergang stiller Reserven auf Dritte verhindern

Ziel des **Steuerberaters** bei Anwendung der Rechtsgrundlage:

- ✘ Bei Auseinandersetzung **zusätzliche Steuerbelastung** für Realteiler **vermeiden** (Überführung zu Buchwert)
- ✘ Anwendung der Realteilungsgrundsätze gewünscht, weil
a) **Buchwertübertragung** möglich und b) **Übernahme von Verbindlichkeiten** keine Versteuerung auslöst

- 7 -

Abgrenzung echte und unechte Realteilung

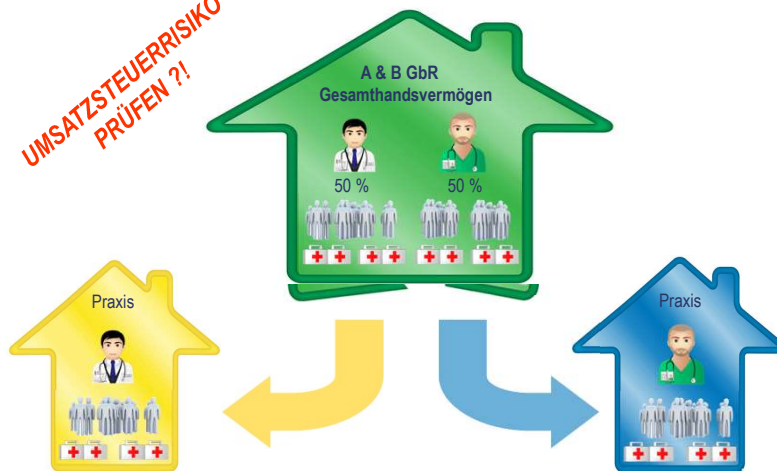
- 8 -

Echte Realteilung

- 9 -

ECHTE REALTEILUNG GRUNDBEISPIEL – AUFLÖSUNG EINER MU-SCHAFT

UMSATZSTEUERRISIKO
PRÜFEN ?!



ECHTE REALTEILUNG

Zivilrecht:

- ✘ Begriff: Teilung in Natur
- ✘ Regelfall für GbR: § 731 Satz 2 i. V .m. § 752 BGB
- ✘ **Einzelübertragung aller WG** in das **Eigentum** der übernehmenden Mitunternehmer
- ✘ Partielle Gesamtrechtsnachfolge durch Spaltung (§ 123 ff. UmwG) nur bei Personenhandelsgesellschaften



ECHTE REALTEILUNG

Steuerrecht:

- ✘ Grundlage: § 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG
- ✘ Begriff der Realteilung ist gesetzlich nicht definiert → Rechtsprechung
- ✘ Die „echte“ Realteilung i.S.d. § 16 Abs. 3 S 2 und 3 EStG ist durch den **auf der Ebene der Mitunternehmerschaft verwirklichten Tatbestand der Betriebsaufgabe** gekennzeichnet.

Anmerkung: Die Realteilung hat Vorrang vor den Regelungen des § 6 Absatz 3 EStG und des § 6 Absatz 5 EStG.



ECHTE REALTEILUNG

Tatbestandsmerkmale:

- ✘ **Mitunternehmenschaften**, die einer Realteilung zugänglich ist (Personengesellschaft mit Betriebsvermögen i. S. v. §§ 13, 15 oder 18 EStG)
- ✘ **Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder einzelnen Wirtschaftsgütern**
- ✘ **Übertragung** in das **jeweilige Betriebsvermögen** der einzelnen Mitunternehmer
- ✘ **Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven**; entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (grenzüberschreitende Realteilung)

- 13 -

ECHTE REALTEILUNG

Begünstigtes Betriebsvermögen:

- ✘ Übertragungen in ein **bestehendes Einzel-Betriebsvermögen**
- ✘ Übertragungen in ein **neu entstehendes Einzelbetriebsvermögen**
- ✘ Übertragungen in ein **Sonderbetriebsvermögen** zu einer anderen Mitunternehmenschaft

Nicht begünstigt:

- ✘ Eine Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das **Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmenschaft**, an der der Realteiler ebenfalls beteiligt ist. Dies gilt auch dann, wenn es sich um eine personenidentische Schwesterpersonengesellschaft handelt. (Realteilungserlass, Rz. 12; Auffassung ist strittig: Entscheidung trifft das BVerfG Az. 2 BvL 8/13)

- 14 -

REALTEILUNG - EXKURS

Problemstellung zukünftige gemeinsame Berufsausübung

- ✘ Ärztliche Realteiler haben meist nicht die Absicht, ihre Tätigkeit in einer Einzelpraxis auszuüben

Gestaltungsvarianten:

- ✘ Ausschließliche Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen
- ✘ Bildung einer Praxisgemeinschaft

- 15 -




ECHTE REALTEILUNG

Rechtsfolgen der Realteilung:


- ✘ Zwingender Ansatz der **Buchwerte** (kein Wahlrecht)
- ✘ **Besteuerung, soweit Entnahme** in das Privatvermögen **oder** Zahlung eines **Spitzen- oder Wertausgleichs (nicht begünstigter laufender Gewinn der Mitunternehmerschaft)**
- ✘ Grundsätzlich Ingangsetzung der **Sperrfrist** des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG für **alle Realteiler**, Ausnahme: Übertragung (Teil-)betriebe/Mitunternehmeranteile
- ✘ **Kapitalkontenanpassung** auf Ebene der Realteiler

- 16 -






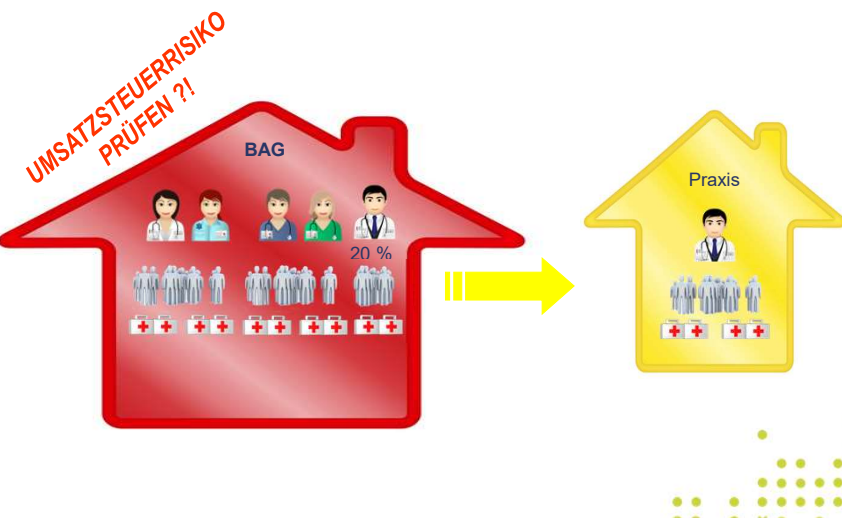
Unechte Realteilung



- 17 -



UNECHTE REALTEILUNG GRUNDBEISPIEL



UMSATZSTEUERRISIKO PRÜFEN ?!

BAG

20 %

Praxis

UNECHTE REALTEILUNG

Steuerrecht:

- ✘ Grundlage: BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl. 2019,6
- ✘ Ausscheiden (mindestens) eines Mitunternehmers unter **Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen** aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern **fortbestehenden Mitunternehmerschaft**
- ✘ Entscheidend zur Klassifizierung echte/unechte Realteilung demnach: **Auflösung oder Fortbestand** der ursprünglichen Mitunternehmerschaft

- 19 -

UNECHTE REALTEILUNG

Tatbestandsmerkmale:

- ✘ **Mitunternehmerschaften**, die einer Realteilung zugänglich ist (Personengesellschaft mit Betriebsvermögen i. S. v. §§ 13, 15 oder 18 EStG)
- ✘ **Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder einzelnen Wirtschaftsgütern**
- ✘ **Übertragung in das Betriebsvermögen des ausscheidenden Mitunternehmers**
- ✘ **Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven**; entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (grenzüberschreitende Realteilung)
- ✘ **Mitunternehmerschaft besteht ohne den Ausscheidenden fort**

- 20 -

UNECHTE REALTEILUNG

Rechtsfolgen der Realteilung:

- ✘ Zwingender Ansatz der **Buchwerte** (kein Wahlrecht)
- ✘ **Besteuerung, soweit Entnahme** in das Privatvermögen **oder** Zahlung eines **Spitzen- oder Wertausgleichs**
- ✘ Grundsätzlich Ingangsetzung der **Sperrfrist** des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG **nur für den ausgeschiedenen unechten Realteiler**, Ausnahme, keine Sperrfrist: Übertragung Teilbetriebe/Mitunternehmeranteile
- ✘ **Kapitalkontenanpassung** auf Ebene der Realteiler

Beachte Unterschied zu echter Realteilung:

Sperrfrist betrifft nicht alle sondern nur den ausgeschiedenen Realteiler!

- 21 -



Sperrfrist(verstoß)

- 22 -



SPERRFRIST(VERSTOß)

BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6, Rz. 10, 29 und 31
Tatbestandsmerkmale Sperrfristverstoß:

- ✘ **Veräußerung, Entnahme oder Einbringung** wesentlicher Betriebsgrundlagen sowie Grundstücken
- ✘ **Innerhalb von 3 Jahren nach Abgabe der Feststellungserklärung** zum Veranlagungszeitraum der Realteilung

Hinweis: Die Sperrfrist beginnt im Zeitpunkt der Realteilung und endet **drei Jahre nach Abgabe der Feststellungserklärung** der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung.

- 23 -



SPERRFRIST(VERSTOß)

BMF v. 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rz. 26

- ✘ Eine Veräußerung ist grundsätzlich auch eine **Einbringung** der im Rahmen der Realteilung erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter, wenn sie zusammen mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmer(teil-)anteil nach **§§ 20, 24 UmwStG** eingebracht werden, unabhängig davon, ob die **Buchwerte**, die gemeinen Werte oder Zwischenwerte angesetzt werden.
- ✘ Als Veräußerung gilt auch ein Formwechsel nach § 25 UmwStG.
- ✘ Überträgt der Realteiler Wirtschaftsgüter, die im Anschluss an die Realteilung Betriebsvermögen geworden sind, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach **§ 6 Absatz 5 Satz 3 EStG auf einen Dritten**, liegt ebenfalls eine Veräußerung vor.

- 24 -



SPERRFRIST(VERSTOß)

BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6, Rz. 10, 29 und 31:

Rechtsfolgen eines Sperrfristverstoßes:

- ✘ Rückwirkende Aufdeckung dieser stillen Reserven (§ 175 AO)
- ✘ Grds. **laufender Gewinn** (keine Begünstigung §§ 16, 34 EStG)
- ✘ **Aufstockung der Buchwerte** der (im GHV verbliebenen) Wirtschaftsgüter
- ✘ **Zurechnung: laufender Gewinn** für Ausscheidenden und die verbliebenen Mitunternehmer **nach allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, soweit es keine abweichende schriftliche Vereinbarung gibt**

→ **Steuerklausel erforderlich um unangemessenes Ergebnis zu vermeiden!**

- 25 -



Zurechnung Gewinn:

**Entlastung durch BFH-Urteil
vom 23.11.2021?**

- 26 -



SPERRFRIST(VERSTOß)

BFH, Urt. v. 23.11.2021 – VIII R 14/19, DStR 2022, 599, Sachverhalt in Stichworten (verkürzt):

- ✘ „Echte“ Realteilung einer BAG mit zwei paritätisch beteiligten Gesellschafterinnen zum 30.06.2012
- ✘ Die Gesellschafterinnen übernahmen die im Rahmen der Realteilung zugeteilten Wirtschaftsgüter jeweils zu Buchwerten in freiberufliche Einzelpraxen, in denen sie ihre ärztliche Tätigkeit nach Auflösung der GbR fortsetzten
- ✘ Die Auseinandersetzungsvereinbarung vom 24.04.2012 enthielt keine Regelungen zu den steuerlichen Folgen eines Sperrfristverstoßes
- ✘ Eine Realteilerin veräußerte ihre im Wege der Realteilung entstandene Arztpraxis zum 30.09.2013 (innerhalb der Sperrfrist)

- 27 -

SPERRFRIST(VERSTOß)

BFH, Urt. v. 23.11.2021 – VIII R 14/19, DStR 2022, 599 - Sachverhalt in Stichworten (verkürzt)

- ✘ **Auffassung Finanzgericht, Finanzamt und veräußernde Realteilerin:**
Mangels schriftlicher Vereinbarung ist der Gewinn aus dem Ansatz der gemeinen Werte nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel jeweils hälftig aufzuteilen.
- ✘ **Auffassung der anderen, sich wohlverhaltenden Realteilerin (Klägerin):**
Der streitige Gewinn aus dem Ansatz der gemeinen Werte anstelle der Buchwerte muss allein der veräußernden Realteilerin zugerechnet werden.

- 28 -

SPERRFRIST(VERSTOß)

BFH, Urt. v. 23.11.2021 – VIII R 14/19, DStR 2022, 599

Entscheidung des BFH:

- ✘ Ein **Gewinn i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG**, den ein Realteiler erzielt, weil er **seinen Betrieb**, in den er die im Rahmen der Realteilung übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, innerhalb der Sperrfrist veräußert, ist **gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein diesem Realteiler** zuzurechnen.

- 29 -



SPERRFRIST(VERSTOß)

BFH, Urt. v. 23.11.2021 – VIII R 14/19, DStR 2022, 599 – Hinweise für die Praxis:

- ✘ Die Entscheidung bringt eine **gewisse Entlastung, falls Steuerklauseln** im Rahmen einer echten Realteilung **fehlten**.
[Anmerkung: Dennoch sind Steuerklauseln weiterhin dringend zu empfehlen!]
- ✘ Offen ist nach den Entscheidungsgründe des BFH ausdrücklich, ob die Grundsätze auch bei der Veräußerung **einzelner Wirtschaftsgüter** gelten.
- ✘ Offen ist ferner insbesondere, welche Grundsätze bei einer Sperrfristverletzung nach einer **unechten** Realteilung gelten.

- 30 -



SPERRFRIST(VERSTOß)

Formulierungsbeispiel einer Steuerklausel:

„Soweit infolge dieses Vertrages, gleich aus welchem Grund, steuerlich eine Aufdeckung der stillen Reserven der durch den ausscheidenden Gesellschafter übernommenen Wirtschaftsgüter und/oder der übrigen, bei der Gesellschaft und den verbleibenden Gesellschaftern verbleibenden Wirtschaftsgüter herbeigeführt wird, oder der ausscheidenden Gesellschafter in Zukunft durch eine Verfügung im steuerlichen Sinn über die durch ihn übernommenen Wirtschaftsgüter oder Teilen hiervon (Verkauf, Übertragung, Einbringung, Entnahme, z. B. aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen, und sonstige Verfügungen im steuerlichen Sinn), gleich aus welchem Grund, steuerlich eine Aufdeckung der stillen Reserven der durch ihn übernommenen Wirtschaftsgüter und/oder der übrigen, bei der Gesellschaft und den verbleibenden Gesellschaftern verbleibenden Wirtschaftsgüter herbeiführt, dann (i) ist der sich aus dieser Aufdeckung der stillen Reserven der Wirtschaftsgüter entstehende Gewinn in Abweichung von der geltenden Gewinnverteilungsabrede in voller Höhe dem ausscheidenden Gesellschafter zuzurechnen, (ii) hat der ausscheidende Gesellschafter die durch die Aufdeckung der stillen Reserven der Wirtschaftsgüter bedingten Steuern allein zu tragen und (iii) ist der ausscheidende Gesellschafter verpflichtet, die Gesellschaft und die verbleibenden Gesellschafter von allen gegen sie gerichteten Steueransprüchen und sonstigen Lasten freizustellen, die durch diese Aufdeckung der stillen Reserven der Wirtschaftsgüter bedingt sind, oder, nach Wahl der verbleibenden Gesellschafter, den zur Erfüllung dieser gegen die Gesellschaft und/oder die verbleibenden Gesellschafter gerichteten Steueransprüche oder sonstigen Lasten erforderlichen Betrages innerhalb von fünf (5) Kalendertagen nach deren Fälligkeit zu erstatten.“

- 31 -

SPERRFRIST(VERSTOß)

Allgemeine Beraterhinweise:

- ✘ Regelungen in Ausscheidungsvereinbarungen zur Gewinnzurechnung im Falle eines Sperrfristverstoß sind zwingend erforderlich und damit Beraterpflicht!
- ✘ Vorausschauende Berücksichtigung einer Regelung bereits bei Erstellung von Gesellschaftsverträgen?
- ✘ Steuer-Check-Up bei aktuellen Gesellschaftsverträgen?
- ✘ Lösung in der „rettenden Beratung“ BFH, Ur. v. 23.11.2021 – VIII R 14/19, DStR 2022, 599?


- 32 -



Spitzen- oder Wertausgleich




- 33 -



SPITZEN- UND WERTAUSGLEICH

BMF v. 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rz. 16.

- ✘ 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 (BFH vom 11. April 2013, III R 32/12, BStBl 2014 II S. 242).



- 34 -

SPITZEN- UND WERTAUSGLEICH

BMF v. 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rz. 17.

- ✘ Wird ein Spitzen- oder Wertausgleich gezahlt, liegt im **Verhältnis des Spitzenausgleichs** zum Wert des übernommenen Betriebsvermögens ein **entgeltliches Geschäft** vor. In Höhe des um den anteiligen Buchwert verminderten Spitzenausgleichs entsteht ein Veräußerungsgewinn für den veräußernden Realteiler oder die veräußernde Mitunternehmerschaft. Dieser Gewinn ist nicht nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt, sondern als **laufender Gewinn** zu versteuern.

- 35 -



SPITZEN- UND WERTAUSGLEICH

Beispiel – Sachverhalt:

- ✘ A und B sind Mitunternehmer eines aus zwei Teilbetrieben bestehenden Gewerbebetriebs. Beide sind zu 50% an der GbR beteiligt.
- ✘ Teilbetriebsvermögen 1 hat einen Wert von 2 Mio. € und einen Buchwert von 200.000 €.
- ✘ Teilbetriebsvermögen 2 hat einen Wert von 1,6 Mio. € und einen Buchwert von 160.000 €.
- ✘ Im Wege der Realteilung erhält A das Teilbetriebsvermögen 1 und B das Teilbetriebsvermögen 2. Außerdem zahlt A an B eine Abfindung von 200.000 €

- 36 -



SPITZEN- UND WERTAUSGLEICH

Beispiel – Lösung:

- ✘ A stehen bei der Realteilung wertmäßig 1,8 Mio. € (50 % von 3,6 Mio. €) zu.
- ✘ Da A aber 2 Mio. € erhält, also 200.000 € mehr, zahlt er diesen Betrag für 1/10 (10 % von 2 Mio. € = 200.000 €) des Teilbetriebsvermögens 1, das er mehr erhält.
- ✘ A erwirbt also 9/10 des Teilbetriebsvermögens 1 unentgeltlich und 1/10 entgeltlich.
- ✘ Auf diese 1/10 entfällt ein Buchwert von 20.000 €, so dass A die Aktivwerte um 180.000 € (200.000 € Abfindung abzgl. anteiligem Buchwert von 20.000 €) aufstocken muss
- ✘ B hat einen als laufenden Gewinn zu versteuernden Veräußerungsgewinn von 180.000 € (200.000 € Abfindung ./ 20.000 € anteiliger Buchwert) zu versteuern.

- 37 -

aber:

Lässt sich die Entstehung des
Veräußerungsgewinns vermeiden?

- 38 -

GESTALTUNGSÜBERLEGUNG: VERMEIDUNG SPITZEN- UND WERTAUSGLEICH

BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BStBl II 2017, 37

Rz. 44:

- ✘ **Geld und Forderungen können** als Teil des (ungeteilten) Betriebsvermögens wie andere materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter im Zuge einer Realteilung den Gesellschaftern **frei zugeordnet werden**.

Fazit:

- ✘ Anlässlich der Realteilung können auch liquide Mittel einem Realteiler zugeordnet werden, ohne dass ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht.
- ✘ Im Beispielsfall könnte B zum Ausgleich entweder einen größeren Anteil an den in der Gesellschaft vorhandenen liquiden Mitteln erhalten oder A könnte etwaige Darlehensverbindlichkeiten der Gesellschaft disquotale übernehmen.

- 39 -

GESTALTUNGSÜBERLEGUNG: VERMEIDUNG SPITZEN- UND WERTAUSGLEICH

BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BStBl II 2017, 37


Offen (Rz. 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. Ein derartiger Sachverhalt liegt hier nicht vor, da die Geldmittel bereits vor dem Ausscheiden der Klägerin aus der Gesellschaft im Betriebsvermögen vorhanden waren.


Hinweis

- ✘ M.E. kann man durch Zurückhaltung bei den Entnahmen zumindest auf die Realteilung hin "sparen".
- ✘ Betragsgrenze im Hinblick auf disquotale Verteilung liquide Mittel? Gestaltungsmisbrauch?

- 40 -



Kapitalkontenanpassung



- 41 -



KAPITALKONTENANPASSUNG

BMF v. 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rz. 22

- ✘ Entspricht die Summe der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter nicht dem Buchwert des Kapitalkontos, sind **bilanzielle Anpassungsmaßnahmen** erforderlich, damit sich Aktiva und Passiva in der Bilanz des Realteilers entsprechen. Hierzu ist die sog. **Kapitalkontenanpassungsmethode** anzuwenden.
- ✘ Bei der Kapitalkontenanpassungsmethode werden die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter von den Realteilern in ihren eigenen Betrieben fortgeführt. Die Kapitalkonten der Realteiler werden durch Auf- oder Abstocken **gewinnneutral** dahin angepasst, dass ihre Höhe der Summe der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter entspricht (BFH vom 10. Dezember 1991, VIII R 69/86, BStBl 1992 II S. 385).

Hinweis: Ergänzungsrechnungen sind in Kapitalkontenanpassung mit einzubeziehen.




- 42 -



Buchwertdifferenzen: Steuerausgleich




- 43 -



BUCHWERTDIFFERENZEN: STEUERAUSGLEICH

Beispiel – Sachverhalt:

- ✘ A und B sind Mitunternehmer eines aus zwei Teilbetrieben bestehenden Gewerbebetriebs. Beide sind zu 50% an der GbR beteiligt.
- ✘ Teilbetriebsvermögen 1 hat einen Wert von 2 Mio. € und einen Buchwert von 0,6 Mio. €.
- ✘ Teilbetriebsvermögen 2 hat einen Wert von 2 Mio. € und einen Buchwert von 1,8 Mio. €.
- ✘ Im Wege der Realteilung erhält A das Teilbetriebsvermögen 1 und B das Teilbetriebsvermögen 2. Da die gemeinen Werte gleich hoch sind, erfolgt keine Zahlung eines Spitzenwertausgleichs. Die Kapitalkonten werden steuerneutral angepasst.
- ✘ **Ist die Lösung wirtschaftlich mit Blick in die Zukunft sachgerecht?**



- 44 -

BUCHWERTDIFFERENZEN: STEUERAUSGLEICH

Beispiel – Lösung:

- ✘ Nein, das Ergebnis ist nicht sachgerecht
- ✘ A und B haben zwar gemeine Werte von jeweils 2 Mio. € erhalten, da die übernommenen Buchwerte jedoch voneinander abweichen, übernehmen die Gesellschafter in unterschiedlicher Höhe stille Reserven (= latente Steuerbelastungen für die Zukunft).
- ✘ A hat stille Reserven von 1,4 Mio. € mitgenommen
- ✘ B hat nur stille Reserven von 0,2 Mio. € mitgenommen
- ✘ Zu überlegen wäre, ob B an A wegen der künftigen Steuerbelastung auf die stillen Reserven einen Steuerausgleich zahlt
z. B. $1,4 \text{ Mio. €} \cdot 0,2 \text{ Mio. €} \times \text{Steuersatz}$ abzgl. Abzinsung

- 45 -




BUCHWERTDIFFERENZEN: STEUERAUSGLEICH


- ✘ Wie ist ein Ausgleich latenter Steuern (Erstattungsanspruch auf Ausgleich einer zukünftig erhöhten Steuerbelastung) bei der Realteilung zu würdigen?
- ✘ Die ist streitig / nicht abschließend geklärt, auch im Zusammenhang mit der Ermittlung des Gewinns
- ✘ Steuerlich irrelevant
 - Zimmermann Pers.Ges. im StRecht, Kap. J, Rz. 269
 - Reiß in Kirchhof, EStG, § 16 EStG, Rz. 251
- ✘ Steuerlich relevanter Teil des Spitzenausgleichs
 - Kulosa in H/H/R, EStG/KStG, § 16 EStG, Rz. 555
 - Bordewin, DStZ 1992, 353

- 46 -






Umsatzsteuer




- 47 -



UMSATZSTEUER REALTEILUNG

- ✘ Wird eine **Personengesellschaft** aufgelöst und werden die Vermögensgegenstände auf die Gesellschafter verteilt, ist dies – sofern keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt § 1 Absatz 1a UStG)– ein umsatzsteuerbarer Vorgang der Personengesellschaft.
- ✘ Realteilung = Tausch bzw. tauschähnlicher Umsatz § 3 Abs. 12 UStG
- ✘ **Steuerschuldner = real zu teilende Personengesellschaft**
- ✘ Für Lieferungen im Rahmen der Realteilung greift regelmäßig die Steuerbefreiung nach **§ 4 Nr. 28 UStG** (kein Vorsteuerabzug auf Anschaffung wegen steuerfreier **Heilbehandlungsleistungen** als Ausgangsumsätze)
- ✘ Übertragung immaterieller WG (insbesondere **Praxis- bzw. Firmenwert**) stellt keine Lieferung dar (Abschn. 3.1 Abs. 4 UStAE). Insofern greift, bei gegebener Steuerbarkeit, **keine Steuerbefreiung** entlastend ein.



- 48 -

UMSATZSTEUER REALTEILUNG

- ✘ Da dem Erwerber regelmäßig kein Vorsteuerabzug zusteht, droht bei einer Realteilung gegen Mitnahme von Firmenwerten eine **echte Umsatzsteuerbelastung**
- ✘ Zu prüfen daher ob, Personengesellschaft als **Kleinunternehmer** i. S. d. § 19 UStG anzuerkennen ist.
- ✘ Hilfsweise eine Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) vorliegt (umsatzsteuerlicher Teilbetrieb)

- 49 -

UMSATZSTEUER REALTEILUNG GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN

Voraussetzungen:

- ✘ ein **Unternehmen** oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb (umsatzsteuerlicher **Teilbetrieb**)
- ✘ im Ganzen (**wesentlichen Grundlagen** des Unternehmens bzw. des ustl. Teilbetriebs übertragen werden und damit die frühere Geschäftstätigkeit fortgeführt werden kann)
- ✘ entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht
- ✘ **an einen Erwerber**
- ✘ Der **Erwerber ist Unternehmer** und bezieht die Leistung für dessen Unternehmen
- ✘ **Fortführung** der betreffenden Geschäftstätigkeit des Veräußerers durch den Erwerber

- 50 -

UMSATZSTEUER REALTEILUNG GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN

Voraussetzungen:

- ✘ Dabei kann es jedoch auch ausreichen, wenn **einzelne wesentliche Vermögensgegenstände nicht übertragen, sondern** lediglich dem Erwerber (entgeltlich oder unentgeltlich) **zur Nutzung überlassen** werden (Abschn. 1.5 Abs. 3 UStAE)

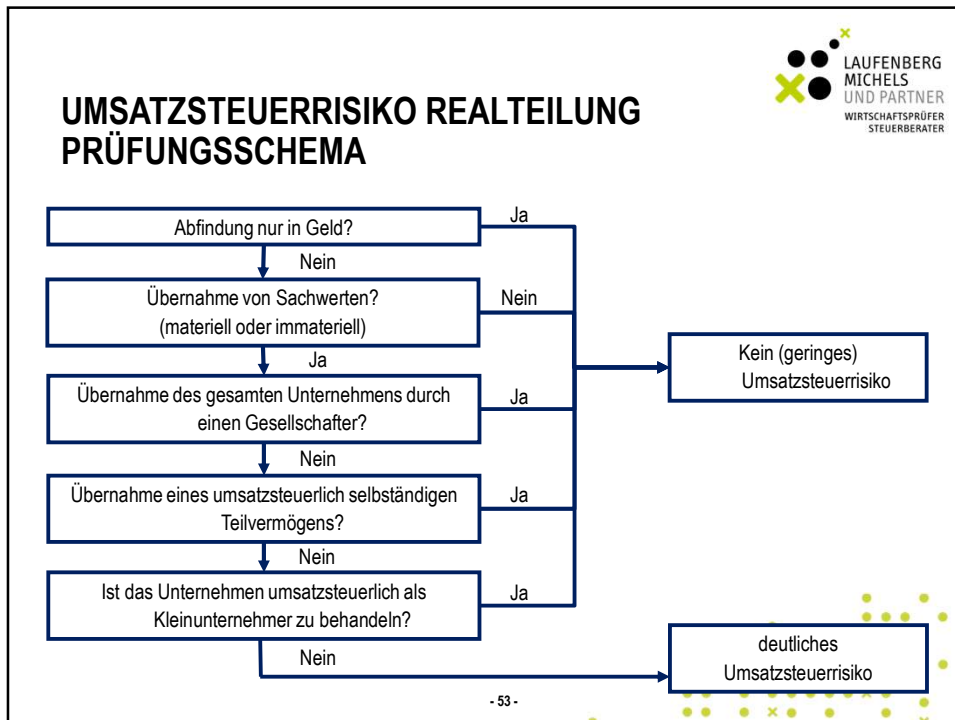
- 51 -

UMSATZSTEUER REALTEILUNG GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN

Praxishinweise:

- ✘ Ob GiG vorliegt mitunter schwer festzustellen (Risiko von Fehlbeurteilungen)
- ✘ Steuerklauseln in den Verträgen verankern („Wer trägt welches Risiko?“)
- ✘ Ggf. verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO in Betracht ziehen
- ✘ Bei **Realteilung in das Sonderbetriebsvermögen** (vgl. Ziffer 2.4) entgeltliche Überlassung an Nachfolgesellschaft in Betracht ziehen (laufende Überlassungsentgelte dann umsatzsteuerpflichtig; aber Vorsteuerabzug aus Realteilungsvorgang)
- ✘ Literatur: *Stenert*, DStR 2018, 765

- 52 -



UMSATZSTEUER

LAUFENBERG MICHELS UND PARTNER WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER

Allgemeine Beraterhinweise:

- ✘ Umsatzsteuer nicht vergessen - häufig übersehen!
- ✘ Steuerklauseln in den Verträgen verankern („wer trägt welches Risiko?“)
- ✘ Hinweis auf Verfahren zu Finanzgericht Nds., Urteil vom 26.07.2019 – 5 K 71/19, EFG 2021, 1509, Revision anhängig BFH Az. V R 3/21

- Im Rahmen der Revision wird der BFH mutmaßlich zu der Frage Stellung nehmen und „Rechtssicherheit“ schaffen, ob eine Realteilung zu einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch führt. Mutmaßlich dürfte der BFH die herrschende Meinung bestätigen, dass eine Realteilung zu einem Leistungsaustausch führt.
- Verfahren rückt Umsatzsteuer im Zuge von Realteilungen vermutlich in den Fokus der Finanzverwaltung → Umsatzsteuerliche Folgen sind im Zuge der Auseinandersetzung ärztlicher Praxen dringend zu prüfen und zu würdigen.

- 54 -



Offene Fragen?



- 55 -



**Herzlichen Dank für
Ihre Aufmerksamkeit!**



- 56 -





**LAUFENBERG
MICHELS
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

JOACHIM BLUM
02 21 / 95 74 94 - 62
blum@laufmich.de
www.laufmich.de
Robert-Perthel-Straße 81
50739 Köln

- 57 -



**LAUFENBERG
MICHELS
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

© by Laufenberg Michels und Partner