Urteil vom 23. März 2023, IV R 27/19

Keine Auflösung der für die Altgesellschafter anlässlich des Eintritts eines Neugesellschafters gebildeten negativen Ergänzungsbilanzen bei nachfolgendem entgeltlichen Ausscheiden des neu Eingetretenen

ECLI:DE:BFH:2023:U.230323.IVR27.19.0

BFH IV. Senat

GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 2 Nr 2, GewStG § 35b Abs 2 S 2, UmwStG § 24 Abs 1, UmwStG § 24 Abs 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 2, GewStG VZ 2011 , AEUmwStG 2006 Tziff 24.07

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 09. September 2019, Az: 3 K 52/17

Leitsätze

Die negativen Ergänzungsbilanzen, die anlässlich des Eintritts eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft für die Altgesellschafter nach § 24 UmwStG zum Zweck der Buchwertfortführung gebildet worden sind, sind nicht aufzulösen, wenn der neu eingetretene Gesellschafter nachfolgend gegen Geldabfindung unter dann gebotener Auflösung der für ihn gebildeten positiven Ergänzungsbilanz aus der Personengesellschaft ausscheidet.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 09.09.2019 - 3 K 52/17 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 16.02.2017 aufgehoben.

Der Gewerbesteuermessbescheid 2011 vom 10.11.2015 wird dahin geändert, dass der Messbetragsfestsetzung in Höhe von 0 € ein um 525.784,15 € herabgesetzter Gewinn aus Gewerbebetrieb zugrunde gelegt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der für die C-GmbH & Co. KG (C-KG) festzusetzende Gewerbesteuermessbetrag 2011.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die C-GmbH, die formwechselnd mit Wirkung zum 01.01.2016 aus der C-KG hervorgegangen ist. Komplementärin der C-KG war im Jahr 2011 (Streitjahr) die L-GmbH, alleinige Kommanditistin war bis zum Jahr 2005 die L-GmbH & Co. KG (L-KG). Durch notariellen Vertrag vom xx.12.2005 wurde die L-KG unter Auflösung ohne Abwicklung als Ganzes auf die C-KG mit Wirkung zum 30.12.2005 verschmolzen. Hierdurch wurden die Kommanditisten der L-KG, B, F sowie H --nachfolgend auch: die Altgesellschafter--, unmittelbar zu Kommanditisten der C-KG. Zudem hat sich zum 30.12.2005 die M-GmbH an der C-KG als weitere Kommanditistin beteiligt. Danach waren Ende 2005 und zu Beginn des Streitjahres an der C-KG als Kommanditisten B und F mit einem Anteil von jeweils 36 % (Festkapitalanteil in Höhe von jeweils 270.000 €), H mit einem Anteil von 8 % (Festkapitalanteil in Höhe von 60.000 €) und die M-GmbH mit einem Anteil von 20 % (Festkapitalanteil in Höhe von 150.000 €) beteiligt.

3 Die M-GmbH hat für ihren 20%igen Anteil an der C-KG eine Bareinlage in Höhe von 2,5 Mio. € geleistet. Dieser Betrag überstieg die (anteiligen) steuerlichen Buchwerte der C-KG. Zur Vermeidung der anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven führte die C-KG gemäß § 24 des Umwandlungssteuergesetzes 2002 (UmwStG) die Buchwerte fort. Der M-GmbH wurde ein den Beteiligungsverhältnissen entsprechender Betrag in Höhe von 150.000 € auf ihrem Festkapitalkonto gutgeschrieben. Der verbliebene Rest in Höhe von 2,35 Mio. € wurde in die gesamthänderisch gebundene Rücklage eingestellt. Soweit diese Einlage in die gesamthänderisch gebundene Rücklage die der M-

GmbH zuzurechnenden anteiligen Buchwerte der C-KG überstieg, wurden für die M-GmbH eine positive Ergänzungsbilanz und für die Altgesellschafter entsprechende negative Ergänzungsbilanzen aufgestellt. Es wurde ein Geschäfts-/Firmenwert in Höhe von 876.306,90 € als Mehrkapital in der positiven Ergänzungsbilanz für die M-GmbH aktiviert und dieser Betrag als jeweiliges anteiliges Minderkapital in negativen Ergänzungsbilanzen für die Altgesellschafter passiviert. Der Geschäfts-/Firmenwert wurde sodann unter Berücksichtigung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren in den Folgejahren linear abgeschrieben. Zum 31.12.2010 betrug der verbliebene Restwert insoweit 584.204,62 €. Im Rahmen einer u.a. für den Veranlagungszeitraum 2005 durchgeführten Außenprüfung wurde diese Vorgehensweise nicht beanstandet.

4 Aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 15.12.2009 schied die M-GmbH mit Wirkung zum 01.01.2011 im gegenseitigen Einvernehmen gegen Zahlung einer Abfindung wieder aus der C-KG aus und ihr Gesellschaftsanteil wuchs den Altgesellschaftern an. Der sich hieraus ergebene Veräußerungsgewinn der M-GmbH ermittelte sich --unter Berücksichtigung der Regelungen des Gesellschaftsbeschlusses über den Austritt der M-GmbH-- vereinfacht dargestellt wie folgt:

Abfindungsbetrag:	2.560.000,00 €
./. anteilige steuerliche Buchwerte des Gesamthandsvermögens (= Festkapitalkonto und anteilige gesamthänderisch gebundene Rücklage):	804.757,41 €
./. Mehrkapital aus der positiven Ergänzungsbilanz der M-GmbH:	584.204,62 €
= gewerbesteuerpflichtiger Veräußerungsgewinn:	1.171.037,97 €

5 Während die positive Ergänzungsbilanz der M-GmbH im Streitjahr von der C-KG aufgelöst wurde, hat die C-KG die negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter im Streitjahr und insoweit auch die Minderabschreibungen auf die anteiligen Geschäfts-/Firmenminderwerte für die Altgesellschafter in Höhe von insgesamt 58.420,46 € fortgeführt. Das diesbezügliche Minderkapital belief sich zum 31.12.2011 auf 525.784,15 €.

6 Daneben erstellte die C-KG aufgrund der Abfindungsverpflichtung gegenüber der M-GmbH weitere (positive) Ergänzungsbilanzen für die Altgesellschafter, stockte darin die Buchwerte anteilig auf und aktivierte insoweit u.a. einen Geschäfts-/Firmenwert in Höhe von 871.426,57 €, den sie über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren abschrieb.

7 In dem unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Gewerbesteuermessbescheid 2011 vom 05.03.2013 folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) zunächst dieser Beurteilung.

8 Anschließend fand bei der C-KG eine Betriebsprüfung statt. Nach Auffassung des Prüfers sei für den Beitritt der M-GmbH im Jahr 2005 zutreffend eine Buchwertfortführung gemäß § 24 UmwStG gewählt worden. Deren Umsetzung durch Aufstellung von positiven und negativen Ergänzungsbilanzen sei nicht zu beanstanden. Allerdings habe die M-GmbH aufgrund ihres Ausscheidens im Streitjahr infolge der Auflösung ihrer positiven Ergänzungsbilanz im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zusätzlichen Aufwand, so dass spiegelbildlich auch die negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter insgesamt aufzulösen seien.

9 Dem folgend erließ das FA unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung am 10.11.2015 einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2011. Es erhöhte den auf die Altgesellschafter entfallenden laufenden Gewinn des Streitjahres unter Berücksichtigung der bereits vorgenommenen Zuschreibungen in Höhe von 58.420,46 € um weitere 525.784,15 €. Es ergab sich ein positiver Gewerbeertrag in Höhe von 516.863 €, der durch Abzug eines Betrags in gleicher Höhe vom festgestellten Gewerbeverlust auf den 31.12.2010 auf 0 € reduziert wurde. Dementsprechend ist der Gewebesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt worden. Der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2011 wurde entsprechend gemindert und gesondert durch Bescheid (Verlustfeststellungsbescheid) vom selben Tag festgestellt.

10 Die nach erfolglosem Vorverfahren (Einspruchsentscheidung vom 16.02.2017) erhobene Klage, mit welcher die Klägerin begehrte, den Gewerbesteuermessbescheid 2011 vom 10.11.2015 dahin zu ändern, dass der Messbetragsfestsetzung ein um 525.784,15 € reduzierter Gewinn zugrunde gelegt werde, blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 09.09.2019 - 3 K 52/17 ab.

11 Zur Begründung führte das FG aus, dass die Klage zwar --trotz einer Messbetragsfestsetzung auf 0 €-- zulässig sei.

Denn nach § 35b Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) seien die Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Messbetrags des Erhebungszeitraums, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt werde, zugrunde gelegt worden seien. Der Gewerbesteuermessbescheid habe daher Bindungswirkung für den Verlustfeststellungsbescheid. Die Klage sei aber unbegründet. Nach § 7 Satz 1 GewStG sei bei einer Mitunternehmerschaft im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags auch der Gewinn aus der Auflösung negativer Ergänzungsbilanzen eines Gesellschafters zu berücksichtigen. Die für die Altgesellschafter bei der C-KG geführten negativen Ergänzungsbilanzen seien zu Recht im Streitjahr aufgelöst worden. Denn die nach dem Eintritt eines neues Gesellschafters zum Zwecke der Buchwertfortführung in negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter vorgenommenen Abstockungen seien nicht nur beim Abgang der Wirtschaftsgüter aus der Gesamthandsbilanz gewinnerhöhend aufzulösen, sondern korrespondierend auch dann, wenn der spiegelbildliche Aufstockungsbetrag in der positiven Ergänzungsbilanz des Neugesellschafters infolge seines Ausscheidens gewinnmindernd aufzulösen sei. Im Streitfall habe die C-KG die gewinnneutrale Aufnahme des Neugesellschafters (M-GmbH) steuerbilanziell nach der sog. Nettomethode dargestellt. Danach seien in der Gesamthandsbilanz die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten fortgeführt worden. In einem solchen Fall sei --wie hier-- für den die Bareinlage leistenden Gesellschafter eine positive Ergänzungsbilanz zu erstellen, die seinen Mehraufwand für die eingebrachten Wirtschaftsgüter widerspiegele. Für die Altgesellschafter seien danach negative Ergänzungsbilanzen zu erstellen. Im Gesamtsaldo habe man hierdurch die Buchwerte fortgeführt. Allerdings handele es sich bei den Abstockungen in den negativen Ergänzungsbilanzen nicht um bloße Merkposten in Bezug auf die durch die Einbringung steuerneutral übertragenen stillen Reserven, sondern um Korrekturen zu den entsprechenden Wertansätzen in der Gesamthandsbilanz und insbesondere auch in der positiven Ergänzungsbilanz des neu eingetretenen Gesellschafters. Danach sei eine negative Ergänzungsbilanz auch dann aufzulösen, wenn die korrespondierende positive Ergänzungsbilanz des anderen Gesellschafters aufgrund dessen Austritts gewinnwirksam aufzulösen sei. Für diese Korrespondenz spreche auch § 24 Abs. 4 i.V.m. § 22 Abs. 1 UmwStG (heute § 23 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes), weil sich der Buchwert in der übernehmenden Personengesellschaft aus dem Wert der Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz und aus den Werten in den Ergänzungsbilanzen zusammensetze. Es könne dahinstehen, ob sich bei Anwendung der sog. Bruttomethode zum Zwecke der Buchwertfortführung ein anderes steuerrechtliches Ergebnis ergäbe. Denn die sog. Brutto- und die sog. Nettomethode müssten nur im Einbringungszeitpunkt zu identischen Ergebnissen führen.

12 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, die sie insbesondere auf eine Verletzung des § 24 UmwStG stützt.

13 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 09.09.2019 - 3 K 52/17 sowie die Einspruchsentscheidung vom 16.02.2017 aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid 2011 vom 10.11.2015 dahin zu ändern, dass der Messbetragsfestsetzung in Höhe von 0 € ein um 525.784,15 € herabgesetzter Gewinn aus Gewerbebetrieb zugrunde gelegt wird.

14 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass die allein gegen den Gewerbesteuermessbescheid erhobene Klage zulässig ist (dazu 1.). Ebenso ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass sich der Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft um weitere 525.784,15 € erhöhen würde, sollten die negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter anlässlich des entgeltlichen Ausscheidens der M-GmbH aufzulösen sein (dazu 2.). Das FG hat aber zu Unrecht eine derartige Verpflichtung bejaht; die negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter sind fortzuführen (dazu 3.). Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben. Auch wenn die C-KG das entgeltliche Ausscheiden der M-GmbH --statt zutreffend in der Gesamthandsbilanz der C-KG-- rechtsfehlerhaft in positiven Ergänzungsbilanzen für die Altgesellschafter dargestellt hat, ist nicht erkennbar, dass dieser Fehler zu einer unzutreffenden Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb geführt hat (dazu 4.).

17 1. Das FG hat zu Recht die Zulässigkeit der Klage, insbesondere die Beschwer nach § 40 Abs. 2 FGO bejaht, auch wenn im angegriffenen Gewerbesteuermessbescheid 2011 der Messbetrag auf 0 € festgesetzt ist. Denn nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG sind die Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Messbetrags des Erhebungszeitraums, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind; insbesondere sind § 171 Abs. 10 und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden. Wird der Gewerbesteuermessbescheid auf Anfechtungsklage vom Gericht geändert, so beginnt die zweijährige Ablaufhemmung mit der Rechtskraft des Urteils (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.01.2003 - VIII B 108/01, BFHE 201, 6, BStBl II 2003, 335, unter II.4.b). Der Gewerbesteuermessbescheid 2011 wird im Ergebnis wie ein Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung auf den 31.12.2011 behandelt. Wegen dieser in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG angeordneten Bindungswirkung für den Verlustfeststellungsbescheid löst auch eine Messbetragsfestsetzung von Null eine Beschwer aus (z.B. BFH-Urteil vom 10.02.2022 - IV R 33/18, Rz 26, m.w.N.).

18 2. Ebenso ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass bei einer Mitunternehmerschaft der aus der Auflösung negativer Ergänzungsbilanzen entstehende laufende Gewinn den Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG erhöht.

19 Nach § 7 Satz 1 GewStG ist Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbeertrags der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist. Danach umfasst der Gewerbeertrag einer Mitunternehmerschaft die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, also auch die Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen (z.B. BFH-Urteil vom 16.07.2020 - IV R 30/18, BFHE 270, 516, BStBl II 2021, 939, Rz 55, m.w.N.).

20 Bestünde daher für die C-KG die Pflicht, die für die Altgesellschafter geführten negativen Ergänzungsbilanzen anlässlich des entgeltlichen Ausscheidens der M-GmbH aus der C-KG aufzulösen, müsste das zum 01.01.2011 bilanzierte Minderkapital in Höhe von insgesamt 584.204,62 € --wie im angegriffenen Gewerbesteuermessbescheid 2011 geschehen-- bei Ermittlung des Gewerbeertrags erhöhend berücksichtigt werden.

21 3. Das FG und das FA sind jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass für die C-KG eine derartige Verpflichtung bestanden hat.

22 Zwischen den Beteiligten steht zu Recht nicht im Streit, dass anlässlich des Beitritts der M-GmbH Ende 2005 gemäß § 24 UmwStG zwecks Fortführung der Buchwerte für die Altgesellschafter negative Ergänzungsbilanzen wegen eines aufgedeckten Geschäfts-/Firmenwerts und für die M-GmbH eine positive Ergänzungsbilanz in entsprechender Höhe aufgestellt werden konnten (dazu a). Das im Jahr 2011 erfolgte entgeltliche Ausscheiden der M-GmbH aus der C-KG führt aber nicht dazu, dass die für die Altgesellschafter geführten negativen Ergänzungsbilanzen insgesamt aufzulösen waren; vielmehr waren diese Bilanzen fortzuführen (dazu b).

23 a) Der im Jahr 2005 erfolgte Eintritt der M-GmbH gegen eine Bareinlage in Höhe von 2,5 Mio. € unterfiel für die Altgesellschafter insgesamt § 24 UmwStG. Dem stand nicht entgegen, dass die Altgesellschafter für die Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile nicht nur eine Gutschrift auf dem Festkapitalkonto, sondern auch eine entsprechende Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erhalten haben. Die negativen Ergänzungsbilanzen sind daher für die Altgesellschafter in genannter Höhe zu Recht gebildet worden. Folglich waren diese Bilanzen im Streitjahr nicht bereits deshalb aufzulösen, weil für deren Bildung keine Rechtsgrundlage bestanden hat.

24 aa) Wird ein neuer Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft aufgenommen und leistet dieser Gesellschafter für die Übernahme der Gesellschafterstellung eine Zahlung in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft (Bareinlage), dann bringen steuerrechtlich die bisherigen Gesellschafter (Altgesellschafter) ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft nach § 24 UmwStG in eine um den eintretenden Gesellschafter erweiterte neue Mitunternehmerschaft ein (z.B. BFH-Urteil vom 25.04.2006 - VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.B.2.a; BFH-Beschluss vom 20.09.2007 - IV R 70/05, BFHE 219, 86, BStBl II 2008, 265, unter III.3.b). § 24 Abs. 1 UmwStG setzt voraus, dass die Altgesellschafter Mitunternehmer der neuen erweiterten Mitunternehmerschaft werden. Die Einräumung einer Mitunternehmerstellung zeigt sich dadurch, dass der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens dem Kapitalkonto des Gesellschafters gutgeschrieben wird, welches nach dem Gesellschaftsvertrag die Mitunternehmerstellung (Gesellschaftsrechte) repräsentiert. Im Fall des Mehrkontenmodells --wie im Streitfall-- wird dieses Konto üblicherweise als Kapitalkonto I oder als Festkapitalkonto bezeichnet.

25 (1) Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung, der Verwaltungsauffassung und der herrschenden Meinung im Fachschrifttum ist es für die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG ausreichend, wenn bei erstmaliger Einräumung der Mitunternehmerstellung der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens neben dem Kapitalkonto I (Festkapitalkonto) auch dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird (z.B. BFH-Urteil in BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.B.3.a; vgl. auch BFH-Urteile vom 17.07.2008 - I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464, unter B.I.3.; vom 24.01.2008 - IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, unter II.2.b bb bbb und II.2.b cc; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11.11.2011 - IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Rz 24.07 i.V.m. BMF-Schreiben vom 26.07.2016 - IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl I 2016, 684; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rz 131; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Kommentar zum KStG, § 24 UmwStG Rz 108; Bär/Merkle in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 24 Rz 76).

26 (2) Der Senat hält an dieser Beurteilung --auch aus Gründen der Rechtsprechungskontinuität-- fest. § 24 UmwStG setzt weder ausschließlich die Gewährung von Gesellschaftsrechten noch die Gewährung einer Mindestbeteiligung voraus (Schmitt/Hörtnagl, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 131; Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz 390; Patt in D/P/M, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 107; Bär/Merkle in Haritz/Menner/Bilitewski, a.a.O., § 24 Rz 76). Bei anteiliger Gutschrift des Werts des eingebrachten Betriebsvermögens auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ist der Vorgang jedenfalls dann insgesamt als ein tauschähnliches (entgeltliches) Geschäft gemäß § 24 UmwStG zu beurteilen, wenn die Einbringung insgesamt für Rechnung des Einbringenden erfolgt, d.h. es zu keinen Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern kommt (vgl. dazu auch nachfolgend bb).

27 In diesem Fall ist der auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto verbuchte Wertanteil des eingebrachten Wirtschaftsguts Bestandteil der vom Einbringenden im Austausch gegen die Einräumung der Mitunternehmerstellung geschuldeten Leistung und damit Teil des tauschähnlichen Geschäfts. Auch wenn die Gutschrift auf diesem Rücklagenkonto dem Einbringenden --anders als eine Gutschrift auf dem Festkapitalkonto-- keine direkte Vermögensposition zuweist, gewährleistet sie doch, dass der Einbringende eine Mitunternehmerstellung in Höhe des Werts seines eingebrachten Wirtschaftsguts erhält. Denn der Einbringende partizipiert an dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto anteilig in Höhe seiner Beteiligungsquote, die sich wiederum nach dem Festkapitalkonto richtet. In einem solchen Fall ist die anteilige Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ein Teil der dem Einbringenden für seine Sacheinlage gewährten "tauschähnlichen Gegenleistung" und nicht nur eine reflexartige Wertsteigerung seiner Beteiligung.

28 (3) Die in den BFH-Urteilen vom 29.07.2015 - IV R 15/14 (BFHE 251, 422, BStBl II 2016, 593, Rz 25, 26) und vom 04.02.2016 - IV R 46/12 (BFHE 253, 95, BStBl II 2016, 607, Rz 26, 27) angedeuteten Bedenken, ob ein vollentgeltliches Geschäft auch dann gegeben ist, wenn der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch einem anderen Kapitalunterkonto (z.B. dem Kapitalkonto II) oder der gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben wird, bezogen sich auf eine besondere Sachverhaltskonstellation. Denn in diesen Fällen war der Einbringende bereits Gesellschafter (Kommanditist) einer bestehenden Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) und sowohl vor als auch nach der Einbringung --anders als im Streitfall-- zu 100 % am Vermögen, Gewinn/Verlust und an den Stimmrechten beteiligt (vgl. dazu auch Patt in D/P/M, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 109).

29 bb) Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze ist die im Streitfall erfolgte Anwendung des § 24 UmwStG im Jahr des Beitritts der M-GmbH revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die C-KG durfte das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert ansetzen (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

30 Auch wenn die Altgesellschafter für die Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile nicht nur eine Gutschrift auf dem Festkapitalkonto, sondern auch eine Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erhalten haben, kam für die Altgesellschafter insgesamt § 24 UmwStG zur Anwendung.

31 Es besteht auch kein Grund zur Prüfung der Frage, ob im Jahr 2005 neben § 24 UmwStG ggf. auch die Grundsätze zur verdeckten Sacheinlage (vgl. z.B. Schmitt/Hörtnagl, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 136 ff.; Patt in D/P/M, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 85) bzw. § 6 Abs. 3 EStG (vgl. Patt in D/P/M, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 82) anwendbar waren. Diese Frage kann sich nur dann stellen, wenn die gewährten Gesellschaftsrechte wertmäßig nicht dem eingebrachten Betriebsvermögen entsprechen und es zu Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern kommt. Im Streitfall bestehen hierfür keine Anhaltspunkte.

32 cc) Im Streitfall ist die Buchwertfortführung gemäß § 24 Abs. 1, 2 UmwStG zulässigerweise nach der sog.

Nettomethode bilanziell dargestellt worden (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.A.1.c; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, 4. Aufl., Rz 13.28; Fuhrmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 820). Bei dieser Darstellungsform werden in der Gesamthandsbilanz die Buchwerte unter Berücksichtigung der Bareinlage und Anpassung der Kapitalkonten an die geänderten Beteiligungsverhältnisse fortgeführt. Die von den Altgesellschaftern durch die Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile aufgedeckten stillen Reserven --hier unstreitig ein auf den Geschäfts-/Firmenwert entfallender Betrag in Höhe von 876.306,90 €-- sind dann zwecks Fortführung der Buchwerte durch negative Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter in entsprechender Höhe zu neutralisieren (z.B. BFH-Urteil in BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.A.1.c).

33 Für die M-GmbH als neu beitretende Gesellschafterin, die ihren Mitunternehmeranteil (insgesamt) entgeltlich erworben hat (Anschaffungsvorgang), waren ihre aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten in einer positiven Ergänzungsbilanz auszuweisen, soweit ihre Aufwendungen den Betrag ihres Kapitalkontos (Festkapitalkonto und anteiliger Wert am gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto) überstiegen haben (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24.06.2009 - VIII R 13/07, BFHE 225, 402, BStBl II 2009, 993, unter II.2.a). Danach war in einer positiven Ergänzungsbilanz für die M-GmbH ein auf den Geschäfts-/Firmenwert entfallendes Mehrkapital von 876.306,90 € auszuweisen.

34 Im Gesamtsaldo (von Minder-/Mehrkapital) sind danach die bisherigen Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens fortgeführt worden.

35 b) Die C-KG war aber anlässlich des entgeltlichen Ausscheidens der M-GmbH --entgegen der Rechtsauffassung des FG und des FA-- nicht verpflichtet, die für die Altgesellschafter geführten negativen Ergänzungsbilanzen aufzulösen (gleicher Ansicht z.B. Schmitt/Hörtnagl, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 229; Fuhrmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 933 f.; Bär/Merkle in Haritz/Menner/Bilitewski, a.a.O., § 24 Rz 143; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, a.a.O., Rz 13.31; derselbe, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2020, 584; Schmitt/Keuthen, DStR 2013, 1565; Stenert, DStR 2020, 1776; Weiss, Neue Wirtschafts-Briefe 2020, 1264).

36 aa) Zu Recht ist zwar die positive Ergänzungsbilanz der M-GmbH aufgelöst und dadurch der nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bei der C-KG zu erfassende gewerbesteuerpflichtige Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils der M-GmbH (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) reduziert worden.

37 (1) Die M-GmbH ist gegen Zahlung einer Geldabfindung aus der C-KG ausgeschieden. Dieser Vorgang ist als eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch die ausscheidende M-GmbH zu werten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; z.B. BFH-Urteil vom 09.07.2015 - IV R 19/12, BFHE 249, 555, BStBl II 2015, 954, Rz 16). Die Frage, ob das Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Zahlung einer Geldabfindung, die ausschließlich aus liquiden Mitteln der Personengesellschaft gespeist wird, eine gewinnneutrale "unechte Realteilung" nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG sein kann (vgl. dazu Schmidt/Wacker, EStG, 41. Aufl., § 16 Rz 531), stellt sich im Streitfall --unabhängig von der Frage der Herkunft der Geldmittel-- schon deshalb nicht, weil § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht bei einer Realteilung anwendbar ist, bei der die Wirtschaftsgüter auf eine Körperschaft übertragen werden (§ 16 Abs. 3 Satz 4 EStG).

38 (2) Im Falle des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 EStG auch das Mehr- oder Minderkapital aus einer Ergänzungsbilanz des Veräußerers zu berücksichtigen. Denn dieses bildet zusammen mit dem Kapitalanteil in der Gesamthandsbilanz den Buchwert des Mitunternehmeranteils (z.B. BFH-Beschluss vom 06.08.2019 - VIII R 12/16, BFHE 265, 521, BStBl II 2020, 378, Rz 41 f.; BFH-Urteil vom 03.09.2020 - IV R 29/19, Rz 30). Danach ist das im Ausscheidenszeitpunkt der M-GmbH noch in ihrer positiven Ergänzungsbilanz vorhandene Mehrkapital (als Teil des Buchwerts des Mitunternehmeranteils) zu Recht vom Veräußerungspreis (Abfindungsbetrag) abgezogen worden.

39 bb) Es besteht aber keine Rechtsgrundlage dafür, im Streitjahr die anlässlich des Beitritts der M-GmbH für die Altgesellschafter im Jahr 2005 zu Recht gebildeten negativen Ergänzungsbilanzen korrespondierend zur gebotenen Auflösung der positiven Ergänzungsbilanz der M-GmbH ebenfalls aufzulösen. Insbesondere ergibt sich eine solche Rechtsgrundlage nicht aus § 24 UmwStG.

40 (1) Es ist zwar zutreffend, dass die anlässlich des Eintritts der M-GmbH gebildeten Ergänzungsbilanzen in der Folgezeit bei der Gewinnermittlung fortzuentwickeln sind. Hierbei sind sowohl die Aufstockungen in der positiven Ergänzungsbilanz als auch die Abstockungen in den negativen Ergänzungsbilanzen entsprechend dem Verbrauch der Wirtschaftsgüter gewinnwirksam korrespondierend zur Veränderung der Buchwerte und der entsprechenden Bilanzposten in der Gesamthandsbilanz aufzulösen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.B.4.b; vgl. auch Schmitt/Keuthen, DStR 2013, 1565, 1572). Die positiven und negativen Ergänzungsbilanzen

stehen nach der Einbringung zu Buchwerten nach § 24 Abs. 2 UmwStG aber nicht im Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit, sondern korrespondieren allein mit der Bilanzierung und Bewertung der entsprechenden Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz (Steuerbilanz der Personengesellschaft). In Ergänzungsbilanzen werden die individuellen steuerrechtlichen Verhältnisse des betroffenen Mitunternehmers abgebildet (vgl. auch BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, Rz 26). Das in der positiven Ergänzungsbilanz der M-GmbH ausgewiesene Mehrkapital stellt einen Korrekturposten zu den Wertansätzen in der Gesamthandsbilanz für die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens dar (BFH-Urteil vom 20.11.2014 - IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 17, m.w.N.). Diese positive Ergänzungsbilanz ist streng mitunternehmerbezogen (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2015 - VIII R 33/13, BFHE 253, 28, BStBl II 2016, 596, Rz 23), weil sie einen Mehraufwand des Mitunternehmers bezüglich der erworbenen ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens ausweist. Ebenso sind die negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter streng mitunternehmerbezogen. Denn mittels dieser Bilanzen sind Veräußerungsgewinne der Altgesellschafter nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG neutralisiert worden. Danach kann die Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nur diejenige (positive oder negative) Ergänzungsbilanz beeinflussen, die mit diesem Mitunternehmeranteil in Zusammenhang steht.

41 Im Streitfall hat allein die M-GmbH ihren Mitunternehmeranteil veräußert. Bei den Altgesellschaftern liegt indes kein Veräußerungs- oder Aufgabetatbestand vor. Der Umstand, dass sich die Ergänzungsbilanzen bei Anwendung der sog. Nettomethode aufgrund der Abschreibungsgrundsätze nach § 7 EStG zunächst der Höhe nach mit umgekehrten Vorzeichen gleich entwickeln, spiegelt lediglich eine rechnerische und keine inhaltliche Korrespondenz wider.

42 (2) Zudem verkennt das FG mit der von ihm angenommenen Korrespondenz, dass die im Streitfall gebildeten Ergänzungsbilanzen auf unterschiedlichen Ursachen beruhen. Die positive Ergänzungsbilanz der M-GmbH war zwingend zu bilden, weil sie als Folge der Fortführung der Buchwerte in der Gesamthandsbilanz die Anschaffungskosten der M-GmbH für die ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens ausweisen musste. Die negativen Ergänzungsbilanzen wurden hingegen als Folge eines Wahlrechts für die Altgesellschafter aufgestellt, die einen Veräußerungsvorgang verwirklicht haben.

43 (3) Außerdem können die Besteuerungsfolgen bei einem späteren entgeltlichen Ausscheiden des neu eingetretenen Gesellschafters nicht davon abhängen, welche bilanzielle Darstellungsmethode im Zeitpunkt des Beitritts gewählt wurde. Vielmehr müssen beide Bilanzierungsmethoden --die sog. Brutto- und die sog. Nettomethode-- dieselben Besteuerungsfolgen nach sich ziehen, und zwar nicht nur im Zeitpunkt der Einbringung, sondern auch beim späteren entgeltlichen Ausscheiden des neu eingetretenen Gesellschafters. Nach den Grundsätzen des FG-Urteils wäre dies aber nicht gewährleistet, weil bei der sog. Bruttomethode keine aufzulösende positive Ergänzungsbilanz des neu eingetretenen Gesellschafters existiert. Denn die Mehrwerte sind bei dieser Methode bereits in der Gesamthandsbilanz abgebildet. Danach wären nach der Logik des FG --was im Übrigen zutrifft-- bei der sog. Bruttomethode die negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter fortzuführen.

44 (4) Abweichendes ergibt sich auch nicht aus § 24 UmwStG. Diese Norm enthält keine Regelung, wonach die Altgesellschafter ihre bisherigen stillen Reserven sofort versteuern müssen, wenn der neu eingetretene Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil veräußert oder aufgibt. Insbesondere regelt diese Norm keine von den Mitunternehmern zu beachtenden Sperrfristen.

45 4. Die Sache ist spruchreif, auch wenn die C-KG das entgeltliche Ausscheiden der M-GmbH bilanziell rechtsfehlerhaft in positiven Ergänzungsbilanzen für die Altgesellschafter dargestellt hat. Es ist nicht ersichtlich, dass bei zutreffender Bilanzierung der Mehr-Anschaffungskosten der Altgesellschafter in der Gesamthandsbilanz der C-KG der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2011 ein höherer Gewinn aus Gewerbebetrieb und damit höherer Gewerbeertrag hätte zugrunde gelegt werden müssen.

46 a) Dem Tatbestand des FG-Urteils lässt sich entnehmen, dass die C-KG anlässlich des entgeltlichen Ausscheidens der M-GmbH für die Altgesellschafter positive Ergänzungsbilanzen gebildet hat. Diese steuerbilanzielle Behandlung ist rechtsfehlerhaft. Im Streitfall ist der Gesellschaftsanteil der M-GmbH den verbliebenen Altgesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungsquoten angewachsen. Schuldner der Abfindungszahlung war die C-KG (vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12.07.2016 - II ZR 74/14). Die Abfindungsverpflichtung ist daher in der Gesamthandsbilanz der C-KG zu passivieren. Folglich sind auch die zusätzlichen Anschaffungskosten der Altgesellschafter --ungeachtet der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung aufgeworfenen Frage der handelsbilanziellen Behandlung des Vorgangs-- in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft zu aktivieren;

für die Bildung positiver Ergänzungsbilanzen bleibt kein Raum (z.B. BFH-Urteil vom 28.09.1993 - VIII R 67/92, BFHE 174, 41, BStBl II 1994, 449; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 490; Bolk, DStR 2020, 584, 588).

47 b) Gleichwohl bleibt zu beachten, dass beide Fallkonstellationen --zum einen die Veräußerung des Gesellschaftsanteils an einen Erwerber mit gebotener Erfassung dieses Vorgangs in einer Ergänzungsbilanz, zum anderen das Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft gegen Geldabfindung mit gebotener Erfassung dieses Vorgangs in der Gesamthandsbilanz-- aufgrund der materiellen Gleichheit beider Vorgänge die gleichen Besteuerungsfolgen auslösen (gleicher Ansicht Ley, Kölner Steuerdialog 1992, 9152, 9158 f.; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 490) und damit im Rahmen der Messbetragsfestsetzung zu gleichen Ergebnissen führen müssen. Denn beide Vorgänge sind einerseits als Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Ausscheidenden und andererseits als Anschaffung der ideellen Anteile des Ausgeschiedenen an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens durch den Erwerber bzw. die Personengesellschaft zu werten. Die Bilanzierung muss sich daher auch in beiden Fällen nach den gleichen Grundsätzen richten.

48 c) Im Streitfall ist nicht erkennbar, dass sich bei zutreffender Bilanzierung der Mehr-Anschaffungskosten in der Gesamthandsbilanz der C-KG ein höherer Gewinn aus Gewerbebetrieb und damit ein höherer Gewerbeertrag ergeben hätte.

49 aa) So sind nach der Rechtsprechung des BFH die Mehr-Anschaffungskosten auf die einzelnen --materiellen und immateriellen, bilanzierten und nichtbilanzierten-- Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zu verteilen (z.B. BFH-Urteil vom 14.06.1994 - VIII R 37/93, BFHE 176, 10, BStBl II 1995, 246, unter 1., m.w.N., betreffend positive Ergänzungsbilanz). Dies wurde im Streitfall beachtet. Aus dem FG-Urteil ergibt sich, dass in den positiven Ergänzungsbilanzen die vorhandenen Buchwerte anteilig aufgestockt wurden und u.a. ein Geschäfts-/Firmenwert aktiviert worden ist.

50 bb) Soweit der Geschäfts-/Firmenwert betroffen ist, war es auch zutreffend, das diesbezüglich in den negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter zum 31.12.2010 (= 01.01.2011) vorhandene Minderkapital in Höhe von insgesamt 584.204,62 € nicht mit den auf dieses Wirtschaftsgut entfallenden --in den positiven Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen, richtigerweise in der Gesamthandsbilanz der C-KG auszuweisenden-- Mehr-Anschaffungskosten in Höhe von 871.426,57 € zu verrechnen und somit die Absetzung für Abnutzung (AfA) im Streitjahr von dem Differenzbetrag in Höhe von 287.221,95 € als Bemessungsgrundlage vorzunehmen. Abgesehen davon, dass sich dann für die Klägerin im Streitjahr insgesamt ein höherer --vom Klagebegehren nicht mehr gedeckter-- AfA-Betrag (weitere Reduzierung des Gewerbeertrags) als bei der gewählten Vorgehensweise ergeben hätte, kommt eine Verrechnung schon deshalb nicht in Betracht, weil die negativen Ergänzungsbilanzen einen anderen Zweck verfolgen (Neutralisierung eines Veräußerungsgewinns) als die in der Gesamthandsbilanz gebotene anteilige Aufstockung der Wirtschaftsgüter (Darstellung eines Anschaffungsvorgangs).

51 cc) Schließlich waren die auf den Geschäfts-/Firmenwert entfallenden Anschaffungskosten über einen Zeitraum von 15 Jahren --beginnend ab dem 01.01.2011-- abzuschreiben (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG). Diese Abschreibung wird nicht durch die in den negativen Ergänzungsbilanzen erfassten Minderwerte des Geschäfts-/Firmenwerts beeinflusst. Denn in diesen negativen Ergänzungsbilanzen sind --ausgehend von der im Streitfall bei Eintritt der M-GmbH zur Fortführung der Buchwerte verwendeten "Nettomethode"-- keine Minder-Anschaffungskosten für die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Wirtschaftsgüter bilanziert, sondern es wurden die Veräußerungsgewinne der Altgesellschafter anlässlich des Eintritts der M-GmbH neutralisiert. Ein Rückgriff auf das BFH-Urteil in BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34 (Rz 18 f.) ist daher nicht nötig. Denn diese Entscheidung betrifft eine andere Frage, nämlich die, ob die in einer positiven Ergänzungsbilanz erfassten Mehr-Anschaffungskosten nach der für das Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz herangezogenen AfA-Methode und Restnutzungsdauer abzuschreiben sind, was der Senat verneint hat.

52 d) Nach alledem ist der angegriffene Gewerbesteuermessbescheid 2011 vom 10.11.2015 im beantragten Umfang zu ändern. Der Messbetragsfestsetzung in Höhe von 0 € ist ein um 525.784,15 € herabgesetzter Gewinn aus Gewebebetrieb zugrunde zu legen. Aufgrund des sich dann ergebenden negativen Gewerbeertrags ist im Gewerbesteuermessbescheid 2011 ein Verlustabzug nach § 10a GewStG nicht vorzunehmen.

53 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de