

PERSONENGESELLSCHAFTEN

Gesellschafterwechsel über Buchwert: So wird in der Ergänzungsbilanz abgeschrieben

von StB Dipl.-Bw. (FH) Thorsten Normann, Olsberg

| Verkauft ein Gesellschafter seinen Anteil an einer Personengesellschaft zu einem Preis, der über dem Buchwert seines Kapitalkontos liegt, muss der neue Gesellschafter eine Ergänzungsbilanz als Korrekturposten bilden. Der BFH (20.11.14, IV R 1/11) hat nun geklärt, wie diese Posten abzuschreiben sind. Dabei hat er die überwiegende Literaturmeinung abgelehnt. |

1. Der Gesellschafterwechsel aus steuerlicher Sicht

Bei einem Gesellschafterwechsel sind grundsätzlich drei Fälle denkbar:

- Ein Mitunternehmer verkauft seinen Anteil regelmäßig zu Buchwerten, wenn sich keine stillen Reserven oder keine originären immateriellen Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft befinden.
- Erfolgt die Veräußerung unter dem Buchwert des Mitunternehmeranteils ist eine Überbewertung von Wirtschaftsgütern denkbar. Auch eine schlechte Geschäftslage kann ein Grund sein.
- Wird der Mitunternehmeranteil über dem Buchwert veräußert, sind regelmäßig stille Reserven oder originäre immaterielle Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen der Gesamthand vorhanden.

1.1 Verkauf über Buchwert: Rechtsfolgen für ausscheidenden Gesellschafter

Der Anteilsverkauf über dem Buchwert stellt steuerlich ein Veräußerungsgeschäft dar. Der ausscheidende Gesellschafter erzielt einen Veräußerungsgewinn i.H. des Unterschiedsbetrags zwischen dem Kaufpreis und dem Kapitalkonto seines Mitunternehmeranteils. Dieser Gewinn ist grundsätzlich steuerbegünstigt (§§ 16, 34 EStG).

Beachten Sie | Voraussetzung für die Begünstigungen ist, dass auch die stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens aufgedeckt werden.

1.2 Verkauf über Buchwert: Rechtsfolgen für eintretenden Gesellschafter

Der Mitunternehmeranteil stellt einkommensteuerlich kein eigenes Wirtschaftsgut dar, sondern ist als Anteil an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zu werten (ständige BFH-Rechtsprechung, u.a. BFH 12.12.96, IV R 77/93).

Da der Erwerber Anteile an einzelnen Wirtschaftsgütern erwirbt, muss er auch die Anschaffungskosten der diversen Einzelwirtschaftsgüter bilanzieren. In der Gesamthandsbilanz werden die bisherigen Buchwerte beibehalten (vgl. zur alternativen Vorgehensweise unter 2.3). Liegt der Kaufpreis für den

Veräußerung
zu Buchwerten ...

... unter Buchwerten

... über Buchwerten

Steuerbegünstigter
Veräußerungsgewinn

Korrektur über
Ergänzungsbilanz
erforderlich

Mitunternehmeranteil über dem Kapitalkonto, dann ist für den Erwerber eine Ergänzungsbilanz zu erstellen. In dieser Ergänzungsbilanz sind die in der Gesamthandsbilanz enthaltenen Wertansätze in der Weise zu korrigieren, dass sie dem Kaufpreis bzw. den Anschaffungskosten entsprechen.

Nachdem eine Ergänzungsbilanz aufgestellt wurde, stellt sich die Frage, wie die Korrekturposten fortzuschreiben sind. In der Fachliteratur wurde bislang häufig die Meinung vertreten, dass der Grundsatz der Einheitlichkeit der Gesellschaftsbilanz auch die Ergänzungsbilanz erfasst – mit der Folge, dass Abschreibungen für dieselbe Restnutzungsdauer und nach derselben Methode vorzunehmen sind wie in der Gesellschaftsbilanz (so beispielsweise Blümich/Bode, § 15 EStG, Rz. 556a).

Der BFH (20.11.14, IV R 1/11) hat diese Auffassung aber kürzlich abgelehnt und entschieden, dass die Folgebewertung der Korrekturposten in der Ergänzungsbilanz losgelöst von der Folgebewertung in der Gesamthandsbilanz zu erfolgen hat. Der BFH stützt seine Ansicht darauf, dass der Mitunternehmer – soweit wie möglich – mit einem Einzelunternehmer gleichzustellen ist.

Beachten Sie | Deshalb sind Abschreibungen auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltende Restnutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen. Darüber hinaus bestimmen sich die möglichen Wahlrechte für die Folgebewertung nach der zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltenden Rechtslage.

2. Musterfall

An der ABC-OHG sind die Gesellschafter A und B zu jeweils 40 % sowie der Gesellschafter C zu 20 % beteiligt. Gesellschafter C hat seinen Mitunternehmeranteil mit Wirkung zum 1.1.15 für 80 TEUR an den neuen Gesellschafter D veräußert.

Zum 31.12.14 hat die ABC-OHG folgende Bilanz erstellt:

Bilanz der ABC-OHG zum 31.12.14			
Aktiva		Passiva	
	in TEUR		
Grundstücke	30	Kapital A	40
Gebäude	96	Kapital B	40
Maschinen	164	Kapital C	20
Vorräte	90	Rückstellungen	50
Forderungen	50	Verbindlichkeiten	290
aRAP	20	pRAP	10
Summe Aktiva	450	Summe Passiva	450

BFH: Bewertung in Ergänzungsbilanz unabhängig von Gesamthandsbilanz

C verkauft seinen Anteil an Neugesellschafter D

Bei folgenden Bilanzpositionen weicht der Teilwert vom Buchwert ab:

■ Ermittlung der stillen Reserven (Werte in TEUR)

Bilanzposition	Buchwert	Teilwert	Stille Reserven	
			Gesamt	Anteil C
Grundstücke	30	50	20	4
Gebäude	96	146	50	10
Maschinen	164	244	80	16

Das Gebäude wurde am 1.1.96 fertiggestellt (Herstellungskosten 400 TEUR). Es wird jährlich mit 4 % abgeschrieben.

Die Maschine wurde vor sechs Jahren angeschafft. Sie wird seitdem über eine Nutzungsdauer von zehn Jahren mit 41 TEUR p.a. linear abgeschrieben. Zum 31.12.14 beträgt die tatsächliche Restnutzungsdauer drei Jahre.

2.1 Rechtsfolgen für ausscheidenden Gesellschafter C

Gesellschafter C erzielt aus der Veräußerung seines Gesellschaftsanteils folgenden Veräußerungsgewinn:

Veräußerungserlös	80 TEUR
- Kapitalkonto	20 TEUR
= Veräußerungsgewinn	60 TEUR

PRAXISHINWEIS | C könnte hinsichtlich der Veräußerung des Grundstücks und des Gebäudes eine Rücklage nach § 6b EStG bilden. In diesem Fall würde eine begünstigte Versteuerung des Veräußerungsgewinns jedoch ausscheiden, da nicht mehr alle stillen Reserven aufgedeckt werden.

2.2 Rechtsfolgen für eintretenden Gesellschafter D und die OHG

Nach dem Gesellschafterwechsel wird die Gesamthandsbilanz der OHG unverändert fortgeführt. Nur das Kapitalkonto des C wird auf D umgebucht.

Zusätzlich muss für D eine Ergänzungsbilanz erstellt werden:

Ergänzungsbilanz Gesellschafter D zum 1.1.15			
Aktiva		Passiva	
	in TEUR		
Firmenwert	30	Kapital D	60
Grundstücke	4		
Gebäude	10		
Maschinen	16		
Summe Aktiva	60	Summe Passiva	60

Neuschätzung
führt zu einer
kürzeren RND

Keine begünstigte
Besteuerung
bei Bildung einer
§ 6b-Rücklage

Für die Folgebewertung in der Ergänzungsbilanz ist zunächst die „normale“ AfA auf Ebene der Gesamthandsbilanz zu ermitteln. Anschließend ist die Abschreibungshöhe zu bestimmen, die der neu eingetretene Gesellschafter D beim Erwerb der Wirtschaftsgüter als Einzelunternehmer gehabt hätte. Die Differenz zwischen den beiden Werten ergibt den Korrekturwert in der Ergänzungsbilanz.

Folgebewertung
in der Ergänzungs-
bilanz

Beachten Sie | In der Ergänzungsbilanz kann es somit durchaus vorkommen, dass sich die Wertansätze der Wirtschaftsgüter erhöhen, da es sich nur um Korrekturposten handelt.

2.2.1 Firmenwert

Der in der Ergänzungsbilanz des D erfasste Firmenwert i.H. von 30 TEUR ist gemäß § 7 Abs. 1 S. 3 EStG über einen Zeitraum von 15 Jahren linear abzuschreiben. Im Wirtschaftsjahr 2015 ergibt sich somit für D eine zusätzliche AfA i.H. von 2 TEUR.

Buchung in der Ergänzungsbilanz:

Abschreibungen	an	Firmenwert	2.000 EUR
----------------	----	------------	-----------

2.2.2 Grundstücke

Da das Grundstück ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut ist, werden die aufgedeckten stillen Reserven in der Ergänzungsbilanz nicht planmäßig abgeschrieben. Der Korrekturposten kann daher in der Regel erst bei einer späteren Veräußerung des Grundstücks steuermindernd genutzt werden.

Korrekturposten
wird unverändert
fortgeführt

2.2.3 Gebäude

D kann das Gebäude nicht mehr mit 4 %, sondern nur noch mit 3 % abschreiben (§ 7 Abs. 4 Nr. 1 i.V. mit § 52 Abs. 15 EStG). Die AfA ist in der Ergänzungsbilanz wie folgt zu korrigieren:

Maßgebend ist
die Rechtslage
bei Anteilserwerb

■ Ermittlung der Anschaffungskosten des D

Anteil am Buchwert lt. Gesamthandsbilanz (96.000 EUR x 20 %)	19.200 EUR
+ erworbene stille Reserven	<u>10.000 EUR</u>
= Anschaffungskosten des D (AfA-Bemessungsgrundlage)	29.200 EUR

■ Ermittlung der Minder-AfA

„Richtige“ Gebäude-AfA für D (29.200 EUR x 3 %)	876 EUR
- anteilige AfA aus der Gesamthandsbilanz (16.000 EUR x 20 %)	<u>3.200 EUR</u>
Minder-AfA in der Ergänzungsbilanz	2.324 EUR

Buchung in der Ergänzungsbilanz:

Gebäude	an	Abschreibungen	2.324 EUR
---------	----	----------------	-----------

2.2.4 Maschinen

Gesellschafter D kann auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltende Restnutzungsdauer (drei Jahre) abstellen:

Abschreibung über tatsächliche RND

■ Ermittlung der Anschaffungskosten des D

Anteil am Buchwert lt. Gesamthandsbilanz (164.000 EUR x 20 %)	32.800 EUR
+ erworbene stille Reserven	<u>16.000 EUR</u>
= Anschaffungskosten des D (AfA-Bemessungsgrundlage)	48.800 EUR

■ Ermittlung der Mehr-AfA

„Richtige“ AfA für D (48.800 EUR; 3 Jahre Restnutzungsdauer)	16.267 EUR
- anteilige AfA aus der Gesamthandsbilanz (41.000 EUR x 20 %)	<u>8.200 EUR</u>
Mehr-AfA in der Ergänzungsbilanz	8.067 EUR

Buchung in der Ergänzungsbilanz:

Abschreibungen	an	Maschinen	8.067 EUR
----------------	----	-----------	-----------

Aus den Buchungen resultiert für D in der Ergänzungs-GuV für 2015 ein Verlust i.H. von 7.743 EUR:

Ergänzungs-GuV zeigt Verlust von rund 8.000 EUR

■ Ergänzungs-GuV 2015 für D

Mehr-AfA Firmenwert	2.000 EUR
Minder-AfA Gebäude	- 2.324 EUR
Mehr-AfA Maschinen	<u>8.067 EUR</u>
Verlust	7.743 EUR

Durch diesen Verlust mindert sich das Mehrkapital in der Ergänzungsbilanz von 60.000 EUR auf 52.257 EUR.

Ergänzungsbilanz Gesellschafter D zum 31.12.15			
Aktiva	in EUR		Passiva
Firmenwert	28.000	Kapital D	52.257
Grundstücke	4.000		
Gebäude	12.324		
Maschinen	<u>7.933</u>		
Summe Aktiva	52.257	Summe Passiva	52.257

2.3 Alternative Vorgehensweise

Im Musterfall wurden die Buchwerte in der Gesamthandsbilanz beibehalten und eine Ergänzungsbilanz für D erstellt. Dies entspricht auch der Vorgehensweise in der Praxis. Es wäre aber auch zulässig, in der Gesamthandsbilanz die stillen Reserven aufzudecken. Um eine korrekte Zuordnung zu gewährleisten, müssten dann jedoch für A und B negative Ergänzungsbilanzen und für D eine positive Ergänzungsbilanz erstellt werden.

Aufdeckung der stillen Reserven in der Gesamthandsbilanz eher selten