

# Praxisfragen der Fortführung von Ergänzungsbilanzen

**WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz** und **RA/StB Bernd Keller** sind für die WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH in Köln tätig.

**Kontakt:** autor@der-betrieb.de

Positive/negative Ergänzungsbilanzen spielen in der Besteuerungsrealität von Mitunternehmerschaften eine große Rolle. Sie werden benötigt für mitunternehmerbezogene Wertkorrekturen von Ansätzen in der Gesellschaftsbilanz, etwa aus Anlass eines Gesellschafterwechsels. Der IV. Senat des BFH hat mit Urteil vom 20.11.2014 neue Akzente zur Abschreibung aktiver Mehrwerte in einer positiven Ergänzungsbilanz getroffen. Das BMF bringt diese BFH-Entscheidung im Erlass vom 19.12.2016 nun erweiternd zur Anwendung. Der Beitrag ordnet das BMF-Schreiben in die Systematik der Fortführung von Ergänzungsbilanzen ein und entwickelt entsprechende Handlungsempfehlungen für betroffene Mitunternehmer.

## I. Hintergrund: Positive/negative Ergänzungsbilanzen als mitunternehmerbezogene Wertkorrekturen

Die Nutzung positiver/negativer Ergänzungsbilanzen im Zusammenhang mit Umstrukturierungsvorgängen bei nach dem Transparenzprinzip besteuerten Mitunternehmerschaften gehört zum höchst praxisrelevanten steuerlichen Gestaltungsrepertoire betroffener Stpfl. Der Steuergesetzgeber erwähnt Ergänzungsbilanzen für spezielle mitunternehmerbezogene Transaktionen in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, § 24 Abs. 2, 3 UmwStG, ohne eine Definition vorzugeben. Nach der höchstrichterlichen Rspr. werden in Ergänzungsbilanzen gesellschaftsspezifische Korrekturen zu im Gesamthandsvermögen erfassten Wirtschaftsgütern der Mitunternehmerschaft ausgewiesen, die im Einzelfall schwierige Allokationsfragen auslösen (etwa wegen Zuordnung stiller Reserven auf materielle und bislang nicht bilanzierte immaterielle Werte, sog. Stufentheorie). Sie dienen der Sicherstellung mitunternehmerbezogener Anschaffungskosten für eine „PersGes.-Beteiligung“ und dokumentieren die personelle Zuordnung stiller Reserven. In Ergänzungsbilanzen finden sich – im Unterschied zu Sonderbilanzen – keine eigenständigen Wirtschaftsgüter, sondern mitunternehmerspezifische Wertkorrekturen zu Ansätzen in der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft.<sup>1</sup>

Klassische Anlässe für die Bildung von Ergänzungsbilanzen sind Gesellschafterwechsel, Einbringungsvorgänge nach § 24 UmwStG (allerdings mit abschreibungsmäßigen Besonderheiten), Einzelwirtschaftsguttransfers zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer sowie schließlich die Inanspruchnahme personenbezogener Steuervergüns-

tigungen wie etwa § 6b EStG.<sup>2</sup> Die Ergänzungsbilanzergebnisse sind Bestandteil des Gewinnanteils des jeweiligen Mitunternehmers gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG (1. Stufe der Gewinnermittlung). Aber nicht nur die Bildung, sondern auch die Fortführung von Ergänzungsbilanzen wirft vielschichtige Praxisfragen auf. Die BFH-Entscheidung vom 20.11.2014 – IV R 1/11<sup>3</sup> und deren verallgemeinernde Umsetzung im BMF-Schreiben vom 19.12.2016<sup>4</sup> schafft für mitunternehmerbezogene Gesellschafterwechsel insoweit neue, wegen verlängerter Restnutzungsdauer häufig steuerbelastungsmäßig nachteilige Wirkungen, um deren Durchdringung sich Praxis und Literatur derzeit bemühen. Im Kern geht es um die Frage, wie Abschreibungen in Ergänzungsbilanzen im Interesse einer sachgerechten Besteuerung der einzelnen Mitunternehmer anzusetzen und fortzuschreiben sind.

## II. Neue Akzentuierung durch BFH vom 20.11.2014 – IV R 1/11: Geklärtes und Ungeklärtes

Der vom IV. Senat des BFH entschiedene Fall betrifft die Streitjahre 1993-1996 und befasst sich mit der steuerlichen Abschreibung von im Rahmen eines Gesellschafterwechsels gezahlten ergänzungsbilanziellen Mehrwerten im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Containerschiffs durch eine Anleger-KG. Streitig dabei war, ob die Abschreibungen in der Ergänzungsbilanz korrespondierend zur Gesamthandsbilanz vorzunehmen sind (so der Stpfl.) oder im Rahmen einer neu festzulegenden Restnutzungsdauer bzw. der Neuausübung von Abschreibungswahlrechten durch den beitretenden Mitunternehmer justiert werden müssen (so die FinVerw.). Abweichend zur erstinstanzlichen Entscheidung des FG Niedersachsen vom 20.10.2009<sup>5</sup> gab der IV. Senat des BFH der Finanzverwaltung Recht. Der BFH konnte den Fall aber nicht selbst durchentscheiden und hat ihn vielmehr zurück an das FG verwiesen, um die erforderlichen Feststellungen zur Restnutzungsdauer des Containerschiffs sowie der Ausübung etwaiger Abschreibungswahlrechte „nachzuholen“. Klar ist jedenfalls: Der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils ist nach Transparenzgrundsätzen als Anschaffung

2 Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 460. Siehe ergänzend auch Kahle, FR 2013 S. 873; ders., in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 1396-1441; IDW Arbeitshilfe „Anteilsübertragung bei und Umstrukturierung von Personenunternehmen“ Fachnachrichten – IDW 9/2013 Rn. 15-17; Prinz, StuB 2013 S. 465. Die Sonderfragen von Ergänzungsbilanzen bei mehrstufigen PersGes. bleiben im Folgenden außer Betracht; vgl. dazu eingehender IDW (Hrsg.), Doppelstöckige PersGes., 2017, S. 44 ff.

3 BFH vom 20.11.2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017 S. 34 = DB 2015 S. 348. Die verfahrensrechtlichen Aspekte des Judikats, die durch den Tod eines Beigeladenen und den Fiskus als Erben ausgelöst wurden, bleiben im Weiteren außer Betracht. Zur ersten Einordnung des Urteils vgl. Eckl, BB 2015 S. 562; im Hinblick auf die M&A-Praxis Kraft/Kraft, NWB 2015 S. 1452; Paus, FR 2015 S. 548; mit umfangreichem Beispiel Farwick, StuB 2016 S. 732. Kritisch zur Gleichstellungsthese Mitunternehmer/Einzelunternehmer vgl. Hallerbach, FR 2016 S. 1117.

4 BMF vom 19.12.2016, BStBl. I 2017 S. 34 = DB 2017 S. 156. Zu ersten Erläuterungen vgl. Farwick, StuB 2017 S. 175; Weiss, EStB 2017 S. 20; Ley, KÖSDI 2017 S. 20278, auch mit Hinweisen zu Übergangsfragen.

5 FG Niedersachsen vom 20.10.2009 – 8 K 323/5, EFG 2010 S. 558. Die Revision beim BFH wurde erst im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde durch die FinVerw. ermöglicht.

1 Zu den dogmatischen Grundlagen von Ergänzungsbilanzen als Rechenwerke mitunternehmerbezogener Wertkorrekturen vgl. Regniet, Ergänzungsbilanzen bei der PersGes., 1990, S. 4 ff.; Niehus, StuW 2002 S. 116.

von Anteilen an den einzelnen, zum Gesellschaftsvermögen gehörenden materiellen/immateriellen Wirtschaftsgütern zu werten.

### 1. Wichtige Grundaussagen des BFH

Der BFH trifft in seiner Entscheidung vom 20.11.2014 folgende wichtige Grundaussagen:

- Die in einer positiven Ergänzungsbilanz erfassten zusätzlichen Anschaffungskosten des jeweiligen Mitunternehmers sind so fortzuführen, dass der Gesellschafter so weit wie möglich einem Einzelunternehmer gleichgestellt wird. Dies bezeichnet der BFH ausdrücklich als „Zweck der Ergänzungsbilanz“ (Rn. 19 des Judikats). Letztlich soll dadurch eine zutreffende Besteuerung des betroffenen Mitunternehmers erreicht werden. Der Praktiker wird dabei aber natürlich auch die Folgewirkungen in der GewSt und bei § 35 EStG mitbedenken müssen.
- Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens sind die AfA ergänzungsbilanziell deshalb auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltende Restnutzungsdauer vorzunehmen, die länger oder kürzer als die rein rechnerische Restnutzungsdauer sein kann. Zudem stehen dem Gesellschafter – entsprechend dem Einzelunternehmer – auch einschlägige Abschreibungswahlrechte zu (Rn. 18 des Judikats). Eine zwingende Synchronisation mit den Abschreibungen in der Gesamthandsbilanz besteht nicht.
- Die Beurteilung negativer Ergänzungsbilanzen, für die der BFH in älteren Entscheidungen eine korrespondierende Auflösung des Korrekturpostens zur Veränderung der Buchwerte in der Gesamthandsbilanz judiziert hat,<sup>6</sup> lässt der BFH offen (Rn. 20 ff. des Judikats). Jedenfalls besteht nach Meinung des BFH bei positiven Ergänzungsbilanzen eine solche Abschreibungskorrespondenz nicht.

### 2. Problematische Gleichstellung von Mit- und Einzelunternehmer

Zunächst einmal ist erstaunlich, dass der BFH in den Mittelpunkt seiner Argumentation die – allerdings etwas relativierte („soweit wie möglich“) – Gleichstellungsthese von Mitunternehmer und Einzelunternehmer stellt. Dies erscheint diametral zur Entwicklung im Gesellschaftsrecht, wo die Gesamthand heute – vor allem dank der Überlegungen von *Karsten Schmidt* –<sup>7</sup> als Rechtsträger anerkannt wird. Auch steuerlich wird der Mitunternehmerschaft eine eigenständige „begrenzte Steuerrechtssubjektivität“ als Gewinnermittlungseinheit zugesprochen. Insoweit bewegt sich der IV. Senat des BFH auf dem sehr traditionellen Weg eines Transparenzverständnisses von Mitunternehmerschaften und vernachlässigt dabei u. E. etwa, dass Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanzvermögen über die zweistufige Gewinnermittlung für gewerbesteuerliche Zwecke wieder zusammengeführt werden und letztlich die Steuerschuldnerschaft für die GewSt bei der PersGes. selbst liegt (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Hinzu kommt, dass sich die typisierte GewSt-Anrechnung nach § 35 EStG bei „natürlichen Mitunternehmern“ stets nach dem allgemeinen gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel rich-

6 Vgl. BFH vom 28.09.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996 S. 16 = DB 1996 S. 188, m. Anm. Prinz, FR 1996 S. 114 f.; vom 06.07.1999 – VIII R 17/95, RS0747322 = BFH/NV 2000 S. 34.

7 Vgl. Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, §§ 8 III, 58 IV; ders., Die PersGes. als Rechtsfigur des „Allgemeinen Teils“, AcP Bd. 209 (2009), S. 181 ff.

tet. Dessen ungeachtet muss die Praxis die Beurteilung durch den BFH zur Kenntnis nehmen und die Akzentverschiebungen zur bisherigen Handhabung umsetzen.

### 3. Zum Umfang der Neufestlegung der Restnutzungsdauer

Aus dem Judikat des BFH ist nicht eindeutig erkennbar, ob sich die anschaffungsbedingte Neufestlegung der Restnutzungsdauer bzw. Neuausübung von Abschreibungswahlrechten nur auf die Mehrwerte in der Ergänzungsbilanz erstreckt oder (anteilige) Gesamthandswerte und ergänzungsbilanzielle Wertkorrekturen für Abschreibungszwecke zusammenfasst.<sup>8</sup> Die Vertreter der ersten Auffassung gehen davon aus, dass nur die Mehrwerte in der Ergänzungsbilanz einen eigenständigen Anschaffungsvorgang auf der Stufe des Gesellschafters auslösen mit auf die Ergänzungsbilanz beschränkten Abschreibungsfolgen.<sup>9</sup> Andere Autoren bemühen stattdessen die Gleichstellungsthese für Abschreibungszwecke dahingehend, dass sie Mitunternehmer und Einzelunternehmer unter Einbeziehung der auf historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten basierenden Abschreibungen in der Gesamthandsbilanz erfassen und ergänzungsbilanziell korrigieren.<sup>10</sup> Die Schaffung lediglich korrigierender Abschreibungsbeträge in der Ergänzungsbilanz führt dazu, dass keine planmäßige Auflösung der Mehrwerte erfolgt. Es treten insb. nach dem Letztjahr der (bisherigen) Restnutzungsdauerabschreibung in der Gesellschaftsbilanz Einmaleffekte auf, die zu belastungsmäßigen Verwerfungen führen können. *Michael Wendt*, Vorsitzender Richter des IV. Senats beim BFH, hat in mehreren Urteilsanmerkungen klargestellt, dass die vom BFH herausgehobene Gleichstellungsthese so zu verstehen ist, dass in der positiven Ergänzungsbilanz nur ergänzende Abschreibungen zur Gesamthandsbilanz nach Maßgabe einer neu geschätzten Restnutzungsdauer bzw. Neuausübung von Abschreibungswahlrechten anzusetzen sind.<sup>11</sup> Vermutlich wird der IV. Senat sein Urteil im Sinne von *Wendt* verstanden wissen wollen. Zur Verdeutlichung:

#### Beispiel:

An der X-KG sind die Gesellschafter A und B zu je 50% beteiligt. In der Gesamthandsbilanz der KG ist die Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) mit ursprünglichen Anschaffungskosten i.H.v. 100.000 € bei linearer Abschreibung über 10 Jahre zu einem Restbuchwert von 40.000 € enthalten. Die tatsächliche Restnutzungsdauer der BGA wird einvernehmlich auf 8 Jahre geschätzt; die stillen Reserven betragen 50.000 €. C erwirbt entgeltlich den Anteil von B, der anteilige Kaufpreis für die BGA beträgt daher 45.000 € (anteiliger Buchwert 20.000 €, anteilige stillen Reserven 25.000 €).

**Lösung nach erster Auffassung** (nur ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen):

In der Gesamthandsbilanz ergibt sich für C eine anteilige jährliche AfA von 5.000 €. Diese wird ermittelt auf Basis der ursprünglichen Anschaffungskosten von 100.000 €, verteilt auf die Nutzungsdauer

8 Zu unterschiedlichen Einschätzungen nach dem Judikat vgl. Kleinheisterkamp, JbFSt 2015/2016 S. 462 ff. mit Diskussionsbeiträgen von Brandenberg, Crezelius, Wacker und Prinz; Bolk, DStZ 2015 S. 472, 474 mit konkretem Hinweis auf Tz. 24 des Judikats.

9 Vgl. Wacker, JbFSt 2015/2016 S. 471, sowie etwas modifiziert Schmidt/Wacker, a.a.O. (Fn. 2), § 15 Rn. 465.

10 Vgl. insb. Bolk, DStZ 2015 S. 472; Freikamp, DB 2015 S. 1063 ff.

11 Vgl. Wendt, FR 2015 S. 554 f.; Wendt, BFH/PR 4/2015 S. 120.

von 10 Jahren. Nach Jahr 4 des Erwerbs des KG-Anteils ist das (anteilige) Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz voll abgeschrieben. In der Ergänzungsbilanz von C ergibt sich eine jährliche AfA von 3.125 €. Diese wird ermittelt aus den von C anteilig erworbenen stillen Reserven, verteilt auf die neue Restnutzungsdauer von 8 Jahren. Damit ergibt sich für C aus Gesamthands- und Ergänzungsbilanz zusammen eine Gesamt-AfA von 8.125 € in den Jahren 1-4. Ab Jahr 5 beträgt die AfA nur noch 3.125 € – allein aus der Ergänzungsbilanz.

**Lösung nach zweiter Auffassung** (nur ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen):

In der Gesamthandsbilanz ergibt sich für C gleichermaßen eine anteilige jährliche AfA von 5.000 €. Da die gesamten Anschaffungskosten von C für die BGA 45.000 € betragen und auf die neue Restnutzungsdauer von 8 Jahren verteilt werden müssen, errechnet sich eine neue jährliche AfA von 5.625 €. Nur die Differenz zwischen der AfA aus der Gesamthandsbilanz und der AfA aus den Anschaffungskosten wird in der Ergänzung-GuV von C ausgewiesen. Demnach wird in der Ergänzungsbilanz von C in den Jahren 1-4 nur eine jährliche Mehr-AfA von 625 € erfasst (= Differenz zur AfA aus der Gesamthandsbilanz i.H.v. 5.000 €); ab dem Jahr 5 wird in der Ergänzungsbilanz eine jährliche Mehr-AfA von 5.625 € (= Differenz zur AfA aus der Gesamthandsbilanz i.H.v. 0 €) berücksichtigt.

**Fazit aus den Lösungsalternativen:**

Das Gesamt-AfA-Volumen für C ist über die Totalperiode nach beiden Lösungsansätzen identisch. Jedoch sind das jährliche AfA-Volumen und die „Speisung“ aus Gesamthands- bzw. Ergänzungsbilanz unterschiedlich mit der Folge differenzierender (teils fremdbestimmter) Steuerwirkungen bei der GewSt/§ 35 EStG:

- Die „erste Auffassung“ führt in den „Erstjahren“ zu einer höheren Gesamt-AfA, d.h. solange die anteilige AfA aus der Gesamthandsbilanz noch nicht verbraucht ist (8.125 € gegenüber 5.625 €). In den nachfolgenden Jahren führt die „zweite Auffassung“ zu einer höheren Gesamt-AfA (5.625 € gegenüber 3.125 €).
- Nach der „ersten Auffassung“ bleibt das aus der Ergänzungsbilanz stammende AfA-Volumen über die gesamte neue Abschreibungsdauer von 8 Jahren gleich hoch (jährlich 3.125 €); nach der „zweiten Auffassung“ verändert sich das AfA-Volumen in der Ergänzungsbilanz aufgrund der „Korrektivfunktion“ im Fall von Änderungen des AfA-Volumens in der Gesamthandsbilanz (z.B. weil dort das Wirtschaftsgut vollständig abgeschrieben ist). Dies hat personengesellschaftsbezogene Auswirkungen bei der GewSt und führt zu „Verschiebungen“ bei der typisierten Anrechnung der GewSt auf die ESt bei natürlichen Mitunternehmern gem. § 35 EStG; gewinnwirksame Vorgänge im Bereich der Ergänzungsbilanz werden für Zwecke des § 35 EStG nicht berücksichtigt.<sup>12</sup>

### III. Interpretation durch BMF-Schreiben vom 19.12.2016

Gut zwei Jahre nach der BFH-Entscheidung hat die Finanzverwaltung „ihre Sicht der Dinge“ hinsichtlich der Fortführung von Ergänzungsbilanzen eines Mitunternehmers im BMF-Schreiben vom 19.12.2016 publiziert. Die doch recht lange „Nachdenkenszeit“ der Finanzverwaltung verdeutlicht das „interne Ringen“ um die richtige Lösung. Im Ergebnis räumt das BMF die Unschärfe in der BFH-Entscheidung vom 20.11.2014 ein, bekennt sich dann aber bei Gesellschafterwechseln zur gleichstellungsgrundeten Zusammenfassung

von Gesamthands- und Ergänzungsbilanz für Abschreibungszwecke des betroffenen Mitunternehmers mit der Folge bloßer Korrektur-AfA in der Ergänzungsbilanz (entspricht Lösungsalternative 2 im vorhergehenden Beispiel). Zum einen kann dies auch in positiven Ergänzungsbilanzen zu Minder-AfA-Beträgen führen (bei längerer Restnutzungsdauer als in der Gesamthandsbilanz und vergleichsweise niedrigen stillen Reserven), was zunächst einmal nur schwer verständlich erscheint. Zum anderen überträgt das BMF die Abschreibungsgrundsätze für positive auch auf negative Ergänzungsbilanzen, obgleich dies vom BFH selbst in seinem Judikat vom 20.11.2014 offengelassen wurde. Schließlich macht das BMF klar, dass Einbringungsvorgänge nach § 24 UmwStG wegen spezieller umwandlungssteuerlicher Detailregelungen und möglicherweise auch etwas abweichender Zwecksetzung von Ergänzungsbilanzen (Sicherstellung einer Buchwertverknüpfung) anders zu behandeln sind.<sup>13</sup> Deutlich wird: Es gibt wohl anlassbedingt unterschiedliche Fortführungsmethoden für Abschreibungen in Ergänzungsbilanzen. In der Praxis sollte natürlich so weit wie möglich ein einheitliches Vorgehen angestrebt werden. Im Einzelnen:

#### 1. Fortführung der Mehrwerte bei Gesellschafterwechsel

Nach Auffassung der FinVerw. in Tz. 1 des BMF-Schreibens gehören bei Gesellschafterwechseln zu den gesamten Anschaffungskosten des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils nicht nur ein in der positiven Ergänzungsbilanz ausgewiesener Mehrwert, sondern auch der in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesene anteilige, auf den Erwerber entfallende Buchwert. Die personenbezogene AfA des Erwerbers bezieht sich deshalb nicht nur isoliert auf die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Anschaffungskosten, sondern erfasst auch in der Gesellschaftsbilanz angesetzte anteilige Anschaffungs-/Herstellungskosten.

Insofern addiert die FinVerw. die Bilanzansätze in der Gesamthand (anteilig) und in der Ergänzungsbilanz und bildet hierauf eine Gesamt-AfA für den erwerbenden Mitunternehmer. Dies kann – trotz Anschaffungskosten über dem (anteiligen) Buchwert – nicht nur eine Mehr-AfA, sondern ggf. auch eine Minder-AfA in der Ergänzungsbilanz zur Folge haben. Im BMF-Schreiben werden beide Konstellationen anhand von Beispielen dargestellt. Zu einer Minder-AfA kommt es insb. bei der Abschreibung von Gebäuden, wenn diese in der Gesamthandsbilanz (anteilig) bislang zutreffend mit 4% p.a. abgeschrieben wurden (vgl. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 21b EStG, Beginn der Herstellung bzw. Kaufvertrag vor dem 01.01.2001) und der erwerbende Mitunternehmer nur noch 3% p.a. in Anspruch nehmen kann (vgl. Bsp. 2 in Tz. 1 des BMF-Schreibens). In der Folge erhöht sich zunächst der Mehrwert in der Ergänzungsbilanz und die Gewinnminderung stellt sich erst in den Jahren ein, in denen in der Gesamthandsbilanz bereits die Vollabschreibung eingetreten ist.

#### 2. Fortführung der Minderwerte bei Gesellschafterwechsel

Darüber hinaus gelten diese Grundsätze nach Auffassung der FinVerw. auch für Gesellschafterwechsel, bei denen die Anschaffungskosten des Mitunternehmers für ein Wirtschaftsgut unterhalb des (anteiligen) Buchwerts der Gesellschaftsbilanz liegen und eine negative Ergänzungsbilanz zu

12 Schmidt/Wacker, a.a.O. (Fn. 2), § 15 Rn. 25.

13 Zum BMF-Schreiben vgl. auch Bisle, NWB 2017 S. 1430 ff.; Farwick, StuB 2017 S. 175 ff.

bilden ist (Tz. 1 a.E. des BMF-Schreibens). Auch in diesem Fall sind für die dem Mitunternehmer zustehenden AfA-Beträge ausschließlich seine eigenen Anschaffungskosten maßgeblich. Darüber hinaus ist korrespondierend zu den Fällen von Mehrwerten auch bei Minderwerten die Restnutzungsdauer neu zu ermitteln und ggf. eine Neuausübung des Wahlrechts der AfA-Methode möglich. Weiterhin stellt das BMF klar, dass eine parallele Abschreibung der Minderwerte zu den Gesamthandswerten, wie sie in Fällen der Abstockung bei Umwandlungen nach § 24 UmwStG vorgenommen wird (erfolgserhöhende Auflösung nach Verbrauch, Abnutzung oder Veräußerung der Wirtschaftsgüter), für Erwerbsfälle nicht in Betracht kommt.

### 3. Abschreibungen bei Einbringungsvorgängen nach § 24 UmwStG

Hinsichtlich der Abschreibung von Mehr- oder Minderwerten in einer Ergänzungsbilanz im Rahmen von Einbringungsvorgängen nach § 24 UmwStG ergeben sich – mit Ausnahme der Bewertung zum gemeinen Wert bei Einzelrechtsnachfolge – keine Änderungen durch das BFH-Urteil vom 20.11.2014 (Tz. 2 des BMF-Schreibens). Hier verbleibt es bei der in der Ergänzungsbilanz – parallel zur Abschreibung in der Gesamthandsbilanz – vorzunehmenden gesellschafterbezogenen Korrektur der dem einbringenden Gesellschafter hinsichtlich seiner höheren oder geringeren Anschaffungskosten gegenüber der Gesamthandsbilanz zuzuordnenden zu niedrigen oder zu hohen Abschreibung.

## IV. Praktische Problembereiche des BMF-Schreibens vom 19.12.2016

In vielen Fällen wird die Praxis mit der Handhabung von mitunternehmerbezogenen Abschreibungen in Ergänzungsbilanzen durch die FinVerw. leben können, auch wenn das Verständnis von BFH/BMF zu deutlich steigender Komplexität bei Festlegung von Abschreibungsverläufen führen wird. Des Weiteren erfolgt auch systematisch ein „gewisser Bruch“ in der Gleichstellungsargumentation, weil die auf der ersten Gewinnermittlungsstufe im Rahmen des Gesamthandsvermögens dem Mitunternehmer zugerechneten AfA auf historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten beruhen (Fußstapfen-Theorie) und nur die gesellschafterspezifischen Mehr- und Minderbeträge „echte“ neue Anschaffungskosten bewirken. Im Detail können sich abgesehen davon, etwa in Fällen von Minderabschreibungen bei positiven Ergänzungsbilanzen, belastungsmäßig unerwünschte Wirkungen vor allem nach dem Letztjahr der (bisherigen) Restnutzungsdauer ergeben, sodass diese Fragen ggf. erneut auf den richterlichen Prüfstand gehören. Zur Abschätzung der Erfolgsaussichten wird man die im BFH-Urteil vom 20.11.2014 skizzierten systematischen Grundlagen zur Fortführung von Ergänzungsbilanzen aber – so weit es geht – zunächst einmal „zu Ende denken“ müssen. Klar erscheint uns: Sofern aus Anlass von Mitunternehmeranteilserwerben oder Gesellschafterwechseln keine Mehr- oder Minderwerte im Verhältnis zu den gesamthandsbezogenen Kapitalkonten geleistet werden, besteht für Ergänzungsbilanzen und die Neubestimmung von Restnutzungsdauern kein Raum.<sup>14</sup> Insoweit erfolgt lediglich ein anschaffungsbedingter Buchwerteintritt des betroffenen Mitunternehmers, der kei-

nerlei ergänzungsbilanzielle Wertkorrekturen zulässt. Schließlich sind stets auch die Folgen der Ergänzungsbilanzen für die Bildung/Auflösung von Steuerlatenzen mit zu bedenken. Konkrete Praxisfragen im Zusammenhang mit dem BMF-Schreiben treten insb. in folgenden Fallbereichen auf:

### 1. Bestimmung der individuellen Restnutzungsdauer durch den betroffenen Mitunternehmer

Der die Bildung einer positiven/negativen Ergänzungsbilanz auslösende Transaktionsvorgang macht zum einen eine mitunternehmerbezogene steuerliche „Asset Allokation“ stiller Reserven (ggf. auch stiller Lasten mit Folgen für § 5 Abs. 7 EStG) erforderlich. Zum anderen muss aus diesem Anlass die „betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer“ der angeschafften Wirtschaftsgüter neu festgelegt werden. Es handelt sich – abgesehen von den gesetzlich geregelten Nutzungsdauer-Festlegungen (etwa die typisierte AfA bei Gebäuden sowie beim Firmenwert) – um eine Prognose- und Schätzungsentscheidung des Mitunternehmers, die die objektiven Sachverhaltsumstände zum Anschaffungszeitpunkt berücksichtigen muss und sich üblicherweise an den „amtlichen AfA-Tabellen“ ohne rechtliche Bindungswirkung orientiert. In der Praxis finden sich in Ergänzungsbilanzen häufig pauschalierende Abschreibungsverfahren, die wegen der hohen Anzahl individuell betroffener Wirtschaftsgüter auf Vereinfachungsüberlegungen beruhen und von der FinVerw. nicht selten mitgetragen werden.<sup>15</sup> Sofern die neu festzulegende Restnutzungsdauer mangels signifikanter Veränderungen im Nutzungspotenzial des betroffenen Wirtschaftsguts der bislang im Gesamthandsvermögen angesetzten rechnerischen Nutzungsdauer entspricht, erfolgt eine Synchronisation der Abschreibungen in Gesamthands- und Ergänzungsbilanz. Nur sofern die Einschätzung der Restnutzungsdauer nachweisbar länger oder kürzer als die im Gesamthandsvermögen festgelegte Restnutzungsdauer ist, ergeben sich die ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen in Gestalt von Mehr- oder Minder-AfA. Indikatoren für eine geänderte Restnutzungsdauer können etwa Einführung/Beendigung von Mehrschichtbetrieben oder neue technische Möglichkeiten zur Nutzungsverlängerung maschineller Anlagen bei signifikanten ergänzungsbilanziellen Mehrwerten (hohen stillen Reserven) sein. In der Praxis wird die Restnutzungsdauer – gerade bei üblicherweise linearer Abschreibung –<sup>16</sup> im Rahmen des ursprünglichen rechnerischen Nutzungsverlaufs liegen. Der Mitunternehmer bzw. die Geschäftsführung der PersGes. sollte die Restnutzungsdauer sorgfältig dokumentieren und begründen, um in anstehenden Betriebsprüfungen keine Überraschungen zu erleben. Im Hinblick auf häufig nicht unbedingt gleichlaufende Interessen von Gesellschaft und Mitunternehmern sowie im Bereich von Publikums-PersGes. können gesellschaftsrechtliche Streitigkeiten die Folge sein. Auch die Wahl einer neuen Abschreibungsmethode ist lt. BFH möglich (etwa im Hinblick auf GwG, die Pool-Abschreibung oder eine degressive AfA in der Gesellschaftsbilanz bei linearer Wertkorrektur-AfA). Nur auf Herstellungskostenansätzen basierende AfA kommen in Ergänzungsbilanzen allerdings nicht in Betracht. Denn Hersteller kann insoweit nur die PersGes., nicht der einzelne Mit-

15 Vgl. Bölk, DSz 2015 S. 472, 474; Bahlburg, StuB 2015 S. 455, 458; Freikamp, DB 2015 S. 1063, 1068 f.; Ley, KÖSDI 5/2017 S. 20290 f.

16 Die degressive AfA bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gem. § 7 Abs. 2 EStG wird für Anschaffungen/Herstellungen ab dem 01.01.2011 nicht mehr gewährt.

unternehmer sein.<sup>17</sup> Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe gem. § 7g EStG können ohnehin nur durch die PersGes. selbst in Anspruch genommen werden.

## 2. Typisierte AfA bei Gebäuden und beim Firmenwert

Für zum Betriebsvermögen gehörende Gebäude sieht § 7 Abs. 4 EStG im Regelfall (Bauantrag nach dem 31.03.1985) eine lineare AfA von jährlich 3% auf Basis einer typisierten Nutzungsdauer von 33 Jahren vor, die bei gesellschafterbezogenen Anschaffungsvorgängen mit ergänzungsbilanziellen Gebäudemehrwerten zu (korrigierenden) Minder-AfA-Beträgen in der positiven Ergänzungsbilanz führt. Allerdings sieht das Gesetz eine Möglichkeit zum Nachweis einer geringeren planmäßigen Nutzungsdauer vor, die besteuerungspraktisch „hohe Hürden“ aufweist. Die Feststellungslast dafür liegt beim betroffenen Mitunternehmer.<sup>18</sup> Für den „erworbenen“ und in einer positiven Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Goodwill ist eine 15-jährige Nutzungsdauer zwingend (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG). Der Nachweis einer kürzeren planmäßigen Nutzungsdauer ist nicht möglich. Allerdings sind in beiden Fallgruppen (Gebäude, Firmenwert) Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert bei voraussichtlich dauernder Wertminderung im Rahmen einer Wahlrechtsausübung durch den betroffenen Mitunternehmer denkbar. Für erworbene immaterielle Einzelwirtschaftsgüter (etwa ursprünglich selbst erstellte Markenrechte) fordert § 5 Abs. 2 EStG eine Aktivierung in der positiven Ergänzungsbilanz mit Verteilung des Aufwands über die individuell festzulegende Nutzungsdauer. Die Gesamthandsbilanz bleibt wegen des ursprünglich eingreifenden Aktivierungsverbots für selbst erstellte immaterielle Werte des Anlagevermögens insoweit unberührt.

## 3. Folgen für geringwertige Wirtschaftsgüter sowie Teilwertabschreibungen wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung

Das Wahlrecht zur Geltendmachung einer Sofortabschreibung von GwG wird mit der ab 01.01.2018 greifenden Werterhöhung<sup>19</sup> bis 800 € (bislang 410 €, ohne USt) für entsprechende ergänzungsbilanzielle Mehrwerte erhöhte Bedeutung erlangen. Das BMF-Schreiben vom 19.12.2016 äußert sich zur Geltendmachung von GwG und auch von Pool-Abschreibungen (gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG) in Ergänzungsbilanzen nicht.<sup>20</sup> Für die GwG-Anwendung in der Ergänzungsbilanz wird man wohl auf die mitunternehmerbezogene anteilige Wertgrenze zum Transaktionszeitpunkt zurückgreifen müssen. Der GwG-bezogene Anschaffungsvorgang erstreckt sich auch unter Gleichstellungsgesichtspunkten zum Einzelunternehmer nur auf seine Beteiligungsquote an der Mitunternehmerschaft. Bei auch in einer positiven Ergänzungsbilanz wahlweise möglichen Teilwertabschreibungen einschließlich korrespondierendem Wertaufholungspotenzial – bei wieder ansteigenden Teilwerten bis zur Grenze der planmäßig fortgeföhrten Anschaffungskosten – ist ebenfalls auf die anteiligen Anschaffungskosten im Gesamthands- und Ergänzungsbilanzvermögen entsprechend der Gleichstellungsthese abzustellen. Zur

17 Vgl. Kleinheisterkamp, JbFSt 2015/2016 S. 467; HHR/Tiede, § 15 EStG Anm. 505.

18 Vgl. zu weiteren Details Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl. 2017, § 7 Rn. 208.

19 Die Erhöhung der Wertgrenze für GwGs ist erfolgt im Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (Lizenzschranke) vom 27.06.2017, BGBl. I 2017 S. 2074.

20 Insb. zu den Pool-Abschreibungen vgl. eingehend Ley, KÖSDI 2017 S. 20285 ff.

Beurteilung der Dauerhaftigkeit der Wertminderung sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 02.09.2016 heranzuziehen.<sup>21</sup> Im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen auf ergänzungsbilanziell auszuweisende KapGes.-Beteiligungen und qualifizierte Gesellschafterforderungen sind i.Ü. die außerbilanziellen Korrekturen gem. § 8b Abs. 3 KStG bei Körperschaften und § 3c Abs. 2 EStG bei natürlichen Personen als Mitunternehmer zu beachten.

## 4. Ausstrahlung auf negative Ergänzungsbilanzen

Ob der BFH seine ältere Rspr. zur mit dem Gesellschaftsvermögen korrespondierenden Fortführung negativer Ergänzungsbilanzen (insb. in Einbringungsfällen gem. § 24 UmwStG) beibehalten wird, bleibt im Judikat vom 20.11.2014 ausdrücklich offen. Dabei stellt der BFH die Neutralisierung überhöhter Abschreibungen in der Gesellschaftsbilanz als Funktion der negativen Ergänzungsbilanz zur Herstellung von Buchwertverknüpfungen heraus. Ungeachtet dessen will die FinVerw. die Gleichstellungsthese von Mitunternehmer und Einzelunternehmer mit der Neubestimmung von Restnutzungsdauern und Abschreibungswahlrechten in identischer Form auch auf negative Ergänzungsbilanzen übertragen. Sicherlich spricht hinsichtlich der Abschreibungsverläufe nicht zuletzt aus besteuerungspraktischer Sicht einiges für eine Gleichstellung positiver und negativer Ergänzungsbilanzen. Zwingend ist dies u.E. aber steuersystematisch nicht, da der vom BFH genannte Neutralisierungsgedanke eine korrespondierende Behandlung verlangt und ergänzungsbilanzielle Minderwerte mittels Wertabstockungen bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern gar keine „wirklichen Abschreibungen“, sondern nur passivische Korrekturposten enthalten. Will man in besteuerungspraktischen Einzelfällen von der FinVerw.-Meinung abweichen, wird man die Sachverhalte streitig stellen müssen.

## V. Handlungsempfehlungen für betroffene Mitunternehmer

Die BFH-Entscheidung vom 20.11.2014 und ihre verallgemeinernde Übernahme durch die FinVerw. im Schreiben vom 19.12.2016 enthält für die Praxis wichtige Neuerungen bei der Fortführung positiver wie negativer Ergänzungsbilanzen. Manches bleibt bei diesem Meinungswandel von BFH/BMF allerdings nach wie vor unklar. Für die Praxis erscheinen folgende Aspekte besonders wichtig:

- Die Bedeutung von Steuerklauseln in Gesellschaftsverträgen, Unternehmenskaufverträgen usw. zum Ausgleich sog. fremdbestimmter Steuerwirkungen, vor allem im Bereich der GewSt und ihrer typisierten Anrechnung auf die ESt gem. § 35 EStG bei natürlichen Mitunternehmern, dürfte deutlich zunehmen. Die über die Ergänzungsbilanz erfolgende Korrektur über Mehr- und Minder-AfA kann zu im Vergleich zur bisherigen Situation stärkeren belastungsmäßigen Vor- oder Nachteilen bei den anderen Mitunternehmern führen. Die gesellschaftsrechtliche Regelungstechnik sollte dabei nicht nur die Steuerbe- oder -entlastungen selbst, sondern auch entsprechende Informationspflichten und -rechte umfassen.<sup>22</sup>

- Sofern die Anwendung des BMF-Schreibens vom 19.12.2016 durch die Betriebsprüfung zu „ungünstigen

21 Vgl. BMF vom 02.09.2016, BStBl. I 2016 S. 995.

22 Vgl. zu weiteren Details IDW Arbeitshilfe zu steuerinduzierten Klauseln in Verträgen von und mit PersGes., Beil. zu Fachnachrichten IDW 8/2011, Rn. 23-37.

Steuerwirkungen“ führt, die bislang noch nicht durch die Rspr. eindeutig geklärt sind, sollten entsprechende Rechtsmittel durch die betroffenen Mitunternehmer in Erwägung gezogen werden. Sofern streitige Abschreibungswahlrechte betroffen sind, werden diese zwar durch den betroffenen Mitunternehmer ausgeübt, aber im Rahmen der Erklärungspflichten durch die Geschäftsführung der Mitunternehmerschaft umgesetzt. Dem betroffenen Mitunternehmer dürfte insoweit eine eigenständige Rechtsbehelfsbefugnis zustehen (§ 352 Abs. 1 Nr. 5 AO), was allerdings im Einzelfall unter Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Grundlagen geklärt werden müsste.

– Schließlich ist der Schätzung und Dokumentation der Restnutzungsdauer im Rahmen der Fortführung der Ergänzungsbilanzen ein besonderes Augenmerk zu widmen. In vielen Fällen wird ein Bemühen um „Gleichschal-

tung der Restnutzungsdauern“ in Ergänzungs- und Gesellschaftsbilanz nicht zuletzt aus verwaltungsökonomischen Vereinfachungsgründen sinnvoll sein. Bei der Ausübung der Abschreibungswahlrechte müssen die Dokumentationsgebote ebenfalls sorgsam durch Mitunternehmer/PersGes. beachtet werden.

#### Redaktionelle Hinweise:

- Volltext-Urteil (IV R 1/11) online: RS1045749;
- BMF-Schreiben vom 19.12.2016 online: DB1226541;
- zur Bewertung von Anteilen an abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach entgeltlichem Erwerb eines Mitunternehmeranteils vgl. *Freikamp*, DB 2015 S. 1063 = DB0694392 sowie *Bode*, StR kompakt, DB0691718;
- zu den Grenzen und Möglichkeiten für Einbringungen in PersGes. gem. § 24 UmwStG vgl. *Rogall/Dreßler*, DB 2015 S. 1981 = DB0877623.

#### Gewerbesteuer

»DB1239931

WP/StB Prof. Dr. iur. Gerhard Kraft, München / RA/StB Dr. iur. Uwe Hohage, Bielefeld

# Die anstehende EuGH-Entscheidung zum gewerbesteuerlichen Schachtelpatent (Rs. C-685/16)

– Präzedenzfunktion der SECIL-Entscheidung (Rs. C-464/14) –

**WP/StB Prof. Dr. iur. Gerhard Kraft** ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensbesteuerung an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg und OfCounsel im Münchener Büro von PricewaterhouseCoopers. **RA/StB Dr. iur. Uwe Hohage** ist Partner bei PricewaterhouseCoopers in Bielefeld.

Kontakt: [autor@der-betrieb.de](mailto:autor@der-betrieb.de)

Beim EuGH ist auf Vorlage des FG Münster (Beschluss vom 20.09.2016 – 9 K 3911/13 F) eine Rechtssache (Rs. C-685/16) anhängig, deren zentraler unionsrechtlicher Gehalt auf die Frage gerichtet ist, ob in einem international agierenden Konzern mit deutscher Spitzeneinheit und nachgelagerten Gesellschaften in Drittstaaten die Diskriminierungswirkung des gewerbesteuerlichen Schachtelpatents die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt. Im zeitlichen Nachgang, mit Urteil vom 21.12.2016 (Rs. C-503/14, EU-Kommission/Portugiesische Republik) hatte der EuGH ebenfalls eine Outbound-Konstellation mit Drittstaatenbezug zu beurteilen. Beide Verfahren weisen erhebliche materielle wie formale Parallelitäten auf. Daher bietet sich eine Untersuchung an, inwieweit die tragenden Erwägungsgründe aus Rs. C-503/14 für das Verfahren Rs. C-685/16 präjudizell wirken könnten.

## I. Einleitung

Die Analyse der Rspr. des EuGH zeigt, dass der Gerichtshof seine Erkenntnisse von Entscheidung zu Entscheidung weiter entwickelt. Diese Vorgehensweise erinnert an in der „case law“-Tradition übliche methodische Ansätze. Getragen wird diese Einschätzung davon, dass der EuGH lediglich eigene vorhe-

rige Entscheidungen („sich selbst“) zitiert und sich – z.B. im Gegensatz zur in Deutschland üblichen Methodik der Erkenntnisgewinnung – in den Urteilen nicht mit dogmatischen Lehrmeinungen oder abweichendem Schrifttum auseinandersetzt. Dies bedeutet indessen keineswegs, dass der EuGH Beiträge des wissenschaftlichen Schrifttums nicht zur Kenntnis nehmen würde. Im Gegenteil – sie spielen eine erhebliche Rolle. Allerdings steht im Rahmen der Entscheidungsfindung eine eher induktive Grundkonzeption im Vordergrund.

Dieser Befund lässt erwarten, dass sich die Rspr. „von Fall zu Fall“ entwickelt. Aus diesem Grunde ist es angezeigt, mit Bezug zu den grundlegenden Entscheidungsproblemen ähnlich oder parallel gelagerte Fragestellungen vergleichend zu analysieren. Materiell-inhaltlich, aber auch was die formelle Problemstruktur anbelangt vergleichbar gelagert sind das entschiedene Verfahren Rs. C-464/14 (SECIL) sowie das zur Entscheidung anstehende anonymisierte Verfahren Rs. C-685/16 auf Vorlage des FG Münster.<sup>1</sup> In beiden geht bzw. ging es um die kapitalverkehrsfreirechtliche Beurteilung nationaler Steuerrechtsnormen im Kontext einer im Mitgliedstaat ansässigen Spitzeneinheit mit gesellschaftsrechtlich nachgelagerten Gesellschaften (Töchter, Enkel etc.) in Drittstaaten, mithin sog. Outbound-Konstellationen mit Investitions in Nichtmitgliedstaaten.

Die nachfolgenden Überlegungen arbeiten zunächst nach einer skizzenhaften Darstellung und Analyse der Ausgangs-

<sup>1</sup> Vgl. FG Münster vom 20.09.2016 – 9 K 3911/13 F, Az. des EuGH: Rs. C-685/16, EFG 2017 S. 323.