

Ertragsteuerliche Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten der Realteilung im Rahmen der Erbaueinanderersetzung- Zusammenfassung (Abstract) von Timo Kraner zur Einreichung für den Matthias-Erzberger-Wissenschaftspreis 2024

Die Arbeit befasst sich mit der anspruchsvollen Thematik der Realteilung im Rahmen der Erbaueinanderersetzung, welche die Interdependenzen zwischen dem Zivil- und Ertragsteuerrecht berücksichtigt.

Die gesellschaftsrechtliche Grundlage für die steuerliche Realteilung bildet die im Zivilrecht verankerte Naturalteilung, bei der die Gesellschafter das Vermögen einer Personengesellschaft gem. § 752 BGB in natura unter sich aufteilen und es jeweils in ihr eigenes Vermögen überführen.

Im Steuerrecht wird die Realteilung ihrem Wesen nach als Betriebsaufgabe qualifiziert. Grundsätzlich hätte die als Betriebsaufgabe verstandene Realteilung die Aufdeckung der stillen Reserven und damit die Entstehung eines Aufgabegewinns der Mitunternehmer zur Folge. Wenn jedoch die Realteiler ihr betriebliches Engagement fortsetzen, besteht mehrheitlich das Interesse der Steuerneutralität (sog. echte Realteilung). Die jüngere Rechtsprechung des BFH hat das Rechtsinstitut der Realteilung weiterentwickelt, nachdem auch Fälle des Ausscheidens gegen Sachwertabfindung als Anteilsaufgabe verstanden werden (sog. unechte Realteilung). Die Arbeit differenziert hierbei verschiedene Auslegungen hinsichtlich der Sachwertabfindung und Anteilsveräußerung.

Zur Ergänzung der theoretisch erläuterten Thematik enthält die Arbeit (zumeist) selbst entwickelte Beispiele, in denen die ertragsteuerlichen Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt werden. Zusammengefasst wird Folgendes behandelt:

- Verstoß gegen das Prinzip der Subjektbesteuerung durch die interpersonelle Verlagerung von stillen Reserven unter Anwendung der von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung vertretenen Kapitalkontenanpassungsmethode. Abhilfe schafft bspw. eine Ausgleichzahlung an den Beschwerden als Kompensation für künftig latente Ertragsteuerdivergenzen.
- Behandlung eines zur Teilentgeltlichkeit führenden Spitzen- und Wertausgleichs. Zur Vermeidung der steuerlich ungünstigen Auswirkungen (anteiliger Veräußerungsgewinn des Ausgleichsberechtigten) besteht die Möglichkeit der inkongruenten Verteilung negativer Wirtschaftsgüter (aus dem GHV, SBV anderer Mitunternehmer). Zusätzlich kann durch die sog. Einlagenlösung in bestimmten Fällen ein Spitzen- und Wertausgleich vermieden werden.
- Verteilungsproblematiken des (anteilig) realisierten Gewinns bei der Entnahme aus der Realteilungsgemeinschaft. Abhilfe schafft eine geänderte Gewinnverteilungsabrede, bei der die nicht realisierten stillen Reserven des nicht entnehmenden Realteils bei der Verteilung berücksichtigt werden.
- Ertragsteuerliche Behandlung bei Verletzung der Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 S. 3 EStG (Behaltefrist) und die in der Arbeit empfohlene Verteilung der rückwirkend realisierten stillen Reserven auf den sperrfristverletzenden Realteiler.
- Ertragsteuerliche Behandlung bei Verletzung der Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 S. 4 EStG (Körperschaftsteuerklausel I). Da die sog. Körperschaftsteuerklausel I nur auf einzelne Wirtschaftsgüter gerichtet ist, kann das Buchwertprivileg durch vorherige Schaffung eines Teilbetriebs trotz Übertragung auf eine (steuerbegünstigte) Körperschaft gewahrt werden.
- Ertragsteuerliche Behandlung bei Verletzung der Sperrfrist nach § 16 Abs. 5 EStG (Körperschaftsteuerklausel II). Die Klausel sieht eine (anteilig) rückwirkende Besteuerung vor, wenn im Rahmen der Realteilung Teilbetriebe und Anteile an Körperschaften von einem nicht nach § 8b Abs. 2 KStG Begünstigten auf einen nach § 8b Abs. 2 Begünstigten übertragen werden und diese innerhalb von 7 Jahren veräußert werden, oder der Ersatztatbestand der Umwandlung nach § 22 Abs.1 S. 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG erfüllt wird.

Da der Gesetzgeber mit Blick auf die Art der Mitunternehmerschaft keine Einschränkungen vorsieht, sind die zusammengefassten Erkenntnisse aus der Stand-alone Betrachtung zur Realteilung entsprechend auf die Erbaueinandersetzung einer Erbengemeinschaft mit Betriebsvermögen anzuwenden. Die Arbeit stellt hierfür unter anderem folgende Überlegungen an, um die Realteilung im Rahmen der Erbaueinandersetzung steuerlich korrekt einordnen zu können:

- Der Erbfall und die Erbaueinandersetzung sind im Ertragsteuerrecht zwei selbständige Rechtsvorgänge und bilden keine rechtliche Einheit (Trennungstheorie).
- Der Erwerb von Vermögen durch Erbschaft unterliegt nicht der Einkommensteuer. Dies impliziert, dass der Erblasser zum Zeitpunkt seines Ablebens keinen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zu versteuern hat. Im Erbfall sind die steuerlichen Funktionseinheiten wie etwa Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile als Prototyp einer unentgeltlichen Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG von den Erben zu Buchwerten als fiktive Anschaffungskosten fortzuführen.
- Akzessorisch mit dem Steuerobjekt verbundene Positionen, wie etwa Bilanzierungswahlrechte, Abschreibungsoptionen, das Verpächterwahlrecht und die Reinvestitionsrücklage werden von den Erben übernommen.
- Die vom Erblasser zu Lebzeiten nicht genutzten Verlustabzüge gehen aufgrund der Subjektbesteuerung nicht auf die Erben über.
- Für die Zeit bis zur Erbaueinandersetzung sind die laufenden Einkünfte aus einer Erbengemeinschaft den Miterben nach ihren Erbteilen gem. §§ 2038 Abs. 2, 743 Abs. 1 BGB zuzurechnen. Zudem besteht die Möglichkeit der steuerlich unschädlichen rückwirkenden Auseinandersetzung auf den Zeitpunkt des Erbfalls. Akzeptiert wird eine Rückwirkung von bis zu sechs Monaten.

Zuletzt beinhaltet die Arbeit eine umfangreiche Fallstudie, welche die verschiedenen Thematiken inkl. mehrerer Abwandlungsvarianten behandelt. Sie weist insgesamt einen anspruchsvollen Schwierigkeitsgrad auf. Ausführliche Lösungshinweise stehen dem Bearbeiter zur Verfügung.