

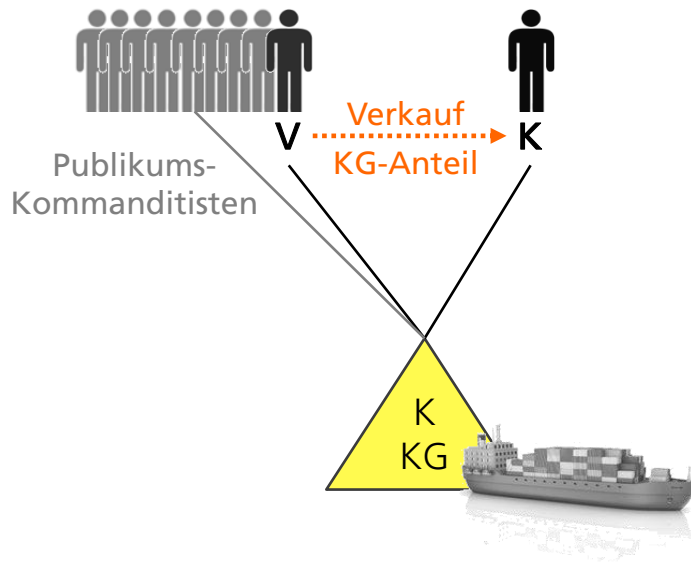
**Kölner Kolloquium
Aktuelles zum Steuerbilanzrecht
Ergänzungsbilanz beim Anteilserwerb**

Prof. Dr. Ursula Ley

1. **BFH-Urteil vom 20.11.2014 – IV R 1/11, BFH/NV 2015, 409**
2. **Abschreibungen nach Auffassung BP und des Klägers**
3. **Abschreibung nach Auffassung des BFH**
 - a) **Leitsatz der Entscheidung**
 - b) **Theoretisch drei verschiedene Ansätze**
 - c) **Ansatz BFH**
 - d) **Beispiele**
 - e) **Konsequenzen des Ansatzes Vielheit**
 - f) **Beispiel AfA Korrektur Gesamthandsbilanz**

1. BFH-Urteil vom 20.11.2014 – IV R 1/11, BFH/NV 2015, 409

Sachverhalt



Abschreibung Containerschiff in Gesamthandsbilanz:

- 1985-1992: degressive AfA
 - ab 1993: lineare AfA des Restbuchwerts auf Grundlage einer Rest-ND von 4 ½ Jahren
- | | |
|--------------------------------|---------|
| – Restbuchwert | 400 |
| – Restnutzungsdauer Gesamthand | 4 Jahre |
| – Mehrwert Ergänzungsbilanz | 200 |
| – neue Restnutzungsdauer | 5 Jahre |

Streitfrage

- Nach welcher Methode und über welche Nutzungsdauer sind in einer Ergänzungsbilanz angesetzte Mehrwerte für Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft abzuschreiben?

Auffassung Kläger und 1. Instanz

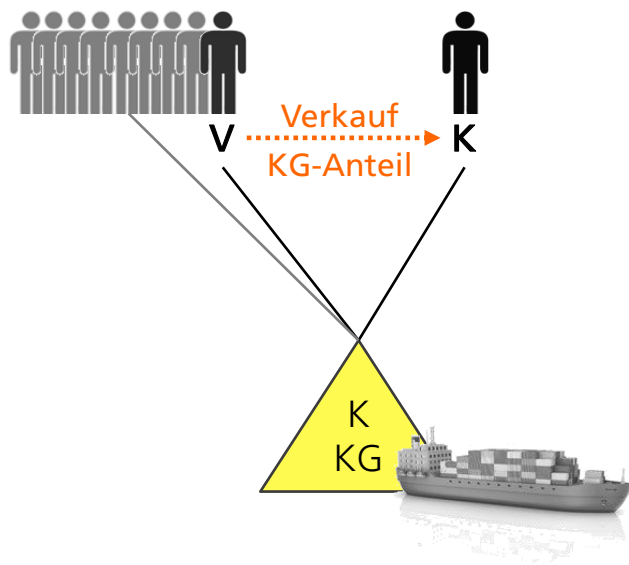
- Gleiche Abschreibungsmethode und gleiche Restnutzungsdauer wie in der Gesamthandsbilanz

Auffassung FA

- Grundsatz: gleiche Abschreibungsmethode und Restnutzungsdauer wie in Gesamthandsbilanz
- Aber Ausnahmen geboten, wenn:
 - zu erwartende tatsächliche Rest-ND wesentlich länger als Rest-ND entsprechend Abschreibung in Gesamthandsbilanz und
 - Erheblichkeit des gezahlten Mehrbetrags.
- Vorliegend: Verteilung der Mehrwerte in Ergänzungsbilanz auf neu geschätzte Rest-ND sechs bzw. fünf Jahre

2. Abschreibungen nach Auffassung BP und des Klägers

Sachverhalt



Abschreibung Containerschiff in Gesamthandsbilanz:

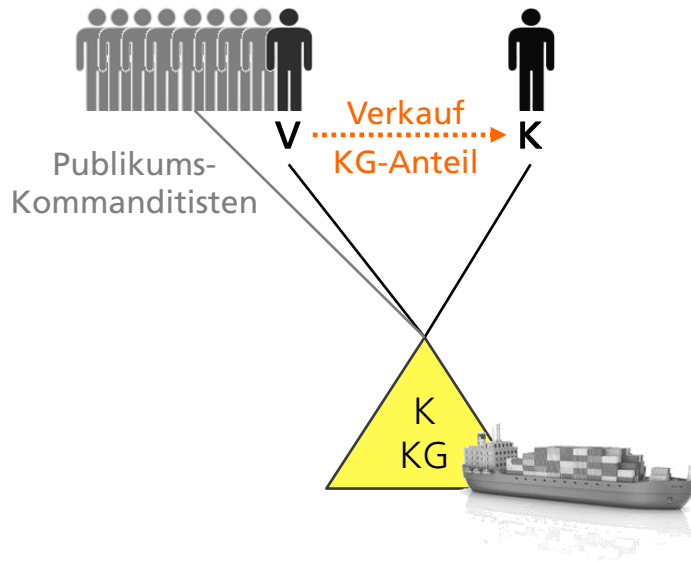
- 1985-1992: degressive AfA
- ab 1993: lineare AfA des Restbuchwerts auf Grundlage einer Rest-ND von 4 ½ Jahren

- Restbuchwert 400
- Restnutzungsdauer Gesamthand 4 Jahre
- Mehrwert Ergänzungsbilanz 200
- neue Restnutzungsdauer 5 Jahre

AfA nach Auffassung BP		
Restbuchwert Gesamthand	400	
Restnutzungsdauer Gesamthand	4 Jahre	
AfA Gesamthand p.a.		100
Mehrwert Ergänzungsbilanz	200	
Restnutzungsdauer EB	5 Jahre	
AfA Ergänzungsbilanz		40
Gesamte Abschreibung		140
AfA nach Auffassung Kläger		
Restbuchwert	400	
Restnutzungsdauer	4 Jahre	
AfA Gesamthand p.a.		100
Mehrwert Ergänzungsbilanz	200	
Restnutzungsdauer	4 Jahre	
AfA Ergänzungsbilanz		50
Gesamt AfA		150

3. Abschreibung nach Auffassung des BFH

Sachverhalt



Abschreibung Containerschiff in Gesamthandsbilanz:

- 1985-1992: degressive AfA
- ab 1993: lineare AfA des Restbuchwerts auf Grundlage einer Rest-ND von 4 ½ Jahren

– Restbuchwert	400
– Restnutzungsdauer Gesamthand	4 Jahre
– Mehrwert Ergänzungsbilanz	200
– neue Restnutzungsdauer	5 Jahre

Entscheidung BFH

- Bestimmung der AfA
 - auf der Grundlage der Rest-ND im Zeitpunkt des Anteilserwerbs
 - Ausübung von Abschreibungswahlrechten durch Anteilserberber wie bei Anschaffung eines entsprechenden WG durch Einzelunternehmer
- d. h. neue Festlegung der Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode wie bei (unmittelbarem) Erwerb des Wirtschaftsguts

Begründung:

- Behandlung wie Erwerb eines Einzelunternehmens

Aussage der Entscheidung unklar

a) Leitsatz der Entscheidung

- Mit **Urteil vom 20.11.2014** stellt der IV. Senat des BFH fest (BFH/NV 2015, 409)
- „Wird für den Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft eine positive Ergänzungsbilanz aufgestellt, sind die darin erfassten Anschaffungskosten so fortzuführen, dass der Gesellschafter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird. Deshalb sind AfA auf die im Zeitpunkt des Anteilerwerbs geltende Restnutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen. Zugleich stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilerwerbs angeschafft hätte.“

b) Theoretisch drei verschiedene Ansätze für die Abschreibung denkbar

- **Vorrang der Einheit (Alt. 1)**

Die Mehrwerte der Ergänzungsbilanz sind auf der Basis der gleichen Restnutzungsdauer wie in der Gesamthandsbilanz abzuschreiben. Dies entsprach der Auffassung der Kläger.

- **Vorrang der Vielheit, volle Transparenz (Alt. 2)**

Die Restbuchwerte sind auf der Basis der Restnutzungsdauer und einer neu zu wählenden Abschreibungsmethode fortzuführen. In diesem Fall ist der anteilige Buchwert zum Mehrwert der Ergänzungsbilanz hinzuzunehmen und über die neu geschätzte Restnutzungsdauer abzuschreiben. Soweit ein Abschreibungswahlrecht besteht, steht dies dem Erwerber zu.

- **Mischung aus Einheit und Vielheit (Alt. 3)**

In der Gesamthandsbilanz wird wie bisher beschrieben. Die Mehrwerte werden in der Ergänzungsbilanz über eine neu geschätzte Restnutzungsdauer beschrieben. Diese Sichtweise entspräche der von der BP im Streitfall geltend gemachten Rechtsauffassung und meinem Verständnis des BFH-Urteil.

c) Ansatz BFH

- **M.E. gemäß Leitsatz: Alternative 3 Mischung aus Einheit und Vielheit** (so auch Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn 465)
- Der **BFH** hat sich aber möglicherweise für **die Vielheit (Alternative 2)** entschieden. Dies ergibt sich nicht aus den Urteilsgründen (Bolk, DStZ 2015, 472/474) wäre mit Blick auf die Gleichstellungsthese von Einzelunternehmer und Mitunternehmer sicherlich richtig, aber nicht zwingend.
 - Spannungsverhältnis von Einheit, PersG als Gewinnermittlungssubjekt, und Vielheit, Gesellschafter als Steuersubjekt,
 - Bisher Beschränkung der Vielheit auf die Ergänzungsbilanz
 - Nunmehr über die Ergänzungsbilanz auch Durchgriff auf die Gewinnermittlung der Gesamthands
- Dies entspricht unter Berücksichtigung der **Urteilsanmerkung von Wendt**, *FR 2015, 525*, wohl der Auffassung des BFH in der Entscheidung vom 20.11.2014

d) Beispiele

1. AfA im Urteilssachverhalt nach BFH

Der Mehrwert beträgt 200. Bei einer neu geschätzten Restnutzungsdauer von fünf Jahren statt vier Jahren in der Gesamthandsbilanz ergeben sich folgende Abschreibungsbeträge:

Afa in der Gesamthandsbilanz		100
Anschaffungskosten des Neugesellschafters	400	
Mehrwert Ergänzungsbilanz	<u>200</u>	
Anteilige AK des Erwerbers	600	
AfA anteilige AK bei Restnutzungsdauer 5 Jahre		<u>120</u>
Mehr- AfA in der Ergänzungsbilanz		<u>./. 20</u>

Ergänzungsbilanz			
Mehrwert Schiff	200	Mehrkapital	200
Abschreibung	<u>./. 20</u>	Verlust	<u>./. 20</u>
	180		180

Im Ergebnis ergibt sich für den Erwerber in diesem Fall weiterhin eine über die Restnutzungsdauer aufzulösende positive Ergänzungsbilanz, die zu Gewinnminderungen führt.

Siehe zu diesen Effekten auch *Bolk*, DStZ 2015, 472/475; *Freikamp*, DB 2015, 1063.

d) Beispiel

2. Abwandlung der Zahlen im Urteilssachverhalt

Der Mehrwert soll jetzt nicht 200, sondern nur 50 betragen. Bei einer neu geschätzten Restnutzungsdauer von fünf Jahren statt vier Jahren in der Gesamthandsbilanz ergeben sich folgende Abschreibungsbeträge:

Afa in der Gesamthandsbilanz		100
Anschaffungskosten des Neugesellschafters	400	
Mehrwert Ergänzungsbilanz	<u>50</u>	
Anteilige AK des Erwerbers	450	
AfA bei Restnutzungsdauer 5 Jahre		<u>90</u>
Minder AfA, d.h. Korrektur des Mehrwertes		<u>+ 10</u>
Schiff in der Ergänzungsbilanz		

Ergänzungsbilanz			
Mehrwert Schiff	50	Mehrkapital	50
Korrektur Mehrwert	<u>+10</u>	Mehrgewinn	<u>10</u>
	60		60

Im Ergebnis ergibt sich für den Erwerber in diesem Fall über vier Jahre in der Ergänzungsbilanz eine Minderabschreibung von je 10, die zu einem Aufbau des Mehrwertes von 50 auf 90 führt. In dem letzten Jahr der neu geschätzten Restnutzungsdauer (5. Jahr) erfolgt dann eine Abschreibung von 90, wie in den Vorjahren.

Siehe zu diesen Effekten auch *Bolk*, DStZ 2015, 472/475; *Freikamp*, DB 2015, 1063.

e) Konsequenzen des Ansatzes Vielheit

- **Beschränkung auf Mehr- und Minderwerte der Ergänzungsbilanz?**
- **M.E. nicht richtig**
 - **Gleichstellungsthese** betrifft sämtliche Wirtschaftsgüter der Gesamthand
 - **Korrektur der AfA** auch bezogen auf die Wirtschaftsgüter der Gesamthand, für die kein Mehr- oder Minderwert in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesen wurde, da auch diese anteilig vom Erwerber angeschafft wurden
 - **Neuberechnung der AfA Gesamthand:** anteilige AK über neu geschätzte Restnutzungsdauer
 - **Abbildung der Differenzen** in einer Ergänzungsbilanz, soweit die Neuberechnung z.B. bei einer geänderten Nutzungsdauer zu einer abweichenden Abschreibung für den Erwerber führt

f) Beispiel AfA Korrektur Gesamthandsbilanz

Der Mehrwert soll jetzt nicht 200, sondern 0 betragen. Bei einer Restnutzungsdauer von fünf Jahren statt vier Jahren in der Gesamthandsbilanz ergeben sich folgende Abschreibungsbeträge:

Afa in der Gesamthandsbilanz bisher	100
Anteilige AK des Neugesellschafters	400
AfA bei Restnutzungsdauer 5 Jahre	<u>80</u>
Minder-AfA, Korrektur des Wertes des Schiffs in der Ergänzungsbilanz	<u>20</u>

Ergänzungsbilanz			
Mehrwert Schiff	0	Mehrkapital	0
MinderAfA	<u>+ 20</u>	Mehrgewinn	<u>20</u>
	20		20

Im Ergebnis ergibt sich für den Erwerber in diesem Fall über vier Jahre in der Ergänzungsbilanz eine Minderabschreibung von je 20, die zu einem Aufbau des Mehrwertes von 80 führt. Im 5. Jahr der neu geschätzten Restnutzungsdauer erfolgt dann eine Abschreibung von 80, wie in den Vorjahren.

g) Fazit

1. Vorgehensweise in der Praxis

- Unterschiede zwischen der Abschreibung nach Leitsatz BFH und unter Einbezug der Urteilsanmerkung von Wendt u. U. erheblich
- Wie muss in den Steuererklärungen vorgegangen werden?
- Hinweis auf Problematik in der Steuererklärung erforderlich?

2. Logik der Entscheidung: Korrektur der AfA in der Gesamthandsbilanz?

- BFH-Entscheidung enthält keine Anhaltspunkte
- Logische Fortentwicklung spricht für AfA Korrektur
- Aber kaum vollziehbar, da sehr aufwändig
- Konsequenz
 - Unterschiedliche Handhabung in der Praxis
 - Unterschiedliche Handhabung in der BP
 - Ungleichmäßige Besteuerung

3. Praktikabilitätsprinzip?

- kein Verfassungsrang
- Berücksichtigung im Rahmen der Gesetzesauslegung
- Reichweite des Gleichbehandlungsgrundsatzes von Einzelunternehmer und Personengesellschafter

4. Eigene Auffassung

- Alternative 3 mit Blick auf die Rechtsanwendung sinnvoll und begründbar