

Immobilien und Umgründungen

Sonderausgleichsposten für Grundstücke bei Realteilungen gemäß Art V UmgrStG

Probleme bei der Bildung des Sonderausgleichspostens bei Zusammentreffen von „Alt- und Neuvermögensquote“

JÜRGEN REINOLD*)



Durch die Einführung der Immobilienbesteuerung mit 1. 4. 2012 war es notwendig, Anpassungsmaßnahmen im UmgrStG vorzunehmen. Mit dem 2. AbgÄG 2014 hat der Gesetzgeber für Realteilungen die Bildung von gesonderten Ausgleichsposten für Wirtschaftsgüter vorgesehen, die einem besonderen Steuersatz gemäß §§ 27a Abs 1 oder 30a Abs 1 EStG unterliegen. Für sogenanntes Altvermögen (Grundstücke, die am 31. 3. 2012 nicht mehr im Sinne der Spekulationsfrist nach alter Rechtslage steuerverfänglich waren), kann die Ermittlung des Veräußerungsgewinns pauschal erfolgen. Diese pauschale Möglichkeit ist auch bei der Bildung des Sonderausgleichspostens zu beachten, wobei aufgrund der bündelmäßigen Betrachtung bei Mitunternehmerschaften anteilig Alt- und Neuvermögen vorliegen kann.

1. Einleitung

Unter einer Realteilung wird die Übertragung von qualifiziertem Vermögen iSd § 27 Abs 2 (Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil) und Abs 3 (Teilbetriebsfiktionen) UmgrStG durch eine Mitunternehmerschaft auf ihre Gesellschafter verstanden, wobei hierfür die Gesellschafter als Gegenleistung Gesellschaftsrechte an der übertragenden Mitunternehmerschaft aufgeben. Zwingende Voraussetzung für eine Realteilung gemäß Art V UmgrStG unter Buchwertfortführung ist die Verhinderung der Verschiebung von Steuerlasten (stiller Reserven) zwischen den an der Realteilung beteiligten Personen. Nach § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG ist die Vorsorge für die Steuerlastverschiebung durch das Einstellen von Ausgleichsposten zu treffen.¹⁾

Mit dem 2. AbgÄG 2014²⁾ (geändert durch das StRefG 2015/2016³⁾ aufgrund der Anhebung der Steuersätze für Kapital- und Immobilienvermögen) wurde eine neue Z 2a in § 29 UmgrStG für Realteilungen gemäß Art V UmgrStG verankert.⁴⁾ Neben dem „allgemeinen“ Ausgleichsposten sind nunmehr auch gesonderte Ausgleichsposten („Sonderausgleichsposten“) für Wirtschaftsgüter, die einem besonderen Steuersatz gemäß §§ 27a Abs 1 und/oder 30a Abs 1 EStG (Kapitalvermögen und Grundstücke) unterliegen, zu bilden.⁵⁾ Damit wird eine Vermengung von mit unterschiedlichen Steuersätzen besteuerten Wirtschaftsgütern vermieden.⁶⁾ Folglich kann es bei den Nachfolgeunternehmen nach der Realteilung zur gleichzeitigen Bildung eines aktiven (zB Ausgleichsposten für Wirtschaftsgüter mit 27,5%iger Besteuerung) und eines passiven Aus-

*) Dr. Jürgen Reinold ist Mitarbeiter einer international tätigen Steuerberatungsgesellschaft in Wien und als Fachautor tätig.

1) Vgl ErlRV zum UmgrStG in der Stammfassung 266 BlgNR 18. GP, 36; UmgrStR 2002, Rz 1532.

2) BGBl I 2014/105.

3) BGBl I 2015/118.

4) Anzuwenden auf Realteilungen mit Stichtag nach dem 31. 3. 2012 und Beschluss nach dem 29. 12. 2014.

5) Vgl ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 19; Hirschler, Ausgewählter Überblick über ertragsteuerliche Änderungen durch das 2. AbgÄG 2014, ÖStZ 2014, 557 (563).

6) Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 28; Bodis/Wild, Änderungen der Kapitalvermögens- und Immobilienbesteuerung, in Mayr/Lattner/Schlager (Hrsg), Steuerreform 2015/2016, SWK-Spezial 2015, 66 (75).

gleichspostens (zB Ausgleichsposten für Wirtschaftsgüter mit 30%iger Besteuerung) kommen.⁷⁾

Zum besseren Verständnis darf das Konzept bei der Veräußerung von Grundstücken durch Mitunternehmerschaften umrissen werden, bevor der gesonderte Ausgleichsposten für Grundstücke behandelt wird.

2. Veräußerung von Grundstücken durch Mitunternehmerschaften

Für betriebliche Grundstücke des Anlagevermögens, die zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen waren (sogenanntes „Altvermögen“), gelten besondere Bestimmungen, wonach der Veräußerungsgewinn pauschal ermittelt werden kann. Dabei werden 86 % der Anschaffungskosten (bzw 40 % bei Umwidmungen nach dem 31. 12. 1987) vom Veräußerungserlös fingiert und die Differenz iHv 14 % (bzw 60 %) unterliegt dem besonderen Steuersatz iHv 30 %, wodurch sich eine effektive Steuerbelastung iHv 4,2 % (bzw 18 %) vom Veräußerungserlös ergibt. Von einer gesamthaften Altvermögenseigenschaft im Betriebsvermögen kann nur Grund und Boden betroffen sein, weil Gebäude nach alter Rechtslage, unabhängig von der Gewinnermittlungsart, im Betriebsvermögen immer steuerhängig waren. Grund und Boden ist insb dann nicht steuerverfangen, wenn sich dieser am 31. 3. 2012 im Anlagevermögen eines §-4-Abs-1- oder -Abs-3-EStG-Ermittlers befunden hat und außerhalb der ehemaligen zehnjährigen Spekulationsfrist liegt (also Anschaffung spätestens am 30. 3. 2002), oder wenn sich der Grund und Boden am 31. 3. 2012 im Privatvermögen befunden hat (Spekulationsfrist nach alter Rechtslage bereits abgelaufen) und danach ins Betriebsvermögen eingelegt wurde. Eine gänzliche Altvermögenseigenschaft liegt auch vor, wenn es in der Vergangenheit zum Wechsel von § 5 Abs 1 auf § 4 Abs 1 oder 3 EStG gekommen ist. Kam es zum Wechsel von § 5 Abs 1 EStG auf eine andere Gewinnermittlungsart wurde zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung die aufgedeckte stille Reserve entweder versteuert oder es wurde entsprechend § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG idF vor dem 1. StabG 2012 eine un versteuerte Rücklage (bzw ein steuerfreier Betrag) für Grund und Boden in Höhe der stillen Reserven gebildet. Unabhängig davon, ob die stille Reserve anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart versteuert wurde, kann bei späterer Veräußerung die Bestimmung des § 30 Abs 4 EStG auf Grund und Boden angewendet werden.⁸⁾

Denkbar sind auch Fälle, in denen eine eingeschränkte Altvermögenseigenschaft vorliegt: Kam es zum Wechsel von § 4 Abs 1 oder 3 auf § 5 Abs 1 EStG vor dem 1. 4. 2012, wurde der nunmehr im Rahmen der §-5-EStG-Gewinnermittlung steuerhängige Grund und Boden gemäß § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG idF vor dem 1. StabG 2012 steuerneutral mit dem Teilwert angesetzt. Bei einer späteren Veräußerung kann § 30 Abs 4 EStG gemäß § 4 Abs 3a Z 3 lit c EStG auf den Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart angewendet werden. Ebenso liegt bei einer Einlage eines Grundstücks (Grund und Boden sowie Gebäude) vor dem 1. 4. 2012 (Einlage erfolgte nach alter Rechtslage zum Teilwert) eine eingeschränkte Anwendbarkeit von § 30 Abs 4 EStG bei späterer Veräußerung vor (§ 4 Abs 3a Z 4 EStG). Für Grund und Boden liegt die eingeschränkte Anwendbarkeit nur dann vor, wenn die Einlage in einen nach § 5 Abs 1 EStG gewinnermittelnden Betrieb erfolgt ist.

Verkauft eine Mitunternehmerschaft ein Grundstück, veräußern aufgrund des Durchgriffsprinzips ertragsteuerrechtlich anteilig die Gesellschafter der Mitunternehmerschaft. Nach VwGH-Rechtsprechung ist die Mitunternehmerschaft zwar Gewinnermittlungssubjekt, der Gesellschafter jedoch Steuersubjekt.⁹⁾ Gemäß § 24 Abs 1 lit e BAO wird das Ge-

⁷⁾ Vgl Bergmann in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁵ (2016) § 29 Rz 31.

⁸⁾ Vgl EStR 2000, Rz 709a.

⁹⁾ Vgl VwGH 19. 9. 2013, 2011/15/0107; vgl zB auch Beiser, Die neue Immobilienbesteuerung i. d. F. AbgÄG 2012, SWK-Spezial 2013 (2013) Rz 30.

meinschaftsvermögen den einzelnen Gesellschaftern nach Bruchteilen zugerechnet.¹⁰⁾ Demnach sind auch die Veräußerungserlöse sowie die Anschaffungs- und Herstellungskosten anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen.¹¹⁾ In Bezug auf die Bilanzbündelquoten kommen die jeweiligen Regelungen zur Immobilienbesteuerung zur Anwendung (§§ 30 ff und 4 Abs 3a EStG). Ob für Grund und Boden gesamthaft Alt- oder Neuvermögen vorliegt, ist bei Mitunternehmerschaften und Mitunternehmern in einem zweistufigen Verfahren zu prüfen: Die Mitunternehmerschaft muss in der Vergangenheit ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 1 oder 3 EStG ermittelt und den Grund und Boden vor dem 31. 3. 2002 angeschafft haben. Zusätzlich muss auch der jeweilige Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil vor dem 31. 3. 2002 angeschafft haben. Nur wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, kann der Mitunternehmer bei Veräußerung des Grund und Bodens auf Ebene der Mitunternehmerschaft hinsichtlich seines Anteils das Wahlrecht zur Pauschalbesteuerung gemäß § 4 Abs 3a Z 3 lit a iVm § 30 Abs 4 EStG ausüben.¹²⁾ Selbiges gilt, wenn der Mitunternehmer seinen Anteil veräußert; die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils stellt eine anteilige Veräußerung der Wirtschaftsgüter dar.

3. Sonderausgleichsposten

Mittels Verweis von § 29 Abs 1 Z 2a auf Z 2 UmgrStG gelten die Grundsätze des „*allgemeinen*“ Ausgleichspostens iSv § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG ebenso für die Sonderausgleichsposten gemäß § 29 Abs 1 Z 2a UmgrStG. Demnach sind die gesonderten Ausgleichsposten – wie „*normale*“ Ausgleichsposten – auf 15 Jahre zu verteilen. Dabei sind passive Sonderausgleichsposten zum jeweiligen besonderen Steuersatz gewinnerhöhend aufzulösen. Ein aktiver Sonderausgleichsposten ist unter Beachtung der Verlustausgleichsbestimmungen von § 6 Z 2 lit c und d EStG abzuschreiben. Die gewinnmindernde Absetzung des aktiven Sonderausgleichspostens für Grundstücke hat daher analog zu Verlusten (und Teilwertabschreibungen) aus Grundstücksveräußerungen iSv § 6 Z 2 lit d EStG zu erfolgen (vorrangige Verrechnung mit Einkünften, die dem besonderen Steuersatz iSv § 30a Abs 1 EStG unterliegen; ein verbleibender Überhang kann zu 60 % mit zum Tarif besteuerten Einkünften ausgeglichen werden).

Bei Nichtsteuerverfangertheit von Grund und Boden am 31. 3. 2012 kann im Veräußerungsfall die pauschale Besteuerung gemäß § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG iVm § 30 Abs 4 EStG in Anspruch genommen werden. Diese pauschale Bildung der Bemessungsgrundlage kann und sollte auch bei der Bildung eines Sonderausgleichspostens für Grundstücke berücksichtigt werden, weil sich in Abhängigkeit der Bildung bei späterer Veräußerung unterschiedliche steuerliche Konsequenzen ergeben. Dabei ist § 29 Abs 1 Z 2a UmgrStG eng mit der Bestimmung gemäß § 30 Abs 4 UmgrStG zu sehen. § 30 Abs 4 UmgrStG regelt, wie und in welchem Ausmaß die pauschale Besteuerungsmöglichkeit für Altvermögen gemäß § 30 Abs 4 EStG bei einer späteren Veräußerung von im Zuge der Realteilung übertragenen Grundstücken anwendbar ist („*übergeht*“).¹³⁾ Wenn bei einer gedachten Veräußerung des Grundstücks am Teilungsstichtag § 30 Abs 4 EStG anwendbar wäre, kann dies gemäß § 30 Abs 4 UmgrStG bei der Bildung des Sonderausgleichspostens einheitlich berücksichtigt werden. „*Einheitlich*“ bedeutet, dass der aktive und der passive Sonderausgleichsposten in gleicher Höhe zu bilden ist.¹⁴⁾ Dabei

¹⁰⁾ Vgl auch *Rabel* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen (2002) § 13 Rz 11.

¹¹⁾ Höhere Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Grundstücke einzelner Gesellschafter werden durch Ergänzungsbilanzen individuell erfasst. Vgl *Beiser*, SWK-Spezial 2013, Rz 29 f; siehe auch EStR 2000, Rz 5857.

¹²⁾ Vgl dazu zB auch *Thunshim/Podovsovnik/Arsenijevic*, Die Immobilien-Ertragsteuer² (2015) Rz I/545; *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Rz 220/27.

¹³⁾ Vgl *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ (2015) § 30 Rz 30.

¹⁴⁾ Vgl *Hofmann*, Grundstücke und Vorsorgemethoden nach dem 2. AbgÄG 2014, RdW 2015, 255 (256 FN 9); *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵, § 29 Rz 29; zur Diskussion vgl *Reinold*, Immobilienertragsteuer und Umgründungen (2017) 481 f.

hat jeder übertragende Mitunternehmer hinsichtlich seiner „Grundstücksquote“ das Wahlrecht, die Bildung des Ausgleichspostens (bei Erfüllung der Voraussetzungen) pauschal vorzunehmen. Bei einer solchen Auslegung wäre zuerst der passive Ausgleichsposten zu berechnen und dann der aktive Ausgleichsposten in gleicher Höhe (einheitlich) festzusetzen.¹⁵⁾

Erfolgt die Bildung des gesonderten Ausgleichspostens für Grundstücke pauschal iSv § 30 Abs 4 EStG, besteht bei einer späteren Veräußerung die Rechtsfolge für den übernehmenden Nachfolgeunternehmer darin, dass die Wertveränderungen bis zum Teilungsstichtag insoweit verpflichtend (aufgrund des Gesetzeswortlauts) pauschal iSv § 30 Abs 4 EStG zu ermitteln sind.¹⁶⁾ Dies gilt nur insoweit, als der Sonderausgleichsposten pauschal iSv § 30 Abs 4 EStG gebildet wurde (somit im Ausmaß der Altvermögensquoten, wenn die entsprechenden Mitunternehmer bei Erfüllen der Voraussetzungen den Ausgleichsposten pauschal ermittelt haben).¹⁷⁾ Anders als die sinngemäßen Bestimmungen gemäß §§ 18 Abs 5 Z 1 (zur Einbringung) und 25 Abs 5 Z 1 UmgrStG (zum Zusammenschluss) enthält sich § 30 Abs 4 Teilstrich 1 UmgrStG einer Aussage über den Bewertungsmaßstab, der für die pauschale Besteuerung gemäß § 30 Abs 4 EStG für die bis zum Teilungsstichtag eingetretenen Wertsteigerungen heranzuziehen ist. Die EriRV zum 2. AbgÄG 2014 gehen im dort angeführten Beispiel vom gemeinen Wert aus.¹⁸⁾ Empfehlenswert erscheint – trotz mangelnder Regelung im Gesetz –, den gemeinen Wert zum Teilungsstichtag und die „Alt- und Neuvermögensquoten“ evident zu halten, um bei späterer Veräußerung zu einem sachgerechten Ergebnis zu kommen.¹⁹⁾

Für die nach der Realteilung eintretenden Wertsteigerungen bleibt die Altvermögenseigenschaft nur im Ausmaß der eigenen Quote an der Mitunternehmerschaft vor der Realteilung des übernehmenden Unternehmers bestehen. Soweit dem übernehmenden Nachfolgeunternehmer das Grundstück vor dem Teilungsstichtag nicht zuzurechnen war (= Fremdquote), stellt das Grundstück (ausgehend vom gemeinen Wert zum Teilungsstichtag) Neuvermögen dar und die Einkünfteermittlung erfolgt nach den allgemeinen betrieblichen Grundsätzen.²⁰⁾

4. „Alt- und Neuvermögensquote“ bei Bildung des Sonderausgleichspostens

Praktische Schwierigkeiten können sich bei Zusammensetzung des Sonderausgleichspostens aus einer Alt- und Neuvermögensquote zB bei einer Abteilung ergeben. Bei der Abteilung überträgt die Mitunternehmerschaft nur einen Teil ihres Vermögens auf einen oder mehrere Gesellschafter, die im Gegenzug dafür auf ihre Gesellschafterrechte zur Gänze (oder zum Teil) verzichten. Die Mitunternehmerschaft bleibt (mit zumindest zwei Gesellschaftern) auch nach der Abteilung weiter bestehen.

5. Praxisbeispiel

Nachfolgendes Beispiel mit Grund und Boden soll die Problematik verdeutlichen.²¹⁾

Die natürlichen Personen A, B und C sind zu 40 %, 40 % und 20 % an der ABC-OG beteiligt (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG). Im Betriebsvermögen der ABC-OG befindet sich Grund und Boden (Buchwert 50), der für A und C zum 31. 3. 2012 nicht

¹⁵⁾ Vgl. Hofmann, RdW 2015, 255 (256); Titz/Wild, Grundstücksübertragungen im Rahmen von Umgründungen im Lichte des 2. AbgÄG 2014, RdW 2014, 745 (751).

¹⁶⁾ Vgl. Hirschler, ÖStZ 2014, 557 (563); Reinold, Immobilienertragsteuer und Umgründungen, 483.

¹⁷⁾ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 1533d.

¹⁸⁾ Vgl. EriRV 360 BlgNR 25. GP, 20.

¹⁹⁾ Vgl. Reinold, Immobilienertragsteuer und Umgründungen, 484 mwH.

²⁰⁾ Vgl. EriRV 360 BlgNR 25. GP, 20; UmgrStR 2002, Rz 1533d.

²¹⁾ Beispiel entnommen aus Reinold, Immobilienertragsteuer und Umgründungen, 486 ff.

steuerverfängen war (Altvermögen). B hat seinen Mitunternehmeranteil erst im Jahr 2008 erworben und dabei wurden für den Grund und Boden in einer Ergänzungsbilanz 10 als (zusätzliche) Anschaffungskosten aktiviert. Zum Teilungsstichtag 31. 12. 2016 wird ein Teilbetrieb der ABC-OG auf C abgeteilt, wobei C den Grund und Boden übernimmt (dieser gehört zum Teilbetrieb, der auf C übertragen wird). Der gemeine Wert zum Teilungsstichtag für den Grund und Boden beträgt 100. A und B setzen die OG verhältnismäßig mit dem verbleibenden Teilbetrieb fort.²²⁾

Bei Veräußerung zum Teilungsstichtag wäre für A und C die Bestimmung des § 30 Abs 4 EStG für ihre Quoten an der Mitunternehmerschaft anwendbar.

	A (40 %)	B (40 %)	C (20 %)
Anteiliger gemeiner Wert	40,00	40,00	20,00
(Pauschale) Anschaffungskosten	-34,40	-20,00	-17,20
Ergänzungsbilanz		-10,00	
Stille Reserven vor Realteilung	5,60	10,00	2,80

Bei Bildung des Sonderausgleichspostens gemäß § 29 Abs 1 Z 2a UmgrStG kann die Bestimmung des § 30 Abs 4 EStG (im Ausmaß der verschobenen stillen Reserven auf C) berücksichtigt werden, was Voraussetzung dafür ist, dass bei Veräußerung für die bis zum Teilungsstichtag eingetretenen Wertveränderungen die Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß § 30 Abs 4 EStG erfolgen kann. Auf C verschieben sich die stillen Reserven im Ausmaß der Quoten von A und B. Für die Quote von A kann der Sonderausgleichsposten pauschal ermittelt werden ($100 \times 0,4 = 40 \times 0,14 = 5,60$). Für die Quote von B kann der Sonderausgleichsposten nur nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen berechnet werden (anteiliger gemeiner Wert zum Teilungsstichtag abzüglich anteilige Anschaffungskosten/Buchwert abzüglich Ergänzungsbilanz; $40 [100 \times 0,4] - 20 [50 \times 0,4] - 10 = 10$). Hieraus ergibt sich für die verbleibende Mitunternehmerschaft AB-OG ein passiver Sonderausgleichsposten von 15,60 und für C ein aktiver Sonderausgleichsposten in dieser Höhe. Die bestehende Quote von C (20 %) fließt nicht in den Sonderausgleichsposten ein, weil es für diese Quote zu keiner Verschiebung kommt. Der aktive Sonderausgleichsposten ist bei C über 15 Jahre unter sinngemäßer Anwendung von § 6 Z 2 lit d EStG abzusetzen, während der passive Sonderausgleichsposten bei der verbleibenden Mitunternehmerschaft zum besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 EStG über 15 Jahre aufzulösen ist.

Die für B gebildete Ergänzungsbilanz iHv 10 ist B nach der Realteilung nicht mehr zuzuordnen, weil das für die Bildung der Ergänzungsbilanz zugrunde liegende Wirtschaftsgut (Grund und Boden) nach der Realteilung nunmehr C zuzurechnen ist. Meines Erachtens müsste die Ergänzungsbilanz im Zuge der Realteilung auf C übergehen und eine juristische Sekunde – mangels Mitunternehmerschaft – in der Bilanz des Einzelunternehmens „anwachsen“ sowie folglich den Buchwert des Grund und Bodens entsprechend erhöhen. Allerdings ist zu bedenken, dass bei einer späteren Veräußerung des Grundstücks (= Aufteilung nach Alt- und Neuvermögensquote) die Anschaffungskosten iHv 10 aus der Ergänzungsbilanz „fiktiv“ C zu 100 % zuzurechnen und nicht wie die Anschaffungskosten iHv 50 nach Quoten aufzuteilen sind. C muss daher für steuerliche Zwecke diese aus der Ergänzungsbilanz „angewachsenen“ 10 außerbilanziell festhalten (siehe zur Problematik sogleich).

²²⁾ Von der Aufwertungsoption für Grund und Boden gemäß § 29 Abs 1 Z 2a UmgrStG wird nicht Gebrauch gemacht. Vgl dazu ausführlich *Reinold*, Immobilienertragsteuer und Umgründungen, 496 ff.

Problematisch erscheint, dass der (in diesem Fall passive) Sonderausgleichsposten für die AB-OG Mitunternehmerschaft einheitlich gebildet wird und die Auflösung den beiden Gesellschaftern A und B anteilig zuzurechnen ist, obwohl A bei gedachter Veräußerung die pauschale Besteuerungsmöglichkeit hinsichtlich seiner Quote in Anspruch nehmen kann. Der (einheitlich) gebildete passive Sonderausgleichsposten ist aber offenbar mit Wirkung für alle Mitunternehmer jährlich über 15 Jahre aufzulösen, wodurch A anteilig stille Reserven der „Neuvermögensquote“ von B übernimmt und im Gegenzug B anteilig an den pauschal zu steuernden stillen Reserven von A mitpartizipiert. In einer Gesamtbetrachtung (über die 15 Jahre) übernimmt A stille Reserven von B im Ausmaß von 2,20 ($15,60 \times 50 \% = 7,80 - 5,60 = 2,20$).

Bilanz AB-OG			
Teilbetrieb	...,–	Eigenkapital A	...,–
	...,–	Eigenkapital B	...,–
		Passiver Sonderausgleichsposten	15,60
	...,–		...,–

Dieser Problematik kann dadurch begegnet werden, dass der passive Sonderausgleichsposten gesellschafterbezogen (zB in Ergänzungsbilanzen: für A iHv 5,60 und für B iHv 10) zu bilden ist.²³⁾ Zusammenaddiert ergibt dies wiederum den mit dem aktiven Sonderausgleichsposten einheitlichen Wert iHv 15,60. Würde der Sonderausgleichsposten gesellschafterbezogen gebildet werden, würde zB A im Ergebnis über die Laufzeit von 15 Jahren nur seine stillen Reserven im Ausmaß von 5,60 versteuern müssen. Diese Vorgehensweise entspricht auch der Zielsetzung des UmgrStG, wonach eine Verschiebung von stillen Reserven von einem Steuerpflichtigen auf einen anderen Steuerpflichtigen im Zuge der Umgründung nicht steuerneutral möglich ist. Das Erfordernis der Nichtverschiebung von stillen Reserven gilt daher nicht nur für das Verhältnis der „gegeneinander Teilenden“, sondern ebenso für das Verhältnis der nach der Realteilung bestehen bleibenden betrieblichen Einheiten (= verbleibende Mitunternehmer bei Abteilung) zueinander (in diesem Fall das Verhältnis zwischen A und B). Nur so kann „persönlichen“ Bemessungsgrundlagen zwischen den Gesellschaftern Rechnung getragen werden.

Ergänzungsbilanz A			
Minderkapital	5,60	Passiver Sonderausgleichsposten	5,60
	5,60		5,60

Ergänzungsbilanz B			
Minderkapital	10,–	Passiver Sonderausgleichsposten	10,–
	10,–		10,–

Allerdings sind nach hA (zumindest) „normale“ Ausgleichsposten bei einer Abteilung in die Steuerbilanz der übertragenden Personengesellschaft und der Nachfolgeunterneh-

²³⁾ Ein anderer Ausgleich der unterschiedlichen Steuerlasten, zB durch Zahlung auf privater Ebene, ist durch das UmgrStG nicht möglich. Vgl. Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz, Zusammenschluß und Realteilung von Rechtsanwälten (1998) 123.

mer einzustellen.²⁴⁾ Daher erscheint es fraglich, ob gesellschafterbezogene Sonderausgleichsposten in Ergänzungsbilanzen abgebildet werden können bzw dürfen. Wird dies verneint, könnte aber zumindest durch Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen Abhilfe geschaffen werden. Denn insofern wird der Sonderausgleichsposten („einheitlich“) gesellschafterübergreifend in der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft ausgewiesen, aber die „persönlichen Bemessungsgrundlagen“ der Gesellschafter werden durch die Ergänzungsbilanzen berücksichtigt. Folglich müssten A und B für die „überspringenden“ stillen Reserven iHv 2,20 jeweils einen Korrekturposten in die Ergänzungsbilanz einstellen. A hätte demnach einen aktiven und B einen passiven Korrekturposten zum Sonderausgleichsposten. Diese Korrekturposten sind analog zum Sonderausgleichsposten über 15 Jahre zu verteilen. In einer Gesamtbetrachtung ergibt sich ein sachgerechtes Ergebnis, wonach jeder die Steuerbelastung trägt, die er am Teilungsstichtag auch bei tatsächlicher Veräußerung zu tragen hätte.

Bilanz AB-OG			
Teilbetrieb	...,–	Eigenkapital A	...,–
	...,–	Eigenkapital B	...,–
		Passiver Sonderausgleichsposten	15,60
	...,–		...,–

Ergänzungsbilanz A			
Korrektur zu Sonderausgleichsposten	2,20,–	Eigenkapital A	2,20,–
	2,20,–		2,20,–

Ergänzungsbilanz B			
Minderkapital B	2,20,–	Korrektur zu Sonderausgleichsposten	2,20,–
	2,20,–		2,20,–

Wird Grund und Boden 2020 von C um 250 veräußert, ergeben sich hieraus folgende Konsequenzen: Für die Wertsteigerungen bis zum Teilungsstichtag ist die Versteuerung im Ausmaß von insgesamt 60 % gemäß § 30 Abs 4 EStG (Altvermögen) vorzunehmen. Die A zuzurechnenden 40 % am Grund und Boden (Altvermögen) wurden von C im Zuge der Realteilung übernommen und im gesonderten Ausgleichsposten einheitlich pauschal (hinsichtlich der Quote von A) berücksichtigt. Da C für seine eigene Quote iHv 20 % keinen Ausgleichsposten bilden kann (diese stillen Reserven sind ihm bereits vor der Realteilung zuzurechnen), geht die Altvermögenseigenschaft hinsichtlich seines Bündelanteils iHv 20 % jedenfalls auf C über bzw bleibt bestehen. Die Quote von B kann nicht pauschal besteuert werden, weil für diese 40 % Neuvermögen vorliegt und der gesonderte Ausgleichsposten daher „normal“ zu bilden war. Für die übernommene Quote von B ist die Bemessungsgrundlage grundsätzlich als

²⁴⁾ Vgl. Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁵, § 29 Rz 15; Hammerl in Mayr/Wellinger (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen II (2010) 209 (222); Bergmann in Kofler, UmgrStG⁵, § 29 Rz 29; siehe auch Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz, Zusammenschluß und Realteilung, 124, wonach der Ausgleichsposten auf die betriebliche Einheit der verbleibenden Mitunternehmerschaft bezogen ist.

Differenz zwischen aliquotem gemeinem Wert und aliquoten Anschaffungskosten zu ermitteln. Allerdings würde diese undifferenzierte Betrachtung zu einem unsachlichen Ergebnis führen, weil die Anschaffungskosten des Grund und Bodens durch „Anwachsung“ der Ergänzungsbilanz von ursprünglich 50 auf 60 gestiegen sind. Für die Quote von B würden C nunmehr Anschaffungskosten iHv 24 ($60 \times 40\%$) zugerechnet werden, obwohl diese ursprünglich 30 betragen. Um zu einem gerechten Ergebnis zu kommen, müssten daher die 10 aus der Ergänzungsbilanz von C evident gehalten werden und dürften nicht im Verhältnis der Beteiligungsverhältnisse bis zum Realteilungsstichtag aliquot berücksichtigt werden.

Für die Wertsteigerung ab dem Teilungsstichtag von 150 (Veräußerungserlös 250 abzüglich gemeiner Wert zum Teilungsstichtag $100 = 150$) erfolgt die Versteuerung gemäß § 30 Abs 4 EStG lediglich im Ausmaß von 20 % (hinsichtlich der eigenen Quote von C vor der Realteilung). Alternativ kann C für seine Bündelquote iHv 20 % vor der Realteilung die Einkünfte ebenso gemäß § 30 Abs 3 EStG ermitteln. Für die Wertsteigerungen ab dem Teilungsstichtag, die den Quoten der anderen Mitunternehmer vor dem Realteilungsstichtag entsprechen (80 %), hat C jedenfalls die allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze anzuwenden (= Neuvermögen). Die Steuerbelastung ergibt sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage für die Werterhöhung bis zum Teilungsstichtag:

60 % (= Quote von A und C) von 100 = $60 \times 0,14$	8,40
40 % (= Quote von B) von 100 = $40 - 20 - 10$	10,00

Bemessungsgrundlage für Werterhöhung nach dem Teilungsstichtag:

14 % von 30 (= 20 % Quote C von 150)	4,20
80 % (= Quote von A und B) von 150	120,00
Bemessungsgrundlage	142,60
Einkommensteuer (Immobilienvertragssteuer) 30 %	42,78

i

Auf den Punkt gebracht

Bei der Veräußerung von Grundstücken durch Mitunternehmerschaften ist Vorsicht geboten, weil für jeden Mitunternehmer einzeln überprüft werden muss, ob für diesen Alt- oder Neuvermögen vorliegt. Diese generelle Prüfung setzt sich nunmehr ebenso für die Bildung von gesonderten Ausgleichsposten bei Realteilungen gemäß Art V UmgrStG fort, wenn Grundstücke im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft vorhanden sind.

Große (rechnerische) Herausforderungen können sich ergeben, wenn bei einer Mitunternehmerschaft mehrere Mitunternehmer mit unterschiedlichen Anschaffungszeitpunkten ihres Mitunternehmeranteils beteiligt sind. Denn bei der Bildung des Sonderausgleichspostens für Grundstücke ist darauf zu achten, dass es nicht nur zur Verhinderung der Verschiebung stiller Reserven im Verhältnis der „gegeneinander Teilenden“, sondern ebenso für das Verhältnis der nach der Realteilung verbleibenden Mitunternehmer zueinander kommt. Nur so kann den anteiligen persönlichen Bemessungsgrundlagen der Mitunternehmer an einem Grundstück Rechnung getragen werden.