

Daniel Dinkgraeve
XXX

Matr.-Nr.: XXX
3. Fachsemester

Seminararbeit im Steuerrecht

Prof. Dr. Joachim Lang

SS 98

Thema:

**Die einzelnen Elemente des Betriebsvermögensvergleiches
bei Personengesellschaften**

- Ausgewählte Sonderprobleme -

Literaturverzeichnis:

- Beck'scher Bilanzkommentar
Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht
Das Dritte Buch des HGB
2. Auflage
München 1990
(zit.: Beck-Bearbeiter)
- Berske, Kurt
Sondervergütungen für Personengesellschaften – Betriebsausgaben für Personengesellschaften
DB 34/1974, S. 1598 ff.
Gräfelting
(zit.: Berske DB 74)
- Best, Michael
„Durchstockung“ bei Erwerb von Anteilen an doppelstöckigen Personengesellschaften
DStZ 14-15/1991, S. 418 ff.
München
(zit.: Best DStZ 91)
- Bordewin, Arno
Das Betriebsvermögen der Mitunternehmer von Personengesellschaften
BB 21/1976, S. 967 ff.
Bonn
(zit.: Bordewin BB 76)
- Bordewin Arno
Die Einheit der Personengesellschaft im Härtefall des § 6 b EStG
Festschrift für Ludwig Schmidt
München 1993, S. 421 ff
(zit.: Bordewin FS L. Schmidt 93)

- Bordewin, Arno
Bilanzierungskonkurrenz bei Beteiligung
an einer Personengesellschaft
DStZ 4/1997, S. 98 ff.
Bonn
(zit.: Bordewin DStZ 97)
- Brandenberg, Herrmann Bernwart
Grundfälle zur Überlassung von Wirt-
schaftsgütern zwischen Schwesterperso-
nengesellschaften
FR 3/1997, S. 87 ff.
Düsseldorf
(zit.: Brandenberg FR 97)
- Döllerer, Georg
Rechtsbeziehungen zwischen Personen-
gesellschaften und ihren Gesellschaftern
in der Steuerbilanz
Festschrift für Werner Flume
Band II
Köln 1978, S. 43 ff.
(zit.: Döllerer FS Flume 78)
- Dötsch, Franz
Die Behandlung der Reinvestitionsrückla-
genach § 6 b EStG im Rahmen der Be-
triebsveräußerung und Betriebsaufgabe
Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-
Keuk
Köln 1997, S. 411 ff.
(zit.: Dötsch Knobbe-Keuk-Gedächtnis-
schrift)
- Dreissig, Hildegard
Ausgewählte Probleme bei Ergänzungs-
bilanzen
BB 14/1990, S. 958 ff.
Kronberg/Ts.

- (zit.: Dreissig BB 90)
- Dreissig, Hildegard
Ergänzungsbilanzen – steuerliche Zweifel-
fragen und wirtschaftliche Auswirkun-
gen
StbJb 90/91, S. 221 ff.
Frankfurt
(zit.: Dreissig StbJb. 90/91)
- Ebenroth, Thomas
Willinger, Andreas
Mehrstöckige Personengesellschaften –
Die Einführung von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2
S. 2 EStG und ihre Folgen im Personen-
gesellschaftsrecht
BB 15/1992, S. 1043 ff.
Konstanz
(zit.: Ebenroth/Willinger BB 92)
- Felix, Günther
Gesellschaftsbeteiligungen im Erbfall:
Einkommen- und Erbschaftssteuer
KÖSDI 4/1997, S. 11064 ff.
Köln
(zit.: Felix KÖSDI 97)
- Gießler, Oliver S.
Der „passive Ausgleichsposten“ in der
Bilanz – nichts anderes als ein negativer
Geschäftswert?
DStR 18/1995, S. 699 ff.
Hamburg
(zit.: Gießler DStR 95)
- Groh, Manfred
Sondervergütung in der doppelstöckigen
Personengesellschaft
DB 17/1991, S. 879 ff.
München
(zit.: Groh DB 91)

- Groh, Manfred
Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft
StuW 4/1995, S. 383
München
(zit.: Groh StuW 95)
- Gschwendtner, Hubert
Ergänzungs- und Sonderbilanz II in der
Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes
DStR 23/1993, S. 817 ff.
München
(zit.: Gschwendtner, DStR 93)
- Gschwendtner, Hubert
Veräußerung eines Kommanditanteils
und negatives Kapitalkonto der Gesamt-
bilanz der Mitunternehmerschaft
DStR 24-25/1995, S. 914 ff
München
(zit.: Gschwendtner DStR 95)
- Herrmann, Carl
Heuer, Gehrhard
Raupach, Arndt
Einkommensteuer- und Körperschafts-
steuergesetz
6. Band
20. Auflage
Köln 1992
(zit.: H/H/R-Bearbeiter)
- Hörger, Helmut
Stobbe, Thomas
Die Zuordnung stiller Reserven beim
Ausscheiden eines Gesellschafters einer
Personengesellschaft
DStR 37/1991, S. 1230
München/Passau
(zit.: Hörger/Stobbe DStR 91)

- Jakob, Wolfgang
Hörmann, Norbert
Wittman, Rolf
- Die Realteilung von Mitunternehmer-
schaften – Ein Gestaltungsauftrag an den
Gesetzgeber
DStR 34/1992, S. 1149 ff.
Augsburg
(zit.: Jakob DStR 92)
- Knobbe-Keuk, Brigitte
- Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht
9. Auflage
Köln 1993
(zit.: Knobbe-Keuk)
- Lang, Joachim
- Zur Subjektsfähigkeit von Personenge-
sellschaften im Einkommensteuerrecht
Festschrift für Ludwig Schmidt
München 1993, S. 291 ff.
(zit.: Lang FS L. Schmidt 93)
- Ley, Ursula
- Schwerpunkte und Streitfragen aus dem
Bilanzsteuerrecht (Teil 2)
KÖSDI 11/1992, S. 9156 ff.
Köln
(zit.: Ley KÖSDI 92)
- Ley, Ursula
- Besteuerungsfragen bei „doppelstöcki-
gen“ Personengesellschaften
KÖSDI 12/1996, S. 10923 ff.
Köln

(zit.: Ley KÖSDI 96)

Ley, Ursula

Besteuerung von Veräußerungen bei
doppelstöckigen Personengesellschaften
KÖSDI 4/1997, S. 11079 ff.

Köln

(zit.: Ley KÖSDI 97)

Korn, Klaus

Vermeidbare Gewinnrealisierung bei
Übertragung oder Zurückbehaltung von
Sonderbetriebsvermögen
KÖSDI 8/1997, S. 11219 ff.

Köln

(zit.: Korn KÖSDI 97)

Marx, Franz Jürgen

Steuerliche Ergänzungsbilanzen
StuW 3/1994, S. 191 ff.

Siegen

(zit.: Marx StuW 94)

Meier, Norbert

Die Übertragung eines Mitunternehmer-
anteils gegen Abfindung über dem Buch-
wert des Kapitalkontos – Zur Bestimmung
des „angemessenen Unternehmerlohns“
im Rahmen der Ermittlung des Ge-
schäftswertes

FR 9/1991, S. 261 ff.

Essen

(zit.: Meier FR 91)

Moog, Rüdiger

Betriebsvermögen bei Schwesterperso-
nengesellschaften

DB 6/1997, S. 298 ff.

(zit.: Moog DB 97)

- Neu, Norbert
- Änderung der Rechtsprechung zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung – Urteilsanalyse und Beratungskonsequenzen zum BFH-Urteil VIII R 13/95 vom 23.04.1996
DStR 45/96, S. 1757 ff.
Euskirchen/Bonn
(zit.: Neu DStR 96)
- Paus, Bernhard
- Neues bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung
FR 3/97, S. 90 ff
Malterdingen
(zit.: Paus FR 97)
- Prinz, Ulrich
Thiel, Uwe
- Zur Anbindung von Ergänzungsbilanzen bei mehrstufigen Personengesellschaften
FR 7/1992, S. 192 ff.
Düsseldorf/München
(zit.: Prinz/Thiel)
- Rasche, Ralf
Patt, Joachim
- Zur Konkurrenz zwischen Sonderbetriebsvermögen und Eigenbetrieb einer beteiligungsidentischen Personengesellschaft (Schwestergesellschaft)
FR 19/1994, S. 635 ff.
Herne/Mühleip
(zit.: Rasche/Patt FR 94)
- Rasche, Ralf
Patt, Joachim
- Zur Frage des Sonderbetriebsvermögens bei Vermietungen zwischen Schwester-Personengesellschaften

- Raupach, Arndt
DStR 11/1995, S. 401 ff.
Herne/Mühleip
(zit.: Rasche/Patt DStR 95)
Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht: Einheit der Gesellschaft oder Vielheit von Gesellschaftern
FR 11/1976, S. 233 ff.
München
(zit.: Raupach FR 76)
- Reiß, Wolfram
Ertragssteuerliche Behandlung von Gesamthandsbeteiligungen und Beteiligungserträgen
StuW 3/1986, S. 232 ff.
Nordkirchen
(zit.: Reiß StuW 86)
- Richter, Heinz
Betriebsaufgabe und § 6 b EStG
DStR 18/1972, S. 549 ff.
Köln
(zit.: Richter DStR 72)
- Rose, Gerd
Gelungene Klärung des Bilanzierungskonkurrenz-Problems bei Schwester-Personengesellschaften
FR 21/1995, S. 763 ff.
Köln
(zit.: Rose FR 95)
- Sarrazin, Viktor
Die mehrstöckige Personengesellschaft – § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 1992
Festschrift für Ludwig Schmidt
München 1993, S. 393 ff.
(zit.: Sarrazin FS L. Schmidt 93)

- Schmid, Reinhold
Steuerbilanzielle Fragestellungen bei
Sonderbilanzen im Verhältnis von Ober-
gesellschaft zu Untergesellschaft bei
doppelstöckigen Personengesellschaften
DStR 25/1997, S. 941 ff.
Nürnberg
(zit.: Schmid DStR 97)
- Schmidt, Ludwig
Steuerrechtliche Gewinnermittlung und
–zurechnung bei doppelstöckigen Perso-
nengesellschaften – Versuch einer Be-
standsaufnahme für die Praxis
Festschrift Adolf Moxter
Düsseldorf 1994, S. 1109 ff.
(zit.: Schmidt, FS Moxter 94)
- Schmidt, Ludwig
Einkommensteuergesetz
16. Auflage
München 1997
(zit.: Schmidt EStG § 1; Schmidt-
Bearbeiter)
- Schön, Wolfgang
Gewinnübertragung bei Personengesell-
schaften nach § 6 b EStG
Dissertation 1986
Bonn
(zit.: Schön, Diss. 1986)
- Schön, Wolfgang
Gewinnübertragung nach § 6 b EStG
zwischen Kapital- und Personengesell-
schaft in Handels- und Steuerbilanz
FR 20/1994, S. 658 ff.

- Bielefeld
(zit.: Schön FR 94)
- Schulze zur Wiesche, Dieter
Qualifizierte Nachfolgeklauseln und Sonderbetriebsvermögen im Ertragssteuerrecht
DB 14/1998, S. 695 ff.
Nordkirchen
(zit.: Schulze zur Wiesche DB 98)
- Siegel, Theodor
Zum Geheimnis des „negativen Geschäftswerts“
StuW 4/1995, S. 390 ff.
Berlin
(zit.: Siegel StuW 95)
- Siegel, Theodor
Stille Reserven beim Unternehmens- oder Anteilskauf, Geschäftswert und Teilwert
DStR 45/1991, S. 1477 ff.
Berlin
(zit.: Siegel DStR 91)
- Söffing, Günter
Die Vorbesitzzeit nach § 6 b Abs. 4 Nr. 2 EStG
BB 12/87, S. 796 ff.
München
(zit.: Söffing BB 87)
- Söffing, Günter
Zur Bilanzierungskonkurrenz
DB 32/1995, S. 1582 ff.
München
(zit.: Söffing DB 95)

- Söffing, Günter
Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung
BB 7/1997, S. 337 ff.
München
(zit.: Söffing BB 97)
- Soethe, Robert
Übertragung stiller Reserven nach § 6 b
EStG und der Maßgeblichkeitsgrundsatz
bei Personengesellschaften
DStR 31/1994, S. 1101 ff.
Rain
(zit.: Soethe DStR 94)
- Tipke, Klaus
Lang, Joachim
Steuerrecht
15. Auflage
Köln 1996
(zit.: T/L-Lang)

Gliederung

Thema:	I
Literaturverzeichnis:	II
Gliederung	XIII
Einleitung	1
Ergänzungsbilanzen	2
A. Gesellschafterwechsel	3
I. Erforderlichkeit der Ergänzungsbilanz	3
1. Buchwert entspricht dem Entgelt.....	3
2. Ausscheiden aus der Gesellschaft gegen Abfindung	4
3. Anschaffungsmehraufwand ohne Substanz	4
4. Provisionszahlungen	5
II. Entgeltlicher Erwerb von Mitunternehmeranteilen.....	5
1. Positive Ergänzungsbilanz	5
a. Meinungsstreit.....	6
b. Ergebnis.....	7
2. Fortführung der positiven Ergänzungsbilanz	7
a. Meinungsstreit.....	7
b. Ergebnis.....	7
3. Erwerb eines Anteils an einer mehrstufigen Gesellschaft.....	8
a. Meinungsstreit.....	8
b. Ergebnis.....	9
4. Negative Ergänzungsbilanz.....	9
a. Meinungsstreit.....	9
b. Ergebnis.....	11
III. Situation des Veräußernden.....	11
B. Reinvestitionsrücklage gemäß § 6 b EStG	12
I. Personenkreis der Berechtigten	12
1. Meinungsstreit.....	12
2. Ergebnis.....	13
II. Besitzzeit	13
III. Mitunternehmerische Übertragungsmöglichkeiten.....	13
1. Veräußerung durch die Gesellschaft	13

2.	Veräußerung durch den Gesellschafter	14
3.	Gesellschafterwechsel	14
IV.	Altrücklage bei Ausscheiden eines Gesellschafters	15
1.	Meinungsstreit	15
2.	Ergebnis	15
V.	Rücklagenbildung beim Ausscheiden des Gesellschafters	15
	Sonderbilanzen	16
	A. Konkurrenzen im Bereich des Sonderbetriebsvermögens	17
	B. Unproblematische Fälle der Bilanzierungskonkurrenz	18
	C. Problematische Fälle der Bilanzierungskonkurrenz	18
I.	Schwestergesellschaften	18
1.	Meinungsstreit	19
2.	Ergebnis	20
II.	Gestaltungsmöglichkeiten	20
1.	Ausgangssituation	20
2.	Einkommensteueroptimierung	20
a.	Tarifbegünstigung nach §§ 16 I Nr. 2, 34	20
b.	Anspar- und Sonder-AfA gem. § 7 g	21
c.	Teilwertabschreibung	21
d.	Erbfolgefälle	21
e.	Buchwertfortführung gem. § 7 I EStDV	21
f.	Buchwertfortführung gem. § 20 UmwStG	22
3.	Gewerbeertragssteueroptimierung	22
a.	Verdoppelung des Freibetrages gem. § 11 I S. 3 Nr. 1 GewStG	22
b.	Staffeltarif gem. § 11 II GewStG	22
c.	Hebesatzvariante	22
d.	Verschiebung von Veräußerungsgewinnen	23
4.	Risiken	23
a.	Schachtelprivileg	23
b.	Verlustausgleichsverbot	23
c.	Dauerschuldverhältnisse	23
III.	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	23
1.	Gestaltungsmöglichkeiten	25
2.	Rückwirkende Anwendung	25
3.	Risiken	26
4.	Entflechtungstatbestand	26

5.	Auffangtatbestände bei Beendigung	26
IV.	Doppelstöckige Personengesellschaften	27
V.	Lösungsmöglichkeiten	27
1.	Gemischt genutztes aktives Sonderbetriebsvermögen	28
a.	Immobilie Wirtschaftsgüter	28
b.	Mobile Wirtschaftsgüter	28
2.	Passives Sonderbetriebsvermögen	28
3.	Gestaltungsmöglichkeiten	29
	Wertung	29

Einleitung

Die Varianten Unternehmensgewinne der Besteuerung zu unterwerfen lassen sich in zwei Komplexe aufteilen. Einerseits kennt die deutsche Rechtsordnung juristische Personen, wie zum Beispiel die Kapitalgesellschaften. Im Gegensatz dazu stehen die natürlichen Personen. Diesem zivilrechtlichen Trennungsprinzip Rechnung tragend, differenziert auch das Steuerrecht zwischen beiden Personenarten.

Kapitalgesellschaften sind gem. § 1 I Nr. 1 KStG selbst steuerpflichtig, sie stellen in ihrer Eigenschaft als juristische Personen selbständige Rechtssubjekte dar. Die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft erzielen Einkünfte aus Kapitalvermögen, deren Höhe sich nach der Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft richtet. Die Gesellschafter stehen der Kapitalgesellschaft im Grundsatz wie Dritte gegenüber. Die Sphären der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter sind somit strikt nach dem Trennungsprinzip¹ zu beurteilen.

In den Bereich der natürlichen Personen gehören unter anderem auch Gesellschaften², wie zum Beispiel die OHG, die selbst zivilrechtlich gem. § 124 I HGB nur teilrechtsfähig sein können, denn ihre Existenz hängt unter anderem gem. § 131 Nr. 1 HGB ursächlich vom Gesellschafterbestand ab. Eine strikte Trennung existiert bei Gesellschaften demnach nicht. Die oben erwähnte Teilrechtsfähigkeit der Gesellschaften genügt unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten nicht, die Gesellschaft als taugliches Steuersubjekt anzusehen. Somit bleibt als Steuersubjekt gem. § 1 I³ zur Erfassung des Gewinnes nur der einzelne Gesellschafter im Rahmen seiner Einkommensteuer. Es gilt in diesem Zusammenhang das so genannte Mitunternehmerkonzept, wonach der Anteil am Gewinn der Gesellschaft den einzelnen Gesellschaftern im Zuge ihrer Mitunternehmerschaft wie Einkünfte aus einem Einzelunternehmen zugerechnet werden. Da die hier behandelten Gesellschaften gewerblich tätig sind, erzielen ihre Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb⁴ gem. § 15 I 1 Nr. 2. Die Ermittlung der Einkünfte der Mitunternehmer gestaltet sich

¹ T/L-Lang, § 5 Rn 66

² Mit Gesellschaft ohne nähere Bezeichnung ist im folgenden die Personengesellschaft gemeint.

³ §§ ohne Gesetzesangabe sind solche des EStG.

⁴ Ausnahme bildet hier der typische stille Gesellschafter, der Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, T/L-Lang § 9 Rn 503.

wegen der partiellen Rechtsfähigkeit der Gesellschaft grundlegend anders, als bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften.

Die gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers ergeben sich aus dem Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft.⁵ Dieser Gesamtgewinn ist in zwei Stufen zu ermitteln.⁶

Die erste Stufe umfaßt den in § 15 I 1 Nr. 2 S. 1 an erster Stelle genannten Anteil am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft. Dieser errechnet sich aus einer aus der Handelsbilanz nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften abgeleiteten Steuerbilanz der Gesellschaft und der Ergebnisse etwaig für die einzelnen Mitunternehmer aufzustellenden, Ergänzungsbilanzen.⁷

Die zweite Stufe enthält die Ergebnisse etwaig für die einzelnen Mitunternehmer aufzustellender Sonderbilanzen.⁸

Stufe eins und zwei werden nach der inzwischen herrschenden Auffassung per Addition zusammengerechnet.⁹

Begriff, Umfang und Notwendigkeit der hier nur kurz skizzierten Gesamtbilanz sind keineswegs unstrittig¹⁰, jedoch wird sich diese Arbeit darauf beschränken ausgewählte Aspekte im Zusammenhang mit Ergänzungs- und Sonderbilanz näher zu erörtern.

Ergänzungsbilanzen

Der Gewinn des Mitunternehmers auf der ersten Stufe umfaßt neben dem Gewinn oder Verlust der Gesellschaft auch das Ergebnis etwaiger Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer. Ergänzungsbilanzen mit Korrekturen zu den Wertansätzen in der Steuerbilanz der Gesellschaft für die betrieblichen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens sind unter Umständen zu erstellen, wenn ein Gesellschafterwechsel stattgefunden hat, bei Einbringung in eine Gesellschaft nach § 24 UmwStG, beim Übergang des Vermögens einer Kapitalgesellschaft auf eine Gesellschaft nach §§ 2 ff. UmwG, bei formwechselnder Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Gesellschaft nach §§ 190 UmwG und bei Inanspruchnahme personenbezogener Steuervergünstigungen durch eine

⁵ U.a. BStBl II 96, 219

⁶ BStBl II 93, 706/9; Gschwendtner, DSTR 93, 817/8

⁷ Schmidt EStG § 15 Rn 401

⁸ BStBl II 93, 616/22

⁹ U.a. BStBl II 92, 797; Knobbe-Keuk § 11 V; Lang FS L. Schmidt 93, 291/303

¹⁰ U.a. Groh, StuW 95, 383/9; Döllerer FS Flume 78, 43/49-50; Knobbe-Keuk § 11 V; Lang FS L. Schmidt 93, 291/303

Gesellschaft für einen Gesellschafter.¹¹ Im Schrifttum wird außerdem die Meinung vertreten, Ergänzungsbilanzen auch bei der Realteilung von Gesellschaften¹² und bei der Korrektur von Gewinnverteilungsabreden in Familien-Gesellschaften¹³ einzusetzen.

Im folgenden werden die Fälle des Gesellschafterwechsels und der Inanspruchnahme personenbezogener Steuervergünstigungen einer näheren Betrachtung unterzogen.

A. Gesellschafterwechsel

Der entgeltliche Gesellschafterwechsel vollzieht sich üblicherweise entweder durch das Ausscheiden eines Gesellschafters und den Eintritt eines Neuen, oder durch die Übernahme der Gesellschaftsanteile durch die verbleibenden Gesellschafter gegen Zahlung einer Abfindung. Grundsätzlich sind dabei drei Alternativen denkbar. Zum einen kann das Entgelt, das der eintretende Gesellschafter für den Geschäftsanteil des Ausscheidenden aufwendet, dem Buchwert des Steuerbilanzkapitals des Ausscheidenden entsprechen. Weiterhin kann das Entgelt über dem Buchwert liegen. Schließlich besteht die Möglichkeit, daß das Entgelt unter dem Buchwert des Kapitalkontos des Ausscheidenden liegt.¹⁴ Zweck der Ergänzungsbilanz ist es sicherzustellen, daß bei entgeltlicher Veräußerung eines Geschäftsanteils an einer Gesellschaft einerseits die Versteuerung der stillen Reserven des Geschäftsanteils gewährleistet ist und andererseits eine Doppelbesteuerung dieser Reserven vermieden wird.¹⁵ Die sich aus diesen Varianten in der Folgezeit ergebenden Konsequenzen für den Veräußerer und die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft der Gesellschafter sind Gegenstand der weiteren Betrachtung.

I. Erforderlichkeit der Ergänzungsbilanz

Unter den möglichen Varianten der entgeltlichen Veräußerung eines Geschäftsanteils existieren einige, die die Erstellung einer Ergänzungsbilanz nicht erfordern. Diese seien zunächst kurz erwähnt.

1. Buchwert entspricht dem Entgelt

¹¹ Schmidt EStG § 15 Rn 460

¹² Jacob, DStR 92, 1149

¹³ Marx, StuW 94, 191/201

¹⁴ Ley, KÖSDI 11/92 S. 9156

¹⁵ Knobbe-Keuk, § 23 S 897 ff.

Stimmen die Anschaffungskosten des Gesellschaftsanteils mit den steuerlichen Buchwerten der von dem Geschäftsanteil repräsentierten Wirtschaftsgüter überein ist keine Ergänzungsbilanz zu erstellen,¹⁶ da in diesem Fall eine Aufdeckung stiller Reserven nicht stattgefunden hat. Der neue Gesellschafter führt schlicht das Kapitalkonto des ausgeschiedenen Gesellschafters weiter. Der ehemalige Gesellschafter erzielt keinen Veräußerungsgewinn, da er seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen ohne Aufpreis verkauft hat.

2. Ausscheiden aus der Gesellschaft gegen Abfindung

Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter gegen Abfindung aus der Gesellschaft ausscheidet, wobei sein Anteil den anderen Gesellschaftern entsprechend den bestehenden Beteiligungsverhältnissen gemäß § 738 I S. 2 BGB anwächst. In diesem Fall treffen die steuerlichen Auswirkungen aus der Auf- oder Abstockung alle Gesellschafter gleichermaßen, so daß die Wertanpassung in der Steuerbilanz der Gesellschaft durchgeführt werden kann.¹⁷

3. Anschaffungsmehraufwand ohne Substanz

Wenn die über dem Wert des Kapitalkontos liegenden Anschaffungskosten nicht durch stille Reserven oder einen Geschäfts- oder Firmenwert im Sinne der GoB in Verbindung mit § 5 gerechtfertigt werden, muß ebenfalls keine Ergänzungsbilanz erstellt werden. Der entsprechende Teil der Anschaffungskosten ist vielmehr als Sonderbetriebsausgabe des neuen Gesellschafters sofort erfolgsrelevant abzuziehen.¹⁸ Ausnahme hierzu bildet der Fall, daß bei Erwerb eines KG-Anteils mit negativem Kapitalkonto, das durch die Zurechnung von Verlusten entstanden ist, dieses dem Entgelt hinzugerechnet wird. Dieses Vorgehen hat nur zum Ziel, beim Erwerber solche Gewinnanteile außer Ansatz zu lassen, die sich auf die frühere Zurechnung von Verlusten beim Veräußerer begründen. Der erforderliche Ausgleich ist nach Ansicht des IV. Senats des BFH dadurch herzustellen, daß der Erwerber in der Ergänzungsbilanz einen entsprechenden Ausgleichsposten aktiviert und diesen mit künftigen Gewinnanteilen verrechnet.¹⁹ Der VIII Senat des BFH läßt insoweit einen außerbilanziellen „Merkposten“ genügen.²⁰

¹⁶ Beck-Pankow/Fitzner § 247 Rn 761

¹⁷ Beck-Pankow/Fitzner § 247 Rn 761

¹⁸ Schmidt EStG § 15 Rn 462

¹⁹ BStBl II 94, 745/8 2. Sp

²⁰ BStBl II 95, 246; Gschwendner DStR 95, 914

4. Provisionszahlungen

Zahlt eine Gesellschaft Provision für die Vermittlung des Eintritts von Kommanditisten sind diese Aufwendungen nicht in der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters zu erfassen, sondern als Betriebsausgabe der Gesellschaft direkt abziehbar.²¹ Schuldet jedoch der neue Gesellschafter die Provision für die Vermittlung des Beitritts persönlich, so sind die Kosten zu aktivieren.²²

II. Entgeltlicher Erwerb von Mitunternehmeranteilen

Der entgeltliche Erwerb von Mitunternehmeranteilen, der die Erstellung einer Ergänzungsbilanz erforderlich macht, läßt zwei Alternativen zu. Zum einen können die Anschaffungskosten des Geschäftsanteils über dem Wert des Steuerbilanzkontos liegen, was zum Aufstocken²³ des Differenzbetrages und damit zur Erstellung einer positiven Ergänzungsbilanz führt, zum anderen kann der Wert des Steuerbilanzkontos die Anschaffungskosten übersteigen, einer Tatsachen der durch das Abstocken²⁴ des Differenzbetrages und damit durch die Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz Rechnung getragen wird.²⁵

1. Positive Ergänzungsbilanz

Vermittels der positiven Ergänzungsbilanz wird der den Buchwert der Beteiligung an der Gesellschaft übersteigende Teil der Anschaffungskosten erfaßt. Dies geschieht bilanztechnisch durch die Aktivierung der Anteile an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens wie auch an immateriellen Wirtschaftsgüter,²⁶ zum Beispiel dem originären Geschäftswert²⁷, der bei der Gesellschaft selbst nicht zu erfassen ist. Im Gegenzug ist das aufgewendete Mehreigenkapital zu passivieren. Als Anschaffungskosten gelten beispielsweise auch die Übernahme eines negativen Kapitalkontos²⁸ oder bestehende Zahlungsverpflichtungen der Gesellschaft an dritte, die privater Veranlassung entstammen²⁹. Der zu aktivierende Aufstockungsbetrag ist auf die einzelnen immateriellen/materiellen und bilanzierten/nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter zu

²¹ BStBl II 84, 101

²² BStBl II 88, 128

²³ BStBl II 78, 368

²⁴ BStBl II 81, 730

²⁵ Knobbe-Keuk § 23, S. 899 f.

²⁶ Schmidt EStG § 15 Rn 462

²⁷ BStBl II 94, 745/7 Sp 2 aE

²⁸ Schmidt EStG § 16 Rn 89

²⁹ BFH, BB 92, 1249

verteilen, soweit sie stille Reserven aufweisen.³⁰ Die Aufteilung ist keineswegs unumstritten.

a. Meinungsstreit

Nach der momentan herrschenden Stufentheorie³¹ gelten als Obergrenze der Verteilung die anteilig dem ausscheidenden Gesellschafter zustehenden stillen Reserven. In der ersten Stufe sollen die vergüteten stillen Reserven auf die bilanzierten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden. Sind die vergüteten stillen Reserven höher als die anteilig auf die bilanzierten Wirtschaftsgüter entfallenden stillen Reserven, so ist der Differenzbetrag in der zweiten Stufe auf zum Gesellschaftsvermögen gehörende, nicht bilanzierte immaterielle Einzel-Wirtschaftsgüter, zu verteilen. Ein danach noch verbleibender Differenzbetrag ist in der dritten Stufe auf den originären Firmenwert³², und, soweit auch hier die Obergrenze erreicht wird, ist der verbleibende Differenzbetrag in der vierten Stufe bei betrieblicher Veranlassung als Betriebsausgabe zu erfassen³³. Die stillen Reserven werden proportional verteilt.³⁴ Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der stillen Reserven bzw. die nach der jeweiligen stufenweisen Verteilung verbleibenden Reste hiervon zu den stillen Reserven der jeweiligen Stufe.

Eine andere Meinung³⁵ führt die modifizierte Stufentheorie als Lösung an, bei der die bisherigen Stufen eins und zwei zusammengefaßt werden, so daß ein Mehrwert im ersten Schritt auf die bilanzierten und nicht bilanzierten materiellen und immateriellen Einzel-Wirtschaftsgüter zu verteilen ist. Die weitere Verteilung entspricht der einfachen Stufentheorie. Diese Variante führt bei einer entgeltlichen Übertragung, bei der selten sämtliche stillen Reserven abgegolten werden, tendenziell eher zum Ansatz der nicht bilanzierten immateriellen Einzel-Wirtschaftsgüter.³⁶

Eine weitere Modifikation³⁷ bezieht auch den Geschäftswert unmittelbar mit in die Verteilung ein, und tritt darüber hinaus für einen proportionalen Ansatz der Teilwerte nach dem Verhältnis des realisierten Anteilswertes zum objektivierten Anteilswert ein.

³⁰ BStBl II 84, 101/5

³¹ U.a. Schmidt EStG § 16 Rn 487 ff.; Meier FR 91, 261; Marx StuW 94 S. 191/8

³² BStBl II 72, 884; II 86, 176

³³ BStBl II 75, 807; II 79, 302

³⁴ BStBl II 84, 747

³⁵ Hörger/Stobbe, DStR 91, 1230

³⁶ Ley, KöSDI 92, 9156/9

³⁷ Siegel, DStR 91, 1476

b. Ergebnis

Die modifizierte Stufentheorie wird der Rechtslage gerecht, da gem. § 255 IV HGB der Geschäftswert als Restgröße erst zum Ansatz gelangt, wenn mehr stille Reserven vergütet werden, als in den Wirtschaftsgütern ohne Geschäftswert vorhanden sind. Die Aufteilung hat entgegen der letztgenannten Meinung nach dem Verhältnis der gezahlten bzw. verbleibenden stillen Reserven zu den vorhandenen stillen Reserven der jeweiligen Stufe zu erfolgen. Demgegenüber ist der Ansatz der Teilwerte im Verhältnis des gezahlten Anteilswertes zum objektivierten Anteilswert abzulehnen, da es nicht um die Ermittlung der anzusetzenden Teilwerte geht, sondern um die Verteilung der Abstockungs- oder Mehrbeträge, also nur um die Verteilung der stillen Reserven. Eine Änderung des bisherigen Buchwertansatzes steht nicht zur Disposition. Dazu kommt es aber bei der letztgenannten Meinung, da hier die anteiligen Teilwerte, die unter den Buchwerten liegen können, zum Ansatz gelangen.

2. Fortführung der positiven Ergänzungsbilanz

Bei Fortführung der Ergänzungsbilanz ist grundsätzlich die in der Steuerbilanz der Gesellschaft gewählte AfA-Methode und geschätzte Restnutzungsdauer für die Weiterentwicklung der Wertkorrekturen maßgeblich.³⁸ Nur in Einzelfällen ist die Art der Fortführung wegen der unterschiedlichen dogmatischen Ansätze umstritten.

a. Meinungsstreit

Einerseits werden die in der Ergänzungsbilanz auszuweisenden Mehrwerte als Anschaffungskosten für die ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens interpretiert³⁹, andererseits als rein rechnerische Korrektur- und Ausgleichsposten angesehen⁴⁰.

Strittig ist in diesem Zusammenhang beispielsweise, ob bei der Abschreibung materieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in der Ergänzungsbilanz die gleiche AfA-Methode gewählt werden muß, wie sie in der steuerlichen Gesamthandsbilanz zur Anwendung gelangt, obwohl, wie im Falle der Gebäude-AfA gem. § 7 V, dies die Herstellung voraussetzt.

b. Ergebnis

³⁸ Vgl. u.a. Schmidt EStG § 15 Rn 412

³⁹ BStBl II 86, 176

⁴⁰ Reiß, Stuw 86, 232/8; Dreissig, StbJb. 90/91, 221/5

Die Ergänzungsbilanz hat die Aufgabe für eine zutreffende Verteilung des laufenden steuerlichen Ergebnisses der Gesamthand zu sorgen und im Ausscheidensfalle für die zutreffende Ermittlung des Veräußerungsgewinns herangezogen zu werden. Für die Höhe des laufenden Ergebnisses macht es jedoch keinen Unterschied, wie ein Wirtschaftsgut in der Gesamthand- inklusive Ergänzungsbilanz ausgewiesen wird. Die Erfassung in den unterschiedlichen Bilanzen ist nur für die Ergebnisverteilung auf die Gesellschafter entscheidend. Somit sind Mehrwerte abschreibbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach der gleichen AfA-Methode wie in der Gesamthandsbilanz abzuschreiben. Auch der Meinung des BFH⁴¹ bezüglich der partiellen Rechtsfähigkeit der Gesellschaft wird diese Auffassung gerecht. Danach ist die Gesellschaft insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale des Steuertatbestandes verwirklicht, welche den Gesellschaftern für ihre Besteuerung zuzurechnen sind.

3. Erwerb eines Anteils an einer mehrstufigen Gesellschaft

Uneinheitlich ist auch das Meinungsbild im Hinblick auf den Erwerb eines Anteils an einer mehrstufigen Mitunternehmerschaft.

a. Meinungsstreit

Veräußert bei einer mehrstufigen Mitunternehmerschaft ein Obergesellschafter seinen Anteil an der Obergesellschaft und vergütet der Erwerber ihm unter anderem den Mehrwert für die Beteiligung an der Untergesellschaft, so wird in der Literatur⁴² und von der Finanzverwaltung⁴³ die Durchstockung befürwortet. Das bedeutet, daß zunächst eine Ergänzungsbilanz für den neuen Obergesellschafter zu bilden ist, in der sämtliche Wirtschaftsgüter der Obergesellschaft, auf die ein Mehrwert entfällt, auszuweisen sind. Die Beteiligung an der Untergesellschaft ist Mangels ihrer Wirtschaftsguteigenschaft hier nicht zu erfassen. Der auf die Beteiligung an der Untergesellschaft entfallende Mehrwert ist in einer weiteren Ergänzungsbilanz der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu erfassen.

⁴¹ BStBl II 84, 751/61 f.

⁴² Groh, DB 91, 879/81; Best, DStZ 91, 418

⁴³ Vgl. dazu bspw. den Internen Erlaß der OFD Köln vom 24.06.88, n.v.

Keine Durchstockung, sondern Erfassung des die Untergesellschaft betreffenden Mehrwertes in einer Ergänzungsbilanz des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft verlangt die Gegenansicht.⁴⁴

b. Ergebnis

Materiellen Unterschied erzeugt der Streit im Hinblick auf die Gewerbesteuer bei unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesätzen. Durch die Anbindung der die Untergesellschaft betreffenden Ergänzungsbilanz an die Untergesellschaft (Durchstockung) tangiert der Mehraufwand des Obergesellschafters das wirtschaftliche Ergebnis der Untergesellschaft. Genau diese Minderung des wirtschaftlichen Ergebnisses der Untergesellschaft durch den ergänzungsbilanziellen Mehraufwand des Obergesellschafters, der bei der Untergesellschaft zur Minderung der Gewerbesteuer führt, obwohl ein Aufwand nicht vorhanden ist, widerspricht jedoch wirtschaftlichen Überlegungen. Es ist hier somit wohl der zweiten Ansicht zu folgen, die eine Durchstockung ablehnt.

4. Negative Ergänzungsbilanz

Wendet der Erwerber weniger auf als den in der Steuerbilanz der Gesellschaft als Kapitalkonto ausgewiesenen anteiligen Buchwert, ist der Minderbetrag in einer negativen Ergänzungsbilanz von den Buchwerten der aktivierten Wirtschaftsgüter, soweit diese abstockungsfähig sind, durch passive Wertberichtigung abzusetzen, die in der Folgezeit entsprechend dem Abgang oder Verbrauch der Wirtschaftsgüter gewinnerhöhend aufzulösen sind. In gleicher Höhe ist auf der Aktivseite ein negatives Mehreigenkapital auszuweisen.⁴⁵ Eine Abstockung von den Buchwerten einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer negativen Ergänzungsbilanz darf nicht durch Passivierung eines negativen Geschäftswertes vermieden werden.⁴⁶ Die Auffassung des BFH in diesem Punkt ist keinesfalls unumstritten.

a. Meinungsstreit

Der BFH verneint die Möglichkeit eines negativen Firmenwertes mit dem Hinweis darauf, daß ein negativer Firmenwert kein taugliches bilanzierungsfähiges passives Wirtschaftsgut im Sinne des EStG sein könne. Er führt statt dessen einen passiven Ausgleichsposten an.

⁴⁴ Prinz/Thiel, FR 92, 193

⁴⁵ Schmidt EStG § 15 Rn 463

⁴⁶ BStBl II 81, 730; BStBl II 94, 745

Die Gegenmeinung⁴⁷ vertritt den Standpunkt, daß der Kaufpreis eines Geschäftsanteils regelmäßig von der Ertragslage des Unternehmens abhängt und nicht etwa primär vom Wert der erworbenen Wirtschaftsgüter. Dementsprechend würde ein Mehraufwand des Erwerbers, der nicht mehr durch die stillen Reserven der Gesellschaft gedeckt sei, als positiver Geschäftswert aktiviert. Wenn jedoch ein positiver Geschäftswert, der streng genommen den Wirtschaftsgutbegriff auch nicht erfülle, möglich sei, müsse im umgekehrten Fall, nach Abstocken der Buchwerte bis zur Grenze der Teilwerte, auch ein negativer Geschäftswert angesetzt werden können. Dies wird mit dem Zweck der Ergänzungsbilanz begründet, der darin liege die Differenz zwischen Kaufpreis für den Anteil und dem übernommenen Kapitalkonto für die künftige steuerliche Gewinnmittlung des Erwerbers sachgerecht den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zuzuordnen, und nicht etwa darin die Wirtschaftsgüter zu bilanzieren.

Eine dritte Ansicht⁴⁸ lehnt den negativen Geschäftswert kategorisch ab und modifiziert die Interpretation des BFH-Urteils⁴⁹. Der negative Geschäftswert sei, egal ob er als solcher oder als Drohverlustrückstellung⁵⁰ bezeichnet würde, abzulehnen, weil dieser Ansatz gegen das Anschaffungskostenprinzip nach §§ 253 I S. 1 HGB, § 6 I Nr. 1 und 2 S. 1 EStG verstoße, wonach die übernommenen Vermögensgegenstände mit ihrem Anteil am Gesamtkaufpreis zu aktivieren seien. Im Gegenzug sei das Urteil des BFH dahingehend auszulegen, daß der Ausgleichsposten grundsätzlich eine Wertberichtigung im Rahmen des Eigenkapitals darstelle. Es finde eine Wertberichtigung des Minderkapitals in der Ergänzungsbilanz statt, welches seinerseits eine Wertberichtigung des materiellen Eigenkapitals in der Gesellschaftsbilanz bilde, welches sich wiederum erst nach Verrechnung des ausgewiesenen Eigenkapitals mit dem zuzurechnenden negativen Eigenkapital anderer Kommanditisten ergebe. Der Ausgleichsposten sei gewissermaßen die Wertberichtigung der dritten Stufe. Einfacher sei es allerdings, das vom BFH angesetzte Min-

⁴⁷ Knobbe-Keuk § 23 I S. 901; Gießler, DStR 95, 699

⁴⁸ Siegel, StuW 95, 390 ff.

⁴⁹ BStBl II 94, 745 ff.

⁵⁰ I.ü. wurde die Drohverlustrückstellung durch Einführung des § 5 IV a i.V.m § 52 VI a durch das Gesetz zur Durchführung der Unternehmenssteuerreform für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.96 enden, abgeschafft.

derkapital sofort mit den Ausgleichsposten zum materiell zutreffenden Minderkapital zu saldieren.

b. Ergebnis

Im Ergebnis ist festzustellen, daß das Gebilde des negativen Geschäftswertes im Hinblick auf das Anschaffungskostenprinzip abzulehnen ist. Desweiteren wäre eine Klärung seitens des BFH in bezug auf den Ausgleichsposten wünschenswert, der wohl am ehesten der letztgenannten Auffassung entsprechen würde, und damit dieses Problem einer abschließenden Wertung zuführte.

III. Situation des Veräußernden

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören gem. § 16 I Nr. 2 auch Gewinne, die bei der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebes anzusehen ist, entstehen. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert des Anteils am Betriebsvermögen, d. h., das steuerliche Kapitalkonto übersteigt.⁵¹ Der Buchwert des Kapitalkontos setzt sich dabei aus dem Kapitalkonto der Gesamthandsbilanz, der Ergänzungsbilanz und der Sonderbilanz zusammen. Im Veräußerungsgewinn wird der auf den veräußernden Gesellschafter entfallende Anteil an den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens und gegebenenfalls am Geschäftswert des Betriebes der Gesellschaft steuerlich erfaßt. Der Freibetrag gem. § 16 IV kommt anteilig zur Anwendung.⁵² Der Gewinn ist gem. § 34 tarifbegünstigt.

Liegt der Veräußerungspreis unter dem Buchwert des veräußerten Anteils, so entsteht ein steuerlich zu berücksichtigender Veräußerungsverlust.

Auch das Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Gesellschafters gehört zum steuerlichen Kapitalkonto, wodurch bei Veräußerung auch die in diesem steckenden stillen Reserven aufgedeckt werden, da diese nunmehr in das Privatvermögen übergehen.⁵³ Der Veräußerungsgewinn erhöht sich also um die Differenz zwischen Buchwert und gemeinem

⁵¹ Knobbe-Keuk § 23 I S. 897

⁵² BStBl II 80, 566; 642

⁵³ Knobbe-Keuk § 23 I S. 898

Wert des Sonderbetriebsvermögens und ist auch gem. § 34 tarifbegünstigt⁵⁴.

B. Reinvestitionsrücklage gemäß § 6 b EStG

Die Reinvestitionsrücklage gem. § 6 b wurde durch das StÄndG 1964⁵⁵ in das EStG eingefügt, und zuletzt durch das StRefG 1990 und das Wo-BauFG vom 22.12.89⁵⁶ geändert. § 6 b gestattet, stille Reserven – den Einzelveräußerungsgewinn, der sich aus dem Verkaufserlös abzüglich Buchwert und Veräußerungskosten ergibt –, die sich binnen einer Sechsjahresfrist in bestimmten Arten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gebildet haben und die anlässlich einer entgeltlichen Veräußerung aufgedeckt werden, auf Reinvestitionen zu übertragen. Für Wirtschaftsgüter wie zum Beispiel Gebäude, Grund und Boden oder Anteile an Kapitalgesellschaften, die von Unternehmensbeteiligungsgesellschaften gem. § 6 b I Nr. 5 veräußert werden, kann der Veräußerungsgewinn zu 100 %, im übrigen nur zu 50 % abgezogen werden. Durch den Verzicht auf die sofortige Besteuerung der realisierten stillen Reserven soll der Wirtschaft die ökonomisch sinnvolle Anpassung an strukturelle Veränderungen erleichtert werden.⁵⁷

I. Personenkreis der Berechtigten

Zum Kreise der berechtigten Personen zählen natürliche und juristische Personen im Sinne des § 1 KStG, die im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind und ihren Gewinn gem. § 4 I oder § 5 ermitteln. Im Hinblick auf die Betrachtung der Mitunternehmerschaft ergeben sich zu diesen Voraussetzungen Probleme die unterschiedlich bewertet werden.

1. Meinungsstreit

Hierbei stellt sich nämlich die Frage, wer Steuerpflichtiger im Sinne des § 6 b ist. Es kommt dabei darauf an ob man § 6 b gesellschafts-⁵⁸ oder gesellschaftsbezogener⁵⁹ anwendet. Eine Mindermeinung nimmt den ersteren Fall an, mit der Begründung, die Norm beziehe sich auf die be-

⁵⁴ BStBl II 83, 771

⁵⁵ BStBl I, 553

⁵⁶ BStBl I, 2408

⁵⁷ BT-Drs IV/2400; BR-Drs 193/64, S. 46; Dötsch Knobbe-Keuk-Gedächtnisschrift, S. 411 ff.

⁵⁸ Knobbe-Keuk § 10 I, S. 417; Schön, Diss. 1986, S. 37 ff.

triebliche Gewinnermittlung, weil der zu neutralisierende Veräußerungsgewinn bei der Gesellschaft entstehe. Grundsätzlich seien Gesellschaft und Gesellschafter verschiedene Steuersubjekte, wodurch beide die Vergünstigung des § 6 b nur jeweils für sich in Anspruch nehmen könnten.

Die herrschende Meinung in der Literatur und die Rechtsprechung hingegen sehen § 6 b als eine gesellschafterbezogene Norm an. Nur so sei dem Gebot möglicher Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer bei der Besteuerung Rechnung zu tragen.⁶⁰ Da der Gesellschafter Steuerschuldner sei, könne auch nur er letztlich von der Begünstigungswirkung der Norm profitieren.

2. Ergebnis

Es ist inkonsequent, einerseits die uneingeschränkte Tauglichkeit der Gesellschaft als Steuerpflichtigem im EStG zu verneinen, andererseits aber die Gesellschaft in Bezug auf Vergünstigungen, wie zum Beispiel § 6 b, als Steuerpflichtigen anzuerkennen. Ebenso ist nicht einzusehen, daß ein Mitunternehmer gegenüber einem Einzelunternehmer dahingehend benachteiligt wird, daß er § 6 b nur im Rahmen seiner Beteiligung nutzen kann. Es ist daher der Ansicht der Rechtsprechung und der Literatur zu folgen.

II. Besitzzeit

Praktische Bedeutung gewinnt die Entscheidung dieses Streites zum Beispiel bei der Frage der Besitzzeit. Entscheidend für die Besitzzeit gem. § 6 b IV Nr. 2 ist somit, welcher Anteil dem Mitunternehmer nach § 39 II Nr. 2 AO zuzurechnen ist.⁶¹ Eine entgeltliche Änderung im Gesellschafterbestand oder in den Beteiligungsverhältnissen unterbricht also die Sechsjahresfrist des § 6 b IV Nr. 2 für den/die veräußernden Gesellschafter.⁶²

III. Mitunternehmerische Übertragungsmöglichkeiten

Grundsätzlich unterscheidet man zwei mögliche Varianten der Übertragung.

1. Veräußerung durch die Gesellschaft

⁵⁹ BStBl II 81, 84, II 87, 782; II 89, 558; H/H/R-Heuer § 6 b Rn 16 a/b; Bordewin in FS L. Schmidt 93, S. 421; Schmidt-Glanegger, § 6b Rn 3

⁶⁰ BStBl II 80, 43

⁶¹ Schmidt-Glanegger § 6 b Rn 4

⁶² BStBl II 81, 84; H/H/R-Heuer § 6 b Rn 19; Schmidt-Glanegger § 6 b Rn 46; aA Knobbe-Keuk § 10 I, S. 420 f.; Schön FN 58 Rn 3

Erzielen die Mitunternehmer einen übertragungsfähigen Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung von Gesamthandsvermögen und soll dieser in dasselbe Gesamthandsvermögen übertragen werden, so kann dieses Wahlrecht nur einheitlich ausgeübt werden.⁶³ Desweiteren besteht die Möglichkeit, daß eine quotale Übertragung der Reinvestitionen im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters oder sonstigen Betriebsvermögen des Gesellschafters erfolgt.⁶⁴ Das gilt auch für Gesamthandsvermögen oder eigenes Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Gesellschaft.⁶⁵

2. Veräußerung durch den Gesellschafter

Veräußert ein Gesellschafter ein begünstigtes Wirtschaftsgut aus seinem Sonderbetriebsvermögen oder aus einem sonstigen Betriebsvermögen, so kann eine anteilige Übertragung auf Reinvestitionen im Sonderbetriebsvermögen dieses Gesellschafters oder im Gesamthandsvermögen einer Gesellschaft stattfinden.⁶⁶ Erfolgt die Übertragung des Erlöses aus dem Verkauf eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens des Gesellschafters auf die Anschaffung/Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes der Gesellschaft, so muß sowohl die Übertragung als auch das Wirtschaftsgut in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesen werden. Ein unmittelbarer Abzug der verlagerungsfähigen stillen Reserven ist jedoch ausgeschlossen, weil das steuerliche Bilanzergebnis der Gesellschaft prinzipiell auf alle Gesellschafter verteilt wird.⁶⁷ Daher muß, wegen der Gesellschafterbezogenheit des § 6 b, für den veräußernden Gesellschafter eine Anteilige stille Reserve gebildet werden. Dies geschieht durch die Bildung einer negativen Ergänzungsbilanz in der Gesamtbilanz der Gesellschaft zugunsten des Beteiligten. Darin wird für ihn bis zur Höhe der auf ihn fiktiv entfallenden anteiligen Anschaffungs/Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsgutes der begünstigte Gewinn abgezogen werden.⁶⁸

Eine Übertragung der Reinvestition auf das Sonderbetriebsvermögen der anderen Gesellschafter ist jedoch nicht möglich.

3. Gesellschafterwechsel

⁶³ R 41 b VII Nr. 1 EStR

⁶⁴ Soethe DStR 94, 1101 ff.

⁶⁵ Schmidt-Glanegger § 6 b Rn 5

⁶⁶ BMF BB 92, 2471

⁶⁷ Schön FR 94, 658/60

⁶⁸ BFH FR 85, 537; BMF FR 93, 25; Schmidt-Glanegger § 6 b Rn 8

Grundsätzlich ergibt sich beim Gesellschafterwechsel die Frage, wie im Zeitpunkt des Wechsels bestehende und wie anlässlich des Wechsels entstandene Rücklagen zu behandeln sind.

IV. Altrücklage bei Ausscheiden eines Gesellschafters

Beim Gesellschafterwechsel während der Sechsjahresfrist und späterer Veräußerung des Wirtschaftsgutes aus dem Gesamthandsvermögen ist dem die Frist erfüllenden Altgesellschafter ein begünstigter Veräußerungsgewinnanteil zuzuweisen, der nicht um die Ergänzungsbilanzwerte des Neugesellschafters zu kürzen ist.⁶⁹ Beim Gesellschafterwechsel kann eine Rücklage gem. § 6 b aus der Steuerbilanz der Gesellschaft anteilig auf den in der Ergänzungsbilanz des Erwerbenden aktivierten Mehrwert übertragen werden.⁷⁰ Der Veräußernde selbst kann die Rücklage jedoch auch auflösen, wodurch sich sein tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn erhöht.⁷¹ Nicht tarifbegünstigt ist hingegen der Fall, daß der Veräußerer die Rücklage fortführt.⁷² Hierbei ist insbesondere strittig, ob der Veräußerer eine konkrete Reinvestitionsabsicht hegen muß.

1. Meinungsstreit

Die Notwendigkeit einer konkreten Reinvestitionsabsicht fordert die Finanzverwaltung.⁷³ Von Rechtsprechung und Lehre wird hingegen die Auffassung vertreten eine Reinvestitionsabsicht sei nicht zwingend notwendig.⁷⁴

2. Ergebnis

Im vorliegenden Falle ist wohl der zweiten Ansicht zu folgen. Es ist nicht ersichtlich, warum nur aufgrund der Veräußerung eine in § 6 b ansonsten nicht geforderte Reinvestitionsabsicht zwingend erforderlich sein soll. Selbst wenn der Steuerpflichtige sich nach Ablauf der Vierjahresfrist nicht für eine Reinvestition entscheidet, muß die Rücklage spätestens dann gewinnerhöhend aufgelöst werden. Auch der durch die Stundungswirkung einer solchen Regelung eventuell erzielte Zinsvorteil steht dem nicht entgegen, denn dieser wird durch den in § 6 b VII normierten „Gewinnzuschlag“ in Höhe von 6 % abgeschöpft.

V. Rücklagenbildung beim Ausscheiden des Gesellschafters

⁶⁹ Söffing BB 87, 796

⁷⁰ Dreissig BB 90, 958/62

⁷¹ Dötsch Knobbe-Keuk-Gedächtnisschrift, S. 430

⁷² Dötsch Knobbe-Keuk-Gedächtnisschrift, S. 430

⁷³ R 41 b XI S. 2 EStR 1993

⁷⁴ BStBl II 568/70 ff.; Richter DStR 72, 549

Es besteht weiterhin die Möglichkeit, daß der seinen Gesellschaftanteil veräußernde Mitunternehmer für den auf ihn entfallenden Veräußerungsgewinn die Reinvestitionsbegünstigung des § 6 b anwendet, sofern die Kriterien erfüllt werden.⁷⁵ Die Ausdehnung der Rücklage gem. § 6 b auf den Veräußerungsgewinn eines Mitunternehmeranteils ist gesetzologisch und zwingend, weil es sich um die Veräußerung von Anteilen an Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens handelt.⁷⁶ Konsequenterweise muß der Mitunternehmeranteil dann auch sechs Jahre zur Erfassung inländischer gewerblicher Einkünfte geführt haben. Auch hier kommt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gem. § 34 bei Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung nicht in Betracht. Ebenfalls ist auch hier die Notwendigkeit einer festen Reinvestitionsabsicht strittig, jedoch wie oben zu verneinen.⁷⁷

Sonderbilanzen

Der Gewinn des Gesellschafters in der zweiten Stufe wird aufgrund einer Sonderbilanz ermittelt. In dieser ist sein Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen. Als Sonderbetriebsvermögen bei der Gesellschaft werden diejenigen Wirtschaftsgüter eingeordnet, die zivilrechtlich einem der Gesellschafter oder einer neben der Gesellschaft stehenden Gesamthandsgemeinschaft/ Bruchteilsgemeinschaft, an der mindestens einer der Mitunternehmer beteiligt ist, gehören und entweder der Gesellschaft unmittelbar, zum Beispiel durch Nutzungsüberlassung, dienen oder geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Gesellschaft zu dienen. Hierzu gehören zum Beispiel auch die in § 15 I 1 Nr. 2 S. 1 genannten Vermögensgegenstände, die Sondervergütungen, Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen verursachen⁷⁸ (Sonderbetriebsvermögen I) oder Wirtschaftsgüter, die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung an der Gesellschaft eingesetzt werden sollen (Sonderbetriebsvermögen II).⁷⁹ Anders als beim Gesellschaftsvermögen gibt es beim Sonderbetriebsvermögen sowohl notwendiges als auch gewillkürtes Betriebsvermögen.⁸⁰

⁷⁵ Reiß StuW 86, 244 f.

⁷⁶ BStBl II 81, 84/9

⁷⁷ S. Ergänzungsbilanzen B. 4. b

⁷⁸ Schmidt EStG § 15 Rn 401

⁷⁹ Knobbe-Keuk § 11 I S. 440/1; BStBl II 89, 890 f.

⁸⁰ Korn KöSDI 97, 11219/220; BStBl II 75, 583; II 76, 180; II 77, 150

Die im Zusammenhang mit der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu den Betriebsvermögen miteinander verbundener Gesellschaften auftretenden Probleme sind Gegenstand der weiteren Ausführungen.

A. Konkurrenzen im Bereich des Sonderbetriebsvermögens

Betrachtet man das Verhältnis der eigenbetrieblichen zur mitunternehmerischen Sphäre des Mitunternehmers, so kommt die Frage auf, welche der beiden Ebenen in Bezug auf die Bilanzierung von Wirtschaftsgütern den Vorrang vor der anderen genießt. Bis zur Entscheidung des BFH im sogenannten Kohleprämienurteil vom 18.07.79⁸¹ wurde im Zuge der Subsidiaritätsthese der eigene gewerbliche Betrieb des Mitunternehmers als vorrangig angesehen⁸². Diese These besagte, daß § 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 (heutige Fassung) eine Qualifikationsnorm sei und deshalb eine Zurechnung von zur Nutzung überlassenem Betriebsvermögen als Sonderbetriebsvermögen der nutzenden gewerblichen Gesellschaft dann nicht erfolgen könne, wenn die daraus resultierenden Einkünfte den gewerblichen Bereich nicht verlassen, der Nutzungsüberlasser also ebenfalls Gewerbebetrieb sei.⁸³ Die Bilanzierungskonkurrenz wurde also in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz zugunsten des Betriebsvermögens des überlassenden Gewerbebetriebs entschieden.⁸⁴ Seit dem oben genannten Urteil ist die Bilanzierungskonkurrenz überwiegend zugunsten der Mitunternehmerschaft zu lösen. In seiner Entscheidung führt der BFH aus, daß § 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 nicht nur dahingehend zu verstehen sei, daß er sich in einer Umqualifizierung von Einkünften erschöpfe, vielmehr komme auch eine Zuordnungsform zum Ausdruck,⁸⁵ aufgrund derer regelmäßig die die Mitunternehmerschaft betreffenden Sachverhalte in die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft einzubeziehen seien. Damit wurde der Vorrang der steuerlichen Behandlung als Sonderbetriebsvermögen in der nutzenden Mitunternehmerschaft festgestellt. Die darin zum Ausdruck kommende Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gem. § 5 I S. 1 sei durch zwingende dem Handelsrecht vorgehende steuerliche Vorschriften geboten. Die für den

⁸¹ BStBl II 79, 750

⁸² S. u.a. „Mitunternehmererlaß“ BMF-Schreiben BStBl I 1978, 8; TZ 83 bzgl. der Einkünftezurechnung, TZ 13 S. 3 bzgl. der Zurechnung des entsprechenden Wirtschaftsgutes

⁸³ Rose FR 95, 763

⁸⁴ Bordewin DStZ 97, 98/9

⁸⁵ Söffing DB 95, 1582

Mitunternehmer mit Eigenbetrieb geltenden Grundsätze sind sinngemäß auch auf die mitunternehmerische Verflechtung von Gesellschaften untereinander anzuwenden.

B. Unproblematische Fälle der Bilanzierungskonkurrenz

Unproblematisch ist die Beurteilung der Fälle, in denen vermögensverwaltende Schwestergesellschaften, ohne daß die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen, ein Wirtschaftsgut an die andere Schwestergesellschaft überlassen. Die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern an einen anderen Gewerbebetrieb ist dem Grunde nach eine Vermögensverwaltung und damit keine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 I Nr. 1, II.⁸⁶ Der BFH geht in solchen Fällen den Weg gem. § 39 II Nr. 2 AO durch die vermögensverwaltende Gesellschaft auf die Gesellschafter durchzugreifen, mit der Folge, daß § 15 I Nr. 2 anwendbar ist, das Wirtschaftsgut also zum Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der vermögensverwaltenden bei der gewerblichen Gesellschaft gehört. Die Vergütung für die Überlassung gehört also zu den gewerblichen Einkünfte der Gesellschafter.

C. Problematische Fälle der Bilanzierungskonkurrenz

Immer wieder Anlaß zu Meinungsverschiedenheiten bieten hingegen die Fälle, in denen gewerbliche Gesellschaften oder deren Gesellschafter untereinander Beteiligungen eingehen, in deren Verlauf Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen werden.

Einige jüngere Urteile des BFH kehren in Bezug auf diese spezielle Gesellschaftskonstellationen die seit 1979⁸⁷ entwickelten Grundsätze zugunsten der früher herrschenden Subsidiaritätsthese um.⁸⁸ Die Erläuterung und die ertragssteuerlichen Auswirkungen dieser neueren Rechtsprechung sind Gegenstand der weiteren Ausführungen.

I. Schwestergesellschaften

Als Schwestergesellschaften werden Gesellschaftskonstellationen bezeichnet, deren Gesellschafterzusammensetzung ganz oder teilweise personenidentisch ist, ohne daß eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorliegt.⁸⁹ Nach Ablehnung der Subsidiaritätsthese auch für

⁸⁶ BStBl II 96, 82 ff.

⁸⁷ BStBl II 79, 750

⁸⁸ BStBl II 96, 82; 93; FR 96, 748;

⁸⁹ Moog DB 97, 298 ff.

Schwestergesellschaften⁹⁰ hätte die Überlassung eines Wirtschaftsgutes durch die eine Gesellschaft an die Schwestergesellschaft zur Folge gehabt, daß das Wirtschaftsgut dem Sonderbetriebsvermögen der überlassenden Gesellschaft bei der nutzenden Gesellschaft zugerechnet würde.⁹¹ In den Urteilen vom 16.06.94⁹² und 22.11.94⁹³ hat der BFH jedoch entschieden, daß bei Schwestergesellschaften die Behandlung des Vermögens der vermietenden oder verpachtenden Gesellschaften als eigenes gewerbliches Betriebsvermögen Vorrang vor der Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen bei der leistungsempfangenden Gesellschaft hat. Begründet wurde diese Feststellung mit dem Hinweis auf die Selbständigkeit sowohl der gewerblichen⁹⁴ als auch der gewerblich geprägten⁹⁵ Gesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung.⁹⁶ Als gewerblich geprägt gilt auch eine GbR als Besitzgesellschaft.⁹⁷ Diese neuere Rechtsprechung führt nach herrschender Meinung zu einer strikten Trennung des Betriebsvermögens zwischen den Gesellschaften.

1. Meinungsstreit

Erhebliche Kritik erfuhren diese Urteile durch Rasche/Patt⁹⁸, die durch das Urteil des BFH vom 16.06.94⁹⁹ das faktische Ende des Sonderbetriebsvermögens kommen sehen wollen. Sie begründeten diese Ansicht mit den erheblichen Gestaltungsmöglichkeiten, die die neue Rechtsprechung bezüglich der Vermeidung von für den Steuerpflichtigen überwiegend negativen Konsequenzen des Sonderbetriebsvermögen biete. Diese führten vor allem in bezug auf die gewerbsteuerliche Belastung und die Tarifbegünstigung von Veräußerungsgewinnen zu erheblichen Vorteilen für den Steuerpflichtigen. Die Autoren halten auch eine Reaktion des Gesetzgebers für wahrscheinlich. Sie verweisen dabei auf die Einführung des § 15 I S. 1 Nr. 2 S. 2 als Reaktion auf das BFH-Urteil vom 25.02.1991¹⁰⁰. Dieser Meinung entgegnet Rose¹⁰¹, die Autoren hätten

⁹⁰ im Anschluß an das Urteil vom 18.07.79 wurde für Schwestergesellschaften zunächst die Subsidiaritätstheorie angewendet, bis zur Entscheidung des BFH: BStBl II 85, 622 ff.

⁹¹ Rasche/Patt FR 94, 635 ff.

⁹² BStBl II 96, 82

⁹³ BStBl II 96, 93

⁹⁴ U.a. BStBl II 92, 375 ff.

⁹⁵ BStBl II 96, 84 ff.

⁹⁶ Moog DB 97, 298/300

⁹⁷ BStBl II 96, 93 ff.

⁹⁸ Rasche/Patt DStR 95, 401 ff.

⁹⁹ S. Fn 90

¹⁰⁰ BStBl II 91, 691/8

¹⁰¹ Rose FR 95, 763/5

die inzwischen gefestigte Lehre der begrenzten Steuerrechtssubjektsfähigkeit der Gesellschaft ebensowenig beachtet, wie die Tatsache, daß es sich im vorliegenden Fall nicht um unter- oder übergeordnete, sondern um nebengeordnete Gesellschaften handele.

2. Ergebnis

Zwar eröffnen die besagten Judikate, wie im weiteren noch gezeigt wird, in der Tat teilweise erheblichen Gestaltungsspielraum. Es ist jedoch nicht von der Hand zu weisen, daß die Urteile sowohl der Steuerrechtssubjektsfähigkeit der Gesellschaften Rechnung tragen, als auch zur Entwirrung der teilweise kaum sachlich zu begründenden praktischen Fallunterscheidungen¹⁰² beitragen. Der inzwischen auch durch einen „kaschierten Nichtanwendungserlaß“¹⁰³ von der Finanzverwaltung mit Einschränkungen akzeptierten Lösung der Rechtsprechung und der Lehre ist demnach der Vorzug zu geben.

II. Gestaltungsmöglichkeiten

Durch die beschriebene Änderung der Rechtsprechung eröffnen sich dem Steuerpflichtigen verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten, auf die im folgenden kurz eingegangen werden soll.

1. Ausgangssituation

Zunächst muß eine Ausgangssituation geschaffen werden, aufgrund derer die folgenden Gestaltungsmöglichkeiten denkbar sind. Hierzu ist es nötig, die zum mitunternehmerischen Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter in eine zu diesem Zweck errichtete gewerbliche oder gewerblich geprägte Gesellschaft einzubringen. Dann vermietet die gewerbliche oder gewerblich geprägte Investitionsgesellschaft die Wirtschaftsgüter an die ursprüngliche Gesellschaft. Durch diese Konstruktion wird die Annahme von Sonderbetriebsvermögen beendet oder vermieden.

2. Einkommensteueroptimierung

Die Vermeidung von Sonderbetriebsvermögen wirkt sich einkommensteuerlich vor allem in Bezug auf die folgenden Aspekte aus.

a. Tarifbegünstigung nach §§ 16 I Nr. 2, 34

Durch die Schaffung einer gewerblich geprägten Investitionsgesellschaft, die Wirtschaftsgüter an die Urgesellschaft vermietet ohne daß Sonderbetriebsvermögen entsteht, sind ertragsteuerlich zwei Mitunternehmer-

¹⁰² Paus FR 97, 90/1

schaften gegeben. Der Veräußerungs-/Aufgabegewinn der Mitunternehmerbeteiligung sowohl an der einen als auch an der anderen Gesellschaft wäre dann gem. §§ 16 I Nr. 2 i.V.m. 34 tarifbegünstigt, soweit die Freibeträge des § 16 IV überschritten würden, obwohl wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten würden. Durch die Übertragung der Wirtschaftsgüter, die nach dem Mitunternehmererlaß grundsätzlich zu Buchwerten zulässig ist, von der Urgesellschaft auf die Geprägegesellschaft, können die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter bei letzterer auch einfach eingefroren werden, wodurch deren Aufdeckung beim Verkauf der Urgesellschaft entfällt.¹⁰⁴

b. Anspar- und Sonder-AfA gem. § 7 g

Die Gründung einer Investitionsgesellschaft kann ebenfalls dazu dienen, die Größenmerkmale des § 7 g II Nr. 1 zu unterschreiten. Dadurch eröffnet sich die Möglichkeit auch dann die Sonder-AfA oder Ansparabschreibung in Anspruch zu nehmen, wenn die Urgesellschaft die Größenkriterien überschreiten würde.

c. Teilwertabschreibung

Für Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften gilt nicht mehr das Korrespondenzprinzip, statt dessen sind nun auch Teilwertabschreibungen nach den allgemeinen Grundsätzen zulässig.¹⁰⁵

d. Erbfolgefälle

Führt, nach dem Tode des Inhabers, ein Alleinerbe den Betrieb weiter und werden die weichenden Erben zum Beispiel mit Grundstücken abgefunden, so liegt bezüglich dieser eine steuerwirksame Entnahme vor. Diese Rechtsfolge kann vermieden werden, wenn vor Eintritt des Erbfalles für die maßgeblichen Grundstücke eine gewerbliche Schwestergesellschaft gegründet wird.¹⁰⁶ Im Wege der Realteilung können die Gesellschaftsbeteiligungen dann gem. § 7 I EStDV steuerneutral an die Miterben verteilt werden.

e. Buchwertfortführung gem. § 7 I EStDV

Auch die Buchwertfortführung gem. § 7 I EStDV setzt voraus, daß funktional wesentliche Betriebsgrundlagen einheitlich an den Erwerber übertragen werden. Durch die Bildung einer gewerblich geprägten Gesell-

¹⁰³ BMF-Schreiben vom 18.01.96IV B 2 – 2134 – 7/96, BStBl I 96, 86

¹⁰⁴ Moog DB 97, 298/300

¹⁰⁵ Neu DStR 96, 1757, 9

¹⁰⁶ Felix KÖSDI 97, 11064/72 ff.

schaft kann einerseits die Besitzgesellschaft zurückbehalten werden und die Betriebsgesellschaft gem. § 7 I EStDV übertragen werden, andererseits können Betriebs- und Besitzgesellschaft jeweils zu Buchwerten an unterschiedliche Nachfolger übertragen werden.¹⁰⁷

f. Buchwertfortführung gem. § 20 UmwStG

Die Buchwertfortführung bei Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 UmwStG setzt voraus, daß alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, auch das Sonderbetriebsvermögen, übertragen werden. Wird das Sonderbetriebsvermögen nun in eine Schwestergesellschaft eingebracht und nur das Rest-Gesamthandsvermögen zu Buchwerten überführt, vermeidet man die vielfach ungewollte Verschiebung der Beteiligungsquoten innerhalb der Kapitalgesellschaft.¹⁰⁸

3. Gewerbeertragssteueroptimierung

Gewerbeertragssteuerlich läßt sich durch die Vermeidung von Sonderbetriebsvermögen und den dadurch vorliegenden zwei Gewerbesteuerobjekten im Hinblick auf verschiedene Tatbestände ebenfalls steuernd einwirken.

a. Verdoppelung des Freibetrages gem. § 11 I S. 3 Nr. 1 GewStG

Die neue Rechtsprechung des BFH ermöglicht es durch Mietzahlungen der Urgesellschaft an die Investitionsgesellschaft für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern den steuerlichen Gewinn der Urgesellschaft um den Betrag des Mietzinses zu vermindern. Zwar unterliegen die Mieteinkünfte der Investitionsgesellschaft auch der Gewerbeertragssteuer, jedoch können beide Gesellschaften so den Freibetrag des § 11 I S. 3 Nr. 1 GewStG nutzen. Effektiv werden also zusätzlich zum einfachen Freibetrag bei der Urgesellschaft DM 48.000,-- gewerbeertragssteuerfrei bei der Investitionsgesellschaft erlöst.

b. Staffeltarif gem. § 11 II GewStG

Ebenso wie eine Verdoppelung des Freibetrages bringt diese Konstruktion einen weiteren positiven Effekt mit sich. Der in § 11 II GewStG normierte Staffeltarif ist bei zwei eigenständigen Gesellschaften ebenfalls doppelt nutzbar, wodurch die Gewerbeertragssteuerbelastung weiter verringert wird.

c. Hebesatzvariante

¹⁰⁷ Moog DB 97, 298/300

¹⁰⁸ Moog DB 97, 298/300

Schließlich läßt sich durch die geschickte Wahl des Firmensitzes der Investitionsgesellschaft ein geringerer Hebesatz ermöglichen, als er bei der Urgesellschaft angewendet werden muß. Durch eine solche Verlagerung läßt sich ebenfalls eine geringere Gewerbeertragssteuerbelastung erreichen.

d. Verschiebung von Veräußerungsgewinnen

Einzelwirtschaftsgüter können ebenfalls gewerbesteuerfrei veräußert werden, indem sie zunächst in eine Schwestergesellschaft überführt werden und anschließend die Anteile an der Gesellschaft veräußert werden.

4. Risiken

Die Änderung der Rechtsprechung birgt auch Risiken, auf die hier kurz eingegangen wird.

a. Schachtelprivileg

Kapitalgesellschaftsanteile im Sonderbetriebsvermögen werden für Zwecke des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs zusammengerechnet¹⁰⁹. Bei Zugehörigkeit zum Eigenbetriebsvermögen kann dies in Einzelfällen zur Versagung des Schachtelprivilegs führen.¹¹⁰

b. Verlustausgleichsverbot

Ist im Verhältnis zwischen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen ein Verlustausgleich untereinander möglich, entfällt diese Möglichkeit wenn zwei eigenständige Gesellschaften angenommen werden.¹¹¹

c. Dauerschuldverhältnisse

Schuldverhältnisse zwischen den Gesellschaftern können zu gewerbesteuerlich relevanten Dauerschuldzinsen führen.

III. Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Tatbestand und Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung wurden von der Rechtsprechung im Hinblick auf eine Kapitalgesellschaft als Betriebsgesellschaft entwickelt.¹¹² Unter einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ist der Fall zu verstehen, daß die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen, weil die gleichen Personen das Besitz- und

¹⁰⁹ Abschn. 62 b I S. 6 GewStR.

¹¹⁰ Neu DStR 96, 1757/60

¹¹¹ Neu DStR 96, 1757/60

¹¹² Neu DStR 96, 1757

das Betriebsunternehmen beherrschen (personelle Verflechtung) und das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen wesentliche Betriebsgrundlagen überläßt (sachliche Verflechtung). „Mitunternehmerisch“ ist die Betriebsaufspaltung deshalb, weil auch die Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt wird.¹¹³ Die Beherrschung des Besitz- und des Betriebsunternehmens ist nicht allein durch die Beteiligungsverhältnisse gegeben, auch die Stimmenmehrheiten sind entscheidend.¹¹⁴

Die Ablehnung der Subsidiaritätsthese hätte auch hier die Auswirkungen, die schon bei der Schwestergesellschaft gezeigt wurden.

Durch die Entscheidung des BFH vom 23.04.96¹¹⁵ wurde auch in Bezug auf die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung Klarheit geschaffen. Nach diesem jüngsten Urteil hat die Qualifikation des Vermögens als Gesellschaftsvermögen der Besitzgesellschaft und der Einkünfte aus Überlassung dieses Vermögens als Einkünfte der Gesellschafter der Besitzgesellschaft auch hier Vorrang vor der Qualifikation des Vermögens als Sonderbetriebsvermögen und der Einkünfte aus der Überlassung als Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter bei der Betriebsgesellschaft.¹¹⁶ Söffing äußert erhebliche Bedenken gegen das Urteil, vor allem in Bezug auf die Kontinuität der Rechtsprechung und das Verhältnis von Richterrecht zu Gesetzesrecht.¹¹⁷ Ebenso wirft er dem BFH einen Zirkelschluß in Bezug auf die Vorrangstellung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung gegenüber

§ 15 I Nr. 2 vor. Als Begründung führt der BFH die Notwendigkeit an, im Bereich der Sondervergütungen den Mitunternehmer wie einen Einzelunternehmer zu behandeln und die Vergütung durch Anwendung der Subsidiaritätsthese den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuweisen. Die einfache Konsequenz daraus bedeutet, daß die Grundsätze der Betriebsaufspaltung der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen nach § 15 I Nr. 2 vorgehen, wodurch in Fällen der Nutzungsüberlassung zwischen Schwesterpersonengesellschaften für die Annahme von Sonderbetriebsvermögen kein Raum bleibt.¹¹⁸ Der Vollständigkeit halber sei er-

¹¹³ Brandenburg FR 97, 87 ff.

¹¹⁴ Schulze zur Wiesche DB 98, S. 695/8

¹¹⁵ FR 96, 748

¹¹⁶ Moog DB 97, 298/9

¹¹⁷ Söffing BB 97 337/9

¹¹⁸ Neu DStR 96, 1757/8

wähnt, daß das Urteil zwar nicht näher auf das Verhältnis von Betriebsverpachtung und Sonderbetriebsvermögen eingeht, da aber auch eine Betriebsverpachtung zu gewerblichen Einkünften führt, gehen auch die Grundsätze der Betriebsverpachtung der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen vor.¹¹⁹

1. Gestaltungsmöglichkeiten

Zusätzlich zu den durch die Änderung der Rechtsprechung bezüglich der Schwesterpersonengesellschaften nun möglichen Gestaltungen kommen durch die Ausweitung dieser Grundsätze durch das Urteil des BFH vom 23.04.1996 auf die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung noch folgende Varianten in Betracht.

2. Rückwirkende Anwendung

Die geänderte Rechtsprechung ist für alle offenen Fälle, auch für die zurückliegenden anzuwenden.

Durch die im folgenden dargestellt Vorgehensweise kann auch eine rückwirkende Anwendung erreicht werden.

Wenn, wie im Regelfall, für das Besitzunternehmen bisher kein Gewerbesteuermeßbescheid ergangen ist, kann das Besitzunternehmen für alle Veranlagungszeiträume, für die noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist, beim zuständigen Finanzamt den Erlaß eines Gewerbesteuermeßbescheides beantragen. Die Bestandskraft des Gewerbesteuermeßbescheides der Betriebsgesellschaft steht dem nicht entgegen, obwohl für die Ermittlung des Gewerbeertrages die zum Beispiel gezahlten Mieten einbezogen worden sind. Da die Besteuerungsgrundlagen nicht in Bestandskraft erwachsen

(§ 157 II AO), kann die rechtliche Beurteilung, die dem Gewerbesteuermeßbescheid der Betriebsgesellschaft zugrunde lag, den Erlaß eines Bescheides für die Besitzgesellschaft nicht ausschließen. Diese Bescheide stehen selbstständig nebeneinander, nicht im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid.

Ob für das Besitzunternehmen auch erstmalig eine einheitliche Gewinnfeststellung beantragt werden kann, ist vom BFH in ständiger Rechtsprechung¹²⁰ dahingehend entschieden worden, daß Feststellungsbe-

¹¹⁹ Neu DStR 96, 1757/8

¹²⁰ FR 1990, 315 letzter Absatz

scheide keine Grundlagenbescheide für die Gewerbesteuermeßbescheide darstellen.

Wenn das Finanzamt für das Besitzunternehmen einen erstmaligen Gewerbesteuermeßbescheid erlassen hat, ist der bisherige bestandskräftige Gewerbesteuermeßbescheid der Betriebsgesellschaft gem. § 174 I AO dahingehend zu ändern, daß die gezahlten Mieten bei der Betriebsgesellschaft nicht mehr gewerbeertragserhöhend wirken, sondern den Gewerbeertrag der Besitzgesellschaft erhöhen. Dieser Weg ist bis zur Grenze der Verjährung auch noch für solche Jahre gangbar, die bereits bestandskräftig veranlagt sind.¹²¹

3. Risiken

Für den Nur-Besitz-Personengesellschafter wirkt sich die neue Rechtsprechung negativ aus, weil durch das nun entstandene Eigenbetriebsvermögen der Besitzgesellschaft sein Anteil an der Besitzgesellschaft nicht mehr Privatvermögen sondern Betriebsvermögen geworden ist.¹²²

4. Entflechtungstatbestand

Bisher war höchstrichterlich lediglich entschieden, daß eine personelle Entflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen grundsätzlich zur Betriebsaufgabe führt.¹²³ Der BFH hat in seinem Judikat nun klargestellt, daß sich in Bezug auf eine sachliche Entflechtung die gleichen Rechtsfolgen ergeben. Zu vermeiden ist eine solche Betriebsaufgabe, wenn gleichzeitig die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung erfüllt sind.

5. Auffangtatbestände bei Beendigung

Entfällt eine Betriebsaufspaltung wegen personeller oder sachlicher Entflechtung ist zu prüfen, ob eine originäre gewerbliche Tätigkeit oder eine gewerbliche Prägung der Besitzgesellschaft vorliegt. Ist dies der Fall, so ist keine Betriebsaufgabe anzunehmen. Andernfalls ist zu prüfen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der Betriebsverpachtung im Ganzen erfüllt sind. Kann dies bejaht werden, liegt keine Betriebsaufgabe vor. Liegen die Voraussetzungen nicht vor, muß geklärt werden, ob das Vermögen der Besitzgesellschaft ganz oder teilweise Sonderbetriebsvermögen bei der nutzenden Gesellschaft darstellt. Liegt dieses Sonderbetriebsvermö-

¹²¹ Paus FR 97, 90/1 f.

¹²² Söffing BB 97, 337/40

¹²³ BStBl II 94, 23

gen vor ist insoweit keine Betriebsaufgabe anzunehmen. Verfängt auch diese Variante nicht, liegt eine Betriebsaufgabe vor.¹²⁴

IV. Doppelstöckige Personengesellschaften

Mit der Organisationsform der doppelstöckigen Gesellschaft haben sich Rechtsprechung¹²⁵ und Literatur¹²⁶ in der näheren Vergangenheit eingehend und ausgiebig auseinandergesetzt. Die Konstellation einer doppelstöckigen Personengesellschaft ist immer dann gegeben, wenn eine Gesellschaft (Obergesellschaft) vermittels einer Mitunternehmerschaft an einer anderen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt ist. Auch hier ist die Frage beachtlich, wie überlassene Wirtschaftsgüter bilanztechnisch bei der Ober- oder Untergesellschaft zu behandeln sind.

Während sich früher ein Großteil der Literatur¹²⁷ und auch die Finanzverwaltung¹²⁸ für eine Subsidiarität des Sonderbetriebs gegenüber dem eigenen Gewerbebetrieb eines Gesellschafters ausgesprochen haben, hat die Entscheidung des BFH vom 18.07.79¹²⁹ auch hier die vorrangige Bilanzierung der überlassenen Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen festgelegt. Unter Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Handelsbilanz für die Steuerbilanz sind daher auch im Falle einer doppelstöckigen Gesellschaft aktive Wirtschaftsgüter, die die Obergesellschaft an die Untergesellschaft überläßt, nicht bei der Obergesellschaft, sondern als Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu bilanzieren.¹³⁰ Die für die Bereiche der Schwes-tergesellschaft und mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung inzwischen eingetretene Renaissance der Subsidiaritätsthese ist in Bezug auf die doppelstöckige Gesellschaft bis dato ausgeblieben. Durch die Ablehnung der Subsidiaritätsthese für die doppelstöckige Personengesellschaft ergeben sich Probleme im Hinblick auf den Ansatz von Vermögensgegenständen in den Bilanzen der Gesellschaften. Im folgenden wird für einige Fälle eine Lösungsmöglichkeit skizziert.

V. Lösungsmöglichkeiten

¹²⁴ Neu DStR 96, 1757/60

¹²⁵ Vgl. insb. BStBl II 91, 691 f.

¹²⁶ U.a. Ebenroth/Willinger BB 92, 1043 ff.; Sarrazin, FS L. Schmidt 93, 393 ff.; Schmidt, FS Moxter 94, 1109 ff.; Ley KÖSDI 96, 10923 ff.

¹²⁷ U.a. Barske DB 74, 1600 ff.; Bordewin BB 76, 970 f.; Raupach FR 76, 233/6

¹²⁸ BStBl I 78, 8 ff.

¹²⁹ BStBl II 79, 750

¹³⁰ Schmid DStR 97, 941/2

Fraglich kann unter anderem sein, wie gemischt genutzte Wirtschaftsgüter oder passives Sonderbetriebsvermögen zu bilanzieren sein könnten.

1. Gemischt genutztes aktives Sonderbetriebsvermögen

Wird ein Wirtschaftsgut von der Obergesellschaft ausschließlich einer Untergesellschaft zur Nutzung überlassen, so ist es als Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu bilanzieren. Nutzt die Obergesellschaft ein Wirtschaftsgut hingegen teils selbst und überläßt sie es zum Teil an eine oder mehrere Untergesellschaften, oder wird es der oder den Untergesellschaften ausschließlich zur Nutzung überlassen, stellt sich die Frage, wie die steuerbilanzielle Zuordnung zu erfolgen hat. Hierbei ist zwischen Immobilien und Mobilien zu unterscheiden.

a. Immobiler Wirtschaftsgüter

Grundsätzlich werden Immobilien zwischen der Obergesellschaft und einer oder mehrerer Untergesellschaften gemäß ihrem Anteil an der Nutzung aufgeteilt.¹³¹ Da diese Vorgehensweise im Einzelfall mit erheblichem Aufwand verbunden ist, könnte in Fällen in denen der an die Untergesellschaft überlassene Teil von untergeordnetem Wert ist, zur Vereinfachung § 8 EStDV entsprechend angewendet werden. Unter den Voraussetzungen des § 8 EStDV könnte so auf eine Behandlung als Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft verzichtet werden.

b. Mobile Wirtschaftsgüter

Einer Gleichbehandlung der Mobilien mit den Immobilien steht der Grundsatz der Unteilbarkeit von beweglichen Wirtschaftsgütern entgegen.¹³² Überträgt man diesen Grundsatz auf den Fall der doppelstöckigen Personengesellschaft, so müssen Wirtschaftsgüter entweder der Ober- oder der maßgeblichen Untergesellschaft ausschließlich zugeordnet werden. Es ist also eine Aufteilung in gewillkürtes und notwendiges Betriebsvermögen vorzunehmen.¹³³

2. Passives Sonderbetriebsvermögen

¹³¹ BStBl II 74, 132/6; II 78, 6/7

¹³² Schmidt-Heinicke § 4, Rn 206

¹³³ BStBl II 79, 750/2

Allgemein gilt, daß eine Darlehnschuld dann zu passivieren ist, wenn die Darlehnsmittel für betriebliche Aufwendungen eingesetzt werden.¹³⁴ Passives Sonderbetriebsvermögen liegt dann vor, wenn die Darlehnsmittel entweder zum Erwerb von aktivem Sonderbetriebsvermögen oder für sonstige Aufwendungen im Bereich des Sonderbetriebsvermögens verwendet werden. Desweiteren liegt es vor, wenn Darlehn der Beteiligung an einer Gesellschaft, zum Beispiel der Finanzierung der Einlageverpflichtung dienen. Zwischen der Verbindlichkeit und der Mittelverwendung muß jeweils ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen.¹³⁵ Eine Verbindlichkeit kann daher nicht gewillkürtes passives Sonderbetriebsvermögen sein, wohl aber dazu dienen gewillkürtes Betriebsvermögen anzuschaffen.¹³⁶

3. Gestaltungsmöglichkeiten

In Anlehnung an die Rechtsprechungsänderung zur Schwestergesellschaft/ mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung¹³⁷ regt Ley an, frühzeitig die Wirtschaftsgüter der Obergesellschaft, die Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft sind, in eine Schwester-GmbH & Co KG auszugliedern.¹³⁸ Auch sie weist jedoch auf die momentan noch vorherrschende Rechtsunsicherheit in Bezug auf die Übertragbarkeit der Urteile zur Schwestergesellschaft hin.¹³⁹

Wertung

Wie auf den vorangegangenen Seiten an einzelnen Beispielen aus dem Bereich der Ergänzungs- und Sonderbilanzen gezeigt, hält das Bilanzsteuerrecht, wegen seiner Kompliziertheit in bezug auf die Behandlung der Mitunternehmerschaft unzählige Fehlerquellen für den Rechtsanwender bereit. Die sich daraus ergebenden Folgen können, wie zum Beispiel bei der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns, für den Steuerpflichtigen in bezug auf die Ertragsbesteuerung fatal sein. Den Überblick in diesem Regelungswirrwarr zu behalten, ist wohl nur noch wenigen Eingeweihten vorbehalten. Diese Entwicklung kann aber wohl kaum Sinn einer vernünftigen Steuerpolitik sein. Die unter anderem hier

¹³⁴ BStBl II 90, 817/22

¹³⁵ BStBl II 92, 585/7 f.

¹³⁶ BStBl II 90, 817, 24

¹³⁷ BStBl II 96, 82; II 96, 93; FR 96, 748

¹³⁸ Ley KÖSDI 97, 11079/84

aufgezeigten Konsequenzen in bezug auf die ertragssteuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen oder die Gewerbeertragssteuer, derentwegen unter anderem diese komplexen Regelungswerke entworfen wurden, sollten Anlaß geben über eine umfassende Reform des Steuersystems nachzudenken.

Bisher reagierten die beteiligten Institutionen auf die Findigkeit der steuerlichen Berater meistens mit einer weiteren Verkomplizierung des Rechts durch entweder richterrechtliche Auslegung oder Einfügung ergänzender Gesetzesteile. Dieses „steuerrechtliche Wettrüsten“ muß aber auf absehbare Zeit in eine Sackgasse führen, weil ein „flickschusterhaftes Draufsatteln“ schnell an die Grenzen des logisch begründbaren und verständlichen stößt. Es sollte also eher darüber nachgedacht werden wie eine umfassende Reform aussehen könnte, deren höchstes Ziel eine Vereinfachung des Rechts sein sollte.

Die Vereinfachung der Regelungen durch, zum Beispiel, die Abschaffung der noch verbliebenen Gewerbeertragssteuer würde viele der oben angesprochenen Probleme mit einem Schlage lösen. Mit Abschaffung der Gewerbeertragssteuer würde, als erfreulicher Nebeneffekt unter anderem auch die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung bei Gesellschaftergeschäftsführern der GmbH verschwinden, deren Auswirkungen inzwischen ein Heer von Angestellten beschäftigen und jährlich bändeweise Literatur und Rechtsprechung produzieren.

Die Einsparungen der öffentlichen Haushalte im Hinblick auf Finanzverwaltung und Rechtsprechung, die eine vereinfachte Rechtsordnung mit sich bringen könnte, sollten in diesem Zusammenhang im Hinblick auf den desolaten Zustand der Staatsfinanzen im allgemeinen ebenfalls nicht übersehen werden.

Das momentan herrschende System der einerseits immer strenger werdenden Besteuerung von Gewinnen und andererseits immer weiter um sich greifender Einführung von Sonderabschreibungen, Investitionszulagen und sonstigen Subventionen, erfordert inzwischen einen unvorstellbar kostenintensiven Verwaltungsaufwand. Durch eine Entflechtung und die Rückführung dieser Regelungen auf ein vernünftiges Maß könnten zumindest teilweise die Mindereinnahmen aufgrund von Reformgesetzen durch Minderausgaben der öffentlichen Hand kompensiert werden.

Die Konsequenzen, die sich zum Beispiel aus der Abschaffung der Gewerbeträgerssteuer für die Gemeinden ergeben, dürfen selbstverständlich nicht übersehen werden. Eine Einigung über eine Kompensation durch Beteiligung an anderen Steuerarten müßte natürlich gleichzeitig stattfinden. Genau dies wird jedoch wahrscheinlich erhebliche Schwierigkeiten bereiten, denn es ist fraglich, ob die Gemeinden auf ihre Freiheiten, wie zum Beispiel die Festsetzung des Hebesatz, verzichten. Im Hinblick auf die Steuervereinfachung und Steuerverständlichkeit wäre eine Reform jedoch unumgänglich. Dann könnte ein Gewerbetreibender vielleicht wieder ein Wirtschaftsgut anschaffen, ohne vorher stundenlange Sitzungen mit seinem steuerlichen Berater durchstehen zu müssen.