

Schriften zum Steuerrecht

Band 187

Die Ergänzungsbilanz

**Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung
und Folgerungen für die Fortentwicklung
von Ergänzungsbilanzen**

Von

Florian Kitzig



Duncker & Humblot · Berlin

FLORIAN KITZIG

Die Ergänzungsbilanz

Schriften zum Steuerrecht
Band 187

Die Ergänzungsbilanz

Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung
und Folgerungen für die Fortentwicklung
von Ergänzungsbilanzen

Von

Florian Kitzig



Duncker & Humblot · Berlin

Die Hohe Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Köln
hat diese Arbeit im Jahr 2022 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen

Druck: CPI Books GmbH, Leck

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18849-9 (Print)

ISBN 978-3-428-58849-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2022 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht an der Universität zu Köln. Für die Drucklegung konnten Rechtsprechung und Literatur bis Dezember 2022 berücksichtigt werden.

Herzlich danken möchte ich an erster Stelle meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Joachim Hennrichs. Zunächst sowohl dafür, mein Interesse an der Besteuerung von Personengesellschaften geweckt zu haben, als auch dafür, ein von mir erwähltes Thema bearbeiten zu dürfen. Dabei ließ er mir weitgehende Entfaltungsfreiheit und war gleichzeitig jederzeit bereit, meine Thesen zu diskutieren. Die gewinnbringenden Diskussionen halfen mir, meine Ergebnisse kritisch zu hinterfragen und weiterzuentwickeln. Anerkennung verdient dabei seine Unvoreingenommenheit und Aufgeschlossenheit gegenüber abweichenden Meinungen. Dies schafft eine angenehme und wissenschaftsfördernde Diskussionskultur. Insofern freue ich mich, auch weiterhin mit ihm zusammenarbeiten zu dürfen.

Frau Prof. Dr. Johanna Hey danke ich nicht nur für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens, sondern auch für die sehr anregende Diskussion im Rahmen der Disputation. Der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln danke ich für die Auszeichnung der Arbeit mit dem Promotionspreis 2023. Für die großzügige Bezuschussung der Druckkosten danke ich der Johanna und Fritz Buch Gedächtnis-Stiftung, Hamburg.

Dem gesamten Team des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht, das mich über die Jahre begleitet hat, danke ich für die tatkräftige Unterstützung und ausgezeichnete Zusammenarbeit. Besonderer Dank gebührt dabei meinem ehemaligen Kollegen Dr. Markus Surmann für die fachliche Durchsicht des Erstentwurfes sowie zahlreiche fruchtbare Diskussionen. Herrn Dr. Martin Grabmann danke ich nicht nur für seine motivierenden Worte bei Selbstzweifeln am Anfang der Promotionsphase, sondern auch für wertvolle Anregungen zur handelsbilanziellen Betrachtung sowie seine Bereitschaft, sich auch in steuerliche Perspektiven hineinzuversetzen. Für das sorgfältige Korrekturlesen des Manuskripts danke ich Frau Verena Reichstein und Frau Annabelle Schneider. Herrn Dr. Kanellos Klamaris, LL.M. (NYU) danke ich für seine Hilfe bei der Vorbereitung auf die Disputation und wertvolle Ratschläge beim Veröffentlichungsprozess.

Dank gebührt zum Schluss meinen Freunden und meiner Familie für ihre fort-dauernde Unterstützung und ermutigenden Worte auch an schwierigen Tagen. Gewidmet ist diese Arbeit meinen Eltern Regina Renner-Kitzig und Hans-Joachim Kitzig. Sie haben mich während meines akademischen Werdegangs bedingungslos unterstützt und mich in der Entscheidung für ein Studium der Rechtswissenschaften bestärkt. Damit haben sie diese Arbeit erst ermöglicht.

Köln im April 2023

Florian Kitzig

Inhaltsübersicht

Erstes Kapitel

Einleitung 27

A. Einführung in die Thematik	27
B. Problemaufriss	28
C. Gang der Untersuchung	32

Zweites Kapitel

Prinzipien der Mitunternehmerbesteuerung 34

A. Die zivilrechtliche Einordnung von Personengesellschaften und ihr Verhältnis zum Steuerrecht	34
B. Verfassungsrechtliche Grundprinzipien der Besteuerung	36
I. Prinzipien	36
II. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	37
III. Grundsatz der Individualbesteuerung	39
IV. Zwischenergebnis	57
C. Die Personengesellschaft im Besteuerungssystem der Einkommensteuer	58
I. Das Spannungsfeld bei der Besteuerung von Personengesellschaften	58
II. Entwicklung der Mitunternehmerbesteuerung	60
III. Einordnung der Personengesellschaft in das Besteuerungssystem	65
IV. Gewinnermittlung bei Personengesellschaften	83
V. Zwischenergebnis	104
D. Das Umwandlungssteuerrecht der Personengesellschaften	105
I. Einführung	105
II. Zivilrechtliche Grundlagen	106
III. Intersubjektive Übertragungen bei Personengesellschaften <i>de lege lata</i>	106
IV. Zwischenergebnis	140
E. Ergebnis	141

Drittes Kapitel

Begriff, Zweck und Anwendungsfälle von Ergänzungsbilanzen	144
A. Begriff der Ergänzungsbilanzen	144
B. Zweck von Ergänzungsbilanzen	147
C. Ergänzungsbilanzen als bloße Nebenrechnungen in Bilanzform	150
D. Aufstellungspflicht von Ergänzungsbilanzen	152
I. Problemaufriss	152
II. Buchführungspflicht für die Sonderbilanz	153
III. Buchführungspflicht für die Ergänzungsbilanz	157
IV. Fakultative oder zwingende Bildung von Ergänzungsbilanzen?	162
V. Zwischenergebnis	165
E. Anwendungsfälle	165
I. Bestimmung des Untersuchungsbereichs	165
II. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	166
III. Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	169
IV. Realteilung	182
V. § 6 Abs. 5 Satz 3 und Satz 4 EStG	187
VI. § 24 UmwStG	200
VII. Personenbezogene Steuervergünstigungen	209
VIII. Ergänzungsbilanzen bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung	211
IX. Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften	212
X. Zwischenergebnis	213
F. Dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen	214
I. Bedeutung der dogmatischen Einordnung	214
II. Bruchteilsbetrachtung (asset-deal-Fiktion)	215
III. Partieller Ausweis der Beteiligung an der Gesellschaft	216
IV. Rechnerische Wertkorrekturposten	216
V. Stellungnahme	217
G. Ansatz von Werten in Ergänzungsbilanzen	223
I. Beteiligungserwerb und Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	224
II. § 24 UmwStG	240
III. Zwischenergebnis	243
H. Ergebnis	244

Viertes Kapitel

Grundlagen der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen	246
A. Notwendigkeit einer prinzipienhaften Lückenfüllung	246
B. Maßstäbe der Fortentwicklung	248
I. Ansprüche an die Lösung der Fortentwicklungsfrage	248
II. Verfassungsrechtliche Grundprinzipien	249
III. Die Gleichstellungsthese	254
IV. Einfach-rechtliche Vorgaben	272
V. Praktikabilität als Hilfsmethode	276
C. Ergebnis	277

Fünftes Kapitel

Einzelfälle der Fortentwicklung	279
A. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	279
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	279
II. Erfordernis der Fortentwicklung	279
III. Fortentwicklungskonzeptionen	281
IV. Entwicklung einer Fortentwicklungskonzeption	298
V. Zwischenergebnis	324
B. Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	326
C. § 24 UmwStG	327
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	327
II. Einführung	327
III. Einbringung zum gemeinen Wert	331
IV. Einbringung zum Buchwert	335
V. Einbringung zum Zwischenwert	374
VI. Zwischenergebnis	375
D. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	376
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	376
II. Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte	377
III. Unentgeltliche Übertragungen	379
IV. Zwischenergebnis	380

E. Personenbezogene Steuervergünstigungen	380
I. Sonderabschreibungen	380
II. Übertragungen stiller Reserven gem. § 6b EStG	382
III. Zwischenergebnis	384
F. Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften	384
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	384
II. Keine entsprechende Anwendung der Grundsätze gewerblich tätiger Personengesellschaften bei der Fortentwicklung	385
III. Rückschlüsse auf die Mitunternehmerbesteuerung	386
IV. Zwischenergebnis	388
G. Ergebnis	389

Sechstes Kapitel

Berichtigung fehlerhafter Ergänzungsbilanzen	392
A. Prozessuales	392
B. Bilanzberichtigung	393
C. Bilanzänderung	395
D. Ergebnis	396

Siebentes Kapitel

Zusammenfassung der Ergebnisse	397
Literaturverzeichnis	403
Sachwortverzeichnis	439

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel

Einleitung 27

A. Einführung in die Thematik	27
B. Problemaufriss	28
C. Gang der Untersuchung	32

Zweites Kapitel

Prinzipien der Mitunternehmerbesteuerung 34

A. Die zivilrechtliche Einordnung von Personengesellschaften und ihr Verhältnis zum Steuerrecht	34
B. Verfassungsrechtliche Grundprinzipien der Besteuerung	36
I. Prinzipien	36
II. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	37
III. Grundsatz der Individualbesteuerung	39
1. Allgemeines	39
2. Subjektbindung stiller Reserven	41
a) Grundsätzliches	41
b) Stille Reserven als Leistungsfähigkeit	42
aa) These: Stille Reserven verkörpern bereits Leistungsfähigkeit	42
bb) These: Stille Reserven sind ein steuerliches Nullum	43
cc) Stellungnahme	44
c) Subjektbindung der Leistungsfähigkeit	46
d) Verhältnis von Subjektsteuerprinzip, Realisationsprinzip und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	50
aa) Rang der Realisationsprinzips	50
bb) Abwägung	51
e) Methoden zur Sicherung stiller Reserven	54
3. Keine Korrespondenz bei mehreren Steuersubjekten	56
IV. Zwischenergebnis	57
C. Die Personengesellschaft im Besteuerungssystem der Einkommensteuer	58

I.	Das Spannungsfeld bei der Besteuerung von Personengesellschaften	58
II.	Entwicklung der Mitunternehmerbesteuerung	60
1.	Von der Entstehung der Bilanzbündeltheorie zur Einheitsbetrachtung	60
2.	Aufweichung der Einheitstheorie und anschließender Dualismus von Einheit und Vielheit	62
III.	Einordnung der Personengesellschaft in das Besteuerungssystem	65
1.	Einführung	65
2.	Die gewerbliche Personengesellschaft als partielles Steuersubjekt	65
a)	Subjekt der Gewinnermittlung	65
b)	Einkünftequalifikation und Gewinnerzielung	69
c)	Subjekt der Einkünfteerzielung	69
aa)	Originäre gewerbliche Einkünfte des Mitunternehmers	70
bb)	Zurechnung fremder Einkünfte der Gesellschaft	70
cc)	Vermittelnde Auffassung: Fiktion einer gewerblichen Tätigkeit des Gesellschafters gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG	71
dd)	Stellungnahme	72
3.	Der Besteuerungsdurchgriff auf den Mitunternehmer	73
a)	Gesetzlich vorgeschriebene Durchbrechungen	73
aa)	Durchgriffsmöglichkeiten	73
bb)	Fälle ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung	74
cc)	Gesellschafterbezogene Betrachtung im Wege der Auslegung	75
b)	Die sachlich zutreffende Besteuerung eines Mitunternehmers als Rechtsfertigung für einen ungeschriebenen Besteuerungsdurchgriff	75
4.	Stellungnahme zur Besteuerung der gewerblich tätigen Personengesellschaften <i>de lege lata</i> und <i>de lege ferenda</i>	80
5.	Vermögensverwaltende Personengesellschaften	82
IV.	Gewinnermittlung bei Personengesellschaften	83
1.	Grundlegendes	83
2.	Erste Stufe der Gewinnermittlung	84
3.	Zweite Stufe der Gewinnermittlung	84
a)	Grundsätze des Sonderbetriebsbereichs	84
b)	Der Beitragsgedanke nach Woerner	86
c)	Theorie der wirtschaftlichen Einheit nach Döllerer	88
d)	Die Gleichstellungsthese	89
e)	Lehre vom fiktiven (Sonder-) Gewerbebetrieb des Mitunternehmers	90
f)	Stellungnahme	91
4.	Korrespondierende Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften	93
5.	Abschreibungen gem. § 7 EStG	93
a)	Einführung	93

b)	Grundsätze der Abschreibung bei Personengesellschaften	94
aa)	Grundsätze	94
bb)	Personenbezogene Steuervergünstigungen	95
cc)	Anwendbarkeit von § 7 EStG auf Ergänzungsbilanzen	98
c)	Sinn und Zweck der AfA	99
aa)	Aufwandsverteilungsthese	100
bb)	Wertverzehrthese	101
d)	Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und AfA-Tabellen als Hilfsmittel	101
V.	Zwischenergebnis	104
D.	Das Umwandlungssteuerrecht der Personengesellschaften	105
I.	Einführung	105
II.	Zivilrechtliche Grundlagen	106
III.	Intersubjektive Übertragungen bei Personengesellschaften <i>de lege lata</i>	106
1.	Der steuerliche Betriebsbegriff	107
a)	Die verschiedenen Betriebsbegriffe	107
b)	Stellungnahme	108
2.	Besonderheiten des Betriebsbegriffs bei Personengesellschaften	112
3.	Erfassung von unentgeltlichen Übertragungen	114
a)	Unentgeltliche Übertragungen von Sachgesamtheiten	114
b)	Unentgeltliche Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern	118
4.	Erfassung von Umstrukturierungen	119
a)	Umstrukturierungen als veräußerungsgleiche Realisationsvorgänge	119
b)	Umstrukturierungen als nicht steuerbare Organisationsakte	121
c)	Stellungnahme	121
aa)	Umstrukturierungen sind keine Tauschvorgänge	121
bb)	Kein unabhängiger steuerlicher Tauschbegriff	123
d)	Konsequenz: Ersatzrealisation bei Übertragung stiller Reserven	126
5.	Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips und ihre Rechtfertigung <i>de lege lata</i>	130
a)	Übertragung der bisherigen Prämissen	130
b)	Keine Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips	131
c)	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips	133
aa)	Allgemeine Voraussetzungen verfassungsrechtlicher Rechtfertigung	133
bb)	Rechtfertigung der Übertragung gesamter betrieblicher Einheiten	136
cc)	Rechtfertigung der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter	138
IV.	Zwischenergebnis	140
E.	Ergebnis	141

Drittes Kapitel

Begriff, Zweck und Anwendungsfälle von Ergänzungsbilanzen	144
A. Begriff der Ergänzungsbilanzen	144
B. Zweck von Ergänzungsbilanzen	147
C. Ergänzungsbilanzen als bloße Nebenrechnungen in Bilanzform	150
D. Aufstellungspflicht von Ergänzungsbilanzen	152
I. Problemaufriss	152
II. Buchführungspflicht für die Sonderbilanz	153
III. Buchführungspflicht für die Ergänzungsbilanz	157
IV. Fakultative oder zwingende Bildung von Ergänzungsbilanzen?	162
V. Zwischenergebnis	165
E. Anwendungsfälle	165
I. Bestimmung des Untersuchungsbereichs	165
II. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	166
III. Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	169
1. Zivilrechtlicher Ausgangspunkt; Leitbeispiel	169
2. Handelsbilanzielle Lösung	170
a) Darstellung nach der Verrechnungslösung	170
b) Darstellung nach der Aufstockungslösung	171
c) Analyse und Stellungnahme	171
3. Steuerbilanzielle Lösung	173
a) Keine Übertragung der handelsrechtlichen Lösung	173
b) Darstellung nach der Aufstockungslösung	174
c) Darstellung mithilfe von Ergänzungsbilanzen	174
d) Analyse und Stellungnahme	175
aa) Das Ausscheiden als Aufgabe- und Erwerbsvorgang	175
bb) Probleme der Aufstockungslösung	177
cc) Ergänzungsbilanzen als vorzugswürdige Lösung	178
4. Zwischenergebnis	181
IV. Realteilung	182
1. Die Lösungsansätze bei der Realteilung	182
2. Keine unterstützende Heranziehung von Ergänzungsbilanzen	185
V. § 6 Abs. 5 Satz 3 und Satz 4 EStG	187
1. Einführung	187

2. Übertragung aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen gegen Gesellschaftsrechte	188
3. Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)Betriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten	190
4. Unentgeltliche Übertragungen	192
5. Unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG	194
6. Erfassung der stillen Reserven der bisherigen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens	197
7. Zwischenergebnis	200
VI. § 24 UmwStG	200
1. Grundfall	201
a) Einführung und Übertragung der bisherigen Prämissen	201
b) Darstellung nach der Bruttomethode	204
c) Darstellung nach der Nettomethode	204
2. Eintritt eines Gesellschafters in eine bisherige Mitunternehmerschaft	205
3. Disquotale Kapitalerhöhung	207
4. Zwischenergebnis	208
VII. Personenbezogene Steuervergünstigungen	209
VIII. Ergänzungsbilanzen bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung	211
IX. Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften	212
X. Zwischenergebnis	213
F. Dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen	214
I. Bedeutung der dogmatischen Einordnung	214
II. Bruchteilsbetrachtung (asset-deal-Fiktion)	215
III. Partieller Ausweis der Beteiligung an der Gesellschaft	216
IV. Rechnerische Wertkorrekturposten	216
V. Stellungnahme	217
1. Keine steuerliche Notwendigkeit einer Bruchteilsbetrachtung	217
2. Dogmatische Widersprüche der Bruchteilsbetrachtung	219
3. Ergänzungsbilanzen als bloße Wertkorrekturbilanzen	221
G. Ansatz von Werten in Ergänzungsbilanzen	223
I. Beteiligungserwerb und Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	224
1. Das Aufteilungsverfahren beim Erwerb eines Einzelunternehmens	225
a) Die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG	225
b) Aufteilungsverfahren	226

c) Verteilungsschlüssel	228
2. Besonderheiten beim Anteilerwerb	229
a) Keine Anwendbarkeit von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG	229
b) Ansatzgebot auf der Ergänzungsbilanzebene	231
c) Beachtlichkeit von Ansatzverboten, -beschränkungen und Bewertungs- vorbehalten beim Erwerb des Mitunternehmeranteils	231
d) Erwerb über dem Buchwert	233
aa) Aufteilungsproblem beim Erwerb unter dem gemeinen Wert	233
bb) Aufteilungsverfahren beim Anteilerwerb	233
cc) Verteilungsschlüssel	234
e) Erwerb unter dem Buchwert	236
aa) Grundannahmen	236
bb) Aufteilungsverfahren und Verteilungsschlüssel	237
II. § 24 UmwStG	240
III. Zwischenergebnis	243
H. Ergebnis	244

Viertes Kapitel

Grundlagen der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen	246
A. Notwendigkeit einer prinzipienhaften Lückenfüllung	246
B. Maßstäbe der Fortentwicklung	248
I. Ansprüche an die Lösung der Fortentwicklungsfrage	248
II. Verfassungsrechtliche Grundprinzipien	249
1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	249
2. Prinzip der Individualbesteuerung und Subjektsteuerprinzip	251
3. Objektives Nettoprinzip	252
4. Folgerichtigkeit	253
III. Die Gleichstellungsthese	254
1. Einführung	254
2. Entwicklung und Rezeption der Gleichstellungsthese	254
a) Entwicklung der Rechtsprechung	254
b) Die Gleichstellungsthese im Schrifttum	256
3. Dogmatische Herleitung	257
a) Notwendigkeit einer gesetzlichen Grundlage	257
b) Herleitung aus dem einfachen Recht	258
aa) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG	258

bb) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG	261
cc) § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	261
dd) Gesamtanalogie	263
(1) Definition und Voraussetzungen	263
(2) Gemeinsame, verallgemeinerungsfähige ratio legis	264
(3) Kein Entgegenstehen anderer Gesetzesbestimmungen	264
(4) Zwischenergebnis	266
c) Herleitung aus dem Verfassungsrecht	266
aa) Herleitung aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	266
(1) Vergleichbarkeit von Einzel- und Mitunternehmern	266
(2) Rechtfertigung	268
(3) Zwischenergebnis	269
bb) Herleitung aus dem Grundsatz der Folgerichtigkeit	269
(1) Totalgewinnidentität	270
(2) Sachlich wie zeitlich identische Ermittlung	270
cc) Zwischenergebnis	272
4. Zwischenergebnis	272
IV. Einfach-rechtliche Vorgaben	272
1. Normen und Prinzipien	273
2. Rechtsanwendungstheorien nach Tipke	274
V. Praktikabilität als Hilfsmethode	276
C. Ergebnis	277

Fünftes Kapitel

Einzelfälle der Fortentwicklung	279
A. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	279
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	279
II. Erfordernis der Fortentwicklung	279
III. Fortentwicklungskonzeptionen	281
1. Kurzvorstellung der Grundkonzepte	281
2. Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen	281
a) Grundfunktion	281
b) Eigene Interpretation des Urteils des BFH vom 20. 11. 2014	283
c) Diskussionsstand in der Literatur	285
3. Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen	287

a) Grundfunktion	287
b) Folgerichtige Umsetzung	289
c) Folgewirkungen der Auffassung für die Mitunternehmerbesteuerung ..	293
4. Gesellschaftsbezogener Ansatz und Bewertung	296
IV. Entwicklung einer Fortentwicklungskonzeption	298
1. Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Fortentwicklung	298
a) Bestimmung des verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstabes	298
b) Verbliebener verfassungsrechtlicher Aspekt der „Gerechtigkeit in der Zeit“	299
2. Stellungnahme zu den Grundkonzeptionen	301
a) Keine verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Fortentwicklung	301
b) Maßstäbe im einfachen Recht	302
aa) Die derzeitige Besteuerungskonzeption der Personengesellschaft ..	302
bb) Das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen	304
cc) Ratio legis der Einzelvorschriften	305
(1) Exemplarische Betrachtung anhand von § 5 Abs. 2 EStG	305
(2) Abschreibungen	307
dd) Praktikabilität	310
c) Zusammenfassende Würdigung	311
3. Konkrete Ausgestaltung	312
a) Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse	312
b) Bestimmung der Restnutzungsdauer	312
c) Methodenwahlrechte	315
d) Typisierte Abschreibung	318
e) Ansatzverbote und Bewertungsbeschränkungen auf der Aktivseite	319
f) Bewertung zum niedrigeren Teilwert	320
g) Passivierungsbeschränkungen	322
4. Fortentwicklung negativer Ergänzungsbilanzen	323
V. Zwischenergebnis	324
B. Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	326
C. § 24 UmwStG	327
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	327
II. Einführung	327
1. Grundlegendes	327
2. Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse mit Auswirkung auf § 24 UmwStG	328
3. Leitbeispiel	330

III.	Einbringung zum gemeinen Wert	331
1.	Grundlagen	331
2.	Beispielfall einer Einbringung zum gemeinen Wert	332
3.	Ergänzungsbilanzen bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils	333
IV.	Einbringung zum Buchwert	335
1.	Überblick	335
2.	Erfordernis der Fortentwicklung	338
a)	Meinungsbild in Rechtsprechung und Literatur	338
b)	Keine Fortentwicklung bei Verneinung eines täuschähnlichen Umsatzes	341
aa)	Ursächlichkeit der Erwerberrolle für die Fortentwicklung	341
bb)	Vereinbarkeit der Prämissen mit § 24 UmwStG	343
cc)	Umsetzbarkeit der Merkposten bei der Bruttomethode	344
3.	Fortentwicklung unter der Prämisse eines täuschähnlichen Umsatzes	345
a)	Grundsätzliches sowie Gang der Untersuchung	345
b)	Fortentwicklungskonzeptionen	346
aa)	Nettomethode	347
(1)	Weiterführung des Leitbeispiels	347
(2)	Gesellschaftsbezogener Ansatz und Bewertung	348
(3)	Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen	350
(4)	Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen	351
bb)	Bruttomethode	353
(1)	Weiterführung des Leitbeispiels	353
(2)	Gesellschaftsbezogener Ansatz und Bewertung	353
(3)	Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen	354
(4)	Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen	355
cc)	Erkenntnisse aus den Berechnungsbeispielen	356
c)	Entwicklung einer Fortentwicklungskonzeption basierend auf den bisherigen Ergebnissen	357
aa)	Untersuchung des täuschähnlichen Vorgangs bei § 24 UmwStG ...	357
(1)	Ausgangspunkt	357
(2)	Bewertung der hingegebenen Gegenleistung	359
bb)	Keine materielle interpersonelle Korrespondenz von Ergänzungsbilanzen	362
(1)	Problemaufriss und Beispiel	362
(2)	Notwendigkeit der Anordnung einer materiellen interpersonellen Korrespondenz	364
(3)	Bloß rechnerische Korrespondenz	365
cc)	Das Dilemma der Korrespondenz	367
dd)	Verfassungsrechtliche Aspekte	368

ee) Einfach-rechtliche Aspekte	369
(1) Weitgehende Unergiebigkeit der Regelungen des UmwStG	369
(2) Systematischer Vergleich mit dem Anteilsverkauf	370
ff) Folgeprobleme bei einer Fortentwicklung im Sinne ergänzungsbilanz- zieller Abschreibungskorrekturen	372
4. Zwischenergebnis	373
V. Einbringung zum Zwischenwert	374
VI. Zwischenergebnis	375
D. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	376
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	376
II. Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte	377
III. Unentgeltliche Übertragungen	379
IV. Zwischenergebnis	380
E. Personenbezogene Steuervergünstigungen	380
I. Sonderabschreibungen	380
II. Übertragungen stiller Reserven gem. § 6b EStG	382
III. Zwischenergebnis	384
F. Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesell- schaften	384
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	384
II. Keine entsprechende Anwendung der Grundsätze gewerblich tätiger Personen- gesellschaften bei der Fortentwicklung	385
III. Rückschlüsse auf die Mitunternehmerbesteuerung	386
IV. Zwischenergebnis	388
G. Ergebnis	389

Sechstes Kapitel

Berichtigung fehlerhafter Ergänzungsbilanzen	392
A. Prozessuales	392
B. Bilanzberichtigung	393
C. Bilanzänderung	395
D. Ergebnis	396

Inhaltsverzeichnis	21
<i>Siebentes Kapitel</i>	
Zusammenfassung der Ergebnisse	397
Literaturverzeichnis	403
Sachwortverzeichnis	439

Beispielsverzeichnis

Beispiel 1:	Einführendes Beispiel: Stark vereinfachter Anteilerwerb	28
Beispiel 2:	Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	168
Beispiel 3:	Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	170
Beispiel 4:	Realteilung	182
Beispiel 5:	Einbringung eines Wirtschaftsgutes aus einem Einzelunternehmen in eine OHG	189
Beispiel 6:	Unentgeltliche Übertragung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft	196
Beispiel 7:	Zuordnung stiller Reserven der bisherigen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens in Ergänzungsbilanzen	197
Beispiel 8:	Einbringung gem. § 24 UmwStG nach der Bruttomethode	204
Beispiel 9:	Einbringung gem. § 24 UmwStG nach der Nettomethode	204
Beispiel 10:	Übertragung einer § 6b-Rücklage	210
Beispiel 11:	Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilerwerb i. S. ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen	282
Beispiel 12:	Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilerwerb i. S. ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen	287
Beispiel 13:	Gesellschaftsbezogene Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilerwerb	297
Beispiel 14:	Leitbeispiel zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG	330
Beispiel 15:	Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG zum gemeinen Wert	332
Beispiel 16:	Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG zum gemeinen Wert	333
Beispiel 17:	Einbringung nach § 24 UmwStG (Fall stark vereinfacht)	359
Beispiel 18:	Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei Anteilsveräußerung nach Umstrukturierung gem. § 24 UmwStG	363
Beispiel 19:	Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei Sonderabschreibungen gem. § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG	381
Beispiel 20:	Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei einer Rücklage gem. § 6b EStG	383

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AfA	Absetzung für Abnutzung
Anh.	Anhang
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
atyp.	atypisch
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebsberater
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung Zeitschrift für das gesamte Rechnungswesen
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
Beck Bil-Komm.	Beck'scher Bilanz-Kommentar Handels- und Steuerbilanz
BeckRS	Rechtsprechungsdatenbank in beck-online (Verlag C. H. Beck)
Beschl.	Beschluss
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der nicht veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFH-PR	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes für die Praxis der Steuerberatung
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BKR	Zeitschrift für Bank- und Kapitalmarktrecht
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt

BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
dass.	dasselbe
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
DK	Der Konzern
DPM	Dötsch/Pung/Möhlenbrock
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
e. V.	eingetragener Verein
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTH	Einkommensteuer-Hinweise
ESTR.	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	et alii/aliae/alia
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
GWG	Geringwertiges Wirtschaftsgut
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
Habil.-Schr.	Habilitationsschrift
HDJ	Handbuch des Jahresabschlusses
HGB	Handelsgesetzbuch

HHR	Hermann/Heuer/Raupach
hrsg./Hrsg.	herausgegeben/Herausgeber
HS	Halbsatz
i. E.	im Ergebnis
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW HFA	IDW Hauptfachausschuss
IDW HFA RS	IDW HFA Stellungnahme zur Rechnungslegung
IFSt-Schrift	Institut für Finanzen und Steuern-Schrift
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	Juristenzeitung
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KKB	Kanzler, Kraft, Bäuml
KöMoG	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
krit.	kritisch
KSM	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LBP	Littmann/Bitz/Pust
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts
MüKo	Münchener Kommentar
n. F.	neue Fassung
neg.	Negativ
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o. Ä.	oder Ähnliches
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Pass. RAP	passiver Rechnungsabgrenzungsposten
PrEStG	preußisches Einkommensteuergesetz
RAO	Reichsabgabenordnung
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RL 90/434/EWG	Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen [...]
Rn.	Randnummer

RND	Restnutzungsdauer
RStBl.	Reichssteuerblatt
RT-Drucks	Reichstags-Drucksache
Rz.	Randziffer
S.	Satz/Seite
s./S.	siehe
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
SBV	Sonderbetriebsvermögen
sog.	sogenannt
Sp.	Spalte
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StBJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StO	Steuerrechtsordnung
StStud	NWB Steuer und Studium
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
tlw.	teilweise
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem/und andere
Ubg	Unternehmensbesteuerung
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG,	Umwandlungssteuergesetz
Univ.	Universität
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
Urt.	Urteil
USt	Umsatzsteuer
v.	vom
vgl.	vergleiche
VuV	Vermietung und Verpachtung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WG	Wirtschaftsgut
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zugl.	zugleich

Erstes Kapitel

Einleitung

A. Einführung in die Thematik

An dem Zustand der Personengesellschaftsbesteuerung, wie ihn Brigitte Knobbe-Keuk im Jahre 1993 beschrieb, hat sich seitdem nichts verändert: Noch immer muss der „jeweils geltende Rechtszustand den ständig weiterwuchernden Muschelbänken von Rechtsprechung entnommen werden“.¹ Denn weiterhin sind die gesetzlichen Vorschriften der Personengesellschaftsbesteuerung nur knapp ausgestaltet, sodass Rechtsprechung und Schrifttum auf Theorien und Rechtsinstitute – wie die hier behandelte Ergänzungsbilanz – zurückgreifen müssen. Dies führt zu einer hohen Komplexität der Materie.² Der Praxisbedeutung von Personengesellschaften hat dies keinen Abbruch getan. Insbesondere der deutsche Mittelstand, welcher gemeinhin als Rückgrat des Wirtschaftsstandorts Deutschland bezeichnet wird, greift bei seinen oft familiär geprägten Strukturen auf Personengesellschaften wie die GmbH & Co. KG zurück.³

Grundproblem ist, dass das deutsche Steuerrecht Personengesellschaften nicht als Einkommensteuersubjekte anerkennt, sondern im Wege einer Transparenzbetrachtung auf ihre Gesellschafter⁴ durchgreift. Erschwerend kommt nun hinzu, dass die Konzeption *de facto* keiner reinen Transparenzbetrachtung (mehr) entspricht. Denn die gewerblich tätige Personengesellschaft⁵ wird steuerlich mittlerweile zum Subjekt der Gewinnermittlung, Einkünftequalifikation und Gewinnerzielung erklärt.⁶ Ein Umstand, für den die in der modernen Zivilrechtsdogmatik anerkannte Rechtsfähigkeit wohl zumindest mitursächlich geworden ist. Diese Koexistenz von Transparenz- und Trennungsprinzip kann keineswegs als friedlich

¹ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 368.

² Kahle, FR 2019, 337, 338; vgl. auch Prinz, FR 2018, 493, 493 „wahrlich nicht einfach zu handhaben“.

³ Vgl. Hopt-Roth, Einleitung vor § 105 HGB Rn. 40, der insbesondere der GmbH & Co. KG überragende Bedeutung für den Mittelstand zuschreibt.

⁴ Im Folgenden wird aus sprachlichen Gründen im Interesse der besseren Lesbarkeit allein die männliche Form für Angehörige aller Geschlechter verwendet.

⁵ Aus sprachlichen Gründen werden die Begriffe Mitunternehmer und Gesellschafter sowie Mitunternehmerschaft und Personengesellschaft vielfach synonym verwendet. Zur Abgrenzung der Begriffe m. w. N. Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.25 ff.

⁶ Die partielle Rechtsfähigkeit umfasst *de facto* nur die gewerbliche Personengesellschaft. Dazu s. u. Zweites Kapitel C. III. 2. und Zweites Kapitel C. III. 5.

bezeichnet werden.⁷ Bei näherer Betrachtung zeigt sich das Steuerrecht der Personengesellschaften als gewachsenes Recht, in welchem die spärlichen gesetzlichen Regelungen und richterrechtlichen Theorien uneinheitlich mal dem Transparenz- und mal dem Trennungsprinzip zugewandt sind und der Rechtssicherheit bisher im Wege stehen. Dies gilt in besonderem Maße für das richterrechtlich geschaffene Konstrukt der Ergänzungsbilanzen, dessen Existenz der Steuergesetzgeber mittlerweile durch Erwähnung des Terminus in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, § 24 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UmwStG und § 202 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz BewG anerkannt hat, auch wenn Dogmatik, Zweck, Einzelfragen und insbesondere die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen weiterhin ungeklärt sind. Bei Ergänzungsbilanzen tritt die Fehde zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip in besonderem Maße zu Tage.

B. Problemaufriss

Zur Veranschaulichung der Probleme bietet sich ein Beispiel an:

Beispiel 1

Einführendes Beispiel: Stark vereinfachter Anteilerwerb

A und B sind Gesellschafter der AB-OHG, deren Vermögen sich auf eine Maschine mit einem Buchwert von 200 GE und einem Verkehrswert von 300 GE beschränkt. Erwirbt nun C den Anteil des B für einen Verkehrswert von 150 GE (weil der Anteil stille Reserven enthält), lässt sich der Vorgang nicht vollständig in der Steuerbilanz der OHG darstellen. Handelsrechtlich geht beim Gesellschafterwechsel die Mitgliedschaft als solche auf den Erwerber über, sodass der C handelsbilanziell den Kapitalanteil des B i.H.v. 100 GE übernimmt.⁸ Steuerlich müssen die übersteigenden Anschaffungskosten des C wegen des objektiven Nettoprinzips berücksichtigt werden. Allerdings darf der Vorgang nicht in der Gesellschaftsbilanz⁹ erfasst werden. Denn die Gesellschaft hat nichts angeschafft. Bei einer Erfassung in der Gesellschaftsbilanz käme es zudem bei allen Gesellschaftern (hier A und C) über erhöhte Abschreibungen zu einer Gewinnauswirkung, obwohl nur C die Mehraufwendungen getragen hat. Deshalb werden sog. Ergänzungsbilanzen gebildet. In einer sog. positiven Ergänzungsbilanz des C können die Mehranschaffungskosten des „Gesellschaftsanteils“ dann erfasst werden.

⁷ Ausgetragen wird der Streit zumeist durch die „Einheit der Gesellschaft“ und die „Vielheit der Gesellschafter“.

⁸ Zum Übergang der Mitgliedschaft s. jeweils m. w. N. Hopt-Roth, § 105 HGB Rn. 72; MüKo-HGB-Fleischer, § 105 HGB Rn. 466; Oetker-Lieder, § 105 HGB Rn. 94; Boujong/Ebenroth/Joost-Wertenbruch, § 105 HGB Rn. 214; zum Übergang des Kapitalanteils s. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften, S. 230; Staub-Schäfer, § 120 HGB Rn. 50 f.

⁹ Mit dem Begriff Gesellschaftsbilanz ist im Folgenden die üblicherweise nie ganz glücklich als Gesamthandsbilanz bezeichnete Bilanz der Gesellschaft gemeint. Dies gilt umso mehr nach dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) v. 10. 8. 2021, in dem der Gesetzgeber auf den Begriff der Gesamthand verzichtet hat. Ohnehin ist die Figur der Gesamthand zivilrechtsdogmatisch höchst umstritten und schillernd. Auch in dieser Arbeit wird auf den Begriff der Gesamthand daher – soweit möglich – verzichtet.

Das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen hat der Gesetzgeber mittlerweile in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 24 UmwStG anerkannt. Viele Fälle, wie der soeben beschriebene Anteilerwerb, sind jedoch ungeregelt. Ergänzungsbilanzen sind individuelle Modifikationen der Werte der Gesellschaftsbilanz für die einzelnen Gesellschafter einer Personengesellschaft. So soll der Gewinnanteil des Mitunternehmers im Interesse einer zutreffenden Besteuerung erfasst werden.¹⁰ Das stark vereinfachte Beispiel verdeutlicht die Grundfunktion von Ergänzungsbilanzen, lässt aber viele Detailfragen wie deren Dogmatik und Wertansatz ungeklärt.

Für unseren Gesellschafter C ist bspw. unklar, ob er steuerlich einen Personengesellschaftsanteil oder – wie die Rechtsprechung meint – ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft, hier also $\frac{1}{2}$ der Maschine erworben hat. Erwirbt C mehrere Wirtschaftsgüter ist ferner unklar, auf welche Wirtschaftsgüter die Mehraufwendungen entfallen.

Unklar ist schließlich, nach welchen Modellen die in Ergänzungsbilanzen erfassten Werte fortzuentwickeln sind.

Nehmen wir in unseren Beispiel an, die Maschine mit dem Buchwert von 200 GE wird bei der Gesellschaft noch über 10 Jahre gleichmäßig abgeschrieben. Nach neuer Schätzung im Zeitpunkt des Anteilerwerbs kann sie jedoch noch 15 Jahre genutzt werden. Muss die Restnutzungsdauer für den Gesellschafter C nun auf 15 Jahre geschätzt werden? Erstreckt sich diese Nutzungsdauer nur auf dessen in der Ergänzungsbilanz abgebildeten Mehranschaffungskosten in Höhe von 50 GE oder auf seine gesamten Anschaffungskosten in Höhe von 150 GE? Darf unser Gesellschafter C für die Mehranschaffungskosten in Höhe von 50 GE oder gar für seine gesamten Anschaffungskosten von 150 GE Wahlrechte wie die degressive AfA ausüben?

Ergänzungsbilanzen stehen paradigmatisch für die Komplexität der Personen- gesellschaftsbesteuerung. Die Praxis hat sich mit der Materie der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen überwiegend vereinfachend auseinandergesetzt und – teilweise durch die Finanzverwaltung zumindest geduldet – sämtliche Mehr- oder Minderwerte gesammelt in Ergänzungsbilanzen ausgewiesen und pauschalen Wertfortführungsparametern unterworfen.¹¹ Tatsächliche Verständigungen oder geduldete, pauschale Wertfortführungen sind – soviel sei vorweggenommen – keine adäquaten Lösungen eines steuerlichen Problems.

Mit zwei Urteilen zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen gab die höchst- richterliche Rechtsprechung der Praxis nun die Richtung vor und brachte neuen Schwung in die zur Ruhe gekommene wissenschaftliche Debatte.¹² Wegweisend

¹⁰ BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34; aus der Literatur s. bspw. Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.123; Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 52; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 500; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F33.

¹¹ Bolk, DStZ 2015, 472, 473. Der Verfasser kann dies aus seiner Tätigkeit in einem Festsetzungsfinanzamt bestätigen.

¹² Zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilerwerb gewerblicher Personengesellschaften BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34 sowie zur Fort-

war insbesondere das Urteil des IV. Senats des BFH vom 20. 11. 2014 zur Fortentwicklung von positiven Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb.¹³ Danach sollen Ergänzungsbilanzen losgelöst von der Gesellschaftsbilanz fortentwickelt und folglich Restnutzungsdauer und Abschreibungsmethode neu bestimmt werden. Begründet hat der IV. Senat dies zum einen mit der Grundthese, dass der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft einkommensteuerrechtlich nicht als Erwerb des Wirtschaftsguts „Gesellschaftsanteil“, sondern als Anschaffung ideeller Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zu werten sei.¹⁴ Zum anderen hat der Senat auf die umstrittene Gleichstellungsthese abgestellt, nach der der Mitunternehmer steuerlich im Grundsatz wie ein Einzelunternehmer behandelt werden soll.¹⁵ Das Urteil wurde im Schrifttum vielfach kritisiert¹⁶, erfuhr aber auch Zustimmung¹⁷. Aus ihm ergeben sich direkte Folgefragen. Umstritten ist zunächst, ob der IV. Senat im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen oder ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen zu verstehen war.¹⁸ Bei ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen tritt der Anteilserwerber hinsichtlich der in der Gesellschaftsbilanz abgebildeten Anschaf-

entwicklung von Ergänzungsrechnungen beim Anteilserwerb vermögensverwaltender Personengesellschaften BFH Urt. v. 29. 10. 2019 – IX R 38/17, BFHE 267, 18; und BFH Urt. v. 3. 5. 2022 – IX R 22/19, BFH/NV 2022, 1244; BMF v. 19. 12. 2016, BStBl. I 2017, 34; zur Diskussion in der Literatur s. u. a. *Bolk*, DStZ 2015, 472; *Bolk*, DStR 2018, 424; *Hallerbach*, FR 2016, 1117; *Hennrichs/Riedel*, NZG 2015, 586; *Kahle*, BB 2018, 747; *Heinemann*, JbFfSt 2017/2018, 494; *Schulze zur Wiesche*, StBp 2016, 143; *M. Wendt*, BFH-PR 2015, 120; *Ley*, KÖSDI 2017, 20278; *Kleinheisterkamp*, JbFfSt 2015/2016, 462.

¹³ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

¹⁴ St. Rspr. des BFH vgl. Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; Urt. v. 12. 12. 1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; Urt. v. 6. 5. 2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

¹⁵ Krit. zur Gleichstellungsthese *Kruse*, DStJG 2 (1979), 37, 40; *Lang*, FS Schmidt, 291, 292; *Hennrichs*, StuW 2002, 201, 209; *Carle*, KÖSDI 2009, 16769, 16773; *Prinz*, FR 2010, 736, 741; *Prinz/Keller*, DB 2017, 1607, 1608; *Wichmann*, DStZ 2016, 414, 416; *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1125; *Kahle*, BB 2018, 747, 748.

¹⁶ Vgl. bspw. *Prinz/Keller*, DB 2017, 1607, 1608; *Paus*, FR 2015, 548; *Hennrichs/Riedel*, NZG 2015, 586; *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1117; in der Diskussion zu Kleinheisterkamp: *Crezelius*, JbFfSt 2015/2016, 462, 471; zumindest auf erhöhte Komplexität und Praktikabilitätsprobleme hinweisend *Kahle*, BB 2018, 747, 748.

¹⁷ Vgl. bspw. *Kirchhof/Kulosa/Ratschow-Schenke*, § 15 EStG Rn. 1653 ff.; *Kirchhof/Seer-Krumm*, § 15 EStG Rn. 251; i. E. zustimmend, aber dogmatische Schwächen erkennend *HHR-Tiede*, § 15 EStG Rn. 500; *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F42, ebenso wohl auch *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG Rn. 465.

¹⁸ Vgl. dazu die unterschiedlichen Einschätzungen des Urteils und Diskussionen in der Literatur u. a. *Prinz/Keller*, DB 2017, 1607, 1608; *Farwick*, StuB 2017, 175, 176; *Ley*, KÖSDI 2017, 20278, 20280; *Bolk*, DStZ 2015, 472, 474; und insb. die Podiumsdiskussion mit *Brandenberg*, *Crezelius*, *Wacker* und *Prinz* bei *Kleinheisterkamp*, JbFfSt 2015/2016, 462, 469 ff.; und mit *Prinz*, *Crezelius*, *Fischer* und *Wacker* bei *Heinemann*, JbFfSt 2017/2018, 494, 498 ff.; *Strahl*, KÖSDI 2017, 20449, 20456; *Egner/Gries/Stöbel*, StStud 2017, 295, 307 sowie die Urt. des BFH v. 29. 10. 2019 – IX R 38/17, DStR 2020, 1033, Rn. 35 und v. 3. 5. 2022 – IX R 22/19, BFH/NV 2022, 1244, wonach die Streitfrage weiterhin umstritten sei.

fungskosten bezüglich der Abschreibung „in die Fußstapfen des Ausscheidenden“; lediglich die Mehr- oder Minderanschaffungskosten in der Ergänzungsbilanz stellen eine eigenständige AfA-Reihe dar.¹⁹ Demgegenüber wird die Abschreibung bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen (Restnutzungsdauer und AfA-Methode) für die gesamten Anschaffungskosten (inklusive der anteiligen Buchwerte in der Gesellschaftsbilanz) neu bestimmt.²⁰ Sollte der IV. Senat dabei letzteren Ansatz vor Augen gehabt haben, so hat er der Diskussion, die sich bisher auf eine Fortentwicklung entsprechend der Wertfortführungsparameter der Gesellschaftsbilanz und ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen beschränkt hat, eine neue Dimension gegeben. Betrachtet man die grundlegenden und weitreichenden Begründungsansätze des Bruchteilserwerbs und der Gleichstellungsthese, sind Folgewirkungen auf die gesamte Personengesellschaftsbesteuerung nicht auszuschließen. Dies gilt insbesondere für die Gleichstellungsthese, deren Heranziehung gar als Reinkarnation der Bilanzbündeltheorie aufgefasst werden kann.²¹

Nach eingehender Beschäftigung mit dem Urteil bleiben mehr Fragen als Antworten: Denn Gegenstand des Verfahrens war ausschließlich die Fortentwicklung positiver Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb. Nicht entschieden wurde der Fall der negativen Ergänzungsbilanzen, der nach dem damaligen Vorsitzenden des entscheidenden IV. Senats wohl weiterhin anders behandelt werden soll.²² Zudem sind Ergänzungsbilanzen keineswegs auf die Abbildung des Anteilserwerbs beschränkt, sondern werden auch bei Einbringungen gem. § 24 UmwStG, der Inanspruchnahme persönlicher Steuervergünstigungen durch einzelne Gesellschafter und Fällen der steuerneutralen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG eingesetzt. Ergänzungsbilanzen sind Kernbestandteil des Umstrukturierungsrechts der Mitunternehmerschaft und ermöglichen eine Buchwertfortführung, ohne die eine wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierung wegen drohender Steuerbelastungen zumindest erheblich erschwert wäre. Sogar bei der Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB²³ wird die Bildung von Ergänzungsbilanzen biswei-

¹⁹ Sog. ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen. Dazu s. u. Fünftes Kapitel A. III.

²⁰ Sog. ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen. Dazu s. u. Fünftes Kapitel A. III. 3.

²¹ Dass dieser Konnex nicht bloße Polemik ist, zeigt die neue Kommentierung von Kirchhof/Kulosa/Ratschow-Schenke, § 15 EStG Rn. 1639 „Ausdruck der Grundidee der Bilanzbündeltheorie“.

²² Offen gelassen im BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 37, Rn. 22; gegen eine Anwendung auf negative Ergänzungsbilanzen *M. Wendt*, BFH-PR 2015, 120, 121; Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 556a; Prinz/Keller, DB 2017, 1607, 1611; ebenso bereits FG Nds. Urt. v. 28. 10. 2003 – 1 K 595/00, DStRE 2005, 376, 378; anders BMF v. 19. 12. 2016, BStBl. I 2017, 34; dem zustimmend HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 506; Bolk, DStZ 2015, 472, 475; Farwick, StuB 2017, 175, 178.

²³ Mit Inkrafttreten des MoPeG am 1. 1. 2024 wird die Anwachsung in § 712 Abs. 1 BGB n. F. geregelt. Nunmehr wächst nur noch der Anteil an der Gesellschaft, nicht länger der Anteil am Gesellschaftsvermögen an. Dies hat jedoch insgesamt nur klarstellende Bedeutung vgl. Bachmann, NZG 2020, 612, 616. Im Folgenden wird weiterhin mit der noch geltenden Norm des § 738 BGB gearbeitet.

len erwogen.²⁴ Die Problematik von Ansatz und Fortentwicklung stellt sich in den vorgenannten Fällen gleichermaßen.

Die vorliegende Untersuchung unternimmt es daher, das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanz zu untersuchen und insbesondere der Frage nachzugehen, ob und wie eine Fortentwicklung in den einzelnen Anwendungsfällen zu erfolgen hat. Ziel der Arbeit ist es, das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanz im Gesamtgefüge der Mitunternehmerbesteuerung zu betrachten und systematisch kohärente Grundsätze für ihre Fortentwicklung zu erarbeiten. Aus der Untersuchung ausgeklammert werden lediglich Sonderkonstellationen wie Ergänzungsbilanzen bei der doppelstöckigen Personengesellschaft²⁵, der KGaA²⁶ oder anlässlich Verschmelzungen durch Aufnahme.

In der Untersuchung wird den verfassungsrechtlichen und einfach-rechtlichen Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung und des Ergänzungsbereichs besondere Bedeutung beigemessen. Denn im gesetzlich weitgehend ungeregelten Ergänzungsbereich muss zur Lückenfüllung auf eben diese Grundlagen zurückgegriffen werden. Es wird sich zeigen, dass mit dem Ergänzungsbereich und seinen Detailfragen grundlegende Themen wie das Leistungsfähigkeitsprinzip, das objektive Nettoprinzip, das Subjektsteuerprinzip, die verfassungsrechtliche Einordnung stiller Reserven, die Behandlung von Umstrukturierungen *de lege lata*, der Standort der Personengesellschaft in der Einkommensbesteuerung sowie die Gleichstellungsthese verbunden sind.

C. Gang der Untersuchung

Im Rahmen der Arbeit wird versucht, sich der gesetzlich nicht geregelten Thematik der Ergänzungsbilanz und ihrer Fortentwicklung systematisch zu nähern. Der Gang der Untersuchung ist daher wie folgt:

Die systematische Herangehensweise macht eine umfassende Darstellung und kritische Analyse der die Fortentwicklung beeinflussenden Grundlagen unumgänglich. Das *Zweite Kapitel* ist daher den Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung gewidmet, die in der richterrechtlich geprägten und vorschriftenarmen Thematik der Ergänzungsbilanzen wichtige Stützpfeiler und Argumentations-

²⁴ So bereits *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 86; *Groh*, FS-Arbeitsgemeinschaft, 243, 247; *Höhn*, Handels- und Steuerbilanz einer OHG nach Ausscheiden, S. 272 ff.; *Mi. Müller*, DK 2019, 302, 309 ff.

²⁵ Zu der Thematik m. w. N. *HHR-Rätke*, § 15 EStG Rn. 636 f.; *HHR-Patt*, § 16 EStG Rn. 274; *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG Rn. 471; *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 768 f.; *HDJ-Ley*, Abt. VII/5 Rn. 85 ff.

²⁶ Zu der Thematik s. BFH Urt. v. 15. 3. 2017 – I R 41/16, BFHE 258, 246; *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG Rn. 891; *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. D14; ausführlich zum BFH-Urt. und Streitstand *Hageböke*, DK 2018, 136.

grundlagen bilden. Nach der zivilrechtlichen Einordnung der Personengesellschaft werden zunächst die verfassungsrechtlichen Grundprinzipien der Besteuerung und insbesondere das für Ergänzungsbilanzen besonders wichtige Subjektsteuerprinzip beleuchtet. Anschließend werden die Stellung der Personengesellschaft in der Mitunternehmerbesteuerung und ihre Gewinnermittlung behandelt. Schließlich wird das Umwandlungssteuerrecht der Personengesellschaft analysiert und zu der derzeitigen Einordnung von Umstrukturierungsvorgängen kritisch Stellung genommen.

Im *Dritten Kapitel* wird sich der Thematik der Ergänzungsbilanzen genähert. Dafür werden der Begriff, Zweck, Bilanzcharakter und die Aufstellungspflicht von Ergänzungsbilanzen ergründet. Anschließend werden die Anwendungsfälle von Ergänzungsbilanzen vorgestellt. Durchaus von Relevanz ist auch die dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen. Schließlich wird der Wertansatz in Ergänzungsbilanzen auf Basis der bisherigen Ergebnisse herausgearbeitet.

Im *Vierten Kapitel* werden die für die Fortentwicklung relevanten Grundlagen gesammelt und vertieft. Ausgangspunkt des Kapitels ist das Plädoyer, die Fortentwicklung systematisch und keineswegs willkürlich oder, wie in der Praxis häufig, stark vereinfacht durch „Verständigung“ zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem vorzunehmen. Anschließend werden die im Zweiten und Dritten Kapitel dargestellten Aspekte auf ihre Relevanz für die Fortentwicklung untersucht und, wenn notwendig, vertieft.

Das *Fünfte Kapitel* widmet sich der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen in den konkreten Einzelfällen. Auf dem Prüfstand steht dabei sowohl das „Ob“ als auch das „Wie“ der Fortentwicklung. Aufbauend auf den gewonnenen theoretischen Erkenntnissen des Zweiten bis Vierten Kapitels werden die konkreten Detailfragen der Fortentwicklung bei den einzelnen Anwendungsfällen erörtert. Besondere Bedeutung liegt dabei auf der Fortentwicklung positiver und negativer Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb sowie der Fortentwicklung bei Einbringungen gem. § 24 UmwStG. Schließlich wird die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften behandelt und das für gewerbliche Personengesellschaften gewonnene Ergebnis vor diesem Hintergrund reflektiert.

Im abschließenden *Sechsten Kapitel* werden die Berichtigungsmöglichkeiten fehlerhafter Ergänzungsbilanzen aufgezeigt. Im Fokus liegen dabei prozedurale Aspekte sowie die Bilanzberichtigung und Bilanzänderung.

Zweites Kapitel

Prinzipien der Mitunternehmerbesteuerung

Im Bereich der Ergänzungsbilanzen kommt, wie im späteren Verlauf der Arbeit noch deutlich wird, den grundlegenden Prinzipien der Mitunternehmerbesteuerung besondere Bedeutung zu. Denn ein weitgehend ungeregeltes Rechtsinstitut muss in seinen Detailfragen übergeordnete Normen und Prinzipien in besonderem Maße beachten. Im Folgenden werden diese Grundlagen für die Besteuerung der Personengesellschaft gelegt. Dafür werden nach einer kurzen zivilrechtlichen Einordnung der Personengesellschaft die verfassungsrechtlichen Besteuerungsprinzipien dargestellt. Herausgearbeitet werden muss vor allem, wann und bei wem Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich entsteht. Nur so kann beurteilt werden, ob die einfach-rechtliche Besteuerung der Personengesellschaft *de lege lata* diesen Vorgaben entspricht. Anschließend wird die Besteuerung der Personengesellschaft in der Einkommensteuer untersucht. Auf dieser Einordnung sowie auf den verfassungsrechtlichen Grundlagen fußt das Umwandlungssteuerrecht der Personengesellschaft, das den letzten Abschnitt dieses Grundlagenkapitels bildet.

A. Die zivilrechtliche Einordnung von Personengesellschaften und ihr Verhältnis zum Steuerrecht

Nach der modernen gesellschaftsrechtlichen Dogmatik, die im MoPeG jüngst durch den Gesetzgeber bestätigt worden ist, sind nach außen auftretende Personengesellschaften rechtsfähig.¹ Die Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft ist mittlerweile von der ganz herrschenden Meinung in der Literatur anerkannt, wurde von der Rechtsprechung wiederholt bestätigt und vom Gesetzgeber in einigen Vorschriften berücksichtigt.² Die Gesellschaft selbst ist damit Trägerin des Vermögens, also Eigentümerin der Sachen des Gesellschaftsvermögens, Inhaber-

¹ Vgl. BGH, v. 29. 1. 2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341, 344 ff.; MüKo-BGB-Schäfer, § 705 BGB Rn. 299 ff.; Soergel-Hadding/Kießling, Vor § 705 BGB Rn. 20 ff. jeweils m. w. N.; ob sich dies für Personenhandelsgesellschaften aus § 124 HGB ergibt oder die Norm lediglich Klarstellungsfunktion hat, ist theoretischer Natur vgl. Hopt-Roth, § 124 HGB Rn. 1; Heidel/Schall-K. Seeger, § 124 HGB Rn. 1. Zum MoPeG v. 10. 8. 2021, BGBl. I S. 3436.

² Einen Überblick zu Stand und Entwicklung der Diskussion gibt Staub-Schäfer, § 705 BGB Rn. 307 ff. Zur gesetzgeberischen Erwähnung s. bspw. § 14 BGB „rechtsfähige Personengesellschaften“.

rin der Rechte und Partnerin der Verträge.³ Freilich sind die Gesellschafter durch ihre Mitgliedschaft wertmäßig, nicht jedoch dinglich am Gesellschaftsvermögen beteiligt – dies ist bei Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft nicht anders.⁴ Das Gesellschaftsvermögen steht exklusiv den Gesellschaftsgläubigern, nicht aber den Privatgläubigern der Gesellschafter zu, sodass zivilrechtlich damit das sog. Trennungsprinzip gilt.⁵ Damit sind Personengesellschaften jedoch nicht zu juristischen Personen geworden.⁶ An der Differenzierung zwischen juristischen Personen und Personengesellschaften ist wegen der bestehenden Unterschiede und der fortbestehenden terminologischen Unterscheidung durch den Gesetzgeber *de lege lata* festzuhalten.⁷ Dies gilt nach dem gesetzgeberischen Willen auch nach Inkrafttreten des MoPeG.⁸

Das Steuerrecht folgt dieser dogmatischen Entwicklung des Zivilrechts nur rudimentär, beispielsweise durch Aufgabe der Bilanzbündeltheorie oder der Einführung der Gewinnthesaurierung gem. § 34a EStG.⁹ Dass das Steuerrecht dem Zivilrecht folgt, ist auch keineswegs zwingend. Denn Steuerrecht und Zivilrecht sind nebengeordnete, gleichrangige Rechtsgebiete, die denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Wertungsgesichtspunkten beurteilen.¹⁰ Steuerliche Sachfragen rein zivilrechtlich zu lösen und dabei steuerspezifische Wertungsgesichtspunkte und Dogmatik außer Acht zu lassen, überzeugt dagegen nicht.¹¹

Nur sofern das Steuerrecht ausdrücklich an zivilrechtliche Terminologien anknüpft, sind die Begriffe auch zivilrechtlich zu rezipieren.¹² Eine solche zwingende zivilrechtliche Rezeption erfolgt bei der Besteuerung von Personengesellschaften

³ Staub-Habersack, § 124 HGB Rn. 6; Hopt-Roth, § 124 HGB Rn. 2, 3, 5, 23, 31, 41, 47; Heidel/Schall-K. Seeger, § 124 HGB Rn. 2; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 46 II 2a, jeweils m. w. N.

⁴ Hennrichs/Lehmann, StuW 2007, 16, 19.

⁵ Staub-Habersack, § 124 HGB Rn. 6; Henssler/Strohn-Steitz, § 124 HGB Rn. 4.

⁶ Deutlich BGH, Urt. v. 23. 10. 2001 – XI ZR 63/01, BKR 2002, 26, 27; aus der Literatur bspw. Grunewald, Gesellschaftsrecht, § 1 Rn. 108; Huber, FS Lutter, 107, 113; a. A. u. a. Raiser, AcP 1994, 495, 510; Raiser, AcP 1999, 104, 107 ff.

⁷ Überzeugend m. w. N. Staub-Schäfer, § 705 BGB Rn. 315 ff. So unterscheidet der Gesetzgeber bspw. in § 14 BGB zwischen juristischen Personen und rechtsfähigen Personengesellschaften.

⁸ BT-Drucks. 19/27635, 103.

⁹ Palm, Person im Ertragsteuerrecht, S. 472. Zur Entwicklung der Personengesellschaftsbesteuerung im Einzelnen s. u. Zweites Kapitel C. II.

¹⁰ BVerfG Beschl. v. 27. 12. 1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II, 1992, 120; Tipke/Lang-Seer, Kap. 1 Rn. 1.34; Tipke, StO I, S. 43 ff.; a. A. Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung, S. 330 ff.; Crezelius, Steuerrecht II, S. 6 ff.; vermittelnd für ein Nebeneinander zwischen autonomer Auslegung und an das Zivilrecht angelehnte Interpretation Schön, StuW 2005, 247, 254; eine sehr ausführliche Aufarbeitung der Ansätze findet sich bei A. Meyer, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 39 ff.

¹¹ Vgl. die Besprechung der Habilitationsschrift von Crezelius durch Schulze-Osterloh, StuW 1986, 74, 77 ff.

¹² Tipke/Lang-Seer, Kap. 1 Rn. 1.35.

nicht, da § 15 EStG mit der Mitunternehmerschaft nicht an einen zivilrechtlichen, sondern steuerlichen Terminus anknüpft. Davon unbenommen bleibt die Beeinflussung der steuerlichen Rechtsinstitute durch das Zivilrecht. Dies gilt in besonderem Maße für die zivilrechtliche Einordnung der Personengesellschaft, da diese die steuerrechtlich relevante Determinante der Leistungsfähigkeit zumindest dergestalt tangiert, dass Mitunternehmer – anders als Einzelunternehmer – nicht jederzeit Entnahmen tätigen können.¹³ Insoweit ist auch die Kritik an der Beibehaltung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung gerechtfertigt, sodass dieser zumindest *de lege ferenda* überdacht werden sollte.¹⁴

B. Verfassungsrechtliche Grundprinzipien der Besteuerung

Nach einer kurzen Beschreibung der Funktion und Herleitung von Prinzipien wird auf das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip der Besteuerung eingegangen. Dann erfolgt eine intensivere Auseinandersetzung mit dem Individualsteuerprinzip.

I. Prinzipien

Das (Steuer-)Recht fußt auf Prinzipien als ordnungsstiftenden Grundpfeilern.¹⁵ Prinzipien geben einer Rechtsmaterie Ordnung, indem sie den Rechtsstoff inhaltlich möglichst zu einer konsistenten Einheit frei von Überschneidungen und Widersprüchen formen.¹⁶ Neben normierten Prinzipien wie dem Gleichheitssatz sind dies im Steuerrecht vor allem normkonzipierende Prinzipien, die gesetzlichen Vorschriften, ohne ausdrücklich genannt zu sein, als übergeordnete Leitidee zugrunde liegen.¹⁷

Zur Aufdeckung solcher Prinzipien wird zuvörderst auf die Gesetzesbegründung abgestellt, hilfsweise kann das Prinzip induktiv aus dem Gesetz gewonnen werden.¹⁸ Es muss sich also einer Mehrzahl der Vorschriften bzw. im Idealfall dem gesamten Subsystem (z. B. dem Einkommensteuerrecht) ein übergeordnetes

¹³ In diese Richtung *Hennrichs*, StuW 2002, 201, 208; dazu s. u. Viertes Kapitel B. III. 3. c) aa).

¹⁴ *Hennrichs*, StuW 2002, 201; *Hennrichs*, FR 2010, 721; stärker *Hennrichs/Lehmann*, StuW 2007, 16, 20, die davon ausgehen, der Dualismus der Unternehmensbesteuerung sei in die Verfassungswidrigkeit hineingewachsen, da die Vorstellungen an ein weiterentwickeltes Zivilrecht anknüpfen müssten. Ausführlich zum Zivilrecht und dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, § 8.

¹⁵ *Tipke/Lang-Hey*, Kap. 3 Rn. 3.11.

¹⁶ *Tipke*, StO I, S. 68.

¹⁷ *Tipke*, StO I, S. 70; *Tipke/Lang-Hey*, Kap. 3 Rn. 3.17.

¹⁸ *Tipke*, StO I, S. 72.

Prinzip ergeben. Idealerweise wurden die Gesetzesvorschriften unter Beachtung dieses Prinzipiengeflechts konstruiert und setzen die Prinzipien möglichst konsistent um. Insbesondere normkonzipierende Prinzipien sind auch für die Auslegung und Lückenausfüllung bedeutsam.¹⁹ Auf sie wird daher bei der Fortentwicklung zurückzukommen sein.

In der Hierarchie stehen zuerst verfassungsrechtliche Prinzipien wie der Gleichheitssatz und das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als dessen Fundamentalkonkretisierung, das Legalitätsprinzip oder das Übermaßverbot.²⁰ Danach stehen verfassungsrechtlich gebotene Subprinzipien wie das Prinzip der Individualbesteuerung oder das Nettoprinzip. Schließlich existieren auch einfachgesetzliche Prinzipien wie die Bilanzierungsprinzipien, die das inhaltliche oder innere System des Steuerrechts konkretisieren, ohne dass dies verfassungsrechtlich geboten wäre.²¹ Prinzipien haben einen relativen Befolungsanspruch und müssen im Widerstreit mit anderen Prinzipien optimiert werden.²² Darauf wird zurückzukommen sein.²³

II. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Fundamentalprinzip des gesamten Steuerrechts ist das sog. Leistungsfähigkeitsprinzip.²⁴ Dies ist in der juristischen Dogmatik mittlerweile anerkannt.²⁵ Vereinzelt wurde dem Leistungsfähigkeitsprinzip entgegengehalten, es sei zu vage; der überwiegende Teil der Literatur verweist diesbezüglich auf den hohen Abstraktionsgrad des Begriffes und dessen Bestimmbarkeit.²⁶

Verfassungsrechtlicher Anknüpfungspunkt dafür ist Art. 3 Abs. 1 GG, der die Gleichheit des Bürgers vor dem Gesetz sicherstellt. Während das BVerfG und

¹⁹ Tipke, StO I, S. 71

²⁰ Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.13.

²¹ Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.15.

²² Ratschow, DStJG 34 (2011), 35, 46; Drüen, DStJG 37(2014), 9, 44; Alexy, Begriff, S. 120; Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.12.

²³ S. u. Zweites Kapitel B. III. 2. d).

²⁴ St. Rspr. des BVerfG vgl. BVerfG Beschl. v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; BVerfG Beschl. v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1, 8 ff.; BVerfG Beschl. v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 222; BVerfG Beschl. v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216 und des BFH vgl. BFH Urt. v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; BFH Beschl. v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.40; HHR-G. Kirchhof, Einführung zum EStG Rn. 230; Tipke, StO I, S. 479 ff.; Dürig/Herzog/Scholz-Seiler, Art. 105 GG Rn. 68; Lang, Bemessungsgrundlage, S. 97; P. Kirchhof, StuW 1985, 319, 319; Seer/V. Wendt, NJW 2000, 1904, 1906; Pezzer, DStJG 14 (1991), 3, 7; ausführlich dazu Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip; kritisch zum Begriff Arndt, NVwZ 1988, 787, 790.

²⁵ Vgl. Tipke, StO I, S. 479 ff.; zur Kritik aus der Ökonomie m. w. N. vgl. Lang, FS Schaumburg, 45, 45 ff.; D. Birk, StuW 2011, 354, 356 ff.

²⁶ Tipke, StO I, S. 492 ff.; Lang, DStJG 24 (2001), 49, 55 ff.; Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.41 jeweils m. w. N. zu kritischen Stimmen.

die herrschende Lehre das Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG herleiten²⁷, befürworten einige Stimmen in der Literatur eine Herleitung unter zusätzlicher Hinzuziehung der Freiheitsrechte, da nur so dem sonst inhaltsleeren Gleichheitssatz Gestalt gegeben werden könne²⁸.

Nach dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend seiner Eigenart verschieden zu behandeln.²⁹ Bereichsspezifischer Vergleichsmaßstab ist im Steuerrecht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuersubjektes, sodass Art. 3 Abs. 1 GG letztlich gebietet, dass jeder Inländer nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird.³⁰ Mithin folgert das BVerfG, dass der Gesetzgeber als Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit gleiche Leistungsfähigkeit gleich zu besteuern hat, während in vertikaler Richtung die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.³¹ Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt für natürliche und juristische Personen gleichermaßen.³²

Als abstraktes Prinzip wird es u. a. durch aus ihm abgeleitete Subprinzipien konkretisiert.³³ Eines dieser Subprinzipien ist das objektive Nettoprinzip: Danach darf nur das Reineinkommen nach Abzug der Erwerbsaufwendungen besteuert werden. Denn in Höhe der Erwerbsaufwendungen erfolgt beim Steuerpflichtigen kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit. Ob es sich bei dem objektiven Nettoprinzip um eine in § 2 Abs. 2 EStG kodifizierte einfachgesetzliche Entscheidung des Gesetzgebers oder ein Prinzip von Verfassungsrang handelt, hat das BVerfG bisher offengelassen.³⁴ Jedenfalls hat der Gesetzgeber nach der sog. Folgerichtigkeitsrechtsprechung

²⁷ BVerfG Beschl. v. 23. 11. 1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108; Beschl. v. 22. 2. 1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214; Beschl. v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60; *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 155 ff.; *Tipke*, StO I, S. 479 ff.; *Lang*, Bemessungsgrundlage, 97 ff.; *Tipke/Lang-Hey*, Kap. 3 Rn. 3.121.

²⁸ *Dürig/Herzog/Scholz-Seiler*, Art. 105 GG Rn. 68; *Handbuch des Staatsrechts-Waldhoff*, § 116 Rn. 105; *Lehner*, Einkommensteuer, 304 ff.; *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213, 226 ff.; vermittelnd für eine gleichheits- wie freiheitsrechtliche Bestimmung *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 164, 167.

²⁹ St. Rspr. s. BVerfG Urt. v. 23. 10. 1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14, 52; Beschl. v. 24. 3. 1976 – 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64; Beschl. v. 12. 10. 2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224.

³⁰ BVerfG, Beschl. v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 135; BVerfG Beschl. v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 31.

³¹ BVerfG Beschl. v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60; Urt. v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73; Beschl. v. 29. 3. 2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106.

³² *Tipke/Lang-Hey*, Kap. 3 Rn. 3.51 und 3.110; *Jachmann-Michel*, DStJG 23 (2000), 9, 16 ff.; *Lang*, DStJG 24 (2001), 49, 58; *Tipke*, StO II, S. 1163 ff.

³³ *HRH-Hey*, Einführung zum EStG Rn. 42; *Lang/Englisch/Keß*, DStR 2005, Beihefter zu Heft 25, 1–12, 2; *Lang*, DStJG 4 (1981), 45, 74.

³⁴ Zul. BVerfG Beschl. v. 15. 2. 2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557, 562; Beschl. v. 12. 10. 2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, 248; bejahend u. a. *Hey*, Kernfragen des Unter-

eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen³⁵; Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes.³⁶ Beim objektiven Nettoprinzip handelt es sich um eine solche Belastungsentscheidung im Sinne der Folgerichtigkeitsrechtsprechung.³⁷

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip wird ferner abgeleitet, dass die Einkommensteuer eine Steuer auf das Ist-Einkommen bildet.³⁸ Danach dürfen grundsätzlich nur tatsächlich erzielte Einkünfte besteuert werden. An einigen Stellen – meist zur Missbrauchsvermeidung – wird dieser Grundsatz zu Gunsten einer Soll-Besteuerung durchbrochen.³⁹

III. Grundsatz der Individualbesteuerung

1. Allgemeines

Weiteres Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips ist das sog. Individualsteuerprinzip.⁴⁰ Mit diesem Prinzip wird in jüngerer Zeit immer mehr die Zuordnung stiller Reserven in Verbindung gebracht. Auf diesen Aspekt wird wegen der Auswirkungen auf das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft und der damit verbundenen Relevanz für Ergänzungsbilanzen vertieft eingegangen.

Nach dem Individualsteuerprinzip erfasst die Einkommensteuer die im Einkommen zu Tage tretende individuelle Leistungsfähigkeit der natürlichen Person.⁴¹ Der

nehmenssteuerrechts, 1, 2; HHR-Hey, Einführung in das EStG Rn. 44; Lang, StuW 2007, 3, 4; Tipke, JZ 2009, 533, 537; Lehner, DStR 2009, 185, 189 ff.; Seiler, DStJG 34 (2011), 61, 65 ff.; Englisch, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 92–100; ablehnend S. Schneider, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 87–91; Heuermann, FR 2012, 435, 436 f.

³⁵ St. Spr. des BVerfG Beschl. v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BVerfGE 242; Urt. v. 27.6.1991 – BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106; kritisch zur Folgerichtigkeit bspw. Lepsius, JZ 2009, 260, 262 „Es fusioniert einfaches Recht mit Verfassungsrecht.“

³⁶ St. Spr. des BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; Urt. v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210; Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106.

³⁷ BVerfG Beschl. v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; Beschl. v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210.

³⁸ Ruppe, DStJG 10 (1987), 77; Tipke, StO II, S. 631 ff.; Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 6.

³⁹ Vgl. Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 6, die auf die Entnahmebesteuerung gem. §§ 4 Abs. 1 S. 2, 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und die Verrechnungspreiskorrektur nach § 1 AStG hinweist.

⁴⁰ Hey, GS Trzaskalik, 219, 221; Englisch, Dividendenbesteuerung, S. 164; Beyschlag, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern, S. 38 ff.; Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 5; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 178; a. A. Ratschow, DStJG 34 (2011), 35, 46 ff.

⁴¹ Vgl. BVerfG – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; BFH Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

Besteuerungseingriff muss sich mithin gegen die Person richten, die das Einkommen als „Herr der Leistungsbeziehung“⁴² erwirtschaftet hat; aus dem Individualsteuerprinzip ergibt sich somit ein allgemeines Zurechnungsmoment, wonach die Einkünfte dem Inhaber der Einkunftsquelle zugerechnet werden.⁴³ Eine interpersonelle Übertragung von Einkünften ohne Übertragung der Einkunftsquelle ist grundsätzlich ausgeschlossen.⁴⁴ Ferner folgt aus dem Individualsteuerprinzip ein Prinzip der individuellen Tatbestandsverwirklichung.⁴⁵ Die Zuordnung von Einkünften setzt danach grundsätzlich eigene Handlungen voraus; Handlungen Dritter können dem Steuerpflichtigen nicht zugerechnet werden. Ausnahmen von diesem Grundsatz sind insbesondere problematisch, wenn der Steuerpflichtige weder die Verfügungsmacht über die Einkünfte erlangt noch das Verhalten des Dritten beeinflussen kann.⁴⁶ Insgesamt ist die Besteuerung an die individuelle Leistungsfähigkeit der einzelnen Person geknüpft.⁴⁷ Leistungsfähigkeit kann folglich grundsätzlich nicht auf andere Personen übertragen werden.⁴⁸

Einfachgesetzlich hat der Gesetzgeber das Individualsteuerprinzip in § 1 EStG und § 1 KStG mit der persönlichen Steuerpflicht der Steuersubjekte umgesetzt. Steuern entstehen nach §§ 3, 38 AO mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes. Dabei ist die Verwirklichung des Tatbestandes durch den Steuerpflichtigen selbst gemeint.⁴⁹ Dass die einzelne natürliche Person Zurechnungsobjekt der von ihr erzielten Einkünfte ist, ergibt sich ferner aus § 2 Abs. 1 EStG. Ob der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlichen Gründen gezwungen ist, die Besteuerung von Einkommen am Individualsteuerprinzip auszurichten oder ob sich dies lediglich aus einer folgerichtigen Umsetzung einer auf dem Grundgedanken der Individualbesteuerung aufgebauten Einkommensteuer ergibt, hat das BVerfG bisher offengelassen.⁵⁰ Richtigerweise ist von einem Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips und damit einem Prinzip von Verfassungsrang auszugehen. Denn die Individuen sind Träger der Grundrechte; ihre Leistungsfähigkeit ist individuell zu verglei-

⁴² *Ruppe*, DStJG 1 (1978), 7, 19; *L. Schmidt*, DStJG 1 (1978), 41, 44.

⁴³ *HHR-Hey*, Einführung zum EStG Rn. 46.

⁴⁴ *Ruppe*, DStJG 1 (1978), 7, 19.

⁴⁵ *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 9; *Crezelius*, FR 2002, 805, 809; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 178.

⁴⁶ *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 9; *Crezelius*, FR 2002, 805, 809.

⁴⁷ BVerfG – Beschl. v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; Beschl. v. 10. 11. 1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246; BFH v. 5. 5. 1999 – IX R 1/97, BStBl. II 1999, 653, 654; Vorlagebeschl. v. 28. 7. 2004 – XI R 54/99, BFH/NV 2005, 269 (B III. 2); *Hey*, GS Trzaskalik, 219, 222; *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 5; *Riedel*, StuW 2019, 225, 226; *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut-Rödter*, Einführung zum UmwStG Rn. 1; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 97; *P. Kirchhof*, StuW 1985, 319, 323; *Luckey*, StuW 1979, 129, 136.

⁴⁸ *Riedel*, StuW 2019, 225, 226; *Baldauf*, Das innere System der einkommensteuerlichen Gewinnrealisierung, S. 52.

⁴⁹ *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 9; *Crezelius*, FR 2002, 805, 809; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 178.

⁵⁰ BVerfG Beschl. v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

chen.⁵¹ Das Individualsteuerprinzip gilt auch für die Körperschaftsteuer. Denn diese ist die Einkommensteuer der juristischen Person.⁵² Die Grundrechtsberechtigung im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG erlangt sie über Art. 19 Abs. 3 GG. Damit erfassen die Einkommen- und die Körperschaftsteuer das Einkommen von Personen und nicht einen hiervon losgelösten Gewinn eines Unternehmens oder Betriebes.⁵³

2. Subjektbindung stiller Reserven

a) Grundsätzliches

Besondere Bedeutung erlangt das Individualsteuerprinzip bei der Zuordnung stiller Reserven. Eine These lautet, grundsätzlich habe derjenige die stillen Reserven zu versteuern, der sie erwirtschaftet hat.⁵⁴ Dafür hat sich in den letzten Jahren der vormalig synonym zum Individualsteuerprinzip verwendete Begriff des Subjektsteuerprinzips herauskristallisiert.⁵⁵ Überwiegend hergeleitet wird das Subjektsteuerprinzip als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips und/oder des Grundsatzes der Individualbesteuerung.⁵⁶ Nach Danz⁵⁷ ist zwischen den Begriffen

⁵¹ Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 5; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 164; KSM-Lehner/Waldhoff, § 1 EStG Rn. A6.

⁵² Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 16; Rödder, DStJG 25 (2002), 253, 254; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 165; *Roderburg*, Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungen, S. 160; Hey, GS Trzaskalik, 219, 224; I. Reinhardt, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 61.

⁵³ Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 7; Benecke/Helder, FR 2010, 555, 556; a. A. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 268 ff.

⁵⁴ Vgl. u. a. Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 775; HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1502; Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 10; Reiß, BB 2000, 1965, 1968; Schön, FS Widmann, 531, 532; Kahle, FR 2013, 873, 874; Crezelius, FR 2002, 805, 811; Rödder, StJB 1994/1995, 295, 316; Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 60; Herlinghaus, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 67, 70; Trzaskalik, DStJG 1981 (4), 145, 157; Trzaskalik, DStJG 4 (1981), 145, 158 f.; Luckey, StuW 1979, 129, 136; Reiß, StuW 1986, 232, 241; Raupach, DStJG 2 (1979), 87, 104; Desens, DStJG 43 (2020), 73, 88; aus der Rspr. vgl. BFH Vorlagebeschl. v. 27. 10. 2015 – X R 28/12, BStBl. II 2016, 81; Beschl. v. 15. 4. 2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; ähnlich bereits BFH Urt. v. 25. 5. 1962 – I 155/59 U, BStBl. III 1962, 351; a. A. Ratschow, DStJG 34 (2011), 35, 56; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 820; Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 162 ff.

⁵⁵ Der Begriff bzw. dessen Kernaussage wurde vom BFH mittlerweile in mehr als 20 Entscheidungen herangezogen, dazu s. Desens, DStJG 43 (2020), 73, 101. Zur Begriffsentwicklung und der teilweise synonymen Verwendung anderer Begriffe wie bspw. des Individualsteuerprinzips vgl. Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 27 ff.; Danz, FR 2018, 160, 162; ähnlich Beyschlag, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern, S. 134 ff.; für eine andere Begriffsbestimmung Cropp, Subjektsteuerprinzip, S. 1 ff.

⁵⁶ Für ein eigenständiges Subprinzip aus Leistungsfähigkeits- und Individualsteuerprinzip Danz, FR 2018, 160, 163 f.; für einen Teilaspekt des Individualsteuerprinzips Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 5 ff.

⁵⁷ Danz, FR 2018, 160, 163 f. sowie monographisch Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 27 ff. und passim.

wie folgt zu unterscheiden: Der Grundsatz der Individualbesteuerung drücke die grundsätzliche gesetzgeberische Entscheidung für die Besteuerung der natürlichen Person aus. Das Leistungsfähigkeitsprinzip garantiere demgegenüber, dass Leistungsfähigkeit gleichmäßig zu besteuern ist. Dort setze das Subjektsteuerprinzip als Verbindung und Folge beider Wertungen an und Sorge dafür, dass noch nicht realisierte Leistungsfähigkeit in Form der stillen Reserven bei dem Steuersubjekt besteuert werde, bei dem sie entstanden ist.

Um die Existenz eines solchen Subprinzips festzustellen, muss zunächst untersucht werden, ob stille Reserven bereits mit ihrer Entstehung Leistungsfähigkeit verkörpern. Sodann muss untersucht werden, ob diese Leistungsfähigkeit subjektgebunden ist.

b) Stille Reserven als Leistungsfähigkeit

aa) These: Stille Reserven verkörpern bereits Leistungsfähigkeit

Bei stillen Reserven müsste es sich zunächst um Leistungsfähigkeit im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzip handeln.⁵⁸ Der Diskussion liegt der Streit zu Grunde, ob unrealisierte Einkünfte bereits Leistungsfähigkeit verkörpern.

Teile des Schrifttums sehen im nichtrealisierten Vermögenszuwachs grundsätzlich zu steuerndes Einkommen.⁵⁹ Ungeachtet eines fehlenden Liquiditätszuflusses verkörpere bereits der Wertzuwachs Leistungsfähigkeit.⁶⁰ Diese Sichtweise ist an die Reinvermögenszugangstheorie angelehnt und klammert bei ihrem globalen, wirtschaftlichen Einkommensbegriff aus, ob das erwirtschaftete Vermögen liquide oder illiquide ist.⁶¹ Basierend auf dem Haig-Simons-Schanz-Konzept wird die steuerliche Leistungsfähigkeit am gesamten Bedürfnisbefriedigungs-

⁵⁸ *Danz*, Subjektsteuerprinzip, S. 52 hat zutreffend herausgearbeitet, dass in der Vergangenheit viele Autoren von Einkommen sprachen. Dabei ist Einkommen als Quelle der Leistungsfähigkeit gemeint.

⁵⁹ *Tipke*, DStJG 4 (1981), 1, 10; *Thiel*, DStJG 4 (1981), 183, 187; *Danz*, Subjektsteuerprinzip, S. 59; *Beyschlag*, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern, S. 122 ff.; *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 11; *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut-Rödter*, Einführung UmwStG Rn. 1; *Biergans*, FS Schmidt, 75, 87; *Mutscher*, FS Frotscher, 479, 488; *Schön*, FS Widmann, 531, 533; *Herlinghaus*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 67, 71; *Crezelius*, FR 2009, 881, 885; *Luckey*, Steuerliche Gewinnrealisierung, S. 120; *Desens*, DStJG 43 (2020), 73, 88; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 171 ff.; *Maetz*, Teilbetrieb, S. 84 ff.; *I. Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 64; *Meyer-Scharenberg*, Steuergestaltung, S. 67; *Costede*, StuW 1996, 19, 23.

⁶⁰ *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 172; *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 11; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 203; *J. Schmitt*, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven, S. 42; *Mutscher*, FS Frotscher, 479, 488.

⁶¹ *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 173.

potential des Steuerpflichtigen gemessen und erfasst so auch unrealisierte Wertsteigerungen.⁶²

Von diesem Standpunkt aus leitet diese Auffassung zur Frage nach dem geeignetsten Besteuerungszeitpunkt über. Hier kommen der verfassungsrechtlich relevante Teil des Realisationsprinzips⁶³, der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und der Eigentumsschutz gem. Art. 14 GG zum Tragen⁶⁴: Ersterer gebietet, für die Besteuerung bei mehreren Zeitpunkten möglichst sichere Werte zu nehmen.⁶⁵ Dies ist auch im Sinne des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, für den die Anknüpfung an die planmäßige Liquidation ein milderes Mittel ist. Ebenso spricht der fehlende Liquiditätszufluss für einen Besteuerungsaufschub, denn die Veräußerung oder Beleihung der Substanz, nur um Mittel für die Steuerzahlung freizusetzen, muss, auch wegen einer eigentumsschonenden Besteuerung, *ultima ratio* sein.⁶⁶

bb) These: Stille Reserven sind ein steuerliches Nullum

Andere ordnen stille Reserven bis zu ihrer Realisation als steuerliches Nullum ein.⁶⁷ Es handele sich vielmehr nur um eine Vorstufe der Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes.⁶⁸ Besteuerung dürfe das Vermögen nicht belasten und setze grundsätzlich Liquidität voraus.⁶⁹ Stille Reserven seien zudem unsicher und

⁶² Einkommen ist danach die Summe von Mitteln, die der Steuerpflichtige für seine geistigen und persönlichen Bedürfnisse verwenden kann. Wertsteigerungen in stillen Reserven sind eben solches Einkommen, da sie u. a. im Rechts- und Wirtschaftsverkehr beleihbar sind. Dazu jeweils m. w. N. Tipke/Lang-Hey, Kap. 7 Rn. 7.30; Lang, Bemessungsgrundlage, S. 173.

⁶³ Hey, GS Trzaskalik, 219, 228; Pezzer, DStJG 14 (1991), 3, 22; KSM-P. Kirchhof, § 2 EStG A99; HHR-Musil, § 2 EStG Rn. 12; Lang, Bemessungsgrundlage, S. 174.

⁶⁴ Vgl. Lang, Bemessungsgrundlage, S. 174 ff.; Tipke, DStJG 4 (1981), 1, 5; Hey, GS Trzaskalik, 219, 228.

⁶⁵ Dafür kann bei anderer Ansicht aber jedenfalls die Praktikabilität angeführt werden s. Desens, DStJG 43 (2020), 73, 86.

⁶⁶ Tipke, DStJG 4 (1981), 1, 5.

⁶⁷ Vogel, StuW 1974, 193, 199; Ratschow, DStJG 34 (2011), 35, 56; Tiedtke, FS Canaris, 429, 446; Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 162 ff.; Geissler, FR 2014, 152, 155; Graw, FS 100 Jahre BFH, 1433, 1434, der jedoch widersprüchlich eine Subjektbindung bejaht (welcher Leistungsfähigkeit?); Elicker, StuW 2002, 217, 219 (mit Betonung des Liquiditätsaspektes); Blumers/Elicker, BB 2009, 1156, 1157; Knobbe-Keuk, DStR 1985, 494, 494; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 268 f.; Kredig, System der Besteuerung stiller Reserven, S. 63 ff.; BFH Vorlagebeschl. v. 10. 4. 2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, 1009, Rz. 39, 41, (Az. beim BVerfG 2 BvL 8/13), wonach jedoch eine Entnahme, Entstrickung oder intersubjektive Übertragung besteuert werden kann.

⁶⁸ Ratschow, DStJG 34 (2011), 35, 56; Geissler, FR 2014, 152, 155; Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 162 ff.

⁶⁹ P. Kirchhof, StuW 1985, 319, 327; Orthmann, Entstrickungsbesteuerung, S. 41; Elicker, StuW 2002, 217, 219; Blumers/Elicker, BB 2009, 1156, 1157; ähnlich BFH Vorlagebeschl. v. 10. 4. 2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, 1009, Rn. 39 wonach eine Steigerung der Ist-Leistungsfähigkeit nur bei tatsächlicher Realisierung des Vermögens, nicht aber bei bloßer Wertsteigerung vorliege.

könnten als gefährdeter Gewinn kein sicherer Indikator für steuerliche Leistungsfähigkeit sein.⁷⁰ Gleichwohl soll eine Ersatzrealisation als *ultima ratio* in Entnahme- und Entstrickungsfällen sowie teilweise sogar bei intersubjektiven Übertragungen möglich sein.⁷¹

cc) Stellungnahme

Wichtig ist zunächst, dass die Leistungsfähigkeit auf Verfassungsebene beurteilt wird. Entscheidend ist daher, ob auf Verfassungsebene Leistungsfähigkeit vorliegt, nicht dagegen, ob auf einfachgesetzlicher Ebene der Besteuerungstatbestand erfüllt ist⁷². Daher müssen Argumente zur Systematik der Einkommensteuer und der Erfassung von Wertsteigerungen bei Überschusseinkünften außer Betracht bleiben.⁷³

Sollen stille Reserven mit der zweiten Meinung als steuerliches Nullum eingeordnet werden, muss der verfassungsrechtliche Einkommensbegriff eng im Sinne der Markteinkommenstheorie ausgelegt werden. Nicht am Markt erwirtschaftete Vermögenszuwächse müssen ausscheiden. Eine solche Sichtweise führt aber zu Problemen bei der Erfassung von Entnahmen, Entstrickungsvorgängen oder intersubjektiven Übertragungen. Denn in diesen Fällen wird der Staat wegen des nicht länger gesicherten Besteuerungszugriffes für berechtigt gehalten, die Leistungsfähigkeit im Wege der Ersatzrealisation als *ultima ratio* abzuschöpfen.⁷⁴

Die Vorgänge können allesamt nur erfasst werden, wenn man stille Reserven grundsätzlich als Leistungsfähigkeit einordnet.⁷⁵ Denn weder bei einer Entnahme oder Entstrickung noch bei intersubjektiven Übertragungen wird Einkommen am Markt realisiert.⁷⁶ Verneint man bereits den Leistungsfähigkeitscharakter stiller Reserven, bleibt offen, welche Leistungsfähigkeit der Staat in diesen Fällen abschöpfen darf.⁷⁷ Damit wankt die Legitimationsbasis der Ersatzrealisation stiller

⁷⁰ Pezzer, DStJG 14 (1991), 3, 24.

⁷¹ Vgl. BFH Vorlagebeschl. v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, Rz. 39, 41; aus der Literatur s. bspw. Graw, FS 100 Jahre BFH, 1433, 1434; Geissler, FR 2014, 152, 155; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 268 ff.; Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 165; Kredig, System der Besteuerung stiller Reserven, S. 65 f.

⁷² Diese kritische Frage, wie intersubjektive Übertragungen einfach-rechtlich erfasst werden, wird noch unter Zweites Kapitel D.III.4. aufgegriffen.

⁷³ Anders Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 269 f.

⁷⁴ So die ganz h. M. vgl. jeweils m. w. N. HHR-Musil, § 2 EStG Rn. 12; HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 15 u. 25.

⁷⁵ Ebenso Tipke, DStJG 4 (1981), 1, 3; HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 17.

⁷⁶ Vgl. auch die Rechtsprechung, die bei der Entnahme stets betont, Sinn und Zweck sei die steuerliche Erfassung stiller Reserven. Sie geht damit davon aus, dass der Gewinn nicht erst im Zeitpunkt der Entnahme entsteht, sondern dass die Entnahme den Zugriff auf die stillen Reserven eröffnet, vgl. J. Schmitt, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven, S. 39.

⁷⁷ So auch Desens, DStJG 43 (2020), 73, 86.

Reserven. Diese Konsequenz will jedoch vielfach nicht gezogen werden.⁷⁸ Letztlich handelt es sich daher zumeist nur um ein „relatives verfassungsrechtliches Realisationsprinzip“, nach welchem stille Reserven keine Leistungsfähigkeit darstellen sollen, gleichwohl aber widersprüchlich bei Entnahme, Entstrickung oder intersubjektiver Übertragung eine Ersatzrealisation (Abschöpfung welcher Leistungsfähigkeit?) erfolgen darf.⁷⁹

Lediglich für intersubjektive Übertragungen wird teilweise konsequent verfahren, indem über die Organisationsaktstheorie die Besteuerungswürdigkeit intersubjektiver Übertragungen verneint wird.⁸⁰ Offen bleibt jedoch auch nach dieser Auffassung die Besteuerungswürdigkeit von Entnahmen und Entstrickungen. Eine Gleichstellung von Entnahmen mit der Realisation, da es keinen Unterschied mache, ob einem Dritten oder sich selbst die Verfügungsmacht verschafft werde, überzeugt nicht.⁸¹ Denn dann würde der aufgestellte Grundsatz, stille Reserven seien keine Leistungsfähigkeit, sogleich ergebnisorientiert durchbrochen, ohne dass außer der drohenden Nichtbesteuerung stichhaltige Argumente dafür vorgebracht werden.

Auch die Frage der Liquidität darf bei der Bestimmung des sachlich richtigen Einkommensbegriffes keine Rolle spielen.⁸² Vorgänge wie der Tausch mehrer unbestritten die Leistungsfähigkeit und werden zu Recht einer Gegenleistung in Geld gleichgestellt, ohne dass eine Liquiditätsmehrung vorliegt.⁸³ Ebenso verdeutlicht der Tauschvorgang, dass die Unsicherheit stiller Reserven nicht gegen die Annahme von Leistungsfähigkeit sprechen kann, da Bewertungsunsicherheiten auch im Rahmen eines Tausches auftreten können.⁸⁴

Überzeugender ist daher, den Wertzuwachs bei stillen Reserven als Leistungsfähigkeit einzuordnen, auf deren Abschöpfung vorläufig verzichtet wird (latente Leistungsfähigkeit). Dabei wird der Markteinkommenstheorie keineswegs die Bedeutung abgesprochen. Vielmehr wirkt sie über das Realisationsprinzip und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auf die Wahl des geeignetsten Besteuerungs-

⁷⁸ Vgl. BFH Vorlagebeschl. v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, Rz. 39, 41; aus der Literatur s. bspw. *Graw*, FS 100 Jahre BFH, 1433, 1434; *Geissler*, FR 2014, 152, 155; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 268 ff.; *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 165.

⁷⁹ Damit wird im Ergebnis der hier vertretenen Auffassung entsprochen. Dazu gleich s. u. Zweites Kapitel B. III. 2. d).

⁸⁰ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 268 ff.; *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 161. Zur Organisationsaktstheorie s. u. Zweites Kapitel D. III. 4. b).

⁸¹ So aber *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 270.

⁸² So zu Recht *J. Schmitt*, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven, S. 41; anders wohl *Elicker*, StuW 2002, 217, 219; *Blumers/Elicker*, BB 2009, 1156, 1157.

⁸³ Vgl. die langjährige Rechtsprechung vor Einführung des § 6 Abs. 6 EStG s. u. a. BFH Urt. v. 25. I. 1984 – I R 183/81 – BStBl. II 1984, 422; aus der Literatur jeweils m. w. N. s. *Schmidt-Weber-Grellet*, § 5 EStG Rn. 632 f.; *HHR-Eckstein*, § 6 EStG Rn. 1700.

⁸⁴ Darauf hinweisend *Desens*, DStJG 43 (2020), 73, 90.

zeitpunktes ein und schafft so eine wirtschaftlich maßvolle Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.⁸⁵ Damit handelt es sich um einen Abwägungsvorgang bei der Auswahl des geeignetsten Besteuerungszeitpunktes. Letztlich wird auch der These, Besteuerung setze grundsätzlich Liquidität voraus⁸⁶ und dem Umstand, dass stille Reserven wegen ihrer Unsicherheit noch kein zuverlässiger Indikator für Leistungsfähigkeit seien⁸⁷, im Rahmen dieser Abwägung Rechnung getragen.

Zusammengefasst ist daher sauber zwischen Leistungsfähigkeit und dem geeignetsten Besteuerungszeitpunkt zu trennen: Maßgebend für die Entstehung von Leistungsfähigkeit ist der Einkommensbegriff im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie, wobei auf die Abschöpfung der in den stillen Reserven enthaltenen Leistungsfähigkeit wegen des Verhältnismäßigkeits- und Realisationsprinzips zunächst verzichtet wird (Wahl des geeigneten Besteuerungszeitpunktes).⁸⁸ Bei Vorgängen wie der Entstrickung, der Entnahme oder der intersubjektiven Übertragung ist dann erneut zu prüfen, ob auf die Abschöpfung der Leistungsfähigkeit vorläufig verzichtet werden kann.⁸⁹ Dieser Frage wird im Folgenden für die intersubjektive Übertragung nachgegangen.

c) Subjektbindung der Leistungsfähigkeit

Geht man von einer Leistungsfähigkeitsmehrung bei stillen Reserven aus, bleibt die Frage, welchem Subjekt oder Objekt diese Mehrung zuzuordnen ist. Eine objektbezogene Zuordnung kann überhaupt nur in Betracht gezogen werden, da es sich um unrealisierte Einkünfte handelt. Für bereits realisierte Einkünfte besteht dagegen Einigkeit über die Unzulässigkeit einer interpersonellen Verlagerung.⁹⁰

⁸⁵ Lang, Bemessungsgrundlage, S. 174.

⁸⁶ Elicker, StuW 2002, 217, 219; Orthmann, Entstrickungsbesteuerung, S. 41; Blumers/Elicker, BB 2009, 1156, 1157; Kessler/Huck, StuW 2005, 193, 205 f.

⁸⁷ Pezzer, DStJG 14 (1991), 3, 24.

⁸⁸ Davon ging auch der Gesetzgeber bei Schaffung des Einkommensteuergesetzes 1925 aus, der die Stundung der stillen Reserven als Privileg betrachtete und zwischen Einkommensentstehung und Besteuerungszeitpunkt differenzierte s. Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode 1924, RT-Drucks 1924/25, Nr. 795, S. 23, wonach der Gesetzgeber den Gewerbetreibenden durch die Stundung der stillen Reserven als privilegiert ansah. Dieses Privileg bestehe aber nicht um seiner selbst willen, sondern um einer volkswirtschaftlichen Notwendigkeit willen, nämlich der Erhaltung des produktiven Kapitals. Es würde unvereinbar und mit den Grundsätzen steuerlicher Gleichmäßigkeit widersprechen, wenn diese Gewinne unbesteuert blieben, wenn der Pflichtige den Betrieb veräußere oder aus dem Wirtschaftsleben ausschiede. Denn dann ist der Grund für das Privileg fortgefallen. Dazu ausführlicher s. J. Schmitt, Zur interpersonellen Übertragung stiller Reserven, S. 33.

⁸⁹ S. u. Zweites Kapitel B. III. 2. d).

⁹⁰ St. Rspr. des BFH vgl. Urt. v. 8. 11. 1960 – I 131/59 S, BStBl. III 1960, 513; BFH Urt. v. 12. 6. 1980 – IV R 40/77, BStBl. II 1980, 723; v. 17. 3. 1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558; aus der Literatur vgl. Riedel, StuW 2019, 225, 226; Biergans, FS Schmidt, 75, 100.

Überwiegend wird davon ausgegangen, dass derjenige die stillen Reserven zu versteuern habe, der sie erwirtschaftet hat.⁹¹ Diese These wird mittlerweile als Subjektsteuerprinzip bezeichnet.⁹² Demgegenüber wird teilweise vertreten, stille Reserven hafteten am Besteuerungsobjekt an.⁹³ Entscheidend sei, dass die steuerliche Erfassung zu irgendeinem Zeitpunkt gesichert sei und die Besteuerung somit nur aufgeschoben werde.⁹⁴ Ohnehin habe der Staat keinen Anspruch auf die Aufdeckung der stillen Reserven zu einem bestimmten Zeitpunkt oder bei einem bestimmten Steuersubjekt.⁹⁵ Insoweit wurde auch das Going-Concern-Prinzip und damit die Unternehmensfortführung angeführt.⁹⁶

Die Frage ist nicht einfach zu beantworten.⁹⁷ Es handelt sich um eine Grundentscheidung, die mit der Diskussion um den Leistungsfähigkeitscharakter stiller Reserven eng verwoben ist.

Zugestehen ist der ablehnenden Auffassung zunächst, dass sich ein Subjektsteuerprinzip weder aus dem Verfassungswortlaut noch aus dem einfachen Recht explizit ergibt.⁹⁸ Allerdings kann auch der These der Objektbindung vorgehalten werden, ihr fehle die Normanknüpfung. Ferner trifft diese Aussage auch auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zu.⁹⁹ Gleichwohl wird nahezu übereinstimmend davon ausgegangen, dass den Grundrechten ein Leistungsfähigkeitsprinzip entnommen

⁹¹ Vgl. u. a. Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 775; HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1502; Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 10; Reiß, BB 2000, 1965, 1968; Schön, FS Widmann, 531, 532; Kahle, FR 2013, 873, 874; Crezelius, FR 2002, 805, 811; Rödder, StbJb 1994/1995, 295, 316; Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 60; Herlinghaus, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 67, 70; Trzaskalik, DStJG 1981 (4), 145, 157; Trzaskalik, DStJG 4 (1981), 145, 158 f.; Luckey, StuW 1979, 129, 136; Reiß, StuW 1986, 232, 241; Raupach, DStJG 2 (1979), 87, 104; Desens, DStJG 43 (2020), 73, 88; aus der Rspr. vgl. BFH Vorlagebeschl. v. 27. 10. 2015 – X R 28/12, BStBl. II 2016, 81; Beschl. v. 15. 4. 2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; ähnlich bereits BFH Urt. v. 25. 5. 1962 – I 155/59 U, BStBl. III 1962, 351.

⁹² Der Begriff bzw. dessen Kernaussage wurde vom BFH mittlerweile in mehr als 20 Entscheidungen herangezogen, dazu s. Desens, DStJG 43 (2020), 73, 101. Zur Begriffsentwicklung und der teilweise synonymen Verwendung anderer Begriffe wie bspw. des Individualsteuerprinzips vgl. Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 27 ff.; Danz, FR 2018, 160, 162; ähnlich Beyschlag, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern, S. 134 ff.; für eine andere Begriffsbestimmung Cropp, Subjektsteuerprinzip, S. 1 ff.

⁹³ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 820; Albach, StbJb 1970/1971, 287, S. 314 f.; Schuhmann, StBp 1983, 269, 275; Woerner, DStZ 1977, 299, 307; Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 168; Felix, Steuerberaterkongressreport 1980, 129, 146.

⁹⁴ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 820; Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 164, 166.

⁹⁵ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 820; in diese Richtung auch Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 166.

⁹⁶ Albach, StbJb 1970/1971, 287, 317.

⁹⁷ Dazu statt aller die Referate von Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145 und Desens, DStJG 43 (2020), 73, sowie die anschließende Diskussion auf den Seiten 185 ff.

⁹⁸ So Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 163 f. sowie in der anschließenden Diskussion auf S. 192.

⁹⁹ S. o. Zweites Kapitel B. II.

werden kann.¹⁰⁰ Das Subjektsteuerprinzip als Subprinzip könnte sich ebenso ungeschrieben aus der Verfassung ergeben.

Sieht man in stillen Reserven bereits verkörperte Leistungsfähigkeit, wirkt sich dies reflexartig auf die Subjektbindung stiller Reserven aus.¹⁰¹ Denn dann lässt sich die bereits beim Individualsteuerprinzip angeführte Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit der einzelnen Person für ein Subjektsteuerprinzip anführen.¹⁰² Die Individuen sind Träger der Grundrechte; ihre Leistungsfähigkeit ist individuell zu vergleichen.¹⁰³ Nur wenn Steuerobjekt und Steuersubjekt hinreichend genau bestimmt sind, lässt sich der Steuereingriff an Individualgrundrechten messen.¹⁰⁴ So verstanden droht dem Fiskus der Verlust des Steueranspruches gerade bei dem Steuerpflichtigen, bei dem die stillen Reserven entstanden sind.¹⁰⁵ Es reicht nicht, wie Hey zu Recht betont, dass stille Reserven überhaupt irgendwo besteuert werden, sondern sie müssen entsprechend ihres Anwachsens individuell zugeordnet werden.¹⁰⁶ Auch latente Leistungsfähigkeit kann daher grundsätzlich nicht auf andere Personen übertragen werden.¹⁰⁷ Eine bloße Objektbindung lässt diesen Grundrechtsbezug vermissen. Ferner verböte sich dann wohl jedwede Ersatzrealisation.¹⁰⁸ Eine Konsequenz, die jedenfalls für die Entnahme zu privaten Zwecken nicht gezogen wird.

Das von Albach angeführte Argument der Unternehmensfortführung überzeugt vor diesem Hintergrund zumindest bei Divergenz der beteiligten Subjekte nicht. Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer und keine Objektsteuer. Das Argument der Fortführung kann jedoch bei Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips auf der Rechtfertigungsebene berücksichtigt werden.¹⁰⁹

¹⁰⁰ S. o. Zweites Kapitel B. II.

¹⁰¹ Ähnlich s. auch *Desens* in der anschließenden Diskussion an die Referate in DStJG 43 (2002), 185, 194; so wohl bereits *Tipke*, DStJG 4 (1981), 1, 10.

¹⁰² BVerfG – Beschl. v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; Beschl. v. 10. 11. 1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246; BFH v. 5. 5. 1999 – IX R 1/97, BStBl. II 1999, 653, 654; Vorlagebeschl. v. 28. 7. 2004 – XI R 54/99, BFH/NV 2005, 269 (B III. 2); *Hey*, GS Trzaskalik, 219, 222; *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 5; *Riedel*, StuW 2019, 225, 226; *Rödter*/Herlinghaus/van Lishaut-Rödter, Einführung zum UmwStG Rn. 1; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 97; *P. Kirchhof*, StuW 1985, 319, 323; *Luckey*, StuW 1979, 129, 136.

¹⁰³ *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 5; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 164; *KSM-Lehner/Waldhoff*, § 1 EStG Rn. A6.

¹⁰⁴ *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 5.

¹⁰⁵ *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 11; *Luckey*, StuW 1979, 129, 136; ebenso hat der BFH im Urt. v. 11. 12. 1984 – IX R 27/82, BStBl. II 1985, 250, festgestellt, dass kein allgemeiner Rechtsatz existiere, wonach die Gewinnrealisierung in den Fällen hinausgeschoben werden könne, in denen die spätere Erfassung der stillen Reserven gesichert sei.

¹⁰⁶ *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 12.

¹⁰⁷ *Tipke*, DStJG 4 (1981), 1, 10.

¹⁰⁸ Dazu bereits gerade s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. b) cc).

¹⁰⁹ S. u. Zweites Kapitel D. III.

Schließlich kann das fiskalische Argument, die Besteuerung stiller Reserven sei bei einer Objektbindung aus Sicht des Staates gesichert, jene These nicht überzeugend stützen. Denn mit der Übertragung kann der Besteuerungsanspruch des Fiskus sowohl sicherer als auch unsicherer werden. So könnte es bspw. beim neuen Steuersubjekt progressionsbedingt oder durch Verlustnutzung¹¹⁰ zu Steuerausfällen kommen. Zudem ist der Besteuerungsanspruch bereits allein durch den vorläufigen Besteuerungsaufschub der stillen Reserven einer gewissen Unsicherheit¹¹¹ ausgesetzt.

Kurzer Erwähnung verdient auch die Frage, an welche Personen stille Reserven steuerlich gebunden sind. Unstreitig ist dies bei Einzelunternehmen: Hier fallen der Eigentümer der Wirtschaftsgüter, der Betreiber des Unternehmens und der Steuerschuldner in der Person des Einzelunternehmers zusammen. Bei Personengesellschaften dagegen fallen diese auseinander: Zivilrechtliche Eigentümerin der Wirtschaftsgüter¹¹² und Betreiberin des Unternehmens¹¹³ ist die Personengesellschaft; Steuerschuldner der Einkommensteuer ist trotz Steuersubjektivität der Personengesellschaft der Mitunternehmer¹¹⁴. § 1 EStG erklärt die natürlichen Personen zum Steuersubjekt der Einkommensteuer. Nur bei ihnen kann daher die Leistungsfähigkeit subjektiv gebunden werden.¹¹⁵ Bei Körperschaften sind stille Reserven an die gem. § 1 KStG steuerpflichtige Körperschaft gebunden.¹¹⁶

¹¹⁰ Zumindest wenn der Verlust sonst nicht mehr aufgezehrt worden wäre.

¹¹¹ Zum einen einer Bewertungsunsicherheit bzgl. des (Fort-)Bestehens der stillen Reserven und zum anderen einer Unsicherheit bzgl. der Werthaltigkeit des Steueranspruches.

¹¹² Dazu s. o. Zweites Kapitel A.

¹¹³ Zu dieser im Einkommensteuerrecht sehr umstrittenen Frage s. u. Zweites Kapitel C. III. 2. c).

¹¹⁴ S. u. Zweites Kapitel C. III. 2.

¹¹⁵ I. E. ebenso *Desens*, DStJG 43 (2020), 73, 106; *Niehus*, FR 2010, 1, 5; *M. Schmitt/R. Franz*, Ubg 2012, 395, 395; aus der Rechtsprechung BFH Urt. v. 26. 6. 2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463; BFH Beschl. v. 15. 4. 2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971, 972, Rn. 17 ff.; BFH Vorlagebeschl. v. 10. 4. 2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, 1010, Rn. 42; BFH Urt. v. 26. 6. 2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463, 467, Rn. 34; dies bedeutet jedoch nicht, dass bei dem Mitunternehmer Leistungsfähigkeit in dem Einzelunternehmer vergleichbarer Weise entsteht. Dazu s. u. Viertes Kapitel B. III. 3. c) aa) (1); a. A. *Troost*, Buchwertfortführung, 232 ff.; aus der Rechtsprechung BFH Urt. v. 16. 6. 2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378, 380 „dem-selben Rechtsträger“; BFH Urt. v. 20. 5. 2010 – IV R 42/08, BStBl. II 2010, 820, 822, Rn. 16 Anknüpfung an den „zivilrechtlichen Wechsel des Rechtsträgers“; BFH Beschl. v. 19. 3. 2014 – X R 28/12, BStBl. II 2014, 629, 641, Rn. 116 „wonach jeder Rechtsträgerwechsel zur Gewinnrealisierung führen müsste“.

¹¹⁶ Dazu Zweites Kapitel B. III. 1. So auch *Desens*, DStJG 43 (2020), 73, 106; *Röder*, DStJG 25 (2002), 253, 264; *Hey*, GS Trzaskalik, 219, 224; *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 16.

*d) Verhältnis von Subjektsteuerprinzip, Realisationsprinzip
und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit*

Bei der intersubjektiven Verlagerung stiller Reserven muss erneut geprüft werden, ob auf deren Abschöpfung weiterhin verzichtet werden kann. Für den bisherigen Verzicht waren das Realisations- und das Verhältnismäßigkeitsprinzip ausschlaggebend.¹¹⁷

aa) Rang der Realisationsprinzips

Dazu ist zunächst ein Blick auf den Rang des Realisationsprinzips zu werfen. Das Realisationsprinzip ist unzweifelhaft einfachgesetzlich normiert: Als Ausprägung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips ist das Realisationsprinzip in § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB geregelt und besagt, dass nur realisierte Gewinne am Abschlussstichtag zu berücksichtigen sind. Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG gilt dies auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Eine Konkretisierung des Realisationsprinzips ist das Anschaffungskostenprinzip, wonach Vermögensgegenstände höchstens mit den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgewiesen werden dürfen.¹¹⁸ Dieser für stille Reserven relevante Teil des Realisationsprinzips ist im Steuerbilanzrecht zudem explizit in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG geregelt. Das Realisationsprinzip könnte daher eine einfachgesetzliche Belastungsentscheidung sein, an die der Gesetzgeber gegebenenfalls im Rahmen der Folgerichtigkeitsrechtsprechung gebunden ist.

Dem Realisationsprinzip könnte auch eine verfassungsrechtliche Stellung als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips zukommen. Damit könnte geschlossen werden, dass mit dem verfassungsrechtlichen Rang des Realisationsprinzips als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips automatisch die Verneinung von Leistungsfähigkeit bei stillen Reserven einherginge.¹¹⁹ Denn so verstanden dürfte Leistungsfähigkeit ausschließlich an einen Leistungsaustausch am Markt und somit an die Markteinkommenstheorie anknüpfen.¹²⁰ Die Verneinung des Leistungsfähigkeitscharakter stiller Reserven überzeugt jedoch, wie herausgearbeitet wurde, gerade nicht.¹²¹

¹¹⁷ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. b).

¹¹⁸ BGH, Urt. v. 11. 12. 1989 – II ZR 78/89, BGHZ 109, 334; aus der Literatur u. a. *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), 301, 315; *Mellwig*, FS Budde, 397, 403; *Herzig*, FS Schmidt, 209, 211.

¹¹⁹ *Desens*, DStJG 43 (2020), 73, 89, 142, wonach sich Subjektsteuerprinzip und Realisationsprinzip ausschließen; so auch *I. Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 64.

¹²⁰ Ähnlich *Desens*, DStJG 43 (2020), 73, 89.

¹²¹ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. b).

Daher könnte man schließen, die Entscheidung für das Realisationsprinzip sei eine einfach-gesetzliche. Danach hat der Gesetzgeber eine – nicht zwingende – Systementscheidung zugunsten einer Gewinnverwirklichung getroffen, die sich im Normalfall nach Realisationsgrundsätzen bestimmt.¹²² Er wäre an diese Systementscheidung über Folgerichtigkeitsgesichtspunkte gebunden.¹²³ Gleichwohl bliebe es ihm unbenommen, eine andere Grundsatzentscheidung zu treffen und beispielsweise eine Besteuerung nach Zeitwerten vorzunehmen. Eine derartige Rechnungslegung mag handelsrechtlich ein gangbarer Weg sein¹²⁴, kann jedoch steuerrechtlich nicht überzeugen. Denn ein derart früher Besteuerungszeitpunkt ist in mehrfacher Hinsicht problematisch: Zum einen erfolgt die Besteuerung in einem Zeitpunkt, in welchem die relevanten Werte noch unsicher sind. Zum anderen gefährdet der frühe Besteuerungszeitpunkt wegen des fehlenden Liquiditätszuflusses die Substanz des Steuerpflichtigen und berührt daher den Eigentumsschutz des Art. 14 GG. Mithin ist eine grundsätzliche Festlegung des Besteuerungszeitpunktes auf den Leistungsaustausch am Markt bereits verfassungsrechtlich geboten.

So gesehen könnte dem Realisationsprinzip doch der verfassungsrechtliche Rang eines Subprinzips des Leistungsfähigkeitsprinzip zukommen. Freilich bedarf es dafür des Begriffes des Realisationsprinzips nicht zwingend. Doch folgt man der Auffassung, dass der Besteuerungszeitpunkt aus Gründen der Verhältnismäßigkeit und des Eigentumsschutzes nach Art. 14 GG im Grundsatz im Realisationszeitpunkt liegen muss, schafft man ein verfassungsrechtliches Realisationsprinzip, ohne es dezidiert zu benennen. Einzig: Es darf keine absoluten Geltungsanspruch haben, denn dies wäre eben mit der Verneinung des Leistungsfähigkeitscharakters stiller Reserven unvereinbar. Die Vereinbarkeit der verschiedenen konkurrierenden Prinzipien lässt sich über einen schonenden Ausgleich zwischen ihnen herstellen, wie im Folgenden gezeigt wird. Ein verfassungsrechtliches Realisationsprinzip und das Subjektsteuerprinzip schließen sich daher nicht aus, vielmehr stehen sie in einem verfassungsrechtlichen Spannungsverhältnis.

bb) Abwägung

Zur Verdeutlichung des Spannungsverhältnisses bietet es sich zunächst an, den Normalfall der Übertragung stiller Reserven auf andere Steuersubjekte zu betrachten: Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes durch einen marktmäßigen Umsatzakt. In diesem Fall gebietet das Realisationsprinzip wegen des marktmäßigen Umsatzaktes eine Besteuerung, während das Subjektsteuerprinzip eine Besteue-

¹²² So HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 15.

¹²³ St. Rspr. des BVerfG Beschl. v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BVerfGE 242; Urt. v. 27.6.1991 – BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106.

¹²⁴ Zur Diskussion s. HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 16; Hennrichs, DSStJG 24 (2001), 301, 317; Herzig, FS Baetge, 38, 52 ff.

rung wegen des Übergangs auf ein anderes Steuersubjekt fordert. Beide Prinzipien stehen somit miteinander im Einklang.

Anders ist dies bei der unentgeltlichen Übertragung stiller Reserven. Denn in diesen Fällen fehlt es an einer Realisation am Markt mit entsprechendem Liquiditätszufluss.¹²⁵ Auf die Abschöpfung der stillen Reserven könnte daher aus Sicht des Realisations- und Verhältnismäßigkeitsprinzips weiterhin verzichtet werden bzw. ein absolut verstandenes Realisationsprinzip verböte gar mangels marktmäßigen Umsatzaktes eine Besteuerung. Die bisher für den Verzicht auf die Abschöpfung ausschlaggebenden Argumente können unverändert angeführt werden.¹²⁶ Dagegen verstoßen intersubjektive Übertragungen gegen das Subjektsteuerprinzip, da die stillen Reserven nicht mehr bei der Person besteuert werden, bei der sie entstanden sind. Die Prinzipien stehen folglich im Widerspruch zueinander.

Mit anderen Worten entsteht dabei ein Spannungsverhältnis des Subjektsteuerprinzips mit den ebenfalls im Leistungsfähigkeitsprinzip verankerten Subprinzipien wie dem Realisationsprinzip¹²⁷ und dem rechtsstaatlichen Gebot der Verhältnismäßigkeit^{128, 129}. In solchen Spannungsverhältnissen ist der Gesetzgeber berechtigt und verpflichtet, einen schonenden Ausgleich zwischen den konkurrierenden Grundsätzen herbeizuführen.¹³⁰ Dabei ist auch die Schwere der Beeinträchtigung der Prinzipien zu beachten. Im Grundsatz sind die Prinzipien jedoch gleichwertig. So kommt dem Realisationsprinzip nicht etwa als bloß technisches Prinzip ein niederer Rang zu, da es als Fundamentalkonkretisierung des Markteinkommens gleichsam ein Prinzip von Verfassungsrang ist.¹³¹ Das verfassungsrechtliche Gewicht des Subjektsteuerprinzips variiert in dieser Abwägung je nach Ausgestaltung des Steuersystems und der betreffenden Steuer:

Dabei wird nicht unzulässig von der einfach-rechtlichen Ebene auf die Verfassungsebene geschlossen. Denn Leistungsfähigkeit kann nur unter Berücksichtigung des Charakters einer Steuer und dessen konkreter Ausgestaltung bestimmt werden.

¹²⁵ Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 11; Trzaskalik, DStJG 1981 (4), 145, 158 „Durchbrechung des Realisationsprinzips“; Pezzer, DStJG 14 (1991), 3, 24; Tipke, StO II, S. 692. Zu der Diskussion zur Gewinnrealisation durch tauschähnliche Vorgänge bei Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte s. u. Zweites Kapitel D.III. 4.

¹²⁶ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. b).

¹²⁷ Hey, GS Trzaskalik, 219, 228; Pezzer, DStJG 14 (1991), 3, 22; KSM-P. Kirchhof, § 2 EStG A99; HHR-Musil, § 2 EStG Rn. 12; Lang, Bemessungsgrundlage, S. 174; Tipke, StO I, S. 70. Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. d) aa).

¹²⁸ Tipke, DStJG 4 (1981), 1, 2 ff.; Müller-Franken, StuW 2004, 109, 118; J. Schmitt, Zur interpersonellen Übertragung stiller Reserven, S. 37 ff.

¹²⁹ Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 6.

¹³⁰ Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 6.

¹³¹ Ebenso Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 165; so aber Danz, FR 2018, 160, 166, die dem Realisationsprinzip zwar Verfassungsrang zumisst, es jedoch als technische Ausgestaltung hinter das Subjektsteuerprinzip als „principium speciale“ zurücktreten lässt, Zum Rang des Realisationsprinzips s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. d) aa).

In der Einkommensteuer als Personensteuer mit subjektivem Nettoprinzip und progressivem Tarif hat das Subjektsteuerprinzip eine gewichtige Wirkung. Leistungsfähigkeit ist individuell zu messen.¹³² Zudem ist ein substituierter Steueranspruch nach Übertragung nicht notwendigerweise gleichwertig. All dies berechtigt den Fiskus grundsätzlich, die Leistungsfähigkeit abzuschöpfen. Dazu ist er zur Sicherung der personalen Ausgestaltung auch verpflichtet.

In einem hypothetischen alternativen System einer Unternehmenssteuer, in dem personale Elemente keine Bedeutung hätten und die auf einen Einheitstarif zurückgriffe, verlöre das Subjektsteuerprinzip an Gewicht.¹³³ Ein etwaiger substituierter Steueranspruch wäre vollständig gleichwertig und eine Besteuerung wäre bei der Person, die sich der stillen Reserven begeben hat, sogar unsicherer als beim Empfänger des intersubjektiven Transfers. In diesem hypothetischen Alternativsystem mit einem schwächer ausgeprägten Subjektsteuerprinzip könnte die Abwägung daher auch zu einem Aufschub der Besteuerung stiller Reserven führen.

Schwieriger ist die Beantwortung der Frage für die Körperschaftsteuer. Auch die Körperschaftsteuer ist eine Personensteuer.¹³⁴ Daher gebietet die Erfassung individueller Leistungsfähigkeit auch hier die Erfassung der stillen Reserven bei der Körperschaft, die sie erwirtschaftet hat. Gleichwohl haben Verschiebungen wegen der proportionalen Tarifgestaltung und der weitgehenden Ausklammerung personaler Elemente deutlich weniger Auswirkungen. Der substituierte Steueranspruch ist auf Gesellschaftsebene weitgehend gleichwertig.¹³⁵ Besonderheit der Ausgestaltung der Körperschaftsteuer ist jedoch, dass mit der Ebene der Anteilseigner eine weitere Besteuerungsebene existiert. Veräußerungen und Ausschüttungen sind je nach Beteiligungskonstellation bei den dahinterstehenden natürlichen Personen im Rahmen der Einkommensteuer zu erfassen. Jedenfalls diese mittelbaren Effekte führen zu einem Überwiegen des Subjektsteuerprinzips bei der Verlagerung von

¹³² *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 165; *Könemann*, Grundsatz der Individualbesteuerung, S. 30 und 34; *KSM-Lehner/Waldhoff*, § 1 EStG Rn. A6; *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 6; *Hey*, GS Trzaskalik, 219, 222; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 97; *P. Kirchhof*, StuW 1985, 319, 323; *Luckey*, StuW 1979, 129, 136; *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 6; BFH Beschl. v. 23. 8. 1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; BFH Beschl. v. 17. 12. 2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

¹³³ *Trzaskalik*, DStJG 1981 (4), 145, 159: „Solange man natürliche Personen mit ihren Einkünften und nicht Betriebe mit ihren Erträgen besteuert, ist es nicht gleichgültig, bei wem die stillen Reserven erfaßt werden, ist die Vorstellung der hypothekarischen Belastung eines Wirtschaftsguts fehl am Platz.“; ähnlich *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 166, der das Subjektsteuerprinzip daher als besonderes Einkommensteuerprinzip einordnet.

¹³⁴ *Hey*, GS Trzaskalik, 219, 224; *Rödter*, DStJG 25 (2002), 253, 254; *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 16; *Roderburg*, Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungen, S. 160; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 165; *I. Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 60.

¹³⁵ Unberechtigte Auswirkungen durch den Handel mit Verlusthüllen sollten über Missbrauchsvermeidungsvorschriften, die auf die Beibehaltung des Unternehmensgegenstandes abstellen, vermieden werden. Dies lässt der derzeitige § 8c KStG vermissen.

stillen Reserven bei der Körperschaftsteuer.¹³⁶ Im Ergebnis führt daher die personale Struktur der Einkommensteuer im gesamten deutschen Ertragsteuerrecht zu einem hohen Gewicht des Subjektsteuerprinzips.

Um die Erfassung individueller Leistungsfähigkeit nicht zu gefährden, muss der bis zum Realisationszeitpunkt gewährte Besteuerungsaufschub daher seine Grenzen finden, wenn die ursprüngliche Zuordnung stiller Reserven nicht länger gewährleistet werden kann.¹³⁷ Die Abschöpfung dieser individuellen Leistungsfähigkeit ist aus Sicht des Subjektsteuerprinzips *ultima ratio*.¹³⁸ Ließe man grundsätzlich steuerneutrale Übertragungen zu, läge ein gewichtiger Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip vor, welches im deutschen Ertragsteuersystem durch dessen personale Ausgestaltung erhebliches Gewicht hat. Ähnlich wie bei der Entnahmebesteuerung überwiegt daher die Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit das Realisationsprinzip. Denn der Besteuerungsanspruch droht bei der Person, bei der er entstanden ist, endgültig unterzugehen.

e) Methoden zur Sicherung stiller Reserven

Als Methoden zur Sicherstellung der stillen Reserven stehen dem Gesetzgeber die Abrechnung oder die individuelle Zuordnung der stillen Reserven zur Verfügung. Letztere ist u. a. durch Ergänzungsbilanzen möglich. Sofern die individuelle Zuordnung sichergestellt ist, bedarf es keiner Abrechnung mehr. Die personelle Zuordnung stiller Reserven steht damit alternativ neben der Abrechnung.¹³⁹ Die Ergänzungsbilanz ist damit nicht etwa eine rechtfertigungsbedürftige Ausnahme zur Besteuerung stiller Reserven, sondern ermöglicht technisch eine individuelle Zuordnung und verhindert so, dass es überhaupt zu einem Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip kommt.¹⁴⁰

Die Abrechnung der stillen Reserven und die individuelle Zuordnung über Ergänzungsbilanzen sind beide geeignete Mittel zur Sicherung des legitimen Ziels des Subjektsteuerprinzips. Bei Personengesellschaften ist eine Abrechnung jedoch nicht erforderlich, da die individuelle Zuordnung als milderer Mittel denselben Erfolg mit gleicher Sicherheit herbeizuführen vermag.

Dem könnte entgegengehalten werden, dass die dadurch bewirkte Stundung den Steueranspruch unsicherer macht und die individuelle Zuordnung daher nicht

¹³⁶ A. A. Hölzle, Besteuerung stiller Reserven, S. 101.

¹³⁷ Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 11; J. Schmitt, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven, S. 45.

¹³⁸ Reiß, BB 2001, 1225, 1226.

¹³⁹ Vgl. Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 12; Schön, StbJB 2001/2002, 53, 58, wonach stille Reserven entweder individuell abgerechnet werden oder dem ursprünglichen Inhaber zugerechnet werden müssen, unabhängig von einer etwaigen weiteren steuerlichen Verstrickung bei anderen Steuersubjekten.

¹⁴⁰ Mutscher, FS Frotscher, 479, 483.

gleich wirksam wäre. Allerdings bestand diese Unsicherheit bereits ebenso beim bisherigen Verzicht. Sie entspricht der Natur stiller Reserven. Vor dem Hintergrund, dass gar keine abzuschöpfende Leistungsfähigkeit realisiert wird, sondern nur eine Ersatzrealisation stattfindet, sollte diese Unsicherheit auch nicht überbetont werden.

Versteht man Ergänzungsbilanzen als milderes Mittel gegenüber der Abrechnung, ist eine Abrechnung also überhaupt nur erforderlich, soweit keine Ergänzungsbilanzen erstellt werden (können) und ein intersubjektiver Transfer stiller Reserven stattfindet (z. B. soweit gem. § 6 Abs. 5 EStG auf eine Aufstellung verzichtet wird oder eine Aufstellung von Ergänzungsbilanzen gem. § 6 Abs. 5 EStG oder § 6 Abs. 3 EStG nicht möglich ist¹⁴¹).

Erfolgt keine individuelle Zuordnung, sind stille Reserven grundsätzlich abzurechnen, wenn sie die steuerpflichtige Sphäre eines Steuersubjektes verlassen, insbesondere bei Übertragung auf ein anderes Steuersubjekt.¹⁴² Nur in diesen Fällen ist eine Ersatzrealisation zulässig. Die Ersatzrealisation hat *ultima ratio*-Charakter.¹⁴³ Denn eine Besteuerung ohne Realisation widerspricht dem verfassungsrechtlichen Realisationsprinzip.¹⁴⁴ Eine Durchbrechung des Realisationsprinzips ist jedoch im Fall der intersubjektiven Übertragung zulässig. Denn außer der Abrechnung existiert keine Möglichkeit mehr, dem Subjektsteuerprinzip zu entsprechen. Der Besteuerungszugriff ist damit im Moment der intersubjektiven Übertragung – wie auch bei der klassischen Entnahme in den privaten Bereich – als *ultima ratio* zulässig.¹⁴⁵ Sofern der Gesetzgeber bei fehlender subjektiver Zuordnung auf eine Abrechnung stiller Reserven verzichtet, ist dies rechtfertigungsbedürftig. Als Rechtfertigungsgründe kämen z. B. betriebliche Umstrukturierungen o.Ä. in Betracht.¹⁴⁶

Nach den obigen Ausführungen kommt es auch nicht darauf an, ob die intersubjektive Übertragung stiller Reserven gegen Gesellschaftsrechte als tauschähnlicher Vorgang und damit als Realisationsakt einzuordnen ist.¹⁴⁷ Denn bereits ohne Realisationsakt ist eine Besteuerung bzw. Zuordnung stiller Reserven bei intersubjektiven Transfers nach dem Subjektsteuerprinzip grundsätzlich geboten. Sieht

¹⁴¹ S. u. Drittes Kapitel E. V.

¹⁴² Riedel, StuW 2019, 225, 226; Reiß, StuW 1986, 232, 241; Mutscher, FS Frotscher, 479, 480; Rödder, DStJG 25 (2002), 253, 254; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rödder, Einführung zum UmwStG, Rn. 2. Vgl. auch Tipke/Lang-Montag, § 14 Rn. 44 (23. Aufl. 2018), der dies sogar zum teleologischen Ausgangspunkt des UmwStG erhebt.

¹⁴³ HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 15; Kredig, System der Besteuerung stiller Reserven; Schaumburg, FS Herzig, 711, 716; Reiß, StuW 2000, 399, 407; Schaumburg, StuW 2000, 369, 373.

¹⁴⁴ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. d) aa).

¹⁴⁵ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. d) bb).

¹⁴⁶ Dazu s. u. Zweites Kapitel D. III. 5.

¹⁴⁷ Diese Frage wird jedoch im Bereich des einfachen Rechts relevant vgl. Zweites Kapitel D. III.

man in Umstrukturierungen täuschähnliche Vorgänge und damit Realisationsvorgänge¹⁴⁸, läge bei einem weiteren Aufschub der Besteuerung zusätzlich ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip vor, der seinerseits gerechtfertigt werden müsste. Die herrschende Meinung schafft sich so die höchstmöglichen Rechtfertigungshürden: Sie nimmt einen Realisationsvorgang und einen Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip an. In anderen Worten: Verneint man einen Realisationsvorgang bei Umstrukturierungen, senkt man die Anforderungen an einen Besteuerungsaufschub oder -verzicht, da nur gegen das Subjektsteuerprinzip und nicht auch noch gegen das Realisationsprinzip verstoßen wird.

Dass die Tauschvorgänge sich nicht nahtlos als Realisationsvorgang einordnen lassen, erkennt letztlich auch die Rechtsprechung und der überwiegende Teil der Literatur an, wenn er wiederholt auf das Markteinkommensprinzip zur Begründung eines Besteuerungsverzichts verweist.¹⁴⁹ Gleichwohl ist die Annahme eines täuschähnlichen Vorgangs bei gleichzeitigem Verweis auf das Markteinkommensprinzip widersprüchlich.¹⁵⁰ Richtigerweise werden durch die fehlende Berührung des Realisationsprinzip die Hürden für einen Besteuerungsverzicht bzw. -aufschub gesenkt. Auf Rechtfertigungsebene entfaltet das Markteinkommensprinzip dann keine Relevanz mehr.

3. Keine Korrespondenz bei mehreren Steuersubjekten

Ebenso folgt aus dem Individualsteuerprinzip, dass die gezogenen steuerlichen Konsequenzen aus einem Sachverhalt bei mehreren Steuerpflichtigen nicht zwingend aufeinander abgestimmt sein müssen, mithin kein allgemeiner Grundsatz der Korrespondenz zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen existiert.¹⁵¹ Denn der Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit fordert, die Leistungsfähigkeit für jeden Steuerpflichtigen gesondert zu bestimmen.¹⁵² Durchbrechungen dieses Prinzips sind daher rechtfertigungsbedürftig.

Auch das einfache Steuerrecht kennt keinen solchen Grundsatz der interpersonellen Korrespondenz¹⁵³, wohl aber gesetzlich ausdrücklich angeordnete

¹⁴⁸ So die h. M. s. u. Zweites Kapitel D. III.

¹⁴⁹ S. bspw. *Graw*, FS 100 Jahre BFH, 1433, 1438.; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rödder, Einführung zum UmwStG Rn. 3; Tipke/Lang-Montag, § 14 Rn. 44 (23. Aufl. 2018); *Herlinghaus*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 67, 70; *Kredig*, System der Besteuerung stiller Reserven, S. 301.

¹⁵⁰ Ähnlich *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 160.

¹⁵¹ *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 10; Tipke/Lang-Hey, Kap. 8 Rn. 8.24; *Tipke*, StW 1980, 1, 8; KSM-P. *Kirchhof*, § 2 EStG Rn. A189.; BFH Urt. v. 26. 1. 1994 – X R 57/89, BStBl. II 1994, 597.

¹⁵² S. o. Zweites Kapitel B. III. 1.

¹⁵³ BFH Urt. v. 26. 1. 1994 – X R 57/89, BStBl. II 1994, 597; Tipke/Lang-Hey, Kap. 8 Rn. 8.24; KSM-P. *Kirchhof*, § 2 EStG Rn. A189; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 84; monographisch *Ma. Müller*, Das interpersonale Korrespondenzprinzip, S. 37 ff.

Ausnahmen. Zu unterscheiden ist zwischen einer sachlichen und zeitlichen Korrespondenz¹⁵⁴: Sachliche Korrespondenz bedeutet, dass die Abziehbarkeit und Steuerpflicht bei verschiedenen Steuersubjekten korrespondiert, also beispielsweise der Abzug von der Steuerpflicht oder die Steuerpflicht vom Abzug beim jeweils anderen Steuerpflichtigen abhängig gemacht wird (z. B. § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG und § 22 Nr. 1a EStG). Zeitliche Korrespondenz bedeutet demgegenüber, dass etwaige Einkommensminderungen und -mehrungen in demselben Veranlagungszeitraum erfasst werden müssen. Im Bereich der Einkünfteermittlung werden insbesondere zeitliche Korrespondenzen relevant. Auch hier gilt der Grundsatz, dass der Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung bei beiden Steuerpflichtigen individuell bestimmt werden muss und es so zu Differenzen zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG und dem Zu- und Abflussprinzip bei § 4 Abs. 3 EStG kommen kann. Ferner existiert auch kein Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung im Bilanzrecht, wonach Forderungen und Verbindlichkeiten in wechselseitiger Abhängigkeit stehen.¹⁵⁵ Dementsprechend existiert auch bei Veräußerungs- und Erwerbsvorgängen kein allgemeines Korrespondenzprinzip, soweit dies nicht gesetzlich angeordnet ist.¹⁵⁶ In der Mitunternehmerbesteuerung wird dagegen überwiegend eine korrespondierende Bilanzierung angenommen. Darauf wird zurückzukommen sein.¹⁵⁷

IV. Zwischenergebnis

Das Leistungsfähigkeitsprinzip durchzieht das Steuerrecht als sog. Fundamentalprinzip. Es wird durch Subprinzipien, zu denen auch das sog. Individualsteuerprinzip gehört, welches dem Leistungsfähigkeitsprinzip eine grundrechts-subjektbezogene Komponente zumisst, konkretisiert. Daraus folgt auch ein sog. Subjektsteuerprinzip, wonach derjenige die stillen Reserven versteuern muss, der sie erwirtschaftet hat. Im Einzelnen hängt die Subjektbindung stiller Reserven von den Grundsatzfragen ab, ob stille Reserven bereits Leistungsfähigkeit verkörpern und ob diese Leistungsfähigkeit subjektiv gebunden ist. Diese Fragen sind zu bejahen: Stille Reserven sind subjektiv gebundene Leistungsfähigkeit, auf deren Abschöpfung aus Verhältnismäßigkeitsgründen zunächst verzichtet wird. Die stillen Reserven haften nicht an den Besteuerungsobjekten, sondern sind subjektiv an die Person gebunden, die sie erwirtschaftet hat. Bei unentgeltlichen Übertragungen

¹⁵⁴ HHR-Musil, § 2 EStG Rn. 62.

¹⁵⁵ BFH v. 24. 5. 1995 – VIII B 153/94, BFH/NV 1995, 1078 (1079); BFH v. 17. 2. 1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (509); Jüttner, GoB, S. 186; Herzig/Joisten, DB 2011, 1014–1019, 1014; Joisten, FR 2013, 206, 208.

¹⁵⁶ L. Schmidt/Hageböke, DStR 2003, 1813, 1815; Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 10. Gesetzliche Beispiele für angeordnete Korrespondenzen finden sich bspw. in § 4 UmwStG oder § 6 Abs. 5 EStG.

¹⁵⁷ Dazu s. u. Zweites Kapitel C. IV. 4.

stellt sich die Frage, ob auf die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin verzichtet werden kann. Aus Sicht des Realisationsprinzips und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ist dies zu bejahen. Allerdings liegt ein gewichtiger Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip vor. Das entstandene Spannungsverhältnis aus den drei Prinzipien ist zu Gunsten des Subjektsteuerprinzips aufzulösen. Denn aus Sicht des Subjektsteuerprinzips ist die Erfassung bei dem Steuersubjekt – ähnlich wie bei der Entnahme aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips – *ultima ratio*. Damit sind intersubjektive Übertragungen grundsätzlich zu besteuern bzw. durch Ergänzungsbilanzen als milderer Mittel den Personen, bei denen die Leistungsfähigkeit entstanden ist, individuell zuzuordnen. Die personelle Zuordnung ist dabei milderer Mittel zur Abrechnung, da sie mit gleichem Erfolg das Subjektsteuerprinzip sichert. Soweit keine personelle Zuordnung erfolgt (oder erfolgen kann) und der Gesetzgeber gleichwohl auf eine Abrechnung der stillen Reserven verzichtet, handelt es sich um eine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips.

Leistungsfähigkeit als individuelle Messgröße verbietet grundsätzlich einen allgemeinen Grundsatz der Korrespondenz zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen. Dem Gesetzgeber bleibt es unbenommen, verfassungsrechtlich gerechtfertigte Durchbrechungen zu normieren.

C. Die Personengesellschaft im Besteuerungssystem der Einkommensteuer

I. Das Spannungsfeld bei der Besteuerung von Personengesellschaften

Die Heterogenität von Personengesellschaften stellt den Gesetzgeber bei ihrer Einordnung in das Besteuerungssystem vor besondere Schwierigkeiten. Grundfrage der Einordnung ist, ob die Personengesellschaft näher an einem Einzelunternehmer oder an einer Kapitalgesellschaft steht.¹⁵⁸ Als Extrempunkte dieser Betrachtung könnte man eine von zwei Gesellschaftern betriebene kleine OHG und eine Publikumspersonengesellschaft, z. B. einen als GmbH & Co. KG organisierten geschlossenen Immobilienfonds sehen, bei dem die Kontroll-, Eingriffs-, Auskunfts- und Mitbestimmungsrechte der Anleger, soweit dispositiv, ausgeschlossen sind. Während man im ersten Fall überspitzt und losgelöst vom Gesellschaftsrecht von einem von „zwei Personen betriebenen Einzelunternehmen“ sprechen könnte, wird beim geschlossenen Fonds durch das Konstrukt der GmbH & Co. KG die Haftung ähnlich einer Kapitalgesellschaft beschränkt und die Kommanditisten sind nichts weiter als bloße Kapitalgeber. Unbenommen der Frage, ob diese

¹⁵⁸ Dieser Frage kann im Rahmen dieser Arbeit nicht nachgegangen werden. Sie wird lediglich aufgeworfen, um das Spannungsfeld zu skizzieren.

heterogenen Erscheinungsformen sämtlich gleichbehandelt werden sollten¹⁵⁹, stehen dem Gesetzgeber verschiedene Besteuerungsmodelle für die Besteuerung von Personengesellschaften zur Verfügung:

Zum einen kann die Besteuerung nach dem sog. Trennungsprinzip erfolgen. Danach ist die Gesellschaft von ihren Gesellschaftern zivil- und steuerrechtlich zu trennen. Die Gesellschaft wird dann über ihre zivilrechtliche Rechtsfähigkeit hinaus auch als Steuerrechtssubjekt behandelt. Gewinne und Verluste fallen auf Ebene der Gesellschaft an, Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sind anzuerkennen. Damit entsteht eine sog. Abschirmwirkung zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern. Eine Besteuerung des Gesellschafters erfolgt erst bei Gewinnausschüttung durch die Gesellschaft oder Veräußerung der Anteile. Dies ist das gegenwärtige Modell bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften.¹⁶⁰

Zum anderen kann die Besteuerung nach dem sog. Transparenzprinzip erfolgen. Dieses Prinzip steht dem Trennungsprinzip diametral gegenüber: Die Gesellschaft wird für steuerliche Zwecke als nicht existent betrachtet. Gewinne und Verluste der Gesellschaft werden den Gesellschaftern unabhängig vom Zufluss zugerechnet. Statt einer Abschirmwirkung erfolgt ein Durchgriff auf den Gesellschafter. Bei der steuerlichen Beurteilung von Sachverhalten wird ausschließlich auf die Person des Gesellschafters abgestellt.

Zwischen diesen beiden Extrempunkten liegt ein Mischsystem, das je nach Ausgestaltung Aspekte beider Systeme vereint. Als ein solches Mischsystem kann mittlerweile die deutsche Besteuerungskonzeption bezeichnet werden. Im Grundsatz geht das deutsche Besteuerungssystem von einer transparenten Besteuerung von Personengesellschaften aus. Die Personengesellschaft ist, obwohl deren zivilrechtliche Selbständigkeit¹⁶¹ mittlerweile anerkannt wird, anders als die Kapitalgesellschaft, nicht selbst Subjekt der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.¹⁶² Steuersubjekte sind – dem Transparenzprinzip folgend – nur die Gesellschafter, denen das Einkommen der Personengesellschaft zugerechnet wird. Gleichwohl nimmt der BFH auf die Verselbständigung der Gesellschaft durch die Annahme einer partiellen Steuerrechtsfähigkeit zunehmend Rücksicht.¹⁶³ Damit versucht der BFH, dem wachsenden Spannungsverhältnis zwischen Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter in Einzelfällen im Rahmen seiner Auslegungsmöglichkeiten Rechnung zu tragen. Diese historische Entwicklung

¹⁵⁹ Für eine Einbeziehung in die Körperschaftsteuer (jedenfalls der Personenhandelsgesellschaften) u. a. *Dötsch*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 7, 11; *Hennrichs*, StuW 2002, 201, 214; *Hennrichs*, FR 2010, 721, 727 f.; *Lang*, FS Herzog 2010, 323, 329; *Müller-Gatermann*, Stbg 2007, 145, 155.

¹⁶⁰ Vgl. § 1 KStG sowie u. a. §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 17 Abs. 1 EStG.

¹⁶¹ S. o. Zweites Kapitel A.

¹⁶² Während § 1 EStG nur natürliche Personen erfasst, erwähnen die §§ 1–3 KStG Personengesellschaften nicht in der Aufzählung der körperschaftsteuerpflichtigen Subjekte.

¹⁶³ *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.12.

soll im Folgenden kurz nachgezeichnet werden, da sie nicht nur für das Verständnis des Besteuerungssystems der Personengesellschaft unumgänglich ist, sondern auch im Rahmen der historischen Auslegung maßgebende Bedeutung hat¹⁶⁴. Dies gilt umso mehr, wenn man das Besteuerungsrecht der Personengesellschaften als gewachsenes Recht betrachtet, in dem aus unterschiedlichen Zeiten stammende Vorschriften zusammenkommen.

II. Entwicklung der Mitunternehmerbesteuerung

1. Von der Entstehung der Bilanzbündeltheorie zur Einheitsbetrachtung

Der RFH sah die Personengesellschaft nicht als selbständiges Steuersubjekt im EStG, sondern die Teilhaberschaft an ihr als selbständigen Gewerbebetrieb eines jeden Mitunternehmers. Diese sog. Bilanzbündeltheorie¹⁶⁵ wurde vom RFH in der Folgezeit des EStG 1925 entwickelt. Die einheitliche Bilanz des Unternehmens sei danach steuerlich nur eine Zusammenfassung (Bündel) der an sich für jeden einzelnen Mitunternehmer besonders aufzustellenden Einzelbilanz.¹⁶⁶ Normativ wurde an die §§ 1 und 15 Nr. 2 EStG sowie an § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bzw. deren Vorgängervorschriften¹⁶⁷ angeknüpft.

Prägend für diese Entwicklung waren verschiedene Faktoren¹⁶⁸: So dominierte im Zivilrecht nach Inkrafttreten des BGB und HGB am 1. 1. 1900 zunehmend die Ansicht, die Gesellschafter – und nicht die Gesamthand, wie es um die Jahrhundertwende noch in Anlehnung an v. Gierke¹⁶⁹ gesehen wurde – seien Träger aller Rechte und Pflichten sowie Betreiber des Handelsgewerbes. Das Steuerrecht folgte dieser Entwicklung und knüpfte mit dem EStG 1920 – anders als das preußische EStG, welches widerstreitend die Gesellschafter als Steuersubjekte sah, den Gewinn indes der Gesellschaft als solcher zuordnete¹⁷⁰ – an die einzelnen Gesellschafter mit ihren Anteilen am Gewinn an. Mit dem EStG 1925 kam

¹⁶⁴ Kurth, StuW 1978, 1, 1.

¹⁶⁵ Der Begriff geht wohl auf Baier, DStZ 1937, 1212, 1212 zurück: „bildlich gesprochen, ein Bündel von Einzelbilanzen der Unternehmer-Gesellschafter“; tlw. wird der Begriff auch C. Böttcher, StJB 1953/1954, 239, 269 zugeschrieben.

¹⁶⁶ RFH v. 21. 06. 1933 – VI A 588/30, RStBl. 1933, 1014, 1015; RFH v. 14. 07. 1937 – VI A 422/37, RStBl. 1937, 235, 235; vom BFH fortgeführt und im Urt. v. 14. 01. 1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75, 76 erstmalig so bezeichnet.

¹⁶⁷ § 140 RAO und § 11 Nr. 5 StAnpG.

¹⁶⁸ Ausführlich zu der im Folgenden kurz skizzierten Entwicklung vgl. Kurth, StuW 1978, 1, 1 ff.; Meßmer, StJB 1972/73, 127, 134 ff.

¹⁶⁹ Gierke, Deutsches Privatrecht Bd. 1, S. 661 ff.

¹⁷⁰ So wurde nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG der von einer nicht steuerpflichtigen Erwerbsgesellschaft erzielte Geschäftsgewinn den einzelnen Teilhabern nach Maßgabe ihres Anteils angerechnet.

sodann in § 65 Abs. 1 Nr. 2 eine einheitliche Gewinnfeststellung hinzu. In diesem Feststellungsverfahren wurden nach Entscheidung des RFH Gewinnanteile und Vergütungen für Muehverwaltungen zusammengefasst.¹⁷¹ Daraus und aus der Steuersubjekteigenschaft der natürlichen Person folgte der RFH schließlich, dass es sich bei den Gesellschaftern um Einzelunternehmer des Gesellschaftsbetriebes handle und der Gesellschaftsgewinn eine Aneinanderreihung selbständig erzielter Gesellschaftergewinne sei.¹⁷² Prägend war dabei auch die Forderung Enno Beckers¹⁷³ nach einer steuerlichen Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmern. Schließlich wurden diese Gedanken auch auf die Bilanz übertragen und es entstand die Auffassung, die einheitliche Bilanz des Unternehmens sei steuerlich nur eine Zusammenfassung (Bündel) der an sich für jeden einzelnen Mitunternehmer besonders aufzustellenden Einzelbilanz.¹⁷⁴ Schlusspunkt dieser Entwicklung war die Zurechnung der Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft gem. § 140 RAO.¹⁷⁵ Durch Negierung der steuerlichen Existenz der Gesellschaft¹⁷⁶ und der Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft wurde letztlich die geforderte umfassende Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmern in ihrer reinsten Form und damit größtmögliche Transparenz erzeugt. Begründet wurde diese Sichtweise mit einer wirtschaftlichen bzw. speziell steuerrechtlichen Betrachtung der Vorgänge zur Einebnung von Rechtsformunterschieden in einer gerechten Besteuerung.¹⁷⁷ Plakativ gesprochen nahm damit das Einkommensteuerrecht von der handelsrechtlichen Selbständigkeit der Personenhandelsgesellschaften „keine Notiz“.¹⁷⁸

Das BVerfG hat die Bilanzbündeltheorie seinerzeit als verfassungskonform angesehen.¹⁷⁹ Diese verstoße weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen das Rechtsstaatsprinzip. Der Gesetzgeber sei nicht daran gehalten, sich bei der Besteuerung durchgängig am Zivilrecht zu orientieren.¹⁸⁰ Eine Abweichung des Steuerrechts vom Zivilrecht sei bereits in der Steuersubjekteigenschaft des Gesellschafters zum Ausdruck gekommen; eine Weiterentwicklung der Abweichung durch die Rechtsprechung sei daher grundsätzlich nicht zu beanstanden.¹⁸¹ Ob das einfache Recht

¹⁷¹ RFH Urt. v. 2. 3. 1927 – VI A 89/27, RFHE 21, 8, 9; RFH Urt. v. 22. 2. 1928, StuW II 1928 – VI A 285/27, Sp. 463, 466; RFH Urt. v. 4. 6. 1930 – VI A 852/28, RFHE 27, 67, 68.

¹⁷² RFH v. 4. 6. 1930 – VI A 852/28, RFHE 27, 67, 68; 18. 11. 1931 – VI A 892/31 – RStBl. 1932, 292.

¹⁷³ Becker, StuW I 1928, 1579, 1601 f.

¹⁷⁴ RFH v. 20. 6. 1928 – VI A 281/28, StuW II 1928, Sp. 940, 943.

¹⁷⁵ RFH v. 14. 7. 1937 – VI A 422/37, RStBl. 1937, 235, 235; Urt. v. 9. 3. 1944 – III 81/43, RStBl. 1944, 491.

¹⁷⁶ Vgl. Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, S. 94, für den die „Mitunternehmer-schaften, seien sie auch noch so selbständige Gebilde für die Einkommen- und Körperschaftsteuer überhaupt nicht da“ waren.

¹⁷⁷ Zur Entwicklung vgl. Kurth, Die Besteuerung des Mitunternehmers, S. 173.

¹⁷⁸ Vgl. BFH v. 11. 12. 1969 – IV R 92/68, BStBl. II 1970, 618.

¹⁷⁹ BVerfG Beschl. v. 15. 07. 1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327.

¹⁸⁰ BVerfG Beschl. v. 15. 07. 1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327, 334 f.

¹⁸¹ BVerfG Beschl. v. 15. 07. 1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327, 335.

auch anders ausgelegt werden könnte, hat das BVerfG wegen des auf spezifische Verfassungsverstöße beschränkten Prüfungsrahmens nicht geprüft.¹⁸²

Der BFH hat die Bilanzbündeltheorie schließlich nach fortdauernder Kritik aus der Literatur¹⁸³ selbst aufgegeben.¹⁸⁴ Kritisiert wurde insbesondere, dass die Rechtsprechung die Bilanzbündeltheorie in einer Vielzahl von Fällen selbst durchbrach und nicht konsequent anwandte.¹⁸⁵ Zudem fand die von der Rechtsprechung entwickelte Theorie keine Grundlage im Gesetz.¹⁸⁶ Maßgeblich geprägt wurde diese steuerrechtliche Entwicklung erneut durch die moderne Zivilrechtsdogmatik¹⁸⁷ und die damit einhergehende Verselbständigung der Personengesellschaft.¹⁸⁸

2. Aufweichung der Einheitstheorie und anschließender Dualismus von Einheit und Vielheit

Nach Abkehr von der Bilanzbündeltheorie stellte die Rechtsprechung den Grundsatz der Einheit der Gesellschaft in den Vordergrund und betonte die Selbständigkeit der Personengesellschaft. Die Personengesellschaft wird seitdem partiell als Steuersubjekt behandelt, soweit sie in der Einheit der Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht. Sie ist daher eigenständiges Subjekt bei der Einkünftequalifikation, Gewinnerzielung und Gewinnermittlung.¹⁸⁹ Die Qualifikation der Einkünfte, Bestimmung der Gewinnerzielung sowie die Ermittlung der Einkünfte der Höhe nach hat daher grundsätzlich gemeinschaftlich zu erfolgen. Folge dieser partiellen Steuersubjekteigenschaft ist zum einen die ertragsteuerliche Anerkennung von Verträgen und Veräußerungs-

¹⁸² So zutreffend bereits *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 363.

¹⁸³ Vgl. dazu grundlegend *Meßmer*, StJB 1972/73, 127; *Woerner*, BB 1974, 592; *Zezschwitz*, FR 1970, 158, 162.

¹⁸⁴ BFH Urt. v. 8. 1. 1975 – I R 142/72, BStBl. II 1975, 437, 438 f.; Urt. v. 28. 1. 1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744; Urt. v. 15. 7. 1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; BFH Beschl. v. 10. 11. 1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; ausdrücklich dann BFH Urt. v. 8. 12. 1982 – I R 9/79, BStBl. II 1983, 570, 570; BFH Beschl. v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 764.

¹⁸⁵ Vgl. *Meßmer*, StJB 1972/73, 127, 134 ff.; *Woerner*, BB 1974, 592, 595; *Kurth*, StuW 1978, 1, 15; *Zezschwitz*, FR 1970, 158, 159 ff.; BFH Urt. v. 29. 11. 1960 – I 117/60 S, BStBl. III 1961, 183; Urt. v. 14. 3. 1969 – III R 108/67, BStBl. II 1969, 480; Urt. v. 14. 1. 1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75; Urt. v. 28. 1. 1958 – I 71/57, BStBl. III 1958, 112.

¹⁸⁶ *Meßmer*, StJB 1972/73, 127, 131 f. und 195 f.

¹⁸⁷ Ausführlich zur Rechtentwicklung *MüKo-BGB-Schäfer*, Vor § 705 BGB Rn. 10 ff.

¹⁸⁸ Vgl. *Schulze-Osterloh*, FS Schmidt, 307, 308; *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 23.

¹⁸⁹ St. Rspr. des BFH vgl. u. a. BFH Beschl. v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 761 f. und BFH Beschl. v. 11. 4. 2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679 (Einkünftequalifikation); BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, 621 (Gewinnerzielung); BFH Beschl. v. 3. 5. 1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 und BFH Urt. v. 26. 4. 2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142 (Gewinnermittlung); krit., die Rechtsprechung sei nicht durch das Gesetz gedeckt: *Reiß*, Stbg 1999, 356, 364; *Bodden*, FR 2002, 559, 560 f.; *Tipke/Kruse-Drüen*, § 39 AO Rn. 90.

geschäften zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern.¹⁹⁰ Zum anderen folgt der BFH, dass eine getrennte Zurechnung der Wirtschaftsgüter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht erforderlich sei und durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO i. V. m. den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 5 Abs. 1 und 4 Abs. 1 EStG verdrängt werde.¹⁹¹ Denn nach dem Gedanken der Einheit der Gesellschaft sind dem Gesellschafter nicht die einzelnen von der Gesellschaft verwirklichten Geschäftsvorfälle, sondern lediglich das Ergebnis der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig zuzurechnen.¹⁹²

In der Folgezeit relativierte der BFH diese von der Einheitsbetrachtung geprägte Rechtsprechung wieder: Zunächst, indem er die Gesellschafter – und nicht die Gesellschaft – als Unternehmer des Betriebes qualifiziert.¹⁹³ Der Mitunternehmer unterscheide sich vom Einzelunternehmer dadurch, dass er seine unternehmerische Tätigkeit nicht allein, sondern zusammen mit anderen (Mit-)Unternehmern in gesellschaftlicher Verbundenheit ausübe.¹⁹⁴ Mit der Anerkennung der Gesellschafter als Unternehmer gab der BFH seine Grundentscheidung zur Einheit als Regel und Vielheit als Ausnahme wieder auf.¹⁹⁵ Später rechnete der BFH den Mitunternehmern gar einzelne Geschäftsvorfälle zu, wenn andernfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre.¹⁹⁶ Um einen Widerspruch mit dem Geprägebeschluss¹⁹⁷ zu vermeiden, wonach die Besteuerung an die partiell steuerrechtsfähige Personengesellschaft anknüpft, leitete der Große Senat aus den damaligen Ausführungen zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei einer sog. Zebragesellschaft einen exemplarischen Durchgriff her.¹⁹⁸

Ausnahmen von dieser partiellen Steuersubjektivität werden seither in gesetzlich normierten Fällen gemacht.¹⁹⁹ Allerdings kehrte der BFH auch abseits dieser Fälle teilweise zur Vielheitsbetrachtung zurück.²⁰⁰ Die Aktivitäten der Gesellschaft

¹⁹⁰ St. Rspr. des BFH vgl. u. a. BFH Urt. v. 10. 7. 1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84, 87; BFH Beschl. v. 3. 5. 1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, 622, Rn. 63; BFH Urt. v. 3. 2. 2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, 754, Rn. 25.

¹⁹¹ St. Rspr. des BFH vgl. u. a. BFH Urt. v. 10. 7. 1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84, wonach diese Vorschriften als „gesetzssystematische Ausnahme gegenüber § 11 Nr. 5 StAnpG (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) erscheinen“; Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; Urt. v. 28. 11. 2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250; BFH Vorlagebeschl. v. 21. 7. 2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202 „verdrängt“.

¹⁹² St. Rspr. Des BFH vgl. u. a. Urt. v. 6. 11. 1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307; BFH Beschl. v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 764; BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH, Urt. v. 26. 6. 2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972.

¹⁹³ BFH Beschl. v. 3. 5. 1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616.

¹⁹⁴ BFH Beschl. v. 3. 5. 1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616.

¹⁹⁵ Schön, StuW 1996, 275, 280.

¹⁹⁶ Vgl. BFH Beschl. v. 3. 7. 1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

¹⁹⁷ BFH Beschl. v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 764.

¹⁹⁸ BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, 622, Rn. 61 mit Verweis auf BFH Beschl. v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

¹⁹⁹ Dazu im Einzelnen gleich s. u. Zweites Kapitel C. III. 3.

²⁰⁰ Dazu gleich s. u. Zweites Kapitel C. III. 3. b).

seien den Gesellschaftern als Mitunternehmern des Betriebes zuzurechnen; dieser unterscheide sich vom Einzelunternehmer dadurch, dass er seine unternehmerische Tätigkeit nicht alleine, sondern zusammen mit anderen Unternehmern in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit ausübe.²⁰¹ Damit entwickelte der BFH die Dogmatik, dass die Einheit der Gesellschaft²⁰² keineswegs absolut sei, sondern vielmehr gegenüber der Vielheit der Gesellschafter²⁰³ zurückzutreten habe, sofern andernfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung der Gesellschafter nicht möglich sei.²⁰⁴ Dogmatisch fußt der ungeschriebene Durchgriff letzten Endes auf den Ausführungen zur Zebra-Gesellschaft im Geprägebeschluss.²⁰⁵

Letztlich ist so ein sog. duales System²⁰⁶ entstanden, in dem die Rechtsprechung zwischen der Einheit der Gesellschaft und der Vielheit der Gesellschafter schwankt.²⁰⁷ Diese wankelmütige Rechtsprechung wird in der Literatur vielfach kritisiert.²⁰⁸ Zum einen besteht keine einheitliche Linie der Rechtsprechung, wobei verstärkend Divergenzen zwischen den einzelnen Senaten deutlich werden.²⁰⁹ Zum anderen wurde der Begriff der sachlich zutreffenden Besteuerung bisher nicht näher konkretisiert, sodass keine Rechtssicherheit entstehen kann.²¹⁰

²⁰¹ Vgl. BFH Beschl. v. 03.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, 622; Urt. v. 03.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751.

²⁰² Der Grundsatz ist mit dem Trennungsprinzip verknüpft und besagt vornehmlich, dass es die Gesellschafter in ihrer gesellschaftlichen Verbundenheit sind, die die Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklichen. Vgl. BFH Urt. v. 26.04.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142, 145.

²⁰³ Wonach auf die individuellen Verhältnisse des Gesellschafters abgestellt wird (verknüpft mit dem Transparenzprinzip). Vgl. BFH v. 03.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, 622. Dazu anschaulich BFH v. 14.04.2011, IV R 50/08, BFH/NV 2011, 1334, 1335 f.; BFH v. 14.04.2011, IV R 36/08, BFH/NV 2011, 1361, 1364 f.

²⁰⁴ BFH Beschl. v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH Urt. v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, 712; BFH Urt. v. 21.7.2016 – X R 56–57/14, BFH/NV 2017, 481, 483.

²⁰⁵ BFH Beschl. v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, 622, Rn. 61 mit Verweis auf BFH Beschl. v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

²⁰⁶ Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 163; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 166; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. C16; Woerner, DStZ 1980, 203, 204; Lang, FS Schmidt, 291, 292 ff.

²⁰⁷ Hallerbach, FR 2016, 1117, 1117; HHR-Rätke, § 15 EStG Rn. 99.

²⁰⁸ Hallerbach, Personengesellschaft, S. 136; Hennrichs, FR 2010, 721, 722; Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 42; Schön, StuW 1996, 275, 287 f.

²⁰⁹ Beispielhaft steht dafür die abweichende Rechtsprechung der Senate zur Frage der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften. Hier vertritt der I. Senat eine an der Einheit der Gesellschaft orientierte Linie, während der IV. Senat Transparenzgedanken und die Vielheit der Gesellschafter in den Vordergrund stellt vgl. einerseits BFH Urt. v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. 2010, 471 sowie die Vorlage v. 10.4.2014 – I R 80/12, BStBl. 2013, 1004 (Az. beim BVerfG: 2 BvL 8/13); andererseits Beschl. v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. 2010, 971.

²¹⁰ Zur sachlich zutreffenden Besteuerung s. u. Zweites Kapitel C. III. 3.

III. Einordnung der Personengesellschaft in das Besteuerungssystem

1. Einführung

Personengesellschaften sind nach der modernen Zivilrechtsdogmatik rechtsfähig.²¹¹ Das Steuerrecht trägt dieser Entwicklung nur unzureichend Rechnung. Unumstößlich ordnen § 1 EStG und § 1 KStG weiterhin an, dass nur natürliche und juristische Personen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterliegen. Als eigenständiges Besteuerungssubjekt hat die rechtsfähige Personengesellschaft in diesem System daher keinen Platz. Angerissen wurde in der Entwicklung der Mitunternehmerbesteuerung bereits, dass Literatur und Rechtsprechung dennoch die gewerbliche Personengesellschaft zumindest als partielles Steuersubjekt einordnen.²¹²

Im Folgenden werden Existenz und Reichweite der partiellen Steuersubjektivität analysiert. Behandelt werden insbesondere die Bereiche der Einkünftequalifikation, Gewinnerzielung und Gewinnermittlung. Danach wird das Verhältnis der Einheit und Vielheit untersucht und schließlich zur Besteuerung der Personengesellschaft kritisch Stellung genommen. Abschließend erfolgen noch Ausführungen zur Besteuerung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Auf die partielle Steuersubjektivität sowie das Konzept der Einheit und Vielheit wird bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen in besonderem Maße zurückgegriffen werden müssen.

2. Die gewerbliche Personengesellschaft als partielles Steuersubjekt

a) Subjekt der Gewinnermittlung

Die Personengesellschaft ist Subjekt der Gewinnermittlung.²¹³ Aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 1. Halbsatz EStG i. V. m. den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften §§ 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 EStG ergibt sich, dass das EStG die Rechtsfolgen an den Gewinn der Personengesellschaft selbst knüpft.²¹⁴ Dadurch wird der

²¹¹ Dazu s. o. Zweites Kapitel A.

²¹² St. Rspr. des BFH vgl. u. a. Beschl. v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 761 f. und Beschl. v. 11. 4. 2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679 (Einkünftequalifikation); Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, 621 (Gewinnerzielung); Beschl. v. 3. 5. 1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 und Urt. v. 26. 4. 2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142 (Gewinnermittlung); aus der Literatur jeweils m. w. N. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 163; HHR-Rätke, § 15 EStG Rn. 90 ff.; krit. bspw. Reiß, Stbg 1999, 356, 364; Bodden, FR 2002, 559, 560 f.; Tipke/Kruse-Drüen, § 39 AO Rn. 90.

²¹³ BFH Beschl. v. 3. 5. 1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 und Urt. v. 26. 4. 2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142.

²¹⁴ Westermann/Wertenbruch-Crezelius, II. Teil § 3.II.2.b) Rn. 238.

Gewinn bei der Personengesellschaft grundsätzlich so ermittelt, als ob die Gesellschaft eigenes Steuerrechtssubjekt wäre.²¹⁵ Schuldrechtliche Verträge mit den Gesellschaftern werden wie bei fremden Dritten anerkannt.²¹⁶

Ausgangspunkt der Gewinnermittlung ist die Handelsbilanz der Personengesellschaft. Diese bildet über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG die Grundlage für die Steuerbilanz der Personengesellschaft. Buchführungspflichtig ist über § 140 AO i. V.m. §§ 6, 238 HGB die Gesellschaft selbst. Zur Abschreibung ist grundsätzlich die Gesellschaft – und nicht der Gesellschafter – berechtigt; Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sind einheitlich für die Gesellschaft auszuüben.²¹⁷ Die aufzustellende Bilanz ist eine Bilanz der Gesellschaft selbst und nicht – anders als nach der Bilanzbündeltheorie – aus Einzelbilanzen der Gesellschafter zusammengefügt. Einzelne von der Gesellschaft verwirklichte Geschäftsvorfälle sind dem Gesellschafter nicht zuzurechnen, sondern lediglich das anteilige Ergebnis der gemeinschaftlichen Tätigkeit.²¹⁸ Entscheidungen über die Zuordnungen von Wirtschaftsgütern können nur auf Ebene der Gesellschaft getroffen werden.²¹⁹ Den Gesellschaftern wird das Gesellschaftsvermögen nicht anteilig zugerechnet.²²⁰

Die Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO findet im Ergebnis keine Anwendung. Zumeist sieht die Rechtsprechung die Regelung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 1. Halbsatz EStG als *lex specialis* als verdrängt an.²²¹ Denn letztere Norm regelt vorrangig die Einkünfteermittlung und -zurechnung der Gesellschaft. Teilweise prüft die Rechtsprechung für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO an, verneint dann aber tatbestandlich die Erforderlichkeit der Zurechnung der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens auf die beteiligten Mitunternehmer (wohl eben wegen der Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene).²²²

²¹⁵ Kahle, DSStZ 2012, 61.

²¹⁶ BFH Urt. v. 24. 3. 1983 – IV R 123/80, BStBl. II 1983, 598; Beschl. v. 3. 5. 1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; BFH Urt. v. 3. 2. 2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751.

²¹⁷ BFH Urt. v. 07. 08. 1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910, 913; HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 94; Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 132; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 468; Kahle, DSStZ 2012, 61.

²¹⁸ BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

²¹⁹ HHR-Rätke, § 15 EStG Rn. 93; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F6.

²²⁰ BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH Urt. v. 26. 4. 2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142.

²²¹ Vgl. BFH v. 10. 7. 1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; „§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 1 EStG i. V.m. den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften des § 5 Abs. 1 und des § 4 Abs. 1 EStG erscheinen als gesetzessystematische Ausnahme gegenüber § 11 Nr. 5 StAnpG (nunmehr § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977) und demgemäß grundsätzlich vorrangig.“; BFH Beschl. v. 25. 2. 1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, 692 ff.; BFH Urt. v. 20. 2. 2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700; BFH Urt. v. 28. 2. 2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494; BFH Vorlagebeschl. v. 21. 7. 2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202; „verdrängt“. Ebenso Klein-Ratschow, § 39 AO Rn. 78.

²²² BFH Urt. v. 28. 11. 2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250; 255, BFH Urt. v. 3. 2. 2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, 754, Rn. 25.

Im Ergebnis ist der Rechtsprechung zuzustimmen. Für die Zuweisung und die Höhe der Einkünfte ist § 39 AO überhaupt nicht einschlägig, denn § 39 AO rechnet nur Wirtschaftsgüter und keine Einkünfte zu.²²³ Die Vorschriften § 15 EStG und § 39 AO betreffen daher bereits unterschiedliche Regelungsbereiche.²²⁴ Für die Ermittlung der Einkünfte sieht §§ 2 Abs. 1 EStG i. V. m. § 15 EStG ein in sich geschlossenes Regelungssystem vor, welches grundsätzlich keine Aufteilung des Vermögens in Wertparzellen erfordert.²²⁵ Die Höhe der Einkünfte richtet sich ohnehin nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel – und nicht nach einer gedanklichen Aufteilung in Wertparzellen.²²⁶ Auf der Gewinnermittlungsebene der Gesellschaft erfolgt die Zurechnung von Wirtschaftsgütern – sofern eine Buchführungspflicht besteht – über §§ 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG i. V. m. § 246 HGB, ansonsten § 39 AO.²²⁷ Das Wirtschaftsgut wird grundsätzlich der Gesellschaft als Eigentümerin zugerechnet. Für eine abweichende Zurechnung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ist wegen der partiellen Steuersubjektivität sodann „kein Raum mehr“.²²⁸ Das Regelungssystem des § 15 EStG inkorporiert auch das Spannungsfeld der Einheit und Vielheit.

Diese Sichtweise kann – auf Basis der Rechtsprechung – nur bedingt durch die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft gestützt werden. Denn wenn die partielle Steuersubjektivität der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit folgt, müsste die rechtsfähige vermögensverwaltende Personengesellschaft gleichsam Gewinnermittlungssubjekt sein. Davon ging wohl auch der Geprägebeschluss des Großen Senats aus, der die vermögensverwaltende Personengesellschaft ausdrücklich in die Steuerrechtsfähigkeit einbezogen hat.²²⁹ Von dieser partiellen Steuersubjektivität ist indes kaum etwas verblieben. Denn die Rechtsprechung behandelt die vermögensverwaltende Personengesellschaft wie eine Bruchteilsgemeinschaft und wendet § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO an.²³⁰ Sofern vermögensverwaltende Personengesellschaften und gewerblich tätige Personengesellschaften unterschiedlich behandelt werden sollen, muss daher § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG den entscheidenden

²²³ Hübschmann/Hepp/Spitaler-P. Fischer, § 39 AO Rn. 29; Tipke/Kruse-Drüen, § 39 AO Rn. 94; Crezelius, FR 2002, 805, § 3.II.2.b) Rn. 238.

²²⁴ Westermann/Wertenbruch-Crezelius, II. Teil § 3.II.2.b) Rn. 238; Hübschmann/Hepp/Spitaler-P. Fischer, § 39 AO Rn. 304.

²²⁵ Hübschmann/Hepp/Spitaler-P. Fischer, § 39 AO Rn. 304.

²²⁶ Hübschmann/Hepp/Spitaler-P. Fischer, § 39 AO Rn. 304.

²²⁷ Zum Verhältnis von Maßgeblichkeit und § 39 AO s. m. w. N. Tipke/Kruse-Drüen, § 39 AO Rn. 11.

²²⁸ Krit. Hübschmann/Hepp/Spitaler-P. Fischer, § 39 AO Rn. 306; Tipke/Kruse-Drüen, § 39 Rn. 91 f., die der Rechtsprechung vorwerfen, diese These finde in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG keine Stütze und werde als *petitio principii* in die Norm hineingelesen.

²²⁹ So zu Recht Hüttemann, DSzG 34 (2011), 291, 307; BFH Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (761 f.) „Dies gilt gleichermaßen für alle in § 2 Abs. 3 Nr. 1 bis 7 EStG aufgeführten und nach §§ 13 bis 24 EStG zu bestimmenden Einkunftsarten mit Einkünften oder Überschusseinkünften“.

²³⁰ Dazu gleich Zweites Kapitel C.III.5.

Ausschlag geben.²³¹ Dies kann dadurch gestützt werden, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch Gesellschaften ohne zivilrechtliches Gesellschaftsvermögen wie die atypisch stille Gesellschaft²³² erfasst.²³³ § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geht daher § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO gedanklich vor. Auf der Ebene der Gesellschaft besteht sodann keine Notwendigkeit mehr für eine Anwendung § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bezüglich der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft. Freilich ist diese Sichtweise nicht zwingend. Sieht man die zivilrechtliche Verselbständigung der Personengesellschaft als maßgebend für ihre steuerliche Rechtsfähigkeit an, liegt der Irrweg der Rechtsprechung wohl eher in der Nichtanerkennung bzw. Aushöhlung der steuerlichen Rechtsfähigkeit der vermögensverwaltenden Personengesellschaft.²³⁴

Auch das MoPeG wirkt sich nicht auf die Besteuerung der gewerblichen Personengesellschaft aus. Denn entweder ordnet die Spezialnorm des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die transparente Besteuerung ohnehin spezialgesetzlich an²³⁵ oder die bereits vorher entscheidende Zivilrechtsdogmatik wurde lediglich gesetzgeberisch bestätigt. Jedenfalls wird die Personengesellschaft auch mit dem MoPeG nicht zum Körperschaftsteuersubjekt. Denn unbenommen einer – unzutreffenden²³⁶ – Einordnung von Personengesellschaften als juristische Personen nennt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ausdrücklich die oHG, KG sowie andere Gesellschaften und ermöglicht so eine Subsumtion unter diese Vorschrift.²³⁷

Unberührt von der Diskussion, ob die zivilrechtliche Verselbständigung oder § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die dogmatische Grundlage der partiellen Steuersubjektivität bildet, wird diese ständige Rechtsprechung kaum noch bestritten und daher auch im Folgenden zur Grundlage dieser Arbeit gemacht. Gleichwohl bestehen, wie im Verlauf der Arbeit noch herausgearbeitet wird²³⁸, aktuell deutliche Tendenzen, über eine extensive Vielheitsbetrachtung und Gleichstellungsthese die partielle Steuerrechtsfähigkeit der gewerblichen Personengesellschaft wieder deutlich zu beschränken. Diese Tendenzen muten in Ansehung der aktuellen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Reformen durch das MoPeG und das KöMoG²³⁹ anachronistisch an. Beide Reformen zeigen in Richtung einer Einheitsbetrachtung.

²³¹ In diesem Sinne *Hüttemann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 58.

²³² Die stille Gesellschaft ist eine nicht rechtsfähige Innengesellschaft. Sie hat auch bei atypischer Gestaltung kein Gesellschaftsvermögen. Vgl. dazu *Blaurock-Blaurock*, § 4 Rn. 4.10 und 4.14.

²³³ So bereits BFH Urt. v. 10. 7. 1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84.

²³⁴ So *Hüttemann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 58. Kurz zu vermögensverwaltenden Personengesellschaften s. gleich unter Zweites Kapitel C. III. 5.

²³⁵ So bspw. AK Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Beilage zu ZIP 2/2021, 1, 5.

²³⁶ Überzeugend m. w. N. *Staub-Schäfer*, § 705 BGB Rn. 315 ff. Dies trifft nach dem gesetzgeberischen Willen auch nach dem MoPeG noch zu vgl. BT-Drucks. 19/27635, 103.

²³⁷ So zutreffend AK Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Beilage zu ZIP 2/2021, 1, 5.

²³⁸ Dazu insb. Zweites Kapitel C. III. 3. und Viertes Kapitel B. III.

²³⁹ Einführung eines sog. Optionsmodells im Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom 25. 6. 2021, BGBl. I 2021, 2050. Kurz zum Optionsmodell s. u. Zweites Kapitel C. III. 4.

b) Einkünftequalifikation und Gewinnerzielung

Die Personengesellschaft ist auch Subjekt der Einkünftequalifikation.²⁴⁰ Die Einkunftsart ist daher grundsätzlich auf der Ebene der Gesellschaft zu bestimmen. Diese Sichtweise deckt sich mit den gesetzlichen Regelungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG. Denn bei der Abfärbung nach Nr. 1 und der gewerblichen Prägung nach Nr. 2 wird auf die von der Gesellschaft ausgeübte Tätigkeit abgestellt. Davon unbenommen bleibt eine etwaige Umqualifizierung der Einkünfte auf der Gesellschafterebene. So kann eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in gewerbliche Einkünfte bei einem Gesellschafter umqualifiziert werden (sog. Zebragesellschaft).²⁴¹ Gewerbliche Einkünfte können dagegen nicht beim einzelnen Gesellschafter in vermögensverwaltende Einkünfte umqualifiziert werden.²⁴² Dafür bedarf es jedoch nicht des Rückgriffs auf Grundsätze der Einheit oder Vielheit. Bereits die Subsidiaritätsklauseln § 20 Abs. 8 und § 21 Abs. 3 EStG führen zu einer erneuten Prüfung auf der Ebene des Gesellschafters.²⁴³

Die Personengesellschaft ist auch Subjekt der Gewinnerzielung.²⁴⁴ Die Gewinnerzielungsabsicht ist das Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns.²⁴⁵ Die Gesellschaft selbst ist am Markt tätig und erzielt die Gewinne und Verluste. Auch diese Sichtweise kann durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG gestützt werden.

c) Subjekt der Einkünfteerzielung

Ob die Personengesellschaft dagegen auch Subjekt der Einkünfteerzielung ist, wird unterschiedlich beurteilt. Diese Frage wird im Rahmen der Argumentation zum Verhältnis von Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter²⁴⁶, bei der sachlich zutreffenden Besteuerung des Mitunternehmers²⁴⁷ und der Gleichstellungsthese²⁴⁸ relevant und wird daher im Folgenden näher beleuchtet.

²⁴⁰ St. Rspr. des BFH vgl. Beschl. BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 761 f., BFH Beschl. v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679; BFH v. 26.4.2012, IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142.

²⁴¹ BFH Beschl. v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679.

²⁴² Reiß, FS Kirchhof, 1925, 1929; HHR-Rätke, § 15 EStG Rn. 91.

²⁴³ Vorsichtiger: Reiß, FS Kirchhof, 1925, 1929; HHR-Rätke, § 15 EStG Rn. 91, nach denen die Subsidiaritätsklauseln „Ausdruck der Vielheit“ seien.

²⁴⁴ Beschl. v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, 621; BFH Urt. v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; aus der Literatur m. w. N. HHR-Rätke, § 15 EStG Rn. 92.

²⁴⁵ St. Rspr. des BFH vgl. Beschl. BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 766; BFH Urt. v. 4.11.2003 – VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372.

²⁴⁶ Dazu s. u. Zweites Kapitel C. III. 3. und Zweites Kapitel C. III. 4.

²⁴⁷ Dazu s. u. Zweites Kapitel C. III. 3. b) sowie ausführlich Viertes Kapitel B. III.

²⁴⁸ Dazu kurz s. u. Zweites Kapitel C. IV. 3. d).

aa) Originäre gewerbliche Einkünfte des Mitunternehmers

In der Literatur wird vertreten, dass die Mitunternehmer die Tätigkeit selbst ausführen und somit originär eigene Einkünfte erzielen.²⁴⁹ Auch der BFH sieht den Mitunternehmer mittlerweile als Subjekt der Einkünfteerzielung, nachdem er die Frage in den neunziger Jahren noch unterschiedlich beurteilte.²⁵⁰ Ausgangspunkt dieser Auffassung ist der Gesellschafter als Steuersubjekt der Einkommensteuer. Die Gesellschaft sei nur Ermittlungseinheit der Einkommensteuer; die ermittelten Besteuerungsgrundlagen seien den Steuersubjekten direkt und unmittelbar zuzurechnen.²⁵¹ Dies ergebe sich aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wonach der Gesellschafter „Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes“ sei. Im Unterschied zur Bilanzbündeltheorie übten die Gesellschafter ihre unternehmerische Tätigkeit gemeinschaftlich aus.²⁵² Argumentativ gestützt wird diese Ansicht durch § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach nur „erzielte“ Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen.²⁵³ Dies lasse nur den logischen Schluss zu, dass der Mitunternehmer die Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG selbst erziele. Entscheidend sei die steuerbare Tätigkeit des Betreibens des Gewerbebetriebs, nicht bloß das Halten der Quelle, da ansonsten eine achte Einkunftsart „Einkünfte aus Beteiligungen“ kreiert würde.²⁵⁴

bb) Zurechnung fremder Einkünfte der Gesellschaft

Dem stehen gewichtige Ansichten in der Literatur gegenüber, welche in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG lediglich die Zurechnung von fremden, durch die Gesellschaft erwirtschafteten Einkünften, sehen.²⁵⁵ Die Gesellschaft selbst übe die gewerbliche Tätigkeit aus. Da die Gesellschaft selbst kein Steuersubjekt sei, müsse ihr Gewinn den steuersubjektfähigen Gesellschaftern zugerechnet

²⁴⁹ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 172; *Kirchhof-Reiß*, § 15 EStG Rn. 162 f. (17. Aufl. 2018); *Wacker*, DStR 2005, 2014, 2014; *Jakob/Hörmann*, FR 1990, 33, 38; *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG Rn. 163; *Bareis*, FR 2011, 153, 155; anders jetzt *Kirchhof/Seer-Krumm*, § 15 EStG Rn. 162 f., der die Frage als rein dogmatisch einordnet, letztlich aber von einer Zurechnung eigener gewerblicher Einkünfte spricht; *Reiß*, Stbg 1999, 356, 364; *Reiß*, FS Kirchhof, 1925, 1928; *LBP-Bitz*, § 15 EStG Rn. 12b.

²⁵⁰ St. Rspr. des BFH vgl. Beschl. v. 3. 5. 1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, 621; bestätigt in BFH Beschl. v. 3. 7. 1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, 621; BFH v. 3. 2. 2010, IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, 754; Urt. v. 15. 11. 2011, VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207, 208; anders BFH Beschl. v. 25. 2. 1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, 692 ff.

²⁵¹ *Bareis*, FR 2011, 153, 155.

²⁵² BFH Beschl. v. 3. 5. 1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, 621.

²⁵³ *Kirchhof-Reiß*, § 15 EStG Rn. 162 (17. Aufl. 2018).

²⁵⁴ *Jakob/Hörmann*, FR 1990, 33, 38; *Kirchhof-Reiß*, § 15 EStG Rn. 162 (17. Aufl. 2018).

²⁵⁵ *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.14; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 367; *Schön*, DStR 1993, 185, 191; *Schön*, StW 1996, 275, 283 f.; *Hüttemann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 45; *Hüttemann*, DStJG 34 (2011), 291, 296; *Raupach*, FS Beisse, 403, 420.

werden. Nur so entstünde die gebotenen Gleichbehandlung mit Einzelunternehmern und Kapitalgesellschaften dergestalt, dass eine thesaurierungsunabhängige Versteuerung der erzielten Gewinne auch bei Personengesellschaften gegeben sei (Gleichbehandlung der Unternehmensträger).²⁵⁶ Für diese Auffassung führen die Vertreter maßgeblich das heutige zivilrechtliche Verständnis von Personengesellschaften an.²⁵⁷ Damit sei die Gesellschaft selbst Subjekt der Einkünfteerzielung.²⁵⁸ Der Gesellschafter sei als Steuersubjekt der Einkommensteuer bloßes Zurechnungssubjekt der fremden Einkünfte der Personengesellschaft.

cc) Vermittelnde Auffassung:

Fiktion einer gewerblichen Tätigkeit des Gesellschafters
gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG

Nach vermittelnder Ansicht fingiert § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG die gewerbliche Tätigkeit der Mitunternehmer.²⁵⁹ Mit dem heutigen zivilrechtlichen Verständnis von Personengesellschaften erkennt diese Auffassung zunächst an, dass die Gesellschaft selbst am Markt auftritt und originär gewerblich tätig wird.²⁶⁰ Dem Gesellschafter werde sodann die gewerbliche Tätigkeit der Gesellschaft zugerechnet.²⁶¹

Dieses Verständnis habe auch im Gesetz seinen Niederschlag gefunden. So komme das heutige zivilrechtliche Verständnis von Personengesellschaften in § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG sowie in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 2. Halbsatz EStG zum Ausdruck. Gleichzeitig bestehe ein innerer Widerspruch zum Wortlaut von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG, wonach der Gesellschafter als Unternehmer des Betriebs anzusehen sei.²⁶² Dies stehe der Annahme eines eigenen Betriebs der Gesellschaft jedoch nicht entgegen, da der Gesellschafter nicht tatsächlich Mitunternehmer, sondern nur als solcher anzusehen sei. Nach dem Wortlaut werde die Stellung des Gesellschafters als Mitunternehmer somit nur fingiert.²⁶³ Die Gesellschafter sind nach dieser Auffassung qua Fiktion neben der Gesellschaft Unternehmer.

²⁵⁶ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 362; *Schön*, DStR 1993, 185, 190 f.

²⁵⁷ *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.5 und 10.14; *Hüttemann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 43; *Hüttemann*, DStJG 34 (2011), 291, 295.

²⁵⁸ *HHR-Musil*, § 2 EStG Rn. 165; *Schön*, StuW 1996, 275, 283 f.; *Raupach*, FS Beisse, 403, 418 ff.; *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.14; *Hüttemann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 45; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 367; *Schön*, DStR 1993, 185, 191; *Hüttemann*, DStJG 2011 (34), 291, 296.

²⁵⁹ *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG C25; *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1123.

²⁶⁰ *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. C25.

²⁶¹ *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. C25.

²⁶² *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. C25.

²⁶³ *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG C25; *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1123.

dd) Stellungnahme

Auf dem Boden der neueren Zivilrechtsdogmatik entfaltet allein die Gesellschaft eine unternehmerische Tätigkeit am Markt.²⁶⁴ Denn sie hat gem. § 124 HGB eigenes Vermögen und ist Inhaberin des Gewerbebetriebes.²⁶⁵ Die Annahme, die Gesellschafter üben selbst die gewerbliche Tätigkeit am Markt aus, wäre daher „zivilrechtlich unzutreffend und steuerrechtlich rein fiktiv“.²⁶⁶ Nach der gesetzgeberischen Bestätigung der modernen Zivilrechtsdogmatik im MoPeG trifft diese Aussage umso mehr zu.²⁶⁷

Trotz Aufgabe der Bilanzbündeltheorie erkennt die Auffassung der originären Einkünfte damit die vermögensrechtliche Verselbständigung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter.²⁶⁸ Auch das Argument, nur der Gesellschafter könnte Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 EStG „erzielen“ vermag nicht zu überzeugen. Mithilfe des „Erzielens“ in § 2 Abs. 1 EStG sollen Einkünfte einem bestimmten Steuerpflichtigen persönlich zugerechnet werden.²⁶⁹ Letztlich soll damit der „richtige“ Steuerpflichtige im Sinne des EStG belastet und eine etwaige Zuordnungskonkurrenz gelöst werden; eine solche kann mit der nicht steuerpflichtigen Gesellschaft jedoch gar nicht bestehen.²⁷⁰ Die Auffassung der originären Einkünfte kann auch nicht überzeugend widerlegen, warum § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG sowie § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 2. Halbsatz EStG von einer Tätigkeit bzw. eines Betriebs der Gesellschaft ausgehen und damit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG und ihrem Verständnis der Norm widersprechen. Gegen die Annahme einer Unternehmereigenschaft des Gesellschafters spricht ferner, dass – bei der Gleichstellungsthese und sachlich zutreffenden Besteuerung – die Mitunternehmerschaft Tatbestandsvoraussetzung für die Erzielung der gewerblichen Einkünfte ist und gleichzeitig zur Rechtsfolge erhoben wird.²⁷¹ Die Annahme, der Gesellschafter erziele selbst originär gewerbliche Einkünfte, kann daher nicht überzeugen.

Die vermittelnde Ansicht spiegelt die janusköpfige Einordnung der Personengesellschaft wider. Sie kann mit der „Vervielfältigung der Unternehmensträgereigenschaft“ das Schwanken des BFH zwischen Einheit und Vielheit und die Steuerschuldnerschaft der Gesellschaft bei der Gewerbesteuer gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG erklären. Sie behält aber gerade das Schwanken zwischen Einheit und

²⁶⁴ So *Hüttemann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 45; zustimmend *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.14.

²⁶⁵ *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.5.

²⁶⁶ *Hüttemann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 45; *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.14.

²⁶⁷ *Kirchhof/Seer-Krumm*, § 15 EStG Rn. 162; *M. Fischer*, FS Crezelius, 117, 130.

²⁶⁸ *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 16; *Schön*, StuW 1988, 253, 256.

²⁶⁹ *HHR-Musil*, § 2 EStG Rn. 57; *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, S. 193 f.

²⁷⁰ *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, S. 193 f.

²⁷¹ *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1123.

Vielheit bei und konfligiert so mit der Rechtssicherheit. Gegen die vermittelnde Ansicht sprechen auch Folgeüberlegungen: Gesetzliche Fiktionen bezwecken in der Regel die Anwendung der für einen Tatbestand gegebenen Regel auf einen anderen Tatbestand und fungieren damit als verdeckte Verweisung.²⁷² Dem folgend könnte man beispielsweise bei der Gleichstellungsthese auch schließen, dass mit dieser Fiktion die Rechtsfolgen eines Unternehmers gerade angeordnet werden sollen. Dies würde zu einer bilanzbündeltheoretischen Behandlung des Unternehmers und einer vom Gesetzgeber qua Fiktion angeordneten Gleichbehandlung mit dem Einzelunternehmer führen. Überzeugender ist es daher – im Einklang mit der zivilrechtlichen Rechtslage – eine Unternehmereigenschaft des Gesellschafters abzulehnen. Mithin handelt es sich um eine Norm zur Zurechnung fremder Einkünfte. Damit soll keineswegs ein absolutes steuerliches Durchgriffsverbot beim Gesellschafter statuiert werden. Denn die Personengesellschaft ist weiterhin nicht das Steuersubjekt der Einkommensteuer, sodass sich Durchgriffsmöglichkeiten auf den Gesellschafter ergeben.²⁷³

3. Der Besteuerungsdurchgriff auf den Mitunternehmer

Auch wenn die partielle Steuersubjektivität der Personengesellschaft anerkannt ist, wird in Einzelfällen ein Durchgriff auf den Mitunternehmer für möglich erachtet, dessen Berechtigung und Reichweite im Folgenden untersucht werden.

a) Gesetzlich vorgeschriebene Durchbrechungen

aa) Durchgriffsmöglichkeiten

Solche Durchgriffsmöglichkeiten können sich zunächst aus dem Gesetz ergeben. Die Einkünfte der Personengesellschaft werden gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 1. Halbsatz EStG i. V. m. §§ 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 EStG ermittelt und inkorporieren damit das Spannungsverhältnis von Einheit und Vielheit. Bei der gewerblich tätigen Personengesellschaft tritt also an Stelle von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO das Konstrukt der Einheit und Vielheit, das gesetzlich aus § 15 EStG hergeleitet wird.²⁷⁴ Ohne Gesetzesänderung ist es unauflöslich: Auch wenn die partielle Steuersubjekteigenschaft der Personengesellschaft anerkannt ist, ordnen § 1 EStG oder § 1 KStG weiterhin an, dass ausschließlich die natürlichen bzw. juristischen Personen Subjekte der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sind. Dieses Spannungsverhältnis berech-

²⁷² Larenz, Methodenlehre, S. 262; Bydlinski, Juristische Methodenlehre, S. 626.

²⁷³ Vgl. dazu Zweites Kapitel C. III. 3.

²⁷⁴ S. o. Zweites Kapitel C. III. 2. auch mit Hinweisen zur Kritik, das Konstrukt sei ein Zirkelschluss.

tigt den Gesetzgeber, in einzelnen gesetzlichen Vorschriften gesellschaftsbezogener Regelungen festzulegen. Insgesamt ist das Modell der Einheit und Vielheit ein gewachsenes Besteuerungsmodell, das durch die Rechtsprechung entwickelt, durch den Gesetzgeber gebilligt und schließlich durch beide in Urteilen und Normen fortentwickelt wurde.

In der konkreten Ausgestaltung, also ob der Fokus eher auf der Einheit der Gesellschaft oder der Vielheit der Gesellschafter liegt, ist der Gesetzgeber rechtspolitisch grundsätzlich frei. Trifft der Gesetzgeber eine Regelung zugunsten der Vielheit, erfolgt der Besteuerungsdurchgriff bereits auf Ebene des Konstrukts der Einheit und Vielheit gem. § 15 Abs. 1 EStG. Eines Rückgriffs auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bedarf es insoweit nicht.

In einigen gesetzlichen Regelungen hat der Gesetzgeber ausdrücklich eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise angeordnet. Sofern sich aus dem Gesetz nicht ausdrücklich eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise ergibt, legt der BFH die entscheidungserheblichen Normen aus.²⁷⁵

bb) Fälle ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung

Stellenweise hat der Gesetzgeber ausdrücklich eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise angeordnet.²⁷⁶ So ordnet beispielsweise § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG an, dass bei doppelstöckigen Personengesellschaften auch ein Obergesellschaftlicher Mitunternehmer einer Untergesellschaft sein und dort Sonderbetriebsvermögen begründen kann. Ebenso führt die Gewerblichkeit einer beteiligten Kapitalgesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zur Gewerblichkeit einer Personengesellschaft. Aus § 7a Abs. 7 EStG ergibt sich ausdrücklich, dass für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (beispielsweise §§ 7h und 7i EStG) eine gesellschaftsbezogene Betrachtung zu erfolgen hat.²⁷⁷ Beim InvZulG, FördG oder bei § 7g EStG ist dagegen ausdrücklich eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise vorgeschrieben.²⁷⁸

²⁷⁵ So bei § 4 Abs. 4a EStG s. BFH Urt. v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; BFH Urt. v. 7.7.2016 – III R 26/15, BStBl. II 2016, 837; § 10a GewStG s. BFH Beschl. v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, 622 ff.; erhöhte Absetzungen gem. § 7 ff. EStG s. BFH v. 19.2.1974, VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704; v. 17.7.2001, IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760.

²⁷⁶ Zu weiteren Anwendungsfällen der Vielheitsbetrachtung s. HHR-Rätke, § 15 EStG Rn. 94.

²⁷⁷ Dazu BFH Urt. v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243; BFH Urt. v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760.

²⁷⁸ Vgl. § 1 Abs. 1 InvZulG, § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG (außer Kraft) und § 7g Abs. 7 EStG.

cc) Gesellschafterbezogene Betrachtung im Wege der Auslegung

Eine gesellschafterbezogene Betrachtung kann sich auch im Wege der Auslegung ergeben. Dies ist dann der Fall, wenn Normen nach den gängigen Auslegungskriterien an Besteuerungsmerkmale des Gesellschafters anknüpfen. Beispielsweise sei nach dem BFH § 4 Abs. 4a EStG dahingehend auszulegen, dass die Problematik der sog. Überentnahmen gesellschafterbezogen zu ermitteln sei.²⁷⁹ Ebenso sei der vortragsfähige Gewerbeverlust gem. § 10a GewStG gesellschafterbezogen zu ermitteln. Bei einem Wechsel des Gesellschafters gehe der Verlust anteilig verloren.²⁸⁰ Auch die Vorschriften über die erhöhten Absetzungen §§ 7 ff. EStG seien gesellschafterbezogen auszulegen.²⁸¹ Ob sich eine solche Auslegung aus den jeweiligen Normen ergibt, ist grundsätzlich nicht Gegenstand dieser Arbeit, es sei denn, es ergeben sich Berührungspunkte zum Ergänzungsbereich²⁸².

*b) Die sachlich zutreffende Besteuerung
eines Mitunternehmers als Rechtfertigung
für einen ungeschriebenen Besteuerungsdurchgriff*

Problematisch wird es, wenn keine, die Vielheit anordnende Gesetznorm vorhanden ist. Teilweise hat der BFH über die gesetzlichen Vorschriften hinaus ungeschriebene Durchbruchungsmöglichkeiten angenommen: Denn nach dem BFH schließt der auf der Einheit der Gesellschaft beruhende Grundsatz, dem Gesellschafter nicht die einzelnen von der Gesellschaft verwirklichten Geschäftsvorfälle, sondern lediglich das Ergebnis der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig zuzurechnen, es nicht aus, im Ausnahmefall auf den einzelnen Mitunternehmer durchzugreifen, wenn anderenfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Mitunternehmers nicht möglich sei.²⁸³ Mit anderen Worten: Es existiere ein ungeschriebenes Durchgriffskriterium der sachlich zutreffenden Besteuerung. Dogmatisch wird dieser Kunstgriff aus der Begründung des Geprägebeschlusses vom 25. 6. 1984²⁸⁴ abgeleitet. Der dort beschriebene Durchgriff stehe bei der gewerblichen Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft exemplarisch für

²⁷⁹ BFH Urt. v. 29. 3. 2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; BFH Urt. v. 7. 7. 2016 – III R 26/15, BStBl. II 2016, 837; ebenso jetzt BMF v. 2. 11. 2018 – IV C 6-S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rn. 27. Ausführlich zum damaligen Streitstand m. w. N. HHR-Schallmoser, § 4 EStG Rn. 1041.

²⁸⁰ BFH Beschl. v. 3. 5. 1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, 622 ff.

²⁸¹ So BFH Urt. v. 19. 2. 1974, VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704; BFH Urt. v. 17. 7. 2001, IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760.

²⁸² S. u. Zweites Kapitel C. IV. 5. b) bb) zur Auslegung von § 7 Abs. 5 EStG und § 6b EStG. Sowie zur Auslegung von § 16 EStG im Rahmen der Gleichstellungsthese Viertes Kapitel B. III. 3. b) cc).

²⁸³ BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH Urt. v. 10. 12. 1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390; BFH Urt. v. 26. 6. 2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972.

²⁸⁴ BFH Beschl. v. 25. 06. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 761 f.

weitere Durchgriffsmöglichkeiten.²⁸⁵ Somit seien Ausschnitte der Gesamtaktivität, welche die Merkmale eines gesetzlichen Tatbestandes erfüllen und steuerrechtlich nicht von Bedeutung sind, beim Beteiligten selbst in die steuerrechtliche Beurteilung am Maßstab des für sie jeweils in Betracht kommenden Steuertatbestandes einzubeziehen.²⁸⁶

Gegen diese Betrachtung ist zunächst einzuwenden, dass die Ausführungen des Großen Senats wohl in eine andere Richtung gingen. Die Herleitung dieser Fallgruppe überzeugt bereits deshalb wenig. Der Große Senat wollte unter C. III. 3. b). bb). (3) der Entscheidung²⁸⁷ den Einwand gegen die Bestimmung der Einkunftsart und Ergebnisermittlungsart auf Ebene der gewerblichen Personengesellschaft ausräumen, dass eine sachgerechte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auf Gesellschafterebene (bei der vermögensverwaltenden Gesellschaft) dann nicht mehr möglich sei. Dazu bezog sich der Senat – ohne die Norm ausdrücklich zu nennen – auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, der eine anteilige Zuordnung der Wirtschaftsgüter bei Gesellschaften²⁸⁸ gebietet. Weil also eine anteilige Zuordnung der Wirtschaftsgüter erfolge, könnten beim Gesellschafter, der seine Beteiligung im Betriebsvermögen halte, Veräußerungsgewinne im gewerblichen Bereich umfasst werden. Es handelt sich daher nicht um einen exemplarisch erwähnten Durchgriff, sondern die folgerichtige Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Der Fall behandelte also einen Durchgriff von der Ebene eines Einzelunternehmers auf die Ebene der Gesellschaft und nicht – wie die ständige Rechtsprechung es interpretiert – einen Durchgriff von der Ebene der Gesellschaft auf den Gesellschafter.²⁸⁹

²⁸⁵ BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 mit Verweis auf Textziffer C. III. 3. b) bb). (3) des BFH Beschl. v. 25. 06. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 761 f. Dieser Schluss verwundert vor dem Hintergrund, dass das Ur. v. GrS 1984 vermögensverwaltende Personengesellschaften betraf, bei denen § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ohnehin nicht von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG verdrängt ist. Das Urteil des BFH v. 3. 7. 1995 erhebt dagegen die Vielheit der Gesellschafter zu einer grundsätzlichen Ausnahme („es mache für die Beurteilung des gewerblichen Unternehmens Grundstückshandel keinen Unterschied, ob auf Gesellschaftsebene abgewickelten Geschäfte gewerblich oder lediglich vermögensverwaltend seien“) und stellte damit letztlich die Gleichstellung von gewerblichen und vermögensverwaltenden Personengesellschaften in den Vordergrund. Sodann formulierte der BFH in seinem Ur. v. 5. 7. 2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160, dass ein Durchgriff durch die zivilrechtliche Struktur der Gesamthand entsprechend § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung erforderlich sei.

²⁸⁶ BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

²⁸⁷ BFH Beschl. v. 25. 06. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (761 f.).

²⁸⁸ Nach zutreffender Auffassung hat das MoPeG keine Auswirkungen auf die Auslegung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Methodisch kann dies über eine steuerrechtsautonome Auslegung des Gesamthandsbegriffs erreicht werden vgl. AK Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Beilage zu ZIP 2/2021, 1, 6. Auf den Begriff der Gesamthand wird im Folgenden gleichwohl aus den bereits am Anfang dieser Arbeit genannten Gründen auf den Begriff der Gesamthand verzichtet.

²⁸⁹ So zutreffend Schön, StuW 1996, 275, 288.

Im Übrigen ist diese – wohl zu Unrecht – gebildete Fallgruppe auch weder notwendig noch hinreichend bestimmt genug für eine Anwendung in der Praxis. Denn wann die Besteuerung eines Mitunternehmeranteils sachlich zutreffend sein soll, bleibt unklar. Eine weitere Konkretisierung durch die Rechtsprechung hat der Begriff bisher nicht erfahren. Diese wäre indes zwingend notwendig, denn ohne Konkretisierung bleibt der Begriff eine inhaltslose Leerformel und indiziert eine Begründungsarmut. Selbstverständlich wohnt derartigen Begriffen *qua* ihrer Vagheit enorme Flexibilität inne, die in einem klassischen Spannungsverhältnis mit der Rechtssicherheit steht. Denn ist ein Begriff derart flexibel, kann Rechtssicherheit nur schwerlich nicht entstehen.²⁹⁰ Soll daher nicht das „richterliche Rechtsgefühl“²⁹¹ über den Konflikt der Einheit und Vielheit entscheiden, muss die sachlich zutreffende Besteuerung näher konkretisiert werden. Nach Tipke kann die Sachgerechtigkeit als Versuch, auf die dem Rechtsgebiet immanenten Prinzipien als Vergleichsmaßstab zu rekurrieren, verstanden werden.²⁹² Damit sind das Leistungsfähigkeitsprinzip und dessen Subprinzipien heranzuziehen. Ein Versuch der Konkretisierung könnte auch über die sog. Gleichstellungsthese²⁹³, also der Gleichstellung eines Mitunternehmers- mit einem Einzelunternehmer, erfolgen. Die Besteuerung des Gesellschafters wäre also immer dann sachlich zutreffend, wenn sie der eines Einzelunternehmers entspräche. Dies liegt nahe, da die Gleichstellungsthese und die sachlich zutreffende Besteuerung nahezu inhaltsgleich sind. Denn durch ein Abstellen auf die Vielheit wird zumeist die Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer erreicht.²⁹⁴ Allerdings ist die Gleichstellungsthese – wie noch zu zeigen ist – allenfalls partiell (soweit das Gesetz dies zulässt) herleitbar.²⁹⁵ Geht die sachlich zutreffende Besteuerung über diesen partiellen Anwendungsbereich hinaus, handelt es sich um eine „versteckte Erweiterung“ der Gleichstellungsthese.²⁹⁶ Denn die sachlich zutreffende Besteuerung „begründet“ dann die Gleichstellung *qua* Durchgriff in nicht mehr vom Gesetz gedeckten Fällen. In ihren reinsten Ausprägungen nähern sich die Gleichstellungsthese und die sachlich zutreffende Besteuerung des Mitunternehmers daher einer bilanzbündeltheoretischen Vorstellung an. Letztlich käme es damit zur Rückkehr jener, bereits überwundenen Vor-

²⁹⁰ HHR-Rätke, § 15 EStG Rn. 99; dies einräumend auch LBP-Bitz, § 15 EStG Rn. 12a: „Wann welches Prinzip den Vorrang erhält, ist eine spannende u nicht immer vorhersehbare o im Zeitablauf konstant beantwortete Frage.“; a. A. Wacker, DStR 2005, 2014, welcher den dualistischen Ansatz als systematisch tragfähiges Fundament sieht, der eine normspezifische – von zivilrechtlichen Präjudizien unabhängige – Interpretation steuerrechtlicher Normen gerade erst ermöglicht.

²⁹¹ So Gosch, DStZ 1996, 417, 418; schärfer gar: Schön, StuW 1996, 275, 282 „blanke Willkür“.

²⁹² Tipke, StO I, S. 319.

²⁹³ Ausführlich zur Gleichstellungsthese s. u. Viertes Kapitel B. III.

²⁹⁴ S. die diesbezügliche Rechtsprechung BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH Urt. v. 10. 12. 1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390; BFH Urt. v. 26. 6. 2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972.

²⁹⁵ Dazu Viertes Kapitel B. III.

²⁹⁶ HHR-Rätke, § 15 EStG Rn. 99.

stellung.²⁹⁷ Die sachlich zutreffende Besteuerung leidet an denselben Schwächen wie die Bilanzbündeltheorie: Einer Inkonsequenz und Widersprüchlichkeit in der Anwendung und einer fehlenden Grundlage im Gesetz.²⁹⁸ Eine vollständige Rückkehr scheint auch keineswegs gewollt, denn der Rückzug auf die Gleichstellung oder sachlich zutreffende Besteuerung erfolgt lediglich in manchen Fällen und fungiert so zugleich als Korrektiv für unerwünschte Ergebnisse.

Diese Korrektivfunktion wird besonders im Urteil des BFH vom 14.4.2011²⁹⁹ deutlich. Hier rückt der BFH die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise in die Nähe von § 42 AO.³⁰⁰ An dieser Stelle soll nicht beurteilt werden, ob die Anwendung von § 42 AO in dem zugrundeliegenden Fall einschlägig war. § 42 AO ist eine in jedem steuerlichen Einzelfall anwendbare Generalklausel für unangemessene Gestaltungen. Als solche taugt sie jedoch nicht als Rechtsgrundlage für eine „sachgerechte Besteuerung des Mitunternehmers“, da damit wohl nur in wenigen Fällen ein Gestaltungsmissbrauch verbunden ist. Unabhängig von einer im Einzelfall stets denkbaren Anwendung von § 42 AO droht sonst die Gefahr, dass die Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene zum reinen Praktikabilitätsmodell³⁰¹ verkommt. Ihre Ergebnisse stünden stets unter dem Vorbehalt – der eigentlich materiell entscheidenden – Vielheit der Gesellschafter in Form der sachlich zutreffenden Besteuerung.³⁰² Dieser „Fortschritt“ geht zu Lasten der Rechtssicherheit. In dieser Vagheit wird der Begriff für die Besteuerung der Personengesellschaften daher zu Recht als ungeeignet bezeichnet.³⁰³ Das Ausnahmekriterium der sachlich zutreffenden Besteuerung des Mitunternehmers sollte wegen seiner Unbestimmtheit daher keinen eigenen Anwendungsbereich haben. Ein Durchgriff darf nur erfolgen, soweit das Gesetz eine gesellschaftsbezogene Betrachtung vorschreibt, die Besteuerungsmerkmale beim Gesellschafter erfüllt sein müssen oder eine anteilige Zurechnung über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO erfolgt.³⁰⁴ Dafür bedarf es des Begriffs der sachlich zutreffenden Besteuerung nicht. Vielmehr lassen sich die Fälle anhand des Gesetzes lösen: Den Ausgangspunkt der Betrachtung bildet die auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG zurückzuführende Einheit der Gesellschaft, die § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO

²⁹⁷ Zur Geschichte und Entwicklung der Mitunternehmerbesteuerung s. o. Zweites Kapitel C. II.

²⁹⁸ Zur Bilanzbündeltheorie s. o. Zweites Kapitel C. II. 1.

²⁹⁹ BFH Urt. v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, Rn. 29.

³⁰⁰ BFH Urt. v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, Rn. 29. „Zurücktreten der gesellschaftsbezogenen gegenüber der gesellschaftsbezogenen Betrachtung“ als Folge der Anwendung von § 42 AO mit Verweis auf GrS 1/93.

³⁰¹ *Jakob/Hörmann*, FR 1990, 33, 37 ff.

³⁰² *Schön*, StuW 1996, 275, 282.

³⁰³ *HHR-Rätke*, § 15 EStG Rn. 99; *Brandis/Heuermann-Bode*, § 15 EStG Rn. 238; *LBP-Bitz*, § 15 EStG Rn. 12a; *Schön*, StuW 1996, 275, 288 ff.; *Söffing*, DSStZ 1996, 289, 291; *Wichmann*, DSStR 2019, 2214, 2217 „kein geeignetes Ordnungskriterium“; *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.12 „ergebnisorientierte Einzelfallbetrachtung“; a. A. *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG Rn. 163 „geordnetes Nebeneinander“.

³⁰⁴ *HHR-Rätke*, § 15 EStG Rn. 99.

bei der gewerblichen Personengesellschaft verdrängt.³⁰⁵ Eine Durchbrechung des Einheitsgrundsatzes erfolgt durch andere gesetzliche Vorschriften, die beispielsweise auf den Steuerpflichtigen (die natürliche bzw. juristische Person, nicht aber die Personengesellschaft) abstellen. Bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaften findet § 15 EStG dagegen keine Anwendung. Über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird der Durchgriff dort zum Regelfall.

Deutlich wird dies beim Beispiel des gewerblichen Grundstückshandels. Beim gewerblichen Grundstückshandel entfalten Personengesellschaften nach überwiegender Meinung keine Abschirmwirkung gegenüber ihren Gesellschaftern.³⁰⁶ Zunächst ist auf der Ebene der Gesellschaft nach herkömmlichen Kriterien zu prüfen, ob die Gesellschaft gewerblich tätig ist.³⁰⁷ Sodann werden dem Gesellschafter die Grundstücksveräußerungen der Gesellschaft auf der Gesellschafterebene zugerechnet.³⁰⁸ Anderenfalls sei eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich.³⁰⁹ Dies soll unabhängig von gelten, ob die Gesellschaft gewerblich oder vermögensverwaltend tätig ist.³¹⁰ Dem ist entschieden entgegenzutreten. Nur bei einer vermögensverwaltenden Gesellschaft ist – über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO – ein Durchgriff auf den Gesellschafter möglich.³¹¹ Diesem werden die Veräußerungen zugerechnet, sodass bei zusätzlichen, eigenen Veräußerungen von Objekten ein gewerblicher Grundstückshandel auf Ebene des Gesellschafters in Betracht kommen kann. Bei gewerblichen Personengesellschaften ist dies wegen der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Gesellschaft jedoch nicht möglich.³¹² § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird dort durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 1. Halbsatz EStG verdrängt. Die Rechtsprechung ist insofern inkonsequent, wenn sie dieses Konstrukt durch eine ungeschriebene Ausnahme wieder durchbrechen möchte. Es scheint

³⁰⁵ S. o. Zweites Kapitel C. III. 2. a).

³⁰⁶ BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH Urt. v. 22. 8. 2012 – X R 24/11, BStBl. II 2012, 865; BFH Urt. v. 28. 10. 2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95; BMF v. 26. 3. 2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 17; aus der Literatur ebenso Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 73 ff.; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 125; Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 185.

³⁰⁷ Für die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel ist grundsätzlich die sog. „Drei-Objekte-Grenze“ maßgebend vgl. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 70; Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 174, je m. w. N. aus Rechtsprechung und Literatur.

³⁰⁸ BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH Urt. v. 22. 8. 2012 – X R 24/11, BStBl. II 2012, 865; BFH Urt. v. 28. 10. 2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95; BMF v. 26. 3. 2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 17; aus der Literatur ebenso Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 73 ff.; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 125; Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 185.

³⁰⁹ BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH Urt. v. 10. 12. 1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390; BFH Urt. v. 28. 10. 2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95.

³¹⁰ So BFH Urt. v. 28. 10. 2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95 für eine gewerbliche Gesellschaft.

³¹¹ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. C77; Schön, StuW 1996, 275, 287.

³¹² KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. C80; Söffing, FR 2006, 485, 490.

auch kein besonderer Grund ersichtlich, die partielle Steuerrechtsfähigkeit ausgerechnet beim gewerblichen Grundstückshandel zu durchbrechen.³¹³ Der gewerbliche Grundstückshandel ist daher Paradigma für die Unbestimmtheit und Unvorhersehbarkeit der sachlich zutreffenden Besteuerung.

4. Stellungnahme zur Besteuerung der gewerblich tätigen Personengesellschaften *de lege lata* und *de lege ferenda*

Der Konflikt zwischen Einheit und Vielheit ist *de lege lata* nicht lösbar. Die zunehmende rechtliche und steuerliche Verselbständigung der Gesellschaft bei gleichzeitiger Steuersubjekteigenschaft des Gesellschafters bildet einen unauf lösbaren Widerspruch. Auch wenn man dem Gesellschafter lediglich fremde Einkünfte zurechnet, bleibt er Steuersubjekt und Steuerschuldner. Dies führt notwendigerweise zu Verwerfungen und gesetzlich angeordneten Systembrüchen im Einheitsgedanken.

Personengesellschaften sollten daher *de lege ferenda* wie Körperschaften besteuert werden.³¹⁴ Dies bietet sich jedenfalls für kapitalistisch geprägte Personengesellschaften oder Publikumpersonengesellschaften an. Insoweit gibt uns das Bilanzrecht bereits seit einiger Zeit mit § 264a HGB einen Fingerzeig, dass jedenfalls einige Personengesellschaften wegen ihrer Vergleichbarkeit ähnlich wie Kapitalgesellschaften behandelt werden sollten. Der Gesetzgeber hat sich nun mit dem KöMoG für das bereits häufig angedachte Optionsmodell³¹⁵ entschieden.³¹⁶ Ein Weg, der wegen der drohenden Verkomplizierung, den bisher nicht geklärten Problemen einer praktischen Umsetzbarkeit³¹⁷ und den verfassungsrechtlichen

³¹³ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. C80.

³¹⁴ So u. a. Dötsch, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 7, 11; Hennrichs, StuW 2002, 201, 214; Hennrichs, FR 2010, 721, 727 f.; Lang, FS Herzog 2010, 323, 329; Müller-Gatermann, Stbg 2007, 145, 155.

³¹⁵ So das IDW-Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung, August 2017 sowie dessen 2. Aufl. vom 13. 11. 2019; grundlegend Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Modell 1), 1999; aus der Literatur bspw. Hennrichs, StuW 2002, 201, 214; Hennrichs, FR 2010, 721, 729; Prinz, DB 2019, M4-M5.

³¹⁶ S. das KöMoG v. 25. 6. 2021, BGBl. I 2021, 2050 und § 1a KStG.

³¹⁷ Zu den ungeklärten Problemen und vorgeschlagenen Lösungen bisheriger Modelle m. w. N. vgl. HHR-Desens, Einführung KStG Rn. 185; monographisch zu Möglichkeiten der Ausgestaltung bspw. Fraedrich, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung durch Körperschaftsteueroption; Woerz, Körperschaftsteuer für Personenunternehmen; Kraus, Körperschaftsteuerliche Integration von Personenunternehmen; zu Problemen vergangener Optionsmodelle und des aktuellen KöMoG vgl. Hey, FS Grunewald, 361, 371 ff. sowie 375 f.; Röder, ZGR 2021, 681; Kahle, FR 2022, 377, 382; Büning, BB 2022, 427. Auch beim Formwechsel wirft das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen – auf Körperschaftsebene – zahlreiche, durch das Optionsmodell zur Aufmerksamkeit gelangte, Fragen auf. Dazu Ott, BB 2017, 417; Ott, DStR 2022, 2121; Farwick, StuB 2021, 742.

Zweifeln³¹⁸ an einem solchen Modell möglichst hätte vermieden werden sollen. Es bleibt abzuwarten, ob die Option in der Praxis mehr Anklang finden wird als die mit Fehlern behaftete Regelung des § 34a EStG.³¹⁹ Insoweit wird der Erfolg des Optionsmodells auch von der Nachbesserungsbereitschaft des Gesetzgebers abhängen. Immerhin hat sich der Gesetzgeber mit dem Optionsmodell der wünschenswerten Einbeziehung in die Körperschaftsteuer genähert.

De lege lata bleibt dem Rechtsanwender nichts anderes übrig, als den Widerspruch im geltenden Recht möglichst gering zu halten. Dafür sollte vorwiegend auf eine gesellschaftsbezogene Betrachtung abgestellt werden.³²⁰ Das Ausnahmekriterium der sachgerechten Besteuerung des Mitunternehmers sollte wegen seiner Unbestimmtheit nur in Fällen angewandt werden, soweit das Gesetz eine gesellschaftsbezogene Betrachtung vorschreibt, die Besteuerungsmerkmale beim Gesellschafter erfüllt sein müssen oder eine anteilige Zurechnung über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO erfolgt.³²¹ Damit hat die sachlich zutreffende Besteuerung keinen Anwendungsbereich über die gesetzlichen Vorschriften hinaus. Der Begriff ist verzichtbar. So kann nach dieser Auffassung ein Schwanken zwischen Einheit und Vielheit weitestgehend vermieden werden. Die Einheit der Personengesellschaft bildet den Regelfall. Ein Durchgriff auf den einzelnen Gesellschafter (Gedanke der Vielheit) muss gesetzlich – selbstverständlich auch im Wege der Auslegung – rückführbar sein. Die hier vertretene, eher einheitsbezogene Sichtweise, kann sich schließlich durch die zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Reformen im MoPeG und KöMoG bestärkt sehen. Beide Reformen zeigen in Richtung Einheitsbetrachtung. Vertreter der Vielheitsbetrachtung und Gleichstellungsthese sollten jedenfalls insoweit überdenken, ob ihre Gesetzesauslegung noch dem Zeitgeist entspricht.

³¹⁸ Vgl. bspw. *Tipke*, StO I, S. 128, der Wahlrechte wegen des Verstoßes gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung generell ablehnt; *Tipke/Lang-Hey*, Kap. 3 Rn. 3.236, die einen Verstoß gegen die Tatbestandsmäßigkeit zumindest dann annimmt, wenn Voraussetzungen und Reichweite durch Parlamentsgesetze nicht mehr hinreichend geregelt seien; *D. Birk*, NJW 1984, 1325, 1326, der einen Verstoß annimmt, wenn die Komplexität den Steuerpflichtigen überfordere; ähnlich zu Nachteilen *Schön*, StuW 2000, 151, 156; zum Verstoß einer Besteuerung nach Wahl gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip *Hey*, DStJG 24 (2001), 155, 216; kritisch zu mehrperiodischen Auswirkungen bei Wahlrechten *Belser*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte, S. 59 ff.; speziell gegen das Optionsmodell *Stein*, BB 2020, 1879.

³¹⁹ Die Ampel möchte beide Regelungen evaluieren und ggf. anpassen vgl. S. 165 des Koalitionsvertrages 2021.

³²⁰ HHR-Rätke, § 15 EStG Rn. 99.

³²¹ S. o. Zweites Kapitel C. III. 3.

5. Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften gelten die vorangegangenen Ausführungen nicht entsprechend.³²² Die vermögensverwaltende Personengesellschaft ist nicht Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung.³²³ Eine Verdrängung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfolgt nicht.³²⁴ An einer vergleichbaren Norm fehlt es. Damit bleibt es bei der fiktiven Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, die wegen der Anknüpfung an die Gesellschafter als Steuersubjekt auch erforderlich ist. An diesem Verständnis kann auch nach Inkrafttreten des MoPeG festgehalten werden.³²⁵ Dies entspricht jedenfalls dem klaren Willen des Gesetzgebers, der die Besteuerung der Personengesellschaften nicht verändern wollte.³²⁶ Methodisch ließe sich dies unter anderem über eine steuerrechtsautonome Auslegung des Begriffs der Gesamthand bewerkstelligen.³²⁷

Konsequenz der Bruchteilsbetrachtung ist, dass jedem Gesellschafter Anteile an den Wirtschaftsgütern zuzurechnen sind.³²⁸ Anschaffungskosten der Gesellschafter entstehen nur in Höhe der von den Gesellschaftern getragenen Anteile.³²⁹ Mietverträge und Veräußerungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sind steuerlich unbeachtlich, soweit sie der Anteilsquote entsprechen.³³⁰ Erschwerend kommt hinzu, dass in der Praxis stellenweise doch wieder eine gesellschaftsbezogene Sicht erfolgt und die Bruchteilsbetrachtung insoweit zurückzutreten hat.³³¹

³²² Klein-Ratschow, § 39 AO Rn. 78; Koenig-Koenig, § 39 AO Rn. 75.

³²³ BFH Urt. v. 2. 4. 2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679; Urt. v. 26. 4. 2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142.

³²⁴ BFH Urt. v. 2. 4. 2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679; Urt. v. 26. 4. 2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; der These der Verdrängung generell kritisch gegenüberstehend Hübschmann/Hepp/Spitaler-P. Fischer, § 39 AO Rn. 303.

³²⁵ Zutreffend AK Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Beilage zu ZIP 2/2021, 1, 6; Westermann/Wertenbruch-Stenert, II. Teil § 1.1.2. Rn. 16; ebenso Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53, 54 sowie Kahle, FR 2022, 377, 380, die sich jedoch eine gesetzgeberische Klarstellung wünschen; zweifelnd dagegen Hubert, StuB 2021, 113, 116 und Heinze, DStR 2020, 2107, 2110, die gewichtige Auslegungsprobleme oder gar die Unanwendbarkeit der Norm fürchten.

³²⁶ BT-Drucks. 19/27635, 107.

³²⁷ Zutreffend AK Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Beilage zu ZIP 2/2021, 1, 6, die alternativ auch eine Analogie erwägen.

³²⁸ BFH Urt. v. 27. 7. 2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33; BFH Urt. v. 20. 6. 2012 – IX R 29/11, BFH/NV 2012, 1952; BFH Urt. v. 8. 4. 2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; aus der Lit. Brandis/Heuermann-Schallmoser, § 21 EStG Rn. 49; Wacker, DStR 2005, 2014, 2015.

³²⁹ BFH Urt. v. 27. 7. 2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33; BFH Urt. v. 9. 10. 2008 – IX R 72/07, BStBl. II 2009, 231.

³³⁰ BFH Urt. v. 2. 4. 2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679 (Verkauf); BFH Urt. v. 18. 5. 2004 – IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929 und BFH Urt. v. 7. 6. 2006 – IX R 14/04, BFH/NV 2006, 2053–2055 (Vermietung).

³³¹ Vgl. der Erlass der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin – III – B S 2211 – 2/2005 – 2, FR 2013, 237, 239 zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

Die fiktive Bruchteilsbetrachtung bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft verwundert vor dem Hintergrund, dass der BFH die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Geprägebeschluss ausdrücklich mit einbezogen hat.³³² Diese Ausführungen zur Rechtssubjektivität wurden bis heute nicht aufgegeben.³³³ Daher gilt auch für die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Grundsatz die Einheitsbetrachtung.³³⁴ Diese Einheitsbetrachtung wird aber unter Verweis auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vollständig ausgehöhlt. Mitursächlich war dafür auch die Erfassung von Veräußerungsgeschäften nach §§ 17 und 23 EStG.³³⁵ So konnten drohende Besteuerungslücken vermieden werden; bei einer Einheitsbetrachtung wäre die steuerliche Erfassung dieser Veräußerungsgeschäfte dagegen nicht gesichert gewesen und hätte einer gesetzlichen Grundlage bedurft.³³⁶ Insoweit kann der Rechtsprechung wohl eine gewisse Ergebnisorientiertheit unterstellt werden.

Angesichts des MoPeG böte es sich umso mehr an, die Besteuerung der vermögensverwaltenden Personengesellschaften *de lege ferenda* zu überdenken. Auch wenn die fiktive Bruchteilsbetrachtung steuerlich zulässig und möglich ist, entspräche die steuerliche Akzeptanz zivilrechtlich wirksamer Verträge mehr dem Zeitgeist.

IV. Gewinnermittlung bei Personengesellschaften

1. Grundlegendes

Das duale System aus Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter wird durch eine zweistufige Gewinnermittlung umgesetzt.³³⁷ dogmatisch lässt sich an den Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anknüpfen. Danach setzen sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von Gesellschaftern additiv aus dem Gewinnanteil des Gesellschafters an der Personengesellschaft und dessen Vergütungen für Tätigkeiten in den Diensten der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zusammen.³³⁸

³³² Vgl. Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291, 307; BFH Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (761 f.) „Dies gilt gleichermaßen für alle in § 2 Abs. 3 Nrn. 1 bis 7 EStG aufgeführten und nach §§ 13 bis 24 EStG zu bestimmenden Einkunftsarten mit Gewinneinkünften oder Überschusseinkünften“.

³³³ Vgl. Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291, 307.

³³⁴ Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291, 308.

³³⁵ Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291, 309.

³³⁶ Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291, 310.

³³⁷ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 450; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 364 ff.; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 163 ff.; Groh, ZIP 1998, 89, 94.

³³⁸ Zur Ermittlung des Gesamtgewinns der Personengesellschaft werden die Ergebnisse additiv zusammengefasst (sog. additive Gewinnermittlung) vgl. KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F1; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 238; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 451.

2. Erste Stufe der Gewinnermittlung

Die erste Stufe der Gewinnermittlung ist der Gewinnanteil des Gesellschafters am erwirtschafteten Ergebnis der Personengesellschaft gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 1. Halbsatz EStG. Der Gewinnanteil ermittelt sich aus der Steuerbilanz der Personengesellschaft und wird den Gesellschaftern anhand des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels zugerechnet.³³⁹ Dabei wird der Gewinn grundsätzlich so ermittelt, als ob die Gesellschaft eigenes Steuersubjekt wäre.³⁴⁰ Denn die Personengesellschaft ist das Subjekt der Gewinnermittlung.³⁴¹ Korrigiert wird dieser Gewinnanteil durch die Ergebnisse etwaiger Ergänzungsbilanzen.³⁴²

3. Zweite Stufe der Gewinnermittlung

a) Grundsätze des Sonderbetriebsbereichs

Die zweite Stufe der Gewinnermittlung bilden gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG die Sondervergütungen des Mitunternehmers. Auf dieser Stufe wird daher ausschließlich auf den einzelnen Mitunternehmer und nicht auf die partiell verselbständigte Personengesellschaft als Vermögensträger abgestellt.³⁴³ Erfasst werden neben den ausdrücklich genannten Sondervergütungen auch Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Sondervergütungen und sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Ausgaben, die ihre Veranlassung in der Beteiligung an der unternehmerisch tätigen Personengesellschaft haben.³⁴⁴

Damit ist bereits angedeutet, dass ein Bereich von Wirtschaftsgütern existiert, welche im Eigentum des Gesellschafters stehen und daher nicht in der Gesellschaftsbilanz abgebildet werden können, gleichwohl aber eine enge Verbindung zur Mitunternehmerschaft aufweisen. Dies ist in der Literatur³⁴⁵ und Rechtsprechung³⁴⁶

³³⁹ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F6; Westermann/Wertenbruch-Crezelius, II. Teil § 3.II.1.a) Rn. 220.

³⁴⁰ Kahle, DStZ 2012, 61.

³⁴¹ Zweites Kapitel C. III. 2. a).

³⁴² Vgl. z. B. BFH Urt. v. 14.5.1991, VIII R 31/82, BStBl. II 1992, BStBl. II 1992, 167; Lademann-Kaligin, § 15 EStG Rn. 186; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 450 und 500; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.21; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F35; Prinz, FR 2018, 493, 493; Hallerbach, Personengesellschaft, S. 197; a. A. Groh, ZIP 1998, 89, 94 der die Ergänzungsbilanzen der zweiten Ebene zuordnet.

³⁴³ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 520.

³⁴⁴ BFH Urt. v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838.

³⁴⁵ Uelner, DStJG 14 (1991), 139, 144 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 440 ff.; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.131; Schön, DStR 1993, 185; N. Schneider, Sonderbetriebsvermögen.

³⁴⁶ Erstmals BFH Urt. v. 5.6.1972 – I R 230/70, BStBl. II 1972, 928 und seitdem st. Rspr. des BFH Urt. v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890; Urt. v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216; Urt. v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705.

als sog. Sonderbetriebsvermögen anerkannt. Dabei wird zwischen sog. Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II unterschieden. Zum Sonderbetriebsvermögen I gehören Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen und geeignet und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Gesellschaft zu dienen oder diesen zu fördern.³⁴⁷ Sonderbetriebsvermögen II wird angenommen bei Wirtschaftsgütern, die im Eigentum des Mitunternehmers stehen und geeignet und bestimmt sind, der Beteiligung des Mitunternehmers zu dienen oder diese zu fördern.³⁴⁸ Dies wird angenommen, wenn die Wirtschaftsgüter zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung eingesetzt werden, was bereits durch ein für die Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaftes Wirtschaftsgut erreicht werden kann.³⁴⁹

Die Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens wurde nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie durch die Rechtsprechung entwickelt.³⁵⁰ Letztlich handelt es sich nur um eine Konzession der gesellschaftsorientierten Betrachtungsweise an die Vertreter der gesellschaftsorientierten Betrachtungsweise³⁵¹: Während die Wirtschaftsgüter weiterhin steuerverhaftet bleiben und die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage geschützt wird, wird die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft durch Trennung der Sphären von Gesellschaft und Gesellschafter anerkannt. Technisch führt die Anerkennung der Verträge über die Vergütungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft daher auf Gesellschaftsebene zu Aufwand (Erste Stufe der Gewinnermittlung). Beim Gesellschafter führen die Vergütungen sodann auf der zweiten Stufe zu Gewinn, sodass die Vergütungen gewerbsteuerlich neutral bleiben. Als Konstruktion der Rechtsprechung ist das Sonderbetriebsvermögen nicht legal definiert. Seine Existenz wird jedoch mittlerweile beispielsweise in §§ 6 Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG, § 4h Abs. 2 Lit. c Satz 7 EStG, in § 202 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz BewG oder § 97 Abs. 1a Nr. 2 und 3 BewG vom Gesetzgeber vorausgesetzt und ist heute allgemein anerkannt.³⁵²

³⁴⁷ St. Rspr. des BFH vgl. Urte. v. 10.1.1973 – I R 114/71, BStBl. II 1973, 238; Urte. v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890; Urte. v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216; Urte. v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705.

³⁴⁸ St. Rspr. des BFH vgl. Urte. v. 1.2.1973 – I R 228/70, BStBl. II 1973, 393; Urte. v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890; Urte. v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216; Urte. v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705. Speziell zum SBV II zuletzt BFH Urte. v. 20.9.2018 – IV R 39/11, BStBl. II 2019, 131.

³⁴⁹ St. Rspr. des BFH vgl. Urte. v. 13.5.1976 – IV R 4/75, BStBl. II 1976, 617; BFH Urte. v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II; 2002, 733; Urte. v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFHE 256, 32.

³⁵⁰ Erstmals BFH Urte. v. 5.6.1972 – I R 230/70, BStBl. II 1972, 928.

³⁵¹ Schön, DStR 1993, 185, 188. Dass die Theorien zum selben Ergebnis kamen s. BFH Urte. v. 4.7.1974 – IV R 166/70, BStBl. II 1974, 677.

³⁵² Mit teilweise unterschiedlichen Rechtsgrundlagen. Für § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. HS EStG, § 4 Abs. 1 EStG bspw. N. Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 112 ff.; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 507; für §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 16 EStG bspw. Tipke/Lang-Henrichs, Kap. 10 Rn. 10.131; Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 50; Schön, DStR 1993, 185; kritisch zum SBV I wobei insbesondere Teile des SBV II als nicht von einer ausreichenden Rechtsgrundlage gedeckt gesehen werden KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F19; N. Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 142 ff.; HHR-N. Schneider, § 15 EStG Rn. 714.

Dogmatisch steht das Rechtsinstitut seit jeher auf wackligem Fundament. Eine (teilweise) Abschaffung wird seit Jahrzehnten gefordert.³⁵³ Die Existenz des Sonderbetriebsvermögens ist in der Besteuerungspraxis insbesondere wegen der Erwähnungen durch den Gesetzgeber *de lege lata* zu akzeptieren.³⁵⁴ Fragen nach der Rechtsgrundlage und Umfang des Sonderbetriebsvermögens werden daher hier nicht vertieft. Wegen ihrer Relevanz für die Fragen der Gewinnrealisierung und den Bereich der Ergänzungsbilanzen wird im Folgenden zumindest auf die materielle Legitimation des Sonderbetriebsvermögens eingegangen.

b) Der Beitragsgedanke nach Woerner

Nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie konnten der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter der Gesellschafter nicht mehr in deren Beteiligungsbetrieb erfasst werden und wären somit als Privatvermögen nicht steuerverhaftet gewesen. Die Lücke vermochte der von Woerner entwickelte sog. Beitragsgedanke³⁵⁵ zu schließen. Der Gedanke stellt bei der Teleologie des Sonderbetriebsvermögens die Beiträge der Gesellschafter in den Vordergrund. Konstitutives Merkmal eines Gesellschaftsvertrages ist die Förderungspflicht des gemeinsamen Zwecks durch die Gesellschafter.³⁵⁶ Ihre Förderungspflicht erfüllen die Gesellschafter durch Beiträge, insbesondere die Einbringung von Sachen oder die Leistung von Diensten, vgl. § 706 BGB. Neben der Einbringung zu Eigentum (*quoad dominum*) ist auch die Einbringung dem Wert (*quoad sortem*) nach und die Gebrauchsüberlassung (sog. Einbringung *quoad usum*) möglich.³⁵⁷ Rechtsgrund ist auch bei letzterer unmittelbar der Gesellschaftsvertrag, nicht ein zwischen Gesellschaft und Gesellschafter geschlossener Mietvertrag. Unabhängig von den gesellschaftsrechtlichen Vorgängen bleibt es den Gesellschaftern unbenommen, die Gegenstände im Rahmen schuldrechtlicher Verträge einzubringen oder der Gesellschaft zum Gebrauch zu überlassen. Maßgebend für die Einordnung als gesellschaftsrechtlicher Beitrag oder schuldrechtlicher Vertrag sind allein die beliebig gestaltbaren Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.³⁵⁸

³⁵³ So zuletzt Wichmann, DStR 2019, 2214, 2214.

³⁵⁴ Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.131; *de lege ferenda* wird eine Abschaffung teilweise bereits mit einhergehender Abschaffung der Gewerbesteuer gefordert so wiederholt Prinz, FR 2010, 736, 743; Prinz, FR 2018, 973, 983.

³⁵⁵ Und selbst so bezeichnete s. Woerner, DStZ 1977, 299, 299; Woerner, BB 1974, 592, 596; Woerner, BB 1975, 645; Woerner, StbJB 1974/75, 321; Kritisch bspw. Schwichtenberg, FR 1976, 530, 531; Kruse, DStJG 2 (1979), 37, 51 f.; Steinberg, DB 1984, 527, 531; Kurth, Besteuerung des Mitunternehmers, 315 ff.; zuletzt Wichmann, DStR 2019, 2214, 2217.

³⁵⁶ Jauernig-Stürner, § 705 BGB Rn. 1; MüKo-BGB-Schäfer, § 705 BGB Rn. 157.

³⁵⁷ MüKo-BGB-Schäfer, § 706 BGB Rn. 11 ff.

³⁵⁸ MüKo-BGB-Schäfer, § 706 BGB Rn. 5.

Kerngedanke der Beitragstheorie von Woerner ist es, dass es ertragsteuerlich auf „diese Zufälligkeiten“ nicht ankommen solle.³⁵⁹ § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG habe den Zweck, schuldrechtliche Vergütungen und gesellschaftliche Vorabgewinne gleich zu behandeln. Denn den verschiedenen bürgerlich-rechtlichen Beziehungen liegen bei wirtschaftlicher Betrachtung Beiträge zur Förderung des Gesellschaftszwecks zu Grunde.³⁶⁰ Diese Gleichstellung lege es nahe, auch die Wirtschaftsgüter als Teil eines Gesamtbetriebsvermögens zu sehen, das Sonderbetriebsvermögen und Gesellschaftsvermögen umfasst. Bei erstmaliger Überlassung liegt eine Einlage vor. Diese Gedanken führen zu einer wirtschaftlichen Einheit des Gesellschaftsvermögens und Sonderbetriebsvermögens.³⁶¹

Begründet wurde dies mit dem Zweck und der Historie von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.³⁶² Der Zweck der Norm liege darin, den Ertrag der Gesellschaft durch Einbeziehungen der Sondervergütungen zu korrigieren, da auch diese wirtschaftlich Gewinncharakter hätten.³⁶³ All dies spreche für eine Erfassung von Gewinnanteil und Sondervergütungen in einer Gewinnermittlung. Dafür spreche auch die Begründung zum EStG 1934³⁶⁴, wonach die Sondervergütungen dem Steuerobjekt Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft zuzuordnen waren.³⁶⁵

Dies alles rechtfertige es, die Vorgänge in die Gewinnermittlung der Gesellschaft einzubeziehen.³⁶⁶ Im Unterschied zum handelsrechtlichen Betriebsvermögen gehörten die Wirtschaftsgüter zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen der Gesellschaft, das sich aus dem Gesellschaftsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen zusammensetze.³⁶⁷ Die gesonderte Führung und Bezeichnung als Sonderbetriebsvermögen habe aber wegen der Ausübung von Wahlrechten gleichwohl ihren Sinn.³⁶⁸ Der BFH hat den Beitragsgedanken früh in seine Rechtsprechung aufgenommen.³⁶⁹

³⁵⁹ Woerner, BB 1974, 592, 597.

³⁶⁰ Woerner, BB 1974, 592, 597; Woerner, StJB 1974/75, 321; Woerner, BB 1975, 645; Woerner, DStZ 1977, 299; Woerner, DStZ 1980, 203.

³⁶¹ Woerner, BB 1975, 645, 645; Woerner, BB 1974, 592.

³⁶² Woerner, BB 1974, 592, 596.

³⁶³ Woerner, BB 1974, 592, 596.

³⁶⁴ Begründung zum EStG 1934, RStBl. I 1935, 9 ff., 42: „Die ausdrückliche Einbeziehung der Vergütungen an Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern ist durch die Rücksichtnahme auf das kommende reichsrechtliche Gewerbesteuergesetz veranlaßt.“

³⁶⁵ Woerner, BB 1974, 592, 596.

³⁶⁶ Vgl. Woerner, BB 1974, 592, 597.

³⁶⁷ Woerner, BB 1974, 592, 597.

³⁶⁸ Woerner, BB 1974, 592, 597.

³⁶⁹ BFH Urt. v. 4. 7. 1974 – IV R 166/70, BStBl. II 1974, 677; Urt. v. 8. 1. 1975 – I R 142/72, BStBl. 1975, 437; Urt. v. 23. 7. 1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180; Urt. v. 2. 6. 1976 – I R 20/74, BStBl. II 1976, 666; Urt. v. 29. 1. 1976 – IV R 42/73, BStBl. II 1976, 372.

c) Theorie der wirtschaftlichen Einheit nach Döllerer

Eng mit dem Beitragsgedanken verwandt ist die von Döllerer geprägte Theorie der wirtschaftlichen Einheit³⁷⁰. Auch diese Theorie knüpft an die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angelegte Gleichstellung von Gewinnvorab und Vergütungen an. Wenn die Vergütungen den Gewinnanteilen gleichstehen, müssen sie Teil eines Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft sein.³⁷¹ Wegen der Gleichstellung liege es nahe, auch die Wirtschaftsgüter als Teil eines Gesamtbetriebsvermögens zu sehen, das aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft und dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter bestehe.³⁷² Aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sei also zu entnehmen, das Steuerrecht betrachte Gesellschaft und Gesellschafter im Bereich der Sondervergütungen als eine Einheit.³⁷³ Zur weiteren Begründung verweist Döllerer auf die Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer.³⁷⁴ Die Ausführungen gehen indes weniger in Richtung einer Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer als einer Gleichstellung der Mitunternehmerschaft als Einheit mit dem Einzelunternehmer, insbesondere mit Bezug auf die Gewerbesteuer.³⁷⁵

Bilanzrechtliche Folge der wirtschaftlichen Einheit ist eine Zusammenfassung von Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu einer konsolidierten Gesamtbilanz.³⁷⁶ Konzeptionell angelehnt war dies an eine Konzernbilanz gem. §§ 329 ff. AktG a.F.³⁷⁷ Denn dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ließe sich im Wege der Auslegung eine Konsolidierung ebenso entnehmen wie eine Addition.³⁷⁸ Dabei verdiene die Konsolidierung und die korrekte Ermittlung des wirtschaftlichen Ergebnisses der Einheit den Vorzug vor einer zivilrechtlichen Trennung zwischen Gesellschaftsvermögen und Vermögen der Gesellschafter.³⁷⁹ Letztlich schafft Döllerer damit eine Art „Mitunternehmerschaftskonzern“.³⁸⁰ Somit sollten sich beispielsweise Forderungen und Verbindlichkeiten in der Gesamtbilanz aufheben, Darlehen der Gesellschaft an die Gesellschaft wurden so zu Eigenkapital in der Gesamtbilanz.³⁸¹ Die konsolidierte Gesamtbilanz konnte sich nicht durch-

³⁷⁰ Döllerer, FS Flume Band II, 43, 49; Döllerer, DStZ 1980, 259, 261; Döllerer, JbFfSt 1974/1975, 142, 156; Döllerer, DStZ/A 1974, 211, 211 ff.; Döllerer, DStZ/A 1976, 435, 435 ff.

³⁷¹ Döllerer, FS Flume Band II, 43, 49.

³⁷² Döllerer, FS Flume Band II, 43, 50.

³⁷³ Döllerer, DStZ 1980, 259, 261; Döllerer, DStZ/A 1974, 211, 211 ff.; Döllerer, DStZ/A 1976, 435, 435 ff.; dem folgend Mellwig, FS Döllerer, 411, 411 ff.

³⁷⁴ Döllerer, DStZ 1980, 259, 261.

³⁷⁵ Döllerer, DStZ 1980, 259, 261.

³⁷⁶ Döllerer, DStZ/A 1974, 211, 211 ff.

³⁷⁷ In Anlehnung an eine Konzernbilanz §§ 329 ff. AktG a.F., s. Döllerer, JbFfSt 1974/1975, 142, 156; dem folgend Mellwig, FS Döllerer, 411, 411 ff.

³⁷⁸ Döllerer, JbFfSt 1974/1975, 142, 156.

³⁷⁹ Döllerer, JbFfSt 1974/1975, 142, 156.

³⁸⁰ Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 173.

³⁸¹ Döllerer, DStZ 1980, 259, 262; Döllerer, DStZ/A 1974, 211, 217.

setzen. Der BFH hat sich der additiven Gewinnermittlung zugewandt.³⁸² Aus den Überlegungen Döllerers hat sich jedoch die sog. korrespondierende Bilanzierung³⁸³ in der Sonderbilanz entwickelt.³⁸⁴

Diese Auffassung stimmt in ihrem Grundsatz mit dem von Woerner begründeten Beitragsgedanken weitestgehend überein.³⁸⁵ Döllerer und Woerner gehörten beide dem für Ertragsteuern der Personengesellschaften und Körperschaften zuständigen I. Senat des BFH an. Es verwundert daher nicht, dass der BFH sich diese Theorien bereits früh zu eigen machte und zusammenfügte³⁸⁶: Gesellschaft und Gesellschafter bildeten aufgrund der Gleichstellung von Vergütungen mit Beiträgen (Woerners Beitragstheorie) eine wirtschaftliche Einheit (Döllerer), der das Einkommensteuerrecht auch Bedeutung zumesse.³⁸⁷

d) Die Gleichstellungsthese

Die Existenz von Sonderbetriebsvermögen wurde vielfach auch mit der sog. Gleichstellungsthese begründet.³⁸⁸ Die Gleichstellungsthese stellt den Mitunternehmer einem Einzelunternehmer gleich. Es darf also keinen Unterschied machen, ob der Unternehmer als Einzelunternehmer Einkünfte erzielt oder ob er sich zu diesem Zweck mit anderen Unternehmern zu einer Personengesellschaft zusammenschließt. Rechtsgrundlage für die Gleichstellung im Sonderbetriebsvermögen ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG, wonach die Vergütungen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder Überlassung von Wirtschaftsgütern erhält, zu den gewerblichen Einkünften zählen.³⁸⁹ Durch die Erfassung dieser Sondervergütungen werden Einzel- und Mitunternehmer in diesem Bereich faktisch gleichgestellt. Auch der Einzelunternehmer kann seinen betrieblichen Gewinn nicht durch fiktive Gehälter und Entgelte für Nutzungsüberlassungen mindern. Ebenso kann er notwendiges Betriebsvermögen nicht dem nicht steuerbaren Privatbereich zuordnen. Eine Gleichstellung im Bereich der Sondervergütungen setzt daher auch die steuerliche

³⁸² BFH v.25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163; aus der Literatur bspw. Kahle, DSZ 2012, 61, 65; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F58; Kruse, DSJG 2 (1979), 37, 47; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 403; Pinkernell, Einkünftezurechnung, 300 ff.; Groh, StuW 1995, 383, 389.

³⁸³ Dazu s. u. Zweites Kapitel C. IV. 4.

³⁸⁴ Mit Hinweisen zur Rechtsprechungsentwicklung s. Haas, DStR 1997, 1706, 1711. Vgl. zur korrespondierenden Bilanzierung HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 452.

³⁸⁵ So bereits Woerner, StJB 1974/75, 321, 347.

³⁸⁶ BFH Urt. v. 8.1.1975 – I R 142/72, BStBl. 1975, 437.

³⁸⁷ BFH Urt. v. 8.1.1975 – I R 142/72, BStBl. 1975, 437.

³⁸⁸ BFH Urt. v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275, 276; BFH Urt. v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942, 944; ausführlich zur Gleichstellungsthese s. u. Viertes Kapitel B. III.

³⁸⁹ Zur Rechtsgrundlage im Übrigen s. u. Viertes Kapitel B. III. 3.

Verstrickung der überlassenen Gegenstände und damit ein Sonderbetriebsvermögen voraus. Ob die Gleichstellungsthese über den Bereich der Sondervergütungen hinaus herleitbar ist, wird an späterer Stelle noch untersucht.³⁹⁰

e) Lehre vom fiktiven (Sonder-)Gewerbebetrieb des Mitunternehmers

Nach der von Schön begründeten Lehre vom fiktiven Sondergewerbebetrieb ist der Mitunternehmer eine Person, die gewerbliche Einkünfte bezieht, aber selbst nicht über einen Gewerbebetrieb verfügt.³⁹¹ Die Auffassung stützt sich darauf, dass ausschließlich die Gesellschaft – nicht der Gesellschafter – Inhaber des Gewerbebetriebes ist.³⁹² Das Gesetz weise dem Gesellschafter jedoch seinen Gewinnanteil sowie die Sondervergütungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als gewerbliche Einkünfte zu und fingiere so einen Gewerbebetrieb.³⁹³ Die Norm verbinde die objektiv am Markt tätige Mitunternehmerschaft mit dem Steuersubjekt des Mitunternehmers.³⁹⁴ Sonderbetriebsvermögen seien danach diejenigen Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter im eigenen Interesse einsetze, um seine als gewerblich fingierten Einkünfte (Gewinnanteil und Sondervergütungen) zu erzielen.³⁹⁵ Umfasst würden solche Wirtschaftsgüter und Schulden, die zur Erwirtschaftung des Gewinnanteils selbst oder zur Erfüllung schuldrechtlicher Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft eingesetzt würden.³⁹⁶ Grundlage der Betriebsvermögensqualifikation ist nach dieser Ansicht letztlich eine teleologische Auslegung von §§ 15 und 16 EStG.³⁹⁷

³⁹⁰ S. u. Viertes Kapitel B. III.

³⁹¹ Schön, DStR 1993, 185, 193; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 440; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.131; Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 178; Schön, Gewinnübertragungen, S. 81 ff.; Schön, StuW 1996, 275, 287; Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291, 303; Westermann/Wertenbruch-M. Fischer, II. Teil § 3. II. 3. b) Rn. 292.; ähnlich Hallerbach, Personengesellschaft, S. 137 ff., die von einem eigenen Beteiligungsbetrieb des Gesellschafters bestehend aus dessen Anteil am Gesellschaftsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen ausgeht.

³⁹² Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.14; Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 45; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 367; Schön, DStR 1993, 185, 191. Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 2. c).

³⁹³ Schön, DStR 1993, 185, 193.

³⁹⁴ Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 175; Hallerbach, Personengesellschaft, S. 137 und 163; Beyschlag, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern; Schön, DStR 1993, 185; Schön, StuW 1996, 275.

³⁹⁵ Schön, DStR 1993, 185, 193.

³⁹⁶ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 440.

³⁹⁷ Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 54; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.131.

f) Stellungnahme

Alle Auffassungen sind geeignet, das Sonderbetriebsvermögen zu begründen. Sie führen aber beim Betriebsbegriff und dem Übergang stiller Reserven bei Umstrukturierungsvorgängen zu anderen Ergebnissen.³⁹⁸ Daher wird hier zu den Theorien Stellung genommen:

Anknüpfungspunkte für die Beitragstheorie und die Theorie der wirtschaftlichen Einheit lassen sich im Gesetz schwerlich finden. Zwar ist der Kerngedanke der Beitragstheorie der Gleichstellung von gesellschaftsrechtlichem Gewinnvorab und schuldrechtlicher Vergütung durchaus in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu erkennen. Allerdings ist auch gesellschaftsrechtlich *quoad usum* überlassenes Vermögen handelsrechtlich kein Betriebsvermögen der Gesellschaft (und über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG grundsätzlich auch steuerrechtlich kein solches).³⁹⁹ Die Gleichstellung von Sondervergütungen mit gesellschaftsrechtlich *quoad usum* überlassenem Vermögen überzeugt daher nicht als Begründung für ein SBV I.⁴⁰⁰ Kaum begründen lässt sich zudem die Annahme von (gewillkürtem) SBV II.⁴⁰¹ Denn dabei handelt es sich typischerweise um Wirtschaftsgüter, die die Beteiligung des Gesellschafters stärken oder fördern – nicht aber um Beiträge des Gesellschafters. Die Theorie der wirtschaftlichen Einheit basiert ebenso auf diesem Ansatz und ist daher gleichsam abzulehnen. Verstärkend kommt hinzu, dass der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit die zivilrechtliche Trennung zwischen Gesellschaftsvermögen und Vermögen der Gesellschafter missachtet und so einen im Gesetz nicht angelegten „Mitunternehmenskonzern“ kreiert. Damit wird zudem der Grundsatz der Individualbesteuerung und die Steuersubjekteigenschaft des Gesellschafters außer Acht gelassen.⁴⁰² Beide Theorien nähern sich dem Problem aus Gesellschaftsperspektive. Diese ist wenig geeignet, die Zugehörigkeit von Eigentum des Gesellschafters zu bestimmen.⁴⁰³ Die Theorien konnten in der Rechtspraxis nicht überzeugen. Basierend auf dem Beitragsgedanken und der Theorie der wirtschaftlichen Einheit vermochte es die Rechtsprechung nicht, trennscharfe Abgrenzungskriterien zu voll abzugsfähigen Betriebsaufgaben auszuarbeiten.⁴⁰⁴

³⁹⁸ Vgl. ausführlich *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmenschaft, S. 169 ff.

³⁹⁹ *Schön*, DStR 1993, 185, 189; *Mathiak*, StbJb 1986/1987, 79, 106; *B. Reinhardt*, DStR 1991, 588, 591; als einlagefähig wird allenfalls das Nutzungsrecht gegen den Gesellschafter gesehen vgl. *Sonderbilanzen-Störk/Schellhorn*, D.II.2.a) Rn. 131; a. A. *Weber-Grellet*, DStR 1983, 16, 19, wonach sämtliches der Gesellschaft gewidmetes Vermögen in die Bilanz der Gesellschaft aufzunehmen ist.

⁴⁰⁰ *Schön*, DStR 1993, 185, 190.

⁴⁰¹ Es sei denn, es handelt sich um Sicherheiten für Schulden der Gesellschaft. So zutreffend *Schön*, DStR 1993, 185, 189.

⁴⁰² *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmenschaft, S. 177.

⁴⁰³ *Schön*, DStR 1993, 185, 190.

⁴⁰⁴ *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmenschaft, S. 177.

Die Gleichstellungsthese kann ebenfalls nicht überzeugen. Sie widerspricht der zivilrechtlichen Rechtsträgertrennung⁴⁰⁵ und ist letztlich ein Relikt der zu Recht aufgegeben Bilanzbündeltheorie.⁴⁰⁶ Vorausgesetzt wird, dass der Mitunternehmer ebenso Unternehmer ist wie der Einzelunternehmer. Diese Annahme überzeugt nicht.⁴⁰⁷ Die befürchtete „Flucht aus der Gewerbesteuer“ erscheint zumindest bei aus fremden Dritten bestehenden Gesellschaftern wegen der zu erwartenden Fremdüblichkeit von Vergütungen eher fernliegend.⁴⁰⁸ Wie noch gezeigt wird, sprechen viele für die Gleichstellungsthese angeführten historischen und teleologischen Argumente für eine Gleichstellung bzw. Annäherung von Personengesellschaften an andere unternehmerische Betätigungsformen.⁴⁰⁹ Sichergestellt werden sollte das gewerbesteuerliche Aufkommen der Personengesellschaft und eine sofortige Versteuerung bei der Personengesellschaft thesaurierter Gewinne.⁴¹⁰ Intendiert war also eine Gleichstellung von Gesellschaft und Einzelunternehmer oder Kapitalgesellschaft – nicht aber von Gesellschafter und Einzelunternehmer.⁴¹¹

Die Lehre vom fiktiven Sonderbetrieb stimmt – anders als die Gleichstellungsthese – mit der zivilrechtlichen Rechtsträgertrennung überein. Sie nähert sich dem Problem aus Gesellschafterperspektive und nicht – wie der Beitragsgedanke und die Theorie der wirtschaftlichen Einheit aus Gesellschaftsperspektive. Dies überzeugt, da letztlich Eigentum des Gesellschafters zugeordnet werden soll. Nach ihr kann Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters angenommen werden und gleichzeitig anerkannt werden, dass einzig die Gesellschaft unternehmerisch am Markt tätig wird.⁴¹² Auch die Abgrenzungskriterien, dass nur diejenigen Wirtschaftsgüter Sonderbetriebsvermögen sind, die der Gesellschafter im eigenen Interesse einsetzt, um fiktive gewerbliche Einkünfte zu erzielen, sind griffig.⁴¹³ Letztlich fügt sich diese Auffassung auch besser in das gesetzgeberische Konzept des § 6 Abs. 5 EStG ein.⁴¹⁴ Jeder Sonderbetrieb ist eigener Betrieb des Gesellschafters i. S. v. § 6 Abs. 5 EStG.

⁴⁰⁵ *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 176; *Hennrichs*, FR 2010, 721; *Schön*, Gewinnübertragungen, S. 82; *Prinz*, FR 2010, 736, 741.

⁴⁰⁶ Ähnlich *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 163. Zur Gleichstellungsthese noch im Einzelnen s. u. Viertes Kapitel B. III.

⁴⁰⁷ S. o. Zweites Kapitel C. III. 2. c) dd).

⁴⁰⁸ *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 176 f.

⁴⁰⁹ S. u. Viertes Kapitel B. III. 3. b) aa).

⁴¹⁰ *Schön*, DStR 1993, 185, 192.

⁴¹¹ *Schön*, DStR 1993, 185, 192.

⁴¹² Zu letzterer These bereits s. o. Zweites Kapitel C. III. 2. c).

⁴¹³ *Schön*, DStR 1993, 185, 193.

⁴¹⁴ Dazu s. u. Zweites Kapitel D. III.

4. Korrespondierende Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften

Die additive Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften ist korrespondierend. Das bedeutet, dass Ansätze und Bewertungen im Sonderbereich – entgegen dem Grundsatz keiner korrespondierenden Bilanzierung im Bilanzrecht⁴¹⁵ – mit der Behandlung im Gesellschaftsbereich korrespondieren. Allgemeine Bilanzierungsprinzipien wie das Imparitätsprinzip werden suspendiert.⁴¹⁶ Allerdings gilt die korrespondierende Bilanzierung nicht im umgekehrten Fall, also beispielsweise bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft. Dies ist einzig mit der Lehre vom fiktiven Sonderbetrieb schlüssig zu erklären.⁴¹⁷

5. Abschreibungen gem. § 7 EStG

a) Einführung

Es entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. dem objektiven Nettoprinzip als dessen Subprinzip, dass die zur Einkünfteerzielung getätigten Aufwendungen von den Erwerbseinnahmen abziehbar sind und somit nur der Reinertrag der Besteuerung unterliegt.⁴¹⁸ Daraus folgt die generelle Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen.⁴¹⁹ Berühren die Ausgaben nur einen Besteuerungszeitraum, so liegt bei genereller Abziehbarkeit unstreitig Sofortaufwand vor. Problematisch ist es, wenn mehrere Besteuerungszeiträume tangiert werden. Denn die Einkommensteuer entsteht gem. §§ 36 Abs. 1, 25 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes und ist somit eine sog. Jahressteuer.

Bei interperiodischen Aufwendungen – z. B. der Anschaffung eines typischerweise mehrjährig genutzten Wirtschaftsgutes – muss der Aufwand daher über mehrere Perioden periodengerecht verteilt werden. In anderen Worten: Die Vorschriften versuchen, das objektive Nettoprinzip und die Periodizität der Einkommensteuer zum Zwecke einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu koordinieren.⁴²⁰ Im Folgenden werden die Grundzüge von Abschreibungen mit besonderem Blick auf Personengesellschaften dargestellt, damit auf die Ergebnisse bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen zurückgegriffen werden kann.

⁴¹⁵ S. o. Zweites Kapitel B. III. 3.

⁴¹⁶ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 452.

⁴¹⁷ Weiterführend dazu Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 178 ff.

⁴¹⁸ Zweites Kapitel B. II.

⁴¹⁹ BVerfG Urt. v. 9. 12. 2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210; 233 ff.; BVerfG Beschl. v. 6. 7. 2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 279 ff.; grundlegend Lang, Bemessungsgrundlage, S. 97 ff.; Driën, StuW 2008, 3, 10.

⁴²⁰ KSM-Waldhoff, § 7 EStG Rn. A11.

b) Grundsätze der Abschreibung bei Personengesellschaften

aa) Grundsätze

Erwogen werden könnte wegen der Transparenz der Mitunternehmerbesteuerung, die Grundsätze für Miteigentümer auf die Personengesellschaft anzuwenden. Miteigentümern steht die Abschreibung nach dem Verhältnis ihrer Anteile am gemeinsamen Wirtschaftsgut zu.⁴²¹ Ihnen sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten entsprechend ihrer Anteile zuzurechnen.⁴²² Abschreibungswahlrechte und -methoden können von den Miteigentümern grundsätzlich uneinheitlich ausgeübt werden.⁴²³ Allerdings scheitert die Übertragung dieser Grundsätze daran, dass nur die Gesellschaft – nicht die Gesellschafter miteinander – alleinige Eigentümerin des Gesellschaftsvermögens ist.⁴²⁴ Nur ihr werden die Wirtschaftsgüter zugerechnet und nur sie hat die Aufwendungen getragen. Zur AfA berechtigt ist daher grundsätzlich nur die Gesellschaft – nicht aber die einzelnen Gesellschafter.⁴²⁵ Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sind einheitlich für die Gesellschaft auszuüben.⁴²⁶ Dazu zählen beispielsweise auch die Sofortabschreibung auf geringwertige Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG, die Bildung eines Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a EStG, Teilwertabschreibungen und die Bildung und Übertragung steuerfreier Rücklagen.⁴²⁷

Daran ändert bei der gewerblich tätigen Personengesellschaft auch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nichts. Nach dieser Vorschrift können Wirtschaftsgüter den Beteiligten einer Gesellschaft anteilig zugerechnet werden, soweit für die Besteuerung eine getrennte Zurechnung erforderlich ist. Damit fingert das Gesetz für die Mitglieder einer Gesellschaft – trotz zivilrechtlichen Eigentums und Trägerschaft des Vermögens der Gesellschaft – eine steuerliche Bruchteilsbetrachtung.⁴²⁸ Nach ganz

⁴²¹ St. Rspr. des BFH vgl. u. a. BFH Urt. v. 31. 10. 1978 – VIII R 182/75, BStBl. II 1979, 399; Urt. v. 9. 11. 1995 – IV R 60/92, BStBl. II 1996, 192; Beschl. v. 23. 8. 1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774.

⁴²² St. Rspr. des BFH vgl. u. a. BFH Urt. v. 7. 10. 1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; Urt. v. 28. 3. 1995 – IX R 126/89, BStBl. II 1997, 121; Beschl. v. 23. 8. 1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774.

⁴²³ BFH Urt. v. 19. 2. 1974 – VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704, 705; FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 3. 3. 2005 – 3 K 50146/03, EFG 2005, 1026, 1027; KSM-Waldhoff, § 7 EStG Rn. A135 f.; Schmidt-Kulosa, § 7 EStG Rn. 57; HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 95; Kirchhof/Seer-Pfaffmann, § 7 EStG Rn. 11; Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 136; Lademann-Kahl-Hinsch, § 7 EStG Rn. 92; anders noch BFH v. 14. 1. 1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75; Abschn. 44 Abs. 7 EStR 2003 mit Verweis auf § 7a Abs. 7 Satz 2.

⁴²⁴ Vgl. die einleitenden Worte s. Zweites Kapitel A.

⁴²⁵ BFH Urt. v. 7. 8. 1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910, 913; HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 94; Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 132; KSM-Waldhoff, § 7 EStG Rn. A138; a. A. Kirchhof/Seer-Pfaffmann, § 7 EStG Rn. 11.

⁴²⁶ BFH Urt. v. 7. 8. 1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910, 913; Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291, 299; HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 94; Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 132; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 468; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F182.

⁴²⁷ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 468.

⁴²⁸ Tipke/Kruse-Drüen, § 39 AO Rn. 86.

überwiegender Auffassung und ständiger Rechtsprechung findet § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO jedoch bei gewerblich tätigen Personengesellschaften keine Anwendung.⁴²⁹ Denn diese ist als partielles Steuersubjekt Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation.⁴³⁰ Für die vermögensverwaltende Personengesellschaften soll dies mangels partieller Steuersubjektivität wiederum nicht gelten, sodass gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine Bruchteilsbetrachtung erfolgt.⁴³¹ Konsequenz der Bruchteilsbetrachtung ist, dass jedem Gesellschafter Anteile an den Wirtschaftsgütern zuzurechnen sind und diese sind dann wie Miteigentümer zur AfA berechtigt sind und die AfA-Methode selber wählen können.⁴³²

bb) Personenbezogene Steuervergünstigungen

Durchbrochen werden diese Grundsätze bei sog. personenbezogenen Steuervergünstigungen, d. h. solchen Vergünstigungen, die nur im Gesetz näher bezeichnete Personengruppen in Anspruch nehmen können oder wenn nur einzelne Mitunternehmer die Voraussetzungen erfüllen.⁴³³ Ob eine Begünstigung personenbezogen oder betriebsbezogen ist, ist im Wege der Auslegung zu ermitteln.⁴³⁴ Durch die Vorschriften kann es zu einer fakultativen oder zwingenden Divergenz der Abschreibungsmethode kommen. Die herrschende Meinung ordnet daher u. a. §§ 7h und 7i sowie § 7 Abs. 5 EStG als personenbezogen ein.⁴³⁵ Ebenso sei § 6b EStG personenbezogen, da der Gesetzgeber mit dem UntStFG v. 20. 12. 2001⁴³⁶ zur personenbezogenen Betrachtungsweise zurückgekehrt sei.⁴³⁷ Dagegen sei § 7g EStG gem. Abs. 7 explizit betriebsbezogen.

⁴²⁹ Ob die Norm nicht einschlägig ist, verdrängt wird oder eine anteilige Zurechnung i. S. der Norm nicht erforderlich ist, kann dahinstehen vgl. Zweites Kapitel C. III. 2. a).

⁴³⁰ Vgl. oben Zweites Kapitel C. III. 2. a) und Zweites Kapitel C. III. 2. b).

⁴³¹ Zweites Kapitel C. III. 5.

⁴³² BFH Urt. v. 19. 2. 1974 – VIII R 114/69, BStBl. II, 704; FG Schleswig-Holstein Urt. v. 3. 3. 2005 – 3 K 50146/03, DStRE 2005, 1182; Kirchhof/Seer-Pfaffmann, § 7 EStG Rn. 11; Schmidt-Kulosa, § 7 EStG Rn. 57; HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 95; KSM-Waldhoff, § 7 EStG Rn. A136.

⁴³³ So die st. Rspr. des BFH vgl. BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH Urt. v. 13. 7. 1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243 zu § 7d aF; BFH Urt. v. 17. 7. 2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760 zur erhöhten AfA nach § 7h; BFH Urt. v. 7. 11. 2006 – VIII R 13/04, BStBl. II 2008, 545.

⁴³⁴ Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 411; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 260; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 516.

⁴³⁵ Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 411 f.; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 468; Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 138; BFH, Urt. v. 17. 07. 2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760, 761 (zu § 7h EStG); BFH Urt. v. 19. 02. 1974 – VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704, 705 f. (zu § 7 Abs. 5 EStG).

⁴³⁶ BGBl. I 2001, 3858.

⁴³⁷ BFH Urt. v. 9. 11. 2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 575, 577, Rn. 27; Kirchhof/Seer-Jachmann-Michel, § 6b EStG Rn. 1c; Schmidt-Loschelder, § 6b EStG Rn. 4; HHR-Marchal, § 6b EStG Rn. 25; Kahle, DStZ 2012, 61, 69; Brandis/Heuermann-Schießl, § 6b EStG Rn. 232; KSM-Heger, § 6b EStG Rn. A17.

Der Vorgehensweise der herrschenden Meinung ist grundsätzlich zuzustimmen. Sie berücksichtigt, dass die Personengesellschaft zwar partielles Steuersubjekt und Bilanzierungssubjekt ist, Steuerpflichtige i. S. d. Einkommensteuer gleichwohl nicht die Personengesellschaft, sondern die Mitunternehmer sind.⁴³⁸ Sobald besondere Voraussetzungen an die Person des Steuerpflichtigen geknüpft werden, wird daher zu Recht auf die einzelnen Gesellschafter abgestellt. Allerdings geht die Betrachtung stellenweise zu weit. Nicht jede Vorschrift, die auf den Steuerpflichtigen abstellt, ist personenbezogen. Der Begriff des Steuerpflichtigen durchzieht die gesamten Vorschriften der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung. Mit der Anerkennung der Personengesellschaft als partielles Steuersubjekt ist grundsätzlich die Gesellschaft selbst und nicht der jeweilige Gesellschafter Steuerpflichtiger i. S. d. Vorschriften.⁴³⁹ Nur soweit das Gesetz eine gesellschafterbezogene Betrachtung vorschreibt oder an Besteuerungsmerkmale beim Gesellschafter anknüpft, darf auf den einzelnen Mitunternehmer zurückgegriffen werden.⁴⁴⁰ Dies entspricht hier vertretenen Grundsätzen zum Verhältnis von Einheit und Vielheit in der Personengesellschaftsbesteuerung *de lege lata*⁴⁴¹ und ebenso dem hier vertretenen Verständnis, dass nur die Gesellschaft, nicht aber die Gesellschafter selbstständig am Markt tätig wird und daher Unternehmerin ist.⁴⁴² Ebenso verfügen die einzelnen Mitunternehmer durch die Verdrängung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht über Betriebsvermögen. Es fehlt bei den Gesellschaftern daher bereits an einem Zurechnungspunkt für die einzelnen Normen. Die Tatbestände werden durch die Gesellschaft erfüllt.⁴⁴³ Ausnahmefälle können nach den Grundsätzen der Einheit und Vielheit zu bilden sein.

Eine gesetzliche Ausnahme ergibt sich zunächst aus der ausdrücklichen gesetzgeberischen Anordnung in § 7a Abs. 7 Satz 1 EStG, wonach bei erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen eine gesellschafterbezogene Betrachtung erfolgt. Somit sind die erhöhten Absetzungen gem. § 7h und § 7i und ebenso die Sonderabschreibungen gem. § 7b und § 7g EStG qua gesetzlicher Anordnung gesellschafterbezogene Vorschriften.⁴⁴⁴ § 7g EStG wird davon gem. § 7g Abs. 7 EStG über eine Rückausnahme wieder ausgenommen und zur gesellschaftsbezogenen Vorschrift erklärt. Ebenso ist die Systematik bei § 1 Abs. 1 Satz 3 InvZulG. Nicht erfasst von § 7a Abs. 7 EStG werden dagegen § 7 Abs. 5 EStG, § 6 Abs. 2 oder § 6

⁴³⁸ Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel C. III.

⁴³⁹ Ebenso KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F186; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.124.

⁴⁴⁰ S. o. Zweites Kapitel C. III. 3.

⁴⁴¹ S. o. Zweites Kapitel C. III. 3. a) und Zweites Kapitel C. III. 4.

⁴⁴² S. o. Zweites Kapitel C. III. 2.

⁴⁴³ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F186.

⁴⁴⁴ Teilweise wurde auch vertreten, dass eine Auslegung an höchstpersönliche Merkmale anknüpfen soll. Vgl. bspw. Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 51; Ising, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 9; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 418 ff. Wegen des konstitutiven § 7a Abs. 7 EStG kann dies allerdings nur *de lege ferenda* umgesetzt werden.

Abs. 2a EStG, denn bei diesen Vorschriften handelt es sich weder um erhöhte Absetzungen noch um Sonderabschreibungen.⁴⁴⁵ Auch für § 6b EStG fehlt es an einer ausdrücklichen gesetzgeberischen Anordnung.

Im Übrigen könnte sich eine Ausnahme nur aus einer Anknüpfung an höchstpersönliche Besteuerungsmerkmale des Gesellschafters ergeben.⁴⁴⁶ Daran fehlt es allerdings bei Vorschriften wie beispielsweise § 7 Abs. 5 EStG. Infolge der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft ist die Gesellschaft Inhaberin des Gewerbetriebes, Herstellerin und Bauherrin und nicht die einzelnen Gesellschafter.⁴⁴⁷ Bei diesen Merkmalen handelt es sich nicht um solche persönlichen Merkmale, die zwingend an den Gesellschafter anknüpfen. Eine Anknüpfung an die Personengesellschaft entspricht insbesondere auch den Subventionszwecken der degressiven Abschreibung, da der Anreiz zum Bau bei der Personengesellschaft gesetzt wird.⁴⁴⁸

§ 6b EStG wird dagegen nach der ganz herrschenden Meinung als gesellschafterbezoogene Regelung eingeordnet.⁴⁴⁹ Dies ist nicht unwidersprochen, da es an einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung der gesellschafterbezoogenen Betrachtung fehlt (§ 7a EStG findet keine Anwendung) und § 6b EStG nicht an zwingend gesellschafterbezoogene Besteuerungsmerkmale anknüpft.⁴⁵⁰ Der Wortlaut des § 6b EStG knüpft ebenso wie die anderen Normen an den unergiebigsten Begriff des Steuerpflichtigen an. Allerdings ging der Gesetzgeber mit der Streichung von § 6b Abs. 10 EStG a. F. davon aus, zur gesellschafterbezoogenen Betrachtungsweise zurückgekehrt zu sein.⁴⁵¹ Daher ist, auch wenn die Norm nach der hier vertretenen Auffassung nicht an zwingend gesellschafterbezoogene Besteuerungsmerkmale anknüpft, von einer gesellschafterbezoogenen Betrachtungsweise bei § 6b EStG auszugehen. Im Wege der genetischen Auslegung sind die Entstehungsgeschichte und der gesetzgeberische Wille zu berücksichtigen. Der Wortlaut der Norm steht mit einer Anknüpfung an den Steuerpflichtigen einer gesellschafterbezoogenen Auslegung auch bei partieller Steuersubjektivität der Gesellschaft jedenfalls nicht

⁴⁴⁵ Schmidt-Kulosa, § 7a EStG Rn. 1.

⁴⁴⁶ Paradebeispiel dafür ist die von *Knobbe-Keuk*, DStJG 2 (1979), 109, 116 angeführte Sonderabschreibung gem. § 7e EStG a. F. für aus Gründen der Rasse, Religion etc. im Nationalsozialismus Verfolgte.

⁴⁴⁷ So bereits *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 418 ff.; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.124; a. A. die h. M. und Rechtsprechung vgl. BFH Urt. v. 19. 2. 1974, VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704; v. 17. 7. 2001, IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 413; HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 323.

⁴⁴⁸ S. dazu ausführlich bereits die Ausführungen von *Knobbe-Keuk*, DStJG 2 (1979), 109, 109 ff.

⁴⁴⁹ BFH Urt. v. 9. 11. 2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 575, 577, Rn. 27; Kirchhof/Seer-Jachmann-Michel, § 6b EStG Rn. 1c; Schmidt-Loschelder, § 6b EStG Rn. 4; HHR-Marchal, § 6b EStG Rn. 25; Kahle, DStZ 2012, 61, 69; Brandis/Heuermann-Schießl, § 6b EStG Rn. 232; KSM-Heger, § 6b EStG Rn. A17.

⁴⁵⁰ So KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F188; krit. aus systematischer Sicht zudem Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 51.

⁴⁵¹ Vgl. BT-Drucks. 14/6882, 33.

entgegen. Zudem steht eine solche Auslegung teleologisch im Einklang mit dem Subjektsteuerprinzip. Nach alledem ist eine gesellschafterbezoogene Auslegung der Vorschrift möglich, auch wenn gleichwohl zuzugeben ist, dass eine Klarstellung der gesellschafterbezoogenen Betrachtung *de lege ferenda* wünschenswert wäre. *De lege lata* ist indes der herrschenden Meinung einer gesellschafterbezoogenen Betrachtungsweise zu folgen.

cc) Anwendbarkeit von § 7 EStG auf Ergänzungsbilanzen

Ebenso wie bei personenbezogenen Steuervergünstigungen könnte bei Ergänzungsbilanzen eine gesellschafterbezoogene Betrachtungsweise angezeigt sein. Dies entspricht wohl der herrschenden Meinung. Denn der BFH hat für Ergänzungsbilanzen die Bewertungsvorschrift des § 6 EStG für anwendbar erklärt.⁴⁵² Auch wenn der BFH dies in neuen Urteilen nicht wieder aufgegriffen hat⁴⁵³, entspricht dieser Ansatz dogmatisch der vom BFH durchgeführten Bruchteilsbetrachtung.⁴⁵⁴ Denn wenn der Anteilserwerber ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erwirbt, ist es nur konsequent, den Erwerb dieser Anteile wie den Erwerb eines Wirtschaftsgutes zu behandeln.⁴⁵⁵ Daher fände beim Erwerb des Mitunternehmeranteils § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG Anwendung⁴⁵⁶, wonach bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebes die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten sind. Über die dort genannten Anschaffungskosten schlägt die Verwaltung die Brücke zu der Bemessungsgrundlage der AfA gem. § 7 EStG.⁴⁵⁷ Begründet wird dies mit der These, es handele sich bei dem entgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils einkommensteuerrechtlich um die Anschaffung von ideellen Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern.⁴⁵⁸ Daher seien die Aufwendungen, soweit sie als Anschaffungskosten zu sehen sind, in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz zu aktivieren.⁴⁵⁹ Aufwendungen seien wegen

⁴⁵² BFH Urt. v. 6. 7. 1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; ebenso BMF v. 19. 12. 2016 – IV C 6 – S 2241/15/10005, BStBl. I 2017, 34.

⁴⁵³ So hat der BFH im Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34 weder auf das Urteil aus 1995 noch auf §§ 6 oder 7 EStG hingewiesen.

⁴⁵⁴ Dazu s. u. Drittes Kapitel F. II.

⁴⁵⁵ Freilich kann eben dies bezweifelt werden. Dazu s. u. Drittes Kapitel F. V.

⁴⁵⁶ BFH Urt. v. 6. 7. 1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; ebenso BMF v. 19. 12. 2016 – IV C 6 – S 2241/15/10005, BStBl. I 2017, 34; zustimmend *Freikamp*, DB 2015, 1063, 1066; *KSM-Werndl*, § 6 EStG Rn. H25.

⁴⁵⁷ BMF v. 19. 12. 2016 – IV C 6 – S 2241/15/10005, BStBl. I 2017, 34; so wohl bereits BFH Urt. v. 18. 2. 1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224.

⁴⁵⁸ St. Rspr. des BFH vgl. Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34; BFH Urt. v. 18. 2. 1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH Urt. v. 26. 1. 1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368; dazu im Einzelnen s. u. Drittes Kapitel F. II.

⁴⁵⁹ BFH Urt. v. 18. 2. 1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; BFH v. 26. 01. 1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368.

des Gleichklangs mit der Handels- und Steuerbilanz der Gesellschaft nur zu aktivieren, wenn sie auch in der Gesellschaftsbilanz aktiviert werden müssten und die Aktivierung dort nur unterbleibe, weil der Erwerbsvorgang sich unmittelbar zwischen zwei Mitunternehmern vollziehe und die Steuerbilanz als solche nicht berühre.⁴⁶⁰ Insgesamt werde die Ergänzungsbilanz daher in vollem Umfang an die Periodisierungsprinzipien der Steuerbilanz und die GoB gebunden.⁴⁶¹ Die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG entspricht auch der vom BFH 2014 im Urteil⁴⁶² angeführten Gleichstellungsthese.⁴⁶³ Danach sei der Mitunternehmer einem Einzelunternehmer soweit wie möglich gleichzustellen. Ein Einzelunternehmer hat bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebes die Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, welche gem. § 7 EStG die Bemessungsgrundlage für die AfA bilden. Diese Rechtsfolgen werden im Wege der Gleichstellung auf den Anteilserwerber übertragen. Wie im späteren Verlauf der Arbeit bei Ansatz und Fortentwicklung noch herausgearbeitet wird, verfolgt die Rechtsprechung diesen Ansatz jedoch nur inkonsequent.⁴⁶⁴

Nach der hier vertretenen Konzeption könnte § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG wenn überhaupt analog angewandt werden. Eine Analogie scheitert jedoch an der vergleichbaren Interessenlage.⁴⁶⁵ Stattdessen ist der Mitunternehmer mithilfe der Ergänzungsbilanzen in die transparente Besteuerung zu integrieren.⁴⁶⁶ Somit bildet der Ergänzungsbereich keinen Bereich der gesellschaftsbezogener Betrachtung.

Davon unberührt bleibt die persönliche Abzugsberechtigung der einzelnen Gesellschaftsmitglieder bei Ergänzungsbilanzen.⁴⁶⁷ Denn bei Ergänzungsbilanzen handelt es sich um eine Zuordnungstechnik zur Umsetzung des objektiven Nettoprinzip und Subjektsteuerprinzip.⁴⁶⁸

c) Sinn und Zweck der AfA

Über den Normzweck⁴⁶⁹ der AfA besteht seit jeher Uneinigkeit. Neben dem Primärzweck der Vereinfachung und Vereinheitlichung konkurrieren die sog.

⁴⁶⁰ BFH Urt. v. 18. 2. 1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224.

⁴⁶¹ Ising, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschaftswechsels, S. 143.

⁴⁶² BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

⁴⁶³ Ausführlich zu Gleichstellungsthese s. u. Viertes Kapitel B. III.

⁴⁶⁴ Dazu u. a. Drittes Kapitel G und Fünftes Kapitel A.

⁴⁶⁵ Dazu s. u. Drittes Kapitel G. I. 2.

⁴⁶⁶ Dazu noch beim Anteilserwerb s. u. Fünftes Kapitel A. IV.

⁴⁶⁷ KSM-Waldhoff, § 7 EStG Rn. A138; Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 133.

⁴⁶⁸ S. u. Drittes Kapitel B.

⁴⁶⁹ KSM-Waldhoff, § 7 EStG Rn. A17. Neben dem Fiskalzweck der Einnahmeerzielung des Staates (und der wegen des Nettoprinzip zu gewährenden Aufwendungen) als Hauptzweck treten bei Gewährung von Abschreibungen über den Wertverzehr hinaus noch Nebenzwecke wie Lenkungszwecke (Sozialzwecke) auf.

Aufwandsverteilungsthese und die sog. Wertverzehrthese und ihre jeweiligen bilanztheoretischen Vorverständnisse als Sekundärzwecke.⁴⁷⁰ Im Schrifttum konnte sich keine der Thesen durchsetzen.⁴⁷¹ Die Rechtsprechung verwendet beide Thesen nebeneinander, um § 7 EStG teleologisch zweifach zu begrenzen.⁴⁷² Eine Stellungnahme zu den konkurrierenden Normzwecken erfolgt daher nicht. Gleichwohl werden die Normzwecke dargestellt, um später bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen auf diese Thesen zurückgreifen zu können.

aa) Aufwandsverteilungsthese

Nach Ansicht der Vertreter der sog. Aufwandsverteilungsthese⁴⁷³ besteht der Zweck der Regelung in der Verteilung des Aufwands auf die entsprechenden Besteuerungszeiträume. Bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes handele es sich dem Grunde nach um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Die Vorschrift des § 7 EStG regle daher in Verbindung mit einem konstitutiven Sofortabzugsverbot die Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Perioden der voraussichtlichen Nutzungsdauer. Damit wird der Aufwand den Einnahmen unabhängig vom Wertverzehr periodengerecht zugeordnet. Bilanztheoretisches Vorverständnis der Aufwandsverteilungsthese ist das dynamische Bilanzverständnis⁴⁷⁴. Im Vordergrund steht bei diesem Verständnis die periodengerechte Ermittlung des betriebswirtschaftlichen Erfolges; die Bilanz fungiert als Hilfsmittel der Gewinn- und Verlustrechnung. Aufwendungen werden typisiert auf die Zeiträume verteilt, in denen die Wirtschaftsgüter Beiträge zu den Erträgen leisten.

⁴⁷⁰ HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 14.

⁴⁷¹ HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 14; KSM-Waldhoff, § 7 EStG Rn. A18 ff. jeweils m. w. N.

⁴⁷² HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 14; Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 32. Nach der Rechtsprechung hat die Vorschrift den Zweck, „den Wertverzehr eines WG durch eine periodengerechte Aufwandsverteilung zu berücksichtigen“ vgl. z.B. BFH Urt. v. 26.4.06 – IX R 24/04, BStBl. II 06, 754 (keine AfA bei gewonnenem WG).

⁴⁷³ Kulosa, § 7 EStG Rn. 1; KKB-Marx, § 7 EStG Rn. 3; Grube, FR 2011, 633, 633 f.; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 9 Rn. 9.300; aus der Rechtsprechung s. bspw. BFH Beschl. v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; BFH Urt. v. 19.12.2007 – IX R 50/06, BStBl. II 2008, 480.

⁴⁷⁴ Zum dynamischen Bilanzverständnis s. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 19 ff.; grundlegend Schmalenbach, Dynamische Bilanz.

bb) Wertverzehrthese

Dagegen liegt der Wertverzehrthese⁴⁷⁵ ein statisches Bilanzverständnis⁴⁷⁶ zu Grunde. Aufgabe der Bilanz ist die Ermittlung des Vermögens auf einen bestimmten Stichtag. Daran anknüpfend sehen die Vertreter der Wertverzehrthese in einer Anschaffung oder Herstellung lediglich eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung. Aufwand entsteht nicht bereits durch die Anschaffung, sondern erst durch den im Rahmen der mehrjährigen Nutzung eintretenden Wertverzehr. Aus dieser Perspektive ist § 7 EStG eine Vorschrift zur typisierenden Bewertung des Wertverzehrs.⁴⁷⁷ Die Vorschrift leistet dem Steuerpflichtigen gewissermaßen eine Hilfestellung zur Berechnung des Wertverzehrs. So verstanden ist die AfA Umsetzung des Nettoprinzips.⁴⁷⁸

*d) Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
und AfA-Tabellen als Hilfsmittel*

Einer der umstrittenen Kernpunkte der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen ist die Neuschätzung der Abschreibungsdauer in Ergänzungsbilanzen und etwaige Auswirkungen auf die Gesellschaftsbilanz. Daher werden im Folgenden die Grundlagen der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dargestellt.

Der Abschreibungszeitraum bestimmt sich gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Dies ist der Zeitraum, in dem das Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung der Verhältnisse seines konkreten Einsatzes und seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann.⁴⁷⁹ Entscheidend ist dabei die objektive Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung, nicht aber die Dauer der betrieblichen Nutzung durch die jeweiligen Steuerpflichtigen.⁴⁸⁰ Die Nutzungsdauer wird von einer Vielzahl von internen und externen Faktoren wie beispielsweise der Durchführung laufender Instandhaltungsaufwendungen, technischer Fortschritt oder Umwelteinflüsse beeinflusst. Das breite Spektrum dieser Einflussfaktoren schließt notwendigerweise eine mathematisch exakt berechnete Nutzungsdauer

⁴⁷⁵ Schweinitz, Abschreibungen, S. 68; Knobbe-Keuk, DB 1985, 144, 146 f.; Siegel, FS Forster, 586, 597; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 186; aus der Rechtsprechung s. bspw. BFH Beschl. v. 12. 6. 78 – GrS 1/77, BStBl. II 78, 620.

⁴⁷⁶ Ausführlich dazu vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 14 ff.; grundlegend Simon, Bilanzen der Aktiengesellschaften.

⁴⁷⁷ HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 14.

⁴⁷⁸ Jakob/Wittmann, FR 1988, 540, 541.

⁴⁷⁹ BFH Urt. v. 26. 07. 1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000; BFH Urt. v. 19. 11. 1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59, Rn. 15; BFH Urt. v. 14. 4. 2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, Rn. 35; Schmidt-Kulosa, § 7 EStG Rn. 153; HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 172; Lademann-Kahl-Hinsch, § 7 EStG Rn. 127.

⁴⁸⁰ BFH Urt. v. 14. 4. 2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709; BFH Urt. v. 9. 12. 1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311.

aus und zwingt den Steuerpflichtigen zu einer Schätzung.⁴⁸¹ Schätzungen sind bloße Näherungswerte. Regelmäßig kommt es daher zu Differenzen zwischen der tatsächlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes und der voraussichtlich bestimmten Nutzungsdauer. Diese Ungenauigkeit muss hingenommen werden. Zum einen handelt es sich bei Schätzungen regelmäßig um Mittelwerte, sodass selbst bei einer perfekten Schätzung die tatsächliche Nutzungsdauer im Einzelfall über und unter dem Schätzwert liegen darf und lediglich in ihrem arithmetischen Mittel der tatsächlichen Nutzungsdauer entspricht. Zum anderen dürfen die Anforderungen zur Ermittlung dieser Näherungswerte den Steuerpflichtigen nicht überfordern.⁴⁸² Zur Vereinfachung und Vermeidung von Streitigkeiten kann dabei auf AfA-Tabellen zurückgegriffen werden. Diese haben keine Gesetzesqualität, sondern dienen lediglich als Hilfsmittel der Schätzung und beinhalten eine Vermutung der Richtigkeit.⁴⁸³ Sie sollen über eine Pauschalisierung zu einer größeren Gleichmäßigkeit in der Besteuerung und Rechtsanwendung durch die Verwaltung führen, die Bilanzierungsarbeiten des Steuerpflichtigen erleichtern und schließlich auch Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigem und Verwaltung vermeiden.⁴⁸⁴ Wegen des Schätzungscharakters der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer kommt es mitunter zu erheblichen Abweichungen zur tatsächlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes. Bei einer offensichtlich unzutreffenden Nutzungsdauer sind die Tabellen nicht anzuwenden.⁴⁸⁵ Solche unzutreffenden Nutzungsdauern wurden in der Vergangenheit insbesondere bei Container- und Tankschiffen festgestellt.⁴⁸⁶ Die Nutzungsdauer von Schiffen beträgt oftmals (deutlich) über 20 Jahre und nicht nur 12 Jahre, wie es die maßgebliche AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt“ vom 16. 9. 1992⁴⁸⁷ vorgeschlägt.⁴⁸⁸ Zum einen

⁴⁸¹ BFH Urt. v. 19. 6. 1956 – I 207/53 U, BStBl. III 1956, 224.

⁴⁸² BFH Urt. v. 19. 6. 1956 – I 207/53 U, BStBl. III 1956, 224.

⁴⁸³ BFH Urt. v. 19. 11. 1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59; BFH Urt. v. 9. 12. 1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311.

⁴⁸⁴ Vgl. *Starck*, FS Vogel, 391, 394; *HHR-Anziger*, § 7 EStG Rn. 187; *KSM-Waldhoff*, § 7 EStG Rn. B297; ebenso BFH Urt. v. 19. 6. 1956 – I 207/53 U, BStBl. III 1956, 224.

⁴⁸⁵ BFH Urt. v. 26. 7. 1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, Rn. 32; BFH Urt. v. 14. 4. 2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709.

⁴⁸⁶ BFH Urt. v. 14. 4. 2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709; 714, Rn. 39 ff., wonach die in der AfA-Tabelle vorgesehene Nutzungsdauer von 12 Jahren vor dem Hintergrund des durchschnittlichen Alters der Welttankerflotte 1999 von 18 Jahren unzutreffend ist. Ebenso FG Hamburg Urt. v. 16. 6. 2016 – 6 K 144/15, juris, Rn. 65 (Rev. anhängig beim BFH mit dem Az. IV R 42/16).

⁴⁸⁷ BMF-Schreiben vom 15. 6. 1992 – IV A 7 – S 1551 – 71/92, BStBl. I 1992, 570.

⁴⁸⁸ Für die Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 mit Berücksichtigung eines Schrottwerthes bei einem Tankschiff: BFH Urt. v. 14. 4. 2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, 715, Rn. 41 ff. (17 bis 20 Jahre); für die Tonnagebesteuerung mit Berücksichtigung eines Schrottwerthes bei einem Containerschiff: FG Hamburg Urt. v. 16. 6. 2016 – 6 K 144/15, juris, Rn. 67 (24 Jahre); für die Tonnagebesteuerung ohne Berücksichtigung eines Schrottwerthes bei einem Seeschiff: BFH Urt. v. 17. 8. 2017 – IV R 3/14, BFHE 259, 111 (25 Jahre) und FG Schleswig-Holstein Beschl. v. 6. 12. 2012 – 2 V 176/12, juris, Rn. 38 (25 Jahre), jeweils mit Bezug auf BMF v. 31. 10. 2008, BStBl. I 2008, 956, Rn. 21.

seien die Tabellen datiert und berücksichtigten nicht neue technische Entwicklungen, zum anderen könne durch verschiedene Erhebungen der Europäischen Kommission und Verordnungen der Europäischen Union empirisch belegt werden, dass Nutzungsdauern beträchtlich länger seien als in der AfA-Tabelle angenommen.⁴⁸⁹ Bereits an dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass diese Fälle einen starken Bezug zum Ergänzungsbereich aufweisen, da es sich zumeist um sog. Schiffsbeteiligungen (an Container- und Tankschiffen) in Form von geschlossenen Publikumskommanditgesellschaften handelt. Auch das BFH-Urteil vom 20. 11. 2014 zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen betraf eine Publikumskommanditgesellschaft, die ein Containerschiff betrieb.⁴⁹⁰ Darauf wird zurückzukommen sein.⁴⁹¹

Ob bei der fehlerhaften Schätzung der Nutzungsdauer eine Änderung in Betracht kommt, bestimmt sich danach, ob die Schätzung subjektiv *ex ante* fehlerhaft oder fehlerfrei war.⁴⁹² Sofern die Schätzung *ex ante* fehlerfrei war, kommt eine Berichtigung nur für die Zukunft und bei erheblicher Abweichung in Betracht. Während dies bei zu langer Nutzungsdauer anerkannt ist, ist eine Anpassung bei zu kurz geschätzter Nutzungsdauer umstritten.⁴⁹³ Für die Beibehaltung der Nutzungsdauer könnte die handelsbilanzielle Bewertungsstetigkeit gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB, die über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG auch für die Steuerbilanz gilt⁴⁹⁴, angeführt werden.⁴⁹⁵ Bewertungsstetigkeit verlangt jedoch keine Beibehaltung zu hoher Abschreibungen im Sinne einer Übervorsichtigkeit. Die einseitige Verwehrung gegen eine Anpassung der Nutzungsdauer zeugt von einem Fehlverständnis der Bewertungsstetigkeit.⁴⁹⁶ Denn „der Grundsatz der Stetigkeit besagt nicht, daß auch als falsch Erkanntes beizubehalten sei“⁴⁹⁷. Auch das Vorsichtsprinzip gebietet keine Beibehaltung zu kurz geschätzter Nutzungsdauern.⁴⁹⁸ Dabei ist jedoch das Prinzip der Wesentlichkeit zu beachten.⁴⁹⁹ Mit dieser Abwägung ist auch steuerrechtlich hinreichend den Bedenken Rechnung getragen, es drohe eine jährliche Neuschätzung der Nutzungsdauer, die die Existenz

⁴⁸⁹ BFH Urt. v. 14. 4. 2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, 714, Rn. 41 ff.; zustimmend FG Hamburg Urt. v. 16. 6. 2016 – 6 K 144/15, juris, Rn. 65 (Rev. anhängig beim BFH mit dem Az. IV R 42/16).

⁴⁹⁰ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

⁴⁹¹ Dazu s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 3. b).

⁴⁹² HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 180; KSM-Waldhoff, § 7 EStG Rn. B222 ff.

⁴⁹³ Dafür KSM-Waldhoff, § 7 EStG Rn. B326; Schmidt-Kulosa, § 7 EStG Rn. 163; Winnefeld, Bilanz-Handbuch, E.VIII.2.c) Rn. 987; ebenso für das Handelsbilanzrecht Staub-Kleindiek, § 253 HGB Rn. 98; und bereits auf Grundlage des alten Handelsbilanzrechts Hennrichs, Wahlrechte, S. 298; a. A. HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 180.

⁴⁹⁴ Beck Bil-Komm.-Störk/Büssow, § 252 HGB Rn. 82; Kupsch/Achtert, BB 1997, 1403, 1410 f.; a. A. HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 180, wonach dem § 7 EStG eine Durchbrechung des Stetigkeitsgebotes sei.

⁴⁹⁵ So bspw. Moxter, FS Goerdeler, 361, 367.

⁴⁹⁶ Hennrichs, Wahlrechte, S. 298.

⁴⁹⁷ Leffson, GoB, S. 396.

⁴⁹⁸ Hennrichs, Wahlrechte, S. 299.

⁴⁹⁹ Hennrichs, Wahlrechte, S. 298; Leffson, GoB, S. 397.

voll abgeschriebener Wirtschaftsgüter verhindere⁵⁰⁰. Eine Anpassung unter diesen Voraussetzungen entspricht auch dem Telos des § 7 EStG: Denn eine Abschreibung über einen zu kurzen Zeitraum ist weder mit der Aufwandsverteilungs- noch mit der Wertverzehrsthese vereinbar. Die Wirtschaftsgüter leisten auch in späteren Jahren noch Beiträge zu den Erträgen, sodass der Aufwand wirtschaftlich auch diesen Perioden zuzuordnen ist, in welchen auch Teile des wahren Wertverzehrs eintreten. Über das Kriterium der Wesentlichkeit wird gleichzeitig dem Vereinfachungszweck des § 7 EStG Rechnung getragen und eine dem Schätzungscharakter widersprechende laufende Anpassung vermieden. Zu kurz geschätzte Nutzungsdauern sind daher auch steuerrechtlich bei erheblicher Abweichung anzupassen.

V. Zwischenergebnis

Nach Aufgabe des Irrwegs der Bilanzbündeltheorie vermochten es Rechtsprechung und Gesetzgebung noch immer nicht, Rechtssicherheit im Bereich der Personengesellschaftsbesteuerung zu schaffen. Auch wenn Personengesellschaften nach der modernen Zivilrechtsdogmatik rechtsfähig sind, werden sie ausdrücklich nicht in § 1 EStG und § 1 KStG genannt und sind somit nicht Subjekte der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Gleichwohl hat die Rechtsprechung der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit durch Anerkennung einer partiellen Steuersubjektivität Rechnung getragen. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG geht insoweit § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vor. Die Personengesellschaft ist daher Subjekt der Gewinnermittlung, Einkünftequalifikation, Gewinnerzielung und auch der Einkünfteerzielung. Insgesamt ist durch die Steuersubjektivität der Gesellschafter bei gleichzeitiger Anerkennung der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft ein dualistisches System entstanden, welches durch die Einheit der Personengesellschaft und die Vielheit der Gesellschafter bestimmt wird. Im Grundsatz steht eine Einheitsbetrachtung. Das beschriebene Verhältnis erlaubt im Wege gesetzlich rückführbarer Anordnungen Besteuerungsdurchgriffe auf die beteiligten Mitunternehmer. Strikt abzulehnen sind indes ungeschriebene Besteuerungsdurchgriffe in Gestalt der inhaltslosen Leerformel der sachlich zutreffenden Besteuerung des Mitunternehmers. Nur so kann *de lege lata* Rechtssicherheit in der Besteuerung der gewerblichen Personengesellschaft entstehen. *De lege ferenda* sollte ohnehin eine Einbeziehung in die Körperschaftsteuer erwogen werden. All dies gilt für die vermögensverwaltende Personengesellschaft trotz Einbeziehung in den ursprünglichen Geprägebeschluss nicht, sodass bei dieser eine fiktive Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zu erfolgen hat. Gleichwohl bieten sich anlässlich des MoPeG auch insoweit Reformüberlegungen an.

Die Gewinnermittlung der Personengesellschaft erfolgt zweistufig. Auf der ersten Stufe wird den Gesellschaftern der Gewinnanteil an der Personengesellschaft

⁵⁰⁰ So die Bedenken von HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 180.

zugerechnet, der sich aus deren Steuerbilanz ermittelt. Korrigiert wird dieser Gewinnanteil durch die Ergebnisse etwaiger Ergänzungsbilanzen. Auf der zweiten Stufe werden den Gesellschaftern die Ergebnisse aus ihren Sonderbetrieben zugerechnet. Dabei überzeugt es, das Sonderbetriebsvermögen mit der Theorie vom fiktiven Sondergewerbetrieb zu begründen, da diese Konzeption im Einklang mit dem Zivilrecht steht und sich in die hier vertretene Systematik von § 6 Abs. 5 EStG einfügt.

Gewinnermittlungssubjekt ist allein die Personengesellschaft. Daher ist nur die Gesellschaft, nicht aber der einzelne Gesellschafter zur AfA und zur Ausübung von Wahlrechten berechtigt. Anders ist dies nur bei personenbezogenen Steuerbegünstigungen, die aber – wie bereits beim Verhältnis von Einheit und Vielheit herausgearbeitet wurde – als Ausnahmen gesetzlich rückführbar sein müssen. Auch der Ergänzungsbereich bildet keinen Bereich, in dem die Abschreibungsvorschriften für die Mitunternehmer über § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG direkt oder analog gelten, da die Mitunternehmer keine ideellen Bruchteile an den Wirtschaftsgütern erwerben und der Erwerb des Mitunternehmeranteils dem Erwerb eines Einzelunternehmens nicht vergleichbar ist. Die Abschreibungen dienen neben dem Primärzweck der Vereinfachung und Vereinheitlichung den Sekundärzwecken der periodischen Aufwandsverteilung und der Verteilung des Wertverzehrs. Verteilt werden Abschreibungen über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, wobei in der Praxis zur Vereinfachung auf amtliche AfA-Tabellen als Hilfsmittel zurückgegriffen wird. Teilweise kann es zwischen der tatsächlichen Nutzungsdauer und der Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer – insbesondere bei Verwendung der AfA-Tabellen – zu erheblichen Abweichungen kommen. Weicht die tatsächliche Nutzungsdauer erheblich von der geschätzten Nutzungsdauer ab, ist die Nutzungsdauer auch bei *ex ante* fehlerfreier Schätzung zu korrigieren. Die Bewertungsstetigkeit gebietet es nicht, an der fehlerhaften Nutzungsdauer festzuhalten, solange die Abweichungen wesentlich sind. Diese Überlegungen greifen auch steuerrechtlich durch, da eine falsch bemessene Nutzungsdauer weder der Aufwandsverteilungs- noch der Wertverzehrsthese entspricht und eine Korrektur wesentlicher Fehler auch dem Vereinfachungszweck nicht widerspricht.

D. Das Umwandlungssteuerrecht der Personengesellschaften

I. Einführung

Nach der verfassungsrechtlichen Einordnung von stillen Reserven stellt sich die Frage nach der einfach-rechtlichen Umsetzung dieser Einordnung. Dies betrifft insbesondere das Umwandlungssteuerrecht der Personengesellschaften, das nicht einheitlich im Gesetz geregelt, sondern über viele Vorschriften im EStG und UmwStG verteilt ist. Der Bereich der Umstrukturierungen ist besonders bedeutsam für die Thematik der Ergänzungsbilanzen. Dies zeigt sich bereits daran, dass Er-

gänzungsbilanzen, die im Übrigen weitgehend ungeregt sind, in § 6 Abs. 5 EStG und § 24 UmwStG gesetzlich erwähnt werden.

Daher werden im Folgenden die Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts der Personengesellschaft untersucht. Nach einer kurzen Darstellung der zivilrechtlichen Grundlagen werden der Betriebsgriff und die Erfassung von unentgeltlichen und entgeltlichen Umstrukturierungen *de lege lata* analysiert. Die Ausführungen erfolgen unter besonderer Berücksichtigung der bisherigen Ergebnisse zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen. Die hier gefunden Ergebnisse bilden zusammen mit der Stellung der Personengesellschaft in der Einkommensbesteuerung und deren verfassungsrechtlichen Grundlagen die Basis der späteren Ausführungen zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen.

II. Zivilrechtliche Grundlagen

Die zivilrechtlichen Grundlagen von Umwandlungen sind im UmwG geregelt. Aufgelistet werden die verschiedenen Möglichkeiten der Umwandlungen in § 1 Abs. 1 UmwG. Neben der hier zu vernachlässigenden Vermögensübertragung existieren der Formwechsel sowie als übertragende Umwandlungen die Verschmelzung und die Spaltung. Gemeinsamkeit der umwandlungsrechtlichen Vorschriften ist die Gesamtrechtsnachfolge bzw. beim Formwechsel die Identität des Rechtsträgers. Außerhalb des UmwG existiert mit der Anwachsung nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB noch eine weitere Möglichkeit der Umstrukturierung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Bei der Anwachsung wächst dem letztverbliebenen Gesellschafter das Vermögen der Gesellschaft an. Das Ergebnis ähnelt einer Verschmelzung auf den letztverbliebenen Gesellschafter.

Neben der Gesamtrechtsnachfolge ist auch eine Einzelrechtsnachfolge möglich. Wirtschaftsgüter oder Sachgesamtheiten können unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht werden. Letztere erfolgt zumeist im Rahmen einer Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung.

III. Intersubjektive Übertragungen bei Personengesellschaften *de lege lata*

Nach dem Subjektsteuerprinzip muss der Gesetzgeber intersubjektive Verlagerungen stiller Reserven bei fehlender Sicherstellung einer personellen Zuordnung grundsätzlich besteuern.⁵⁰¹ Folgefrage ist, ob und wie das einfache Recht die intersubjektive Übertragung stiller Reserven *de lege lata* erfasst. Möglich wäre eine Erfassung über Realisationstatbestände wie Veräußerung und Tausch oder über

⁵⁰¹ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. d).

Ersatzrealisationstatbestände wie Entnahme und Entstrickung. Während die intersubjektive Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern oder Mitunternehmeranteilen gegen Entgelt unstreitig als gewinnrealisierende Veräußerungen eingeordnet werden, ist die Einordnung von Umstrukturierungen umstritten. Die Einordnung von Umstrukturierungsvorgängen hängt dabei maßgeblich von dem bereits herausgearbeiteten Subjektsteuerprinzip⁵⁰² ab.

1. Der steuerliche Betriebsbegriff

a) Die verschiedenen Betriebsbegriffe

Der steuerliche Betriebsbegriff wird für eine Vielzahl von Tatbeständen im Einkommen- und Umwandlungssteuerrecht relevant.⁵⁰³ Seine gesetzliche Grundlage findet der Betriebsbegriff im Entnahmetatbestand. Entnahmen sind gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, seinen Haushalt oder andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Damit wird bereits eine wichtige Funktion des Betriebsbegriffs deutlich: Von seiner Reichweite hängt die Reichweite des Entnahmebegriffs und damit eine Ersatzrealisation ab. Legaldefiniert wird der Betriebsbegriff jedoch nicht. In der Rechtsprechung und Literatur haben sich mehrere Betriebsbegriffe gebildet, die unterschiedliche Konsequenzen für die Mitunternehmerbesteuerung und den intersubjektiven Transfer stiller Reserven zeitigen.

Nach dem weiten Betriebsbegriff⁵⁰⁴ bildet die Gesamtheit aller Einzelbetriebe den Betrieb des Steuerpflichtigen. Diese betriebliche Sphäre muss lediglich von der Privatsphäre abgegrenzt werden. Überführungen von Wirtschaftsgütern von einem „Betrieb“ in den anderen sind danach keine Entnahmen und Einlagen, da sie die (gesamt-)betriebliche Sphäre des Steuerpflichtigen nie verlassen. Angeführt wird, der Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG („für betriebsfremde Zwecke“) spreche ebenso wie die zwingende Buchwertverknüpfung gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG für einen weiten Betriebsbegriff.⁵⁰⁵ Die Buchwertverknüpfung des § 6 Abs. 5

⁵⁰² Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2.

⁵⁰³ Das EStG verwendet den Begriff bspw. in §§ 4 Abs. 1 Satz 2, 6 Abs. 3 EStG, 6 Abs. 5 EStG oder bei den Vorschriften der Einkunftsarten §§ 13, 15, 16 EStG. Das UmwStG verwendet den Begriff bspw. in § 20 Abs. 1 oder § 24 UmwStG. Zum Betriebsbegriff in anderen Steuerarten und Rechtsgebieten s. HHR-Kanzler, Vorbemerkungen zu §§ 4–7 EStG Rn. 85.

⁵⁰⁴ BFH Urt. v. 25. 7. 2000 – VIII R 46/99, BFHE 192, 516, Rn. 15; BFH Urt. v. 18. 9. 2002 – X R 28/00, BStBl. II 2003, 133, Rn. 42; Reiß, StuW 2000, 399, 406; Paulick, FR 1964, 259, 260; Auler/Schöne, FR 1966, 109, 112; Büchele, DB 1999, 2336, 2336; so nun auch Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145 ff.; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 9 Rn. 9.361.

⁵⁰⁵ Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 9 Rn. 9.361.

Satz 1 EStG sei die sachgerechte Regel, nicht aber eine Wohltat des Fiskus.⁵⁰⁶ Angeführt wird ferner, dass die §§ 4–6 EStG für alle Gewinnermittlungsarten gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG gelten und der Gesetzgeber hinsichtlich des Gewinns nicht weiter differenzierte und die Gewinneinkünfte gesammelt als solche der Besteuerung unterwerfe.⁵⁰⁷

Dagegen kann der Steuerpflichtige nach dem engen Betriebsbegriff über mehrere Einzelbetriebe – auch in derselben Einkunftsart – verfügen.⁵⁰⁸ Jeder Betrieb sei einzeln zu betrachten; die Gewinnermittlung erfolgt bezogen auf die einzelne, selbständig organisierte Einheit.⁵⁰⁹

Vermittelnd wird vorgeschlagen, jedenfalls alle Einzelbetriebe derselben Einkunftsart zusammenzufassen (sog. mittlerer Betriebsbegriff).⁵¹⁰ Argumentiert wird, dass steuerlich keine Notwendigkeit bestehe, zwischen Betrieben innerhalb einer Einkunftsart zu unterscheiden, da die einzelnen Quellen einer Einkunftsart in ihr eine Einheit bildeten.⁵¹¹ Dies entspreche der systematischen Differenzierung zwischen den Einkunftsarten in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG.

b) Stellungnahme

Alle Betriebsbegriffe sind unproblematisch mit dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vereinbar. Diese Mehrdeutigkeit wurde auch in der Rechtsprechung des BFH betont.⁵¹² Eine uneinheitliche Auslegung des Betriebsbegriffes je nach Regelungsgegenstand überzeugt jedoch bereits aus Gründen der Rechtssicherheit nicht, sodass es einer Entscheidung bedarf.

Die Systematik spricht gegen den weiten und den vermittelnden Betriebsbegriff. Der weite Betriebsbegriff erweckt den Eindruck, Entnahmen und Einlagen seien für den Gesetzgeber innerhalb des steuerverstrickten Betriebsvermögens nach dem Motto „linke Tasche, rechte Tasche“ bloß unnötige Differenzierungen. Das Gesetz

⁵⁰⁶ Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 9 Rn. 9.361.

⁵⁰⁷ Vees/Dornheim, Ubg 2014, 353, 355.

⁵⁰⁸ Dafür BFH Beschl. v. 22.4.2015 – X B 156/14, BFH/NV 2015, 1087, 1088, Rn. 6; HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 35; Brandis/Heuermann-Drüen, § 4 EStG Rn. 63; KSM-Seiler, § 4 EStG Rn. B52; Kirchhof/Seer-Bode, § 4 EStG Rn. 92; Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 74; Beyschlag, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern, S. 225; Raupach, DStJG 2 (1979), 87, 104; HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1500; HHR-Musil, § 4 EStG Rn. 191; Dötsch, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 60; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 273; Lang, Bemessungsgrundlage, S. 441.

⁵⁰⁹ HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 34 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 273; Lang, DStJG 4 (1981), 45, 69.

⁵¹⁰ HHR-Kanzler, Vorbemerkungen zu §§ 4–7 EStG Rn. 90.

⁵¹¹ HHR-Kanzler, Vorbemerkungen zu §§ 4–7 EStG Rn. 90.

⁵¹² BFH Urt. v. 16.3.1967 – IV 72/65, BStBl. III 1967, 318; BFH Beschl. v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168.

legt jedoch eine andere Sichtweise nahe. Der Gesetzgeber differenziert sehr wohl zwischen und innerhalb der einzelnen Einkunftsarten⁵¹³. Zunächst sind die Einkünfte für die jeweiligen Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 EStG getrennt zu ermitteln. Zudem werden die Gewinne bei der Einnahme-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG und der Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 EStG zeitlich unterschiedlich ermittelt und es kommt bei zwischen Einkunftsarten wie § 13 und § 15 EStG beispielsweise wegen § 13a EStG sogar zu Unterschieden beim Totalgewinn.⁵¹⁴ Bei Einzelunternehmern werden gewerbliche und freiberufliche Tätigkeiten selbst bei sachlichen und wirtschaftlichen Berührungspunkten i. d. R. getrennt betrachtet.⁵¹⁵

Ähnlich ist dies beim vermittelnden Betriebsbegriff. Auch hier würden noch völlig unterschiedliche Betriebe, die vom Markt auch so wahrgenommen werden, als ein Betrieb betrachtet, so auch die von Vees/Dornheim angesprochene Metzgerei mit einer Gaststätte.⁵¹⁶ Eine Trennung zwischen solch unterschiedlichen Betrieben ist jedoch sachgerecht.⁵¹⁷ Die Gewinnermittlung sollte nur einen konkreten, genau abgegrenzten Bereich betreffen, der sich auf die jeweilige selbständige organisatorische Einheit beschränkt.⁵¹⁸

Einzig der enge Betriebsbegriff stellt die Gewinnermittlung bezogen auf die einzelne, selbständig organisierte Einheit sicher. Nur so können die mitunter gem. §§ 5a, 7g, 15 Abs. 4 EStG oder § 34a EStG erforderlichen Differenzierungen innerhalb der einzelnen Einkunftsarten bei den Einzelbetrieben umgesetzt werden.⁵¹⁹ Systematisch können dann auch sämtliche Betriebsbegriffe im EStG einheitlich ausgelegt werden. Wegen des Verweises in § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG besteht beispielsweise ein Zusammenhang zwischen der Veräußerung eines Gewerbebetriebes und dem Betriebsbegriff bzw. dem Betriebsvermögen.⁵²⁰ Niemand würde jedoch bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebes lediglich die Veräußerung eines Teilbetriebes annehmen, weil der Gesamtbetrieb des Steuerpflichtigen sämtliche Betriebe umfasse.

Daneben spricht für den engen Entnahmebegriff, dass sich dieser (auffallend) nahtlos in die Systematik des § 6 Abs. 5 EStG einfügt. Die Vorschrift wird

⁵¹³ Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 73.

⁵¹⁴ Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 73.

⁵¹⁵ BFH Urt. v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002. Aus der Literatur vgl. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 97.

⁵¹⁶ Vees/Dornheim, Ubg 2014, 353, 355.

⁵¹⁷ Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 74.

⁵¹⁸ BFH Urt. v. 13.10.1988 – IV R 136/85, BStBl. II 1989, 7; BFH Urt. v. 29.3.2001 – IV R 62/99, BFH/NV 2001, 1248, 1249 f.; HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 35; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 273: „In § 4 Abs. 1 S. 2 EStG geht es [...] um die Gewinnermittlung für einen konkreten, genau abgegrenzten Bereich, abgegrenzt durch das zu diesem Betrieb gehörende Betriebsvermögen“; Lang, DStJG 4 (1981), 45, 69.

⁵¹⁹ Vees/Dornheim, Ubg 2014, 353, 355.

⁵²⁰ Wasmer, Zurechnung von Betriebsvermögen von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, S. 18.

im Schrifttum daher auch als Kodifikation des engen Betriebsbegriffes gesehen.⁵²¹ § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG geht im Grundsatz von einer Entnahme und damit einer Ersatzrealisation aus, gebietet aber eine Buchwertfortführung, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter zwischen seinen Betriebsvermögen überführt. Dabei geht die Vorschrift nach ihrem Wortlaut offensichtlich vom engen Betriebsbegriff („von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen“) aus. Steuerverfassungsrechtlich wäre eine Ersatzrealisation verboten: Denn die stillen Reserven bleiben wie bisher in der betrieblichen Sphäre des Steuersubjekts steuerverhaftet. Die Überführung in ein anderes Betriebsvermögen ist ein intrasubjektiver Umstrukturierungsvorgang, der zu keiner Gewinnrealisation führt. Daher hat sich an den bisherigen Gründen, aus denen auf Abschöpfung der stillen Reserven als latente Leistungsfähigkeit verzichtet wurde, nichts geändert.⁵²² Auch das Subjektsteuerprinzip fordert keine Ersatzrealisation, da die stillen Reserven weiterhin beim selben Steuerpflichtigen verbleiben (bloße intrasubjektive Überführung). Dasselbe gilt für Überführungen zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen und zwischen Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Abs. 1 Satz 2 EStG. Nach dem engen Betriebsbegriff und der Theorie des fiktiven Sonderbetriebes des Gesellschafters handelt es sich bei verschiedenen Sonderbetriebsvermögen oder bei Sonderbetriebsvermögen und Betriebsvermögen um verschiedene Betriebe⁵²³ desselben Steuerpflichtigen, sodass der Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG einschlägig ist. Gleichwohl verbleiben die stillen Reserven auch hier beim selben Steuerpflichtigen steuerverhaftet, sodass das Subjektsteuerprinzip keine Ersatzrealisation fordert.

Die früher vielfach angeführten teleologische Aspekte sprechen nicht mehr für einen weiten, sondern eher für einen engen Betriebsbegriff. Die Diskussion um den Betriebsbegriff wurde lange von der sog. finalen Entnahmetheorie⁵²⁴ der Rechtsprechung überschattet, wonach keine Entnahme vorliegen sollte, wenn ein Wirtschaftsgut von einem Betrieb in einen anderen wechselt und die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. So konnte die Rechtsprechung beispielsweise Überführungen von Wirtschaftsgütern von einem inländischen Betrieb in eine

⁵²¹ Kirchhof/Seer-Bode, § 4 EStG Rn. 92; ähnlich KSM-Seiler, § 4 EStG Rn. B54; HHR-Musil, § 4 EStG Rn. 191. Dem wird teilweise entgegengehalten, dass § 6 Abs. 5 EStG als Konsequenz des Betriebsbegriffes entweder konstitutive oder deklaratorische Wirkung habe und die Vorschrift daher nicht in die Diskussion einbezogen werden könnte vgl. Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 72; Reiß, StuW 2000, 399, 402.

⁵²² Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. b).

⁵²³ Zu den Besonderheiten bei Personengesellschaften s. gleich Zweites Kapitel D. III. 2.

⁵²⁴ So bspw. BFH v. 7. 10. 1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168, 170, wonach eine Entnahme vorliege, „wenn ein Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Bereich in den privaten Bereich übergeht oder wenn es innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen übergeht und dabei eine spätere steuerliche Erfassung der [...] stillen Reserven nicht gewährleistet ist.“ Aufgabe der Grundsätze in BFH Urt. v. 17. 7. 2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; BFH Urt. v. 28. 10. 2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019.

ausländische Betriebsstätte erfassen.⁵²⁵ Andererseits wurde im Hinblick auf die gesicherten stillen Reserven bei Überführungen zwischen verschiedenen Einzelbetrieben der Entnahmebegriff weit i. S. v. „nicht mehr zu (irgendeinem) Betrieb des Steuerpflichtigen gehörend“ ausgelegt.⁵²⁶ Ohne eine solch weite Auslegung des Betriebsbegriffes hätte eine – wohl unerwünschte – Ersatzrealisation angenommen werden müssen.⁵²⁷ Letztlich sollte so der finale Entnahmebegriff mit dem Betriebsbegriff in Übereinstimmung gebracht werden.⁵²⁸ Sämtliche Auslegungsversuche waren teleologisch von dem Bestreben nach der Sicherstellung der stillen Reserven bei dem Steuersubjekt getragen.⁵²⁹

Mittlerweile hat der BFH die Lehre der finalen Entnahme für Auslandssachverhalte aufgegeben und dies mit der fehlenden Verankerung im Gesetz und veränderter Auslegung im Abkommensrecht begründet.⁵³⁰ Dem ist zuzustimmen. Richtig betrachtet war der Entnahmetatbestand in Entstrickungsfällen nie einschlägig, da das Wirtschaftsgut weiterhin im selben Betrieb verblieb.⁵³¹ Die Erfassung dieser Fälle war daher eine steuerschärfende Analogie.⁵³² Denn weder war ein Ersatzrealisationstatbestand einschlägig, noch existiert ein allgemeiner Entstrickungsgrundsatz. Erst durch die Einführung des Ersatzrealisationstatbestandes § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wurde diese Lücke geschlossen. Gleichsam sollte nun beim Betriebsbegriff auf eben jene teleologischen Erwägungen verzichtet werden, die zu einer Ausweitung des Betriebsbegriffs führten.

Zwar ist einzuräumen, dass es bei einem engen Betriebsbegriff ohne die Existenz von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zu einer problematischen Ersatzrealisation bei Überführungen zwischen Betrieben desselben Steuerpflichtigen käme.⁵³³ Richtig ist insofern, dass die Buchwertverknüpfung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG keine „Wohltat des Fiskus“, sondern die sachgerechte Regel ist.⁵³⁴ Denn für eine Ersatzrealisation besteht wegen der fortbestehenden personellen Zuordnung aus Sicht des Subjektsteuerprinzips kein Bedürfnis.⁵³⁵ Wie der Gesetzgeber diesen Zustand

⁵²⁵ BFH Urt. v. 16. 7. 1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175.

⁵²⁶ BFH Urt. v. 16. 3. 1967 – IV 72/65, BStBl. III 1967, 318.

⁵²⁷ KSM-Seiler, § 4 EStG Rn. B54.

⁵²⁸ Raupach, DStJG 2 (1979), 87, 102; KSM-Seiler, § 4 EStG Rn. B54.

⁵²⁹ LBP-Dräger/Dorn, § 6 EStG Rn. 1053 ff.; Vees/Dornheim, Ubg 2014, 353, 356 attestieren dieser Strömung daher, dem strengen Subjektsteuerprinzip zu folgen.

⁵³⁰ So BFH Urt. v. 17. 7. 2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

⁵³¹ HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 37.

⁵³² HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 37; Lang, DStJG 4 (1981), 45, 71 ff.; a. A. Benecke/Schnittker, FR 2010, 555, 556.

⁵³³ In der Literatur wurde deshalb konsistent mit dem engen Betriebsbegriff eine Lösung auf Rechtsfolgenseite durch teleologische Reduktion von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG vorgeschlagen. Vgl. dazu Wasmer, Zurechnung von Betriebsvermögen von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, S. 23; Dötsch, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 60.

⁵³⁴ Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 9 Rn. 9.361.

⁵³⁵ Dazu sogleich s. u. Zweites Kapitel D. III. 5. b).

herstellt, ist indes bloße Technik. So verstanden ist der Gesetzgeber tätig geworden, um den zu weitreichend gefassten Entnahmebegriff durch eine Bewertungsregel einzuschränken und so eine nicht gebotene Ersatzrealisation zu verhindern. Es muss also nicht gefolgert werden, das Gesetz habe einen weiten Betriebsbegriff kodifiziert. Vielmehr kann auch angenommen werden, die Rechtsprechung habe vor der Existenz des mit dem StEntlG 1999/2000/2002 eingefügten § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG die verfassungsgemäße Lösung von Problemen auf der Tatbestandsseite gesucht und den Betriebsbegriff daher weit ausgelegt. Nach Schaffung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG besteht für die Rechtsprechung keine Notwendigkeit mehr, über eine weite Auslegung unerwünschte Fälle aus dem Entnahmebegriff auszunehmen, um als Ersatzgesetzgeber die erforderliche Steuerneutralität zu gewährleisten. So fügt sich das Verständnis von Gesetz und Rechtsprechung nun zu einem engen Betriebsbegriff zusammen. Technisch erfolgt also zunächst eine Erfassung sämtlicher Fälle über einen engen (aus Sicht des Subjektsteuerprinzips zu weitgreifenden) Entnahmetatbestand. Anschließend wird gem. § 6 Abs. 5 Satz 1–3 EStG rechtsfolgenseitig eine abweichende Bewertung der Umstrukturierungsvorgänge vorgenommen.⁵³⁶

Definiert werden könnte der Betrieb nach alledem als eine (von gegebenenfalls mehreren) selbständige wirtschaftliche Einheit, mit der am Markt Vermögensmehrungen erzielt werden können.⁵³⁷

2. Besonderheiten des Betriebsbegriffs bei Personengesellschaften

Besonderheiten bestehen beim Betriebsbegriff bei Personengesellschaften. Denn bei der Personengesellschaft existieren Gesellschaftsvermögen und Sonderbetriebsvermögen. Ausgangspunkt des Betriebsbegriffs muss zunächst der (für das Einzelunternehmen) entwickelte Betriebsbegriff sein, da aus der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ein objektiver und einheitlicher Betriebsbegriff für Einzelunternehmen und Personengesellschaften folgt.⁵³⁸ Beim Einzelunternehmer ist, wie soeben herausgearbeitet wurde, dem engen Betriebsbegriff zu folgen.⁵³⁹ Darauf aufbauend müssen die Besonderheiten der Personengesellschaft, also deren partielle Subjektivität bei gleichzeitiger Subjektseigenschaft ihrer Anteilseigner sowie der Komplex von Gesellschafts- und Sonderbetriebsvermögen berücksichtigt werden.

Die Rechtsprechung definiert den Betriebsbegriff bei Personengesellschaften bisher unterschiedlich in Abhängigkeit von der Art des Rechtsgeschäfts⁵⁴⁰: Bei

⁵³⁶ Dazu nochmal gleich s. u. Zweites Kapitel D. III. 5. b).

⁵³⁷ So *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 75.

⁵³⁸ So überzeugend HHR-Kanzler, Vorbemerkungen zu §§ 4–7 EStG Rn. 86.

⁵³⁹ S. o. Zweites Kapitel D. III. 1.

⁵⁴⁰ Vgl. die Analyse von *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 170, 190, 191.

fremdüblichen Veräußerungsgeschäften von einzelnen Wirtschaftsgütern von der Gesellschaft an den Gesellschafter (und umgekehrt) wird der gesamte Kaufpreis als Veräußerungsgewinn bzw. Anschaffungskosten angesetzt.⁵⁴¹ Andererseits geht die ständige Rechtsprechung bei unentgeltlichen Geschäften von einem Gesamtbetrieb der Personengesellschaft bestehend aus dem Gesellschafts- und dem Sonderbetriebsvermögen aus, sodass Übertragungen zwischen dem Gesellschafts- und dem Sonderbetriebsvermögen daher – trotz des zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsels – keine Entnahmen darstellen sollen.⁵⁴² Letztere These gründet auf der Theorie der wirtschaftlichen Einheit und ist gesellschafterübergreifend, während die fremdübliche Behandlung von Veräußerungsgeschäften Gesellschaft und Gesellschafter klar trennt und mit der These der wirtschaftlichen Einheit nicht vereinbar ist.⁵⁴³

Diese unterschiedliche Behandlung ist im Hinblick auf die Konzeption der §§ 4, 5 EStG widersprüchlich.⁵⁴⁴ Der Betriebsbegriff kann nur einheitlich bestimmt werden. Überzeugend ist es, die zivilrechtliche Rechtsträgertrennung und die partielle Steuersubjektivität konsequent zu verfolgen. Gesellschaftsvermögen und Sonderbetriebsvermögen sind nach der Theorie des fiktiven Sonderbetriebs des Gesellschafters⁵⁴⁵ eigenständige Betriebe.⁵⁴⁶ Deshalb führen Entnahmevorgänge wie auch Veräußerungsgewinne zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zu einer (Ersatz-)Gewinnrealisierung.

Jede Personengesellschaft führt ihren eigenen Betrieb.⁵⁴⁷ Denn jede partiell steuerrechtsfähige Personengesellschaft ist eine wirtschaftlich selbständige Einheit, mit der am Markt Vermögensmehrungen erzielt werden können. Daher kommt es bei Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zur Verwirklichung des Entnahmetatbestandes gem. § 4 Abs. 1 EStG.⁵⁴⁸ Der diesen Fall betreffende „Zoff im BFH“⁵⁴⁹ hat gezeigt, dass es auch abseits des

⁵⁴¹ So zutreffend *Hallerbach*, Personengesellschaft, S. 201; *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 190; *Reiß*, *StuW* 1986, 232, 237. Vgl. BFH Ur. v. 28. 1. 1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744 (Herleitung der Begründung aus zivilrechtlicher Lehre); BFH Ur. v. 10. 7. 1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84, Rn. 29 (aus Vorrang § 15 EStG); ebenso BFH Ur. v. 25. 7. 2000 – VIII R 46/99, BFHE 192, 516 (Begründung mit der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft).

⁵⁴² BFH Ur. v. 19. 9. 2012 – IV R 11/12, BFHE 239, 76; v. 17. 10. 2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371; BFH Ur. v. 30. 3. 1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864.

⁵⁴³ Zu der Theorie der wirtschaftlichen Einheit s. o. Zweites Kapitel C. IV. 3. c).

⁵⁴⁴ *Tipke*, *StuW* 1978, 193, 201; *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 191.

⁵⁴⁵ Zu dieser Theorie s. o. Zweites Kapitel C. IV. 3. e).

⁵⁴⁶ Vgl. ausführlich zum Betriebsbegriff bei Mitunternehmerschaften und der Vereinbarkeit mit den Theorien der wirtschaftlichen Einheit, Bilanzbündeltheorie und Gleichstellungsthese *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 186 ff.

⁵⁴⁷ S. auch BFH Vorlagebeschl. v. 10. 4. 2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 (Az. beim BVerfG 2 BvL 8/13).

⁵⁴⁸ Die Einordnung als Entnahme erfolgt unstreitig auch nach dem weiten Begriffsbegriff.

⁵⁴⁹ So *Gosch*, DStR 2010, 1173 Betreffend: BFH Beschl. v. 15. 4. 2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971 und BFH Vorlagebeschl. v. 10. 4. 2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 (Az. beim BVerfG 2 BvL 8/13).

Betriebsbegriffes noch zu ungewollten Rechtsfolgen kommen kann: Gegenstand der Verfahren war die in § 6 Abs. 5 EStG nicht geregelte Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Gesellschaftsvermögen⁵⁵⁰ einer Mitunternehmerschaft in das Gesellschaftsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft). Für dieses Problem wäre eine Lösung auf Ebene des Betriebsbegriffs nur schwer möglich gewesen, da es sich bei den verschiedenen Personengesellschaften unstreitig um zwei verschiedene partielle Steuersubjekte mit zwei verschiedenen Betrieben handelt.⁵⁵¹ Gleichwohl ist der Vorgang aus Sicht des Subjektsteuerprinzips nicht besteuierungswürdig. Denn trotz der partiellen Steuersubjektivität sind die beteiligten Mitunternehmer die Steuersubjekte der Einkommensteuer. Ihnen werden die stillen Reserven nach der Übertragung in unverändertem Umfang zugewiesen. Eine Ersatzrealisation ist daher nicht geboten. Beide Senate des BFH haben die Lösung des Problems zu Recht auf Rechtsfolgenreise gesucht. Während der IV. Senat mit der analogen Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG fündig wurde⁵⁵², hat der I. Senat die Möglichkeit einer Analogie mangels planwidriger Regelungslücke verneint und die Frage schließlich dem BVerfG vorgelegt⁵⁵³.

3. Erfassung von unentgeltlichen Übertragungen

Unentgeltliche Übertragungen können nicht unter Veräußerungstatbestände subsumiert werden, da es ihnen an einer Entgeltlichkeit mangelt. Bei der Sachgesamtheit ergibt sich dies aus § 16 Abs. 1 und 2 EStG, die eine Veräußerung und einen Veräußerungspreis voraussetzen. Möglicherweise könnten jedoch mit § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG (Entnahme) oder § 16 Abs. 3 EStG (Betriebsaufgabe) Tatbestände der Ersatzrealisation einschlägig sein.

a) Unentgeltliche Übertragungen von Sachgesamtheiten

Ob es sich bei der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten um eine Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG handelt, kann heute wegen § 6 Abs. 3 EStG dahinstehen: Selbst wenn die unentgeltliche Übertragung grundsätzlich als

⁵⁵⁰ Nach zutreffender Auffassung hat das MoPeG und die damit verbundene Abschaffung des Gesamthandsprinzips keine Auswirkungen auf § 6 Abs. 5 EStG. Methodisch ließe sich dies u. a. über eine steuerrechtsautonome Auslegung des Begriffs der Gesamthand bewerkstelligen. Zu beidem AK Bilanzrecht Hochschulelehrer Rechtswissenschaft, Beilage zu ZIP 2/2021, 1, 6. Für Zwecke dieser Arbeit wird stattdessen von Gesellschaftsvermögen gesprochen.

⁵⁵¹ Eine andere Sichtweise kann nur bei vollständig bilanzbündeltheoretischer Betrachtung oder nach dem – mittlerweile aufgegebenen – finalen Entnahmebegriff erfolgen.

⁵⁵² BFH Beschl. v. 15. 4. 2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971.

⁵⁵³ BFH Vorlagebeschl. v. 10. 4. 2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 (Az. beim BVerfG 2 BvL 8/13).

Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG eingeordnet wird, verdrängt § 6 Abs. 3 EStG als *lex specialis* die Regelung bzw. deren Rechtsfolge.⁵⁵⁴ Gleichwohl soll die Thematik an dieser Stelle erörtert werden, da die Überlegungen das gezeichnete Gesamtbild des Subjektsteuerprinzips und seiner Umsetzung im einfachen Recht stützen.

Relevanz hatte die Frage noch, als der unentgeltliche Übergang in § 7 Abs. 1 EStDV a. F. geregelt war, da eine Durchführungsverordnung als materielles Recht nicht dem übergeordneten formellen und materiellen Parlamentsgesetz widersprechen darf.⁵⁵⁵ Schon Enno Becker verwarf die Frage nach einer steuerbaren Betriebsaufgabe beim unentgeltlichen Betriebsübergang als „Unsinn über Unsinn“.⁵⁵⁶ Auch der BFH verneinte in den zugrundeliegenden Urteilen sowohl eine Entnahme als auch eine Betriebsaufgabe.⁵⁵⁷ Die Urteile rekurrten vor allem auf die Regelungen des § 20 EStG 1925 und argumentierten mit dem Übergang vom Wahlrecht zum Zwang der Buchwertfortführung und dem Eintritt des Rechtsnachfolgers in die Rechtsstellung des Vorgängers. Das Einkommensteuergesetz betrachte den Vorgang nicht unter dem Gesichtspunkt der Beendigung durch den Rechtsvorgänger und Eröffnung durch den Rechtsnachfolger, sondern nehme steuerlich eine unveränderte Fortführung des Betriebes an.⁵⁵⁸ Auch eine Betriebsaufgabe liege nicht vor, da dies voraussetze, dass der Betrieb als einheitlicher Organismus aufhöre zu bestehen.⁵⁵⁹

Dagegen erfüllt die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft nach Auffassung des BFH den Tatbestand der Betriebsaufgabe.⁵⁶⁰ Begründet wurde dies damit,

⁵⁵⁴ *Biergans*, FS Schmidt, 75, 91; *J. Schmitt*, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven, S. 91 f.; *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 201; *Friz*, Verhältnis der Erbschaft und Schenkungssteuer zur Einkommensteuer, S. 55; leicht kritisch *Schmidt-Kulosa*, § 6 Rn. 695; überwiegend wird dagegen eine Betriebsaufgabe verneint, sodass kein Konkurrenzverhältnis besteht vgl. *Schmidt-Wacker*, § 16 EStG Rn. 590; *Brandis/Heuermann-Schallmoser*, § 16 EStG Rn. 11; *Kirchhof/Seer-Seer*, § 16 EStG Rn. 17; *Geissler*, FR 2014, 152, 154. Ebenso die ständige Rechtsprechung BFH Urt. v. 24. 10. 1951 – IV 233/51 U, BFHE 56, 10; BFH Urt. v. 23. 4. 1971 – IV 201/65, BStBl. II 1971, 686; BFH Urt. v. 26. 4. 1979 – IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732; BFH Urt. v. 6. 5. 2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261.

⁵⁵⁵ Dazu BFH Urt. v. 24. 10. 1951 – IV 233/51 U, BFHE 56, 10; BFH Urt. v. 23. 4. 1971 – IV 201/65, BStBl. II 1971, 686; BFH Urt. v. 26. 4. 1979 – IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732; BFH Urt. v. 6. 5. 2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261.

⁵⁵⁶ *Enno Becker*, Bem. 5 ff. zu § 30 EStG 1925, zitiert nach *Trzaskalik*, DStJG 4 (1981), 145, 154.

⁵⁵⁷ BFH Urt. v. 24. 10. 1951 – IV 233/51 U, BFHE 56, 10; BFH Urt. v. 23. 4. 1971 – IV 201/65, BStBl. II 1971, 686; ebenso aus der Literatur *Schmidt-Wacker*, § 16 EStG Rn. 590; *Kirchhof/Seer-Seer*, § 16 EStG Rn. 17; *Brandis/Heuermann-Schallmoser*, § 16 EStG Rn. 505; *Geissler*, FR 2014, 152, 154.

⁵⁵⁸ BFH Urt. v. 24. 10. 1951 – IV 233/51 U, BFHE 56, 10; BFH Urt. v. 23. 4. 1971 – IV 201/65, BStBl. II 1971, 686; BFH Besch. v. 28. 8. 2001 – VIII B 54/01, DStRE 2001, 1267, 1268.

⁵⁵⁹ BFH Urt. v. 23. 4. 1971 – IV 201/65, BStBl. II 1971, 686.

⁵⁶⁰ Vgl. BFH Urt. v. 18. 12. 1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512, 513, Rn. 17; BFH Urt. v. 11. 2. 2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; *HHR-Kulosa*, § 16 EStG Rn. 520; *Kirchhof/Seer-Gosch*, § 17 EStG Rn. 87.

dass der verdeckten Einlage zunächst immer eine Überführung ins Privatvermögen vorausginge.⁵⁶¹ Zudem ergebe sich ein Vorrang des § 16 Abs. 3 EStG wegen des Zwecks der Sicherung der Versteuerung der stillen Reserven.⁵⁶²

Überzeugend ist die Verneinung der Betriebsaufgabe bei der unentgeltlichen Übertragung nicht. Beschränkt man den Betrieb auf das jeweilige Steuersubjekt im Einkommensteuerrecht, kann unproblematisch eine Betriebsaufgabe angenommen werden.⁵⁶³ So gesehen käme es sehr wohl – entgegen dem BFH – zu einer Beendigung des Betriebes beim Steuersubjekt Rechtsvorgänger und der Neuaufnahme beim Steuersubjekt Rechtsnachfolger. Dies entspricht auch der Verknüpfung zwischen dem Einkünfte erzielenden Steuersubjekt § 1 EStG und der betrieblichen Tätigkeit als Steuerobjekt gem. §§ 15 und 16 EStG.⁵⁶⁴ Zum selben Ergebnis käme man, wenn man – wie bei der verdeckten Einlage – von einer dem unentgeltlichen Übergang vorausgehenden Überführung in das Privatvermögen ausginge, da der unentgeltliche Übergang schlussendlich ausschließlich privat motiviert ist. Verfassungsrechtlich kann diese Sichtweise auf die Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit und das Subjektsteuerprinzip gestützt werden. Einfachrechtlich systematisch verstärkt wird dies durch § 6 Abs. 3 EStG, der anderenfalls nur deklaratorischen Charakter hätte, da überhaupt keine Norm der Ersatzrealisation einschlägig wäre.⁵⁶⁵ Insbesondere die Inkorporierung von § 7 Abs. 1 EStDV in das EStG erschlosse sich daher nicht.

Allerdings könnte eine solche Sichtweise auf den ersten Blick zu Friktionen bei dem Institut der Betriebsverpachtung führen. Denn nach der herrschenden Meinung ist es für die Betriebsverpachtung ausreichend, wenn der Gesamt- oder unentgeltliche Einzelrechtsnachfolger eine Wiederaufnahme des Betriebes plane.⁵⁶⁶ Unterscheidet man nun strikt zwischen dem Betrieb des Rechtsvorgängers und Rechtsnachfolgers, so könnte man diese bisherige Sichtweise für unzulässig halten. Vor dem Hintergrund der Existenz von § 6 Abs. 3 EStG und der Tatsache, dass es sich bei dem Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung ohnehin nur um Richterrecht

⁵⁶¹ BFH Urt. v. 18. 12. 1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512, Rn. 16.

⁵⁶² BFH Urt. v. 18. 12. 1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512, Rn. 17.

⁵⁶³ *Biergans*, FS Schmidt, 75, 92; *Wasmer*, Zurechnung von Betriebsvermögen von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, S. 22; *KSM-Seiler*, § 4 EStG Rn. B58; *Friz*, Verhältnis der Erbschaft und Schenkungssteuer zur Einkommensteuer, S. 54; in diese Richtung auch *Trzaskalik*, DStJG 1981 (4), 145, 150 ff.; *Trzaskalik*, StuW 1979, 97, 107, der sich zwar gegen eine Betriebsaufgabe ausspricht, aber die Lösung für eine Besteuerung in § 1 EStG suchen möchte; a. A. *Geissler*, FR 2014, 152, 154; *Schmidt-Wacker*, § 16 EStG Rn. 590; *Kirchhof/Seer-Seer*, § 16 EStG Rn. 17; *Brandis/Heuermann-Schallmoser*, § 16 EStG Rn. 505.

⁵⁶⁴ *Friz*, Verhältnis der Erbschaft und Schenkungssteuer zur Einkommensteuer, S. 53.

⁵⁶⁵ *Biergans*, FS Schmidt, 75, 92.

⁵⁶⁶ St. Rspr. des BFH s. Urt. v. 17. 10. 1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392, 394; BFH Urt. v. 6. 4. 2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710; EStH 16 Abs. 5 („Rechtsnachfolger“); aus der Literatur m. w. N. *Kirchhof/Seer-Seer*, § 16 EStG Rn. 235 ff.

handelt, das wohl am ehesten einer teleologischen Reduktion von § 16 Abs. 3 EStG entspricht⁵⁶⁷, ist dieser Schluss jedoch keineswegs zwingend.

Historisch kann auch nicht das vormalig nach § 20 EStG 1925 bestehende Wahlrecht zwischen Buchwertfortführung und Ansatz des gemeinen Wertes angeführt werden. Vielmehr stützen die historischen Materialien eine Betriebsaufgabe. Denn der Gesetzgeber ging davon aus, dass beim Tod des Erblassers die akkumulierten stillen Reserven nachversteuert werden müssten.⁵⁶⁸ Daher wollte er mit der Möglichkeit zur unentgeltlichen Übertragung die wirtschaftliche Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftssteuer vermeiden.⁵⁶⁹ Dafür durfte der Erbe bei Betriebsfortführung das Privileg des Besteuerungsaufschubes bei stillen Reserven weiterführen. Eine solche gesetzgeberische Privilegierung lässt sich verfassungsrechtlich aus Lenkungs Gesichtspunkten rechtfertigen.⁵⁷⁰ Allerdings hätte die Regelung nie in die EStDV verschoben werden dürfen, sodass der BFH in das Dilemma geriet, entweder eine sachgerechte, aber normenhierarchisch falsch eingeordnete Vorschrift als nichtig zu verwerfen oder die Rechtsfolge einer Regelung zum Grundsatz zu erheben.

Eingewandt werden könnte schließlich noch, dass eine Betriebsaufgabe im Grundsatz ein darauf gerichtetes, willensgetragenes Verhalten voraussetzt.⁵⁷¹ Damit würde die Schenkung, nicht aber der Tod des Steuerpflichtigen erfasst. Allerdings hat der Große Senat in besonderen Fällen auch andere substituierende Rechtsvorgänge gelten lassen und dafür den Todesfall angeführt.⁵⁷² Anderenfalls ließen sich derartige Ausnahmefälle systematisch nicht widerspruchsfrei lösen.⁵⁷³

Teleologisch gestützt wird diese Auslegung des § 16 Abs. 3 EStG im Sinne einer Betriebsaufgabe bei unentgeltlicher Übertragung durch den Zweck der Sicherstellung der Versteuerung der stillen Reserven von § 16 Abs. 3 EStG, die der BFH beispielsweise bei der Rechtsprechung zur verdeckten Einlage⁵⁷⁴ betont hat.

Daher sprechen die besseren Argumente dafür, dass die Übertragung einer Sachgesamtheit den Tatbestand der Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG er-

⁵⁶⁷ Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 692 (39. Aufl. 2020); Stopper, Betriebsaufgabe, S. 158 ff.

⁵⁶⁸ Gesetzesmaterialien zum Entwurf eines EStG, RT-Drs. v. 23. 4. 1925, III. 1924/25, Nr. 795, S. 24 „Nach den vorstehend dargelegten Grundsätzen müssten an sich auch in diesen Fällen die unversteuert gebliebenen Einkommensteile beim Tod des Erblassers nachversteuert werden.“

⁵⁶⁹ Vgl. die Gesetzesmaterialien zum Entwurf eines EStG, RT-Drs. v. 23. 4. 1925, III. 1924/25, Nr. 795, S. 24.

⁵⁷⁰ Dazu gleich s. u. Zweites Kapitel D. III. 5. c) bb).

⁵⁷¹ HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 82; Dötsch, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 97.

⁵⁷² BFH v. 7. 10. 1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 (171); vgl. auch BFH v. 19. 2. 1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509: Betriebsaufgabe bei Vererbung an eine öffentlich-rechtliche Körperschaft.

⁵⁷³ Brandis/Heuermann-Drüen, § 4 EStG Rn. 468.

⁵⁷⁴ Vgl. BFH Urt. v. 18. 12. 1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512, 513 f., BFH Urt. v. 11. 2. 2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; HHR-Kulosa, § 16 EStG Rn. 520; Kirchhof/Seer-Gosch, § 17 EStG Rn. 87.

füllt. Freilich wird § 16 Abs. 3 EStG bzw. dessen Rechtsfolge von § 6 Abs. 3 EStG verdrängt. Letztere Regelung verstößt mit der angeordneten Buchwertfortführung gegen die durch das Subjektsteuerprinzip grundsätzlich gebotene Ersatzrealisation. Der Verstoß ist allerdings verfassungsrechtlich gerechtfertigt.⁵⁷⁵

b) Unentgeltliche Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern

Hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern wird zumeist eine Entnahme angenommen. Unstreitig ist die unentgeltliche Übertragung einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen eine Entnahme. Differenziert werden soll dagegen, wenn die Wirtschaftsgüter nach der unentgeltlichen Übertragung beim Erwerber weiterhin zum Betriebsvermögen gehören: Die Übertragung aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in das Einzelunternehmen eines anderen Steuerpflichtigen stellt eine Entnahme dar.⁵⁷⁶ Dagegen hat die Rechtsprechung bei Übertragungen aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen bei derselben Mitunternehmerschaft eine Entnahme bisher verneint, da beide Sonderbetriebsvermögen zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehörten.⁵⁷⁷ So gesehen soll § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG bloß deklaratorisch sein.

Diese Differenzierungen können nicht überzeugen. Der Betriebsbegriff kann nur einheitlich ausgelegt werden. Überzeugend ist allein der enge Betriebsbegriff.⁵⁷⁸ Bei Personengesellschaften sind das Gesellschaftsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen nach der Theorie vom fiktiven Sonderbetrieb des Gesellschafters eigene Betriebe.⁵⁷⁹ Dem folgend handelt es sich bei Übertragungen zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer um Entnahmen zu betriebsfremden Zwecken. Gleiches gilt für Übertragungen zwischen dem Gesellschafts- und dem Sonderbetriebsvermögen.⁵⁸⁰ In diesem Sinne außerbetrieblich veranlasst sind auch Übertragungen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen.⁵⁸¹ Aus-

⁵⁷⁵ S. u. Zweites Kapitel D. III. 5. c).

⁵⁷⁶ BFH Urt. v. 19. 2. 1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415; BFH Urt. v. 26. 4. 1979 – IV R 108/75 BStBl. II 1979, 732; BFH Urt. v. 19. 2. 1981 – IV R 116/77, BStBl. II 1981, 566.

⁵⁷⁷ BFH Urt. v. 31. 1. 1964 VI 337/62 S, BStBl. III 1964, 240; BFH Urt. v. 13. 5. 1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505; BFH Urt. v. 24. 3. 1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93; BFH Urt. v. 24. 6. 2009 – IV R 47/06, BFH/NV 2010, 181; so auch nochmal *M. Wendt*, DStJG 43 (2020), 199, 217; kritisch hierzu *Wasmer*, Zurechnung von Betriebsvermögen von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, S. 59; ebenso a. A. *Reiß*, StuW 2000, 399, 405.

⁵⁷⁸ S. o. Zweites Kapitel D. III. 1.

⁵⁷⁹ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 2. c) dd).

⁵⁸⁰ *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 214.

⁵⁸¹ So i. E. auch *M. Wendt*, DStJG 43 (2020), 199, 205 mit Verweis auf BFH Urt. v. 19. 7. 2018 – IV R 14/16, BFHE 262, 124. Ebenso *Riedel*, StuW 2019, 225, 227 f.; *Wassermeyer*, DStJG 7 (1984), 169, 185.

gehend vom engen Betriebsbegriff ist dies eingängig. Denn der wirtschaftlichen Gewinnermittlungseinheit Betrieb wird ein Wirtschaftsgut zugunsten einer anderen Gewinnermittlungseinheit entzogen.

Systematisch dafür spricht nunmehr auch die Existenz von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG, da den Normen nur dann konstitutive Bedeutung zukommt. Eine grundsätzliche Einordnung als Entnahme entspricht ferner dem Subjektsteuerprinzip. Die in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG angeordneten Durchbrechungen dieses Prinzips sind rechtfertigungsbedürftig.⁵⁸²

4. Erfassung von Umstrukturierungen

a) Umstrukturierungen als veräußerungsgleiche Realisationsvorgänge

Überwiegend werden Umstrukturierungen als veräußerungsgleiche Vorgänge eingeordnet, die zu einer Gewinnrealisierung führen.⁵⁸³ Denn bei Umwandlungen und Einbringungen werde das Vermögen der übertragenden Rechtsträger (Einbringungsgegenstand) gegen Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft getauscht.⁵⁸⁴ Deshalb handele es sich bei Umwandlungen und Einbringungen um Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge hinsichtlich des übertragenen Vermögens.⁵⁸⁵ Ebenso tauschten die Gesellschafter ihre alten Anteile gegen neue

⁵⁸² Dazu s. u. Zweites Kapitel D. III. 5.

⁵⁸³ St. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 30. 4. 1975 – I R 41/73, BStBl. II 1975, 706; Urt. v. 11. 9. 1991 – XIR 15/90, BStBl. II 1992, 404; Urt. v. 19. 10. 1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; Urt. v. 24. 1. 2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 45; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 00.02; ebenso aus der Literatur *Riedel*, StuW 2019, 225, 225, 227, 233, 240; *Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt*, § 24 UmwStG Rn. 1; *Schmidt-Wacker*, § 16 EStG Rn. 397; *Dreßler/Schwechel*, Ubg 2018, 439, 442; *Beisse*, DSzJG 1981 (4), 13, 27; *HDJ-A. Meyer*, Abt. IV/2 Rn. 9, 11; *Kirchhof/Seer-Schindler*, § 6 EStG Rn. 232; *DPM-Patt*, § 24 UmwStG Rn. 5; *Damas*, DSzT 2007, 128, 135; *M. Wendt*, StbJb 2018/2019, 37, 56; *Brandis*, StbJb 2018/2019, 67, 113.

⁵⁸⁴ Vgl. die ständige, den heutig rechtsfolgenreitig greifenden Umwandlungsvorschriften teilweise vorhergehende Rechtsprechung: BFH v. 15. 7. 1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; BFH v. 29. 10. 1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 (jeweils Einlage von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft); BFH Urt. v. 24. 1. 2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617 (Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine Personengesellschaft); BFH Urt. v. 30. 3. 2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29, 32, Rn. 31 (Einbringung von Sachgesamtheiten in eine Personengesellschaft); BFH v. 19. 10. 1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230 (Einbringung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung gem. § 17 EStG in eine Mitunternehmerschaft); BFH Urt. v. 17. 9. 2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686 (Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft); BFH Urt. v. 7. 7. 1998 – VIII R 5/96, BStBl. II 1999, 209 (Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft); BFH v. 19. 10. 2005 – I R 38/04, BStBl. II 2006, 568 (Formwechsel auf eine Kapitalgesellschaft); BFH v. 24. 1. 2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 45 (für eine Aufwertsverschmelzung).

⁵⁸⁵ BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 00.02.

Anteile, sodass auch insoweit Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgänge angenommen werden.⁵⁸⁶ Dieser Vorgang entspreche im Wesentlichen und vor allem wirtschaftlich einem Tauschgeschäft und wird daher als tauschähnlich bezeichnet.⁵⁸⁷ Unterschied zu einem normalen Tauschgeschäft sei, dass es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handle und es somit an einer von einem Dritten zu erbringenden Gegenleistung fehle.⁵⁸⁸ Es fehle gegenüber einem entgeltlichen Vorgang folglich an einem „echten Markttest“.⁵⁸⁹

Die offenen Sacheinlagen in Personen- oder Kapitalgesellschaften werden dazu mit Veräußerungsgeschäften in Verbindung gebracht. Aus Sicht der Gesellschaft sei ein kaufähnlicher Vorgang gegeben, weil die Gesellschaft den in Geld ausgedrückten Wert einer Einlageverpflichtung mit dem objektiven Wert einer Sacheinlage verrechne.⁵⁹⁰

Letztlich wird so eine Realisation gegen Gesellschaftsrechte im Zeitpunkt der Umstrukturierung angenommen. Die §§ 16 i. V. m. § 6 Abs. 6 EStG und § 11 KStG normieren danach die grundsätzliche Steuerbarkeit von Umwandlungsvorgängen. Unter bestimmten Voraussetzungen (z. B. nach den Vorschriften des UmwStG) wird sodann eine Buchwertfortführung gewährt.⁵⁹¹ Von dieser Vorstellung geht auch der Gesetzgeber selbst aus.⁵⁹² Auch die Rechtsprechung geht davon aus, dass die umwandlungssteuerlichen Spezialregelungen § 16 EStG vorgehen.⁵⁹³

⁵⁸⁶ BFH Urt. v. 19. 8. 2008 – IX R 71/07, BStBl. II 2009, 13 (für die Umwandlung zwischen Körperschaften); BFH Urt. 22. 2. 1989 – I R 11/85, BStBl. II 1989, 794 (für die Umwandlung einer Körperschaft in bzw. auf eine Personengesellschaft).

⁵⁸⁷ BFH Urt. v. 1. 10. 1975 – I R 198/73, BStBl. II 1976, 113 zu einer Aufwärtsverschmelzung; BFH Urt. v. 15. 7. 1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; BFH Urt. v. 19. 10. 1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BMF v. 8. 12. 2011 – IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279; aus der Literatur Widmann/Mayer-Widmann, Vor § 1 UmwStG Rn. 44; HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 9 ff.; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. J8; Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 797.

⁵⁸⁸ So BFH Urt. v. 1. 10. 1975 – I R 198/73, BStBl. II 1976, 113 zu einer Aufwärtsverschmelzung.

⁵⁸⁹ HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2. Rn. 11.

⁵⁹⁰ BFH Urt. v. 19. 10. 1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230.

⁵⁹¹ So bspw. DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 5; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 32; Kraft/Edelmann/Bron-Bäumel, § 20 UmwStG Rn. 48, ohne die ertragsteuerlichen Ausnahmetatbestände des § 20 wäre die Einbringung der qualifizierten Sacheinlagegegenstände gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten seitens des übernehmenden Rechtsträgers nach allgemeinen Grundsätzen als Veräußerung i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG bzw. als Tausch oder tauschähnlicher Vorgang i. S. d. § 6 Abs. 6 EStG zu qualifizieren, mit der Folge einer gewinnrealisierenden Aufdeckung stiller Reserven nach Maßgabe des gemeinen Wertes der empfangenen WG.

⁵⁹² Riedel, StW 2019, 225, 227; Graw, FS 100 Jahre BFH, 1433, 1437; Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 170; Widmann/Mayer-Widmann, Vor § 1 UmwStG Rn. 45.

⁵⁹³ BFH Urt. v. 30. 3. 2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29, 32, Rn. 32.

b) Umstrukturierungen als nicht steuerbare Organisationsakte

Andere ordnen Umwandlungen als bloßen Organisationsakt oder gesellschaftsrechtlichen Reorganisationsakt, der keine steuerlichen Folgen auslöse, ein, da bereits kein Einkommensteuertatbestand erfüllt sei.⁵⁹⁴ Es handele sich um Vorgänge, die mangels Leistungsaustausch keinen Gewinn entstehen ließen. Eine bloße Veränderung der unternehmensrechtlichen Organisation lasse den Bestand des Unternehmens unverändert und könne daher keine Rechtsfolgen nach sich ziehen.⁵⁹⁵ Einfach-rechtliche Tatbestände wie z. B. die Veräußerung gem. § 16 EStG seien nicht einschlägig, da bereits der Wortlaut nicht erfüllt sei.⁵⁹⁶ Weil viele der Vertreter dieser Auffassung zudem in stillen Reserven keine verkörperte Leistungsfähigkeit sehen, wird für eine teleologisch weite Auslegung des Veräußerungsbegriffes kein Raum gesehen.⁵⁹⁷ Auch eine Veräußerungsähnlichkeit ersetze keinen Realisationstatbestand.⁵⁹⁸ Insbesondere liege auch kein Tauschvorgang vor, denn die gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungsvorgänge seien zivilrechtlich von Kauf und Tausch i. S. des § 480 BGB zu unterscheiden.⁵⁹⁹

c) Stellungnahme

aa) Umstrukturierungen sind keine Tauschvorgänge

Die Kritik an der herrschenden Meinung ist durchaus berechtigt. Zwar sollte die Besteuerung von Übertragungen stiller Reserven nicht generell mit dem Argument abgelehnt werden, es handele sich nur um bloße Organisationsakte.⁶⁰⁰ Eine solche Auffassung verstößt gegen das Subjektsteuerprinzip.⁶⁰¹ Stille Reserven und damit die Leistungsfähigkeit haften nicht an den Wirtschaftsgütern, sondern an den Steuersubjekten.⁶⁰² Gegen eine völlige Unbeachtlichkeit von Umstrukturierungen sprechen zudem der Dualismus der Einkunftsarten und die Existenz eines ausdif-

⁵⁹⁴ Sog. Organisationsakttheorie vgl. *Flume*, DB 1957, 804, 804; *Flume*, DB 1967, 2050, 2050; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 VII 1; *Niehus*, FR 2010, 1; *Büchtele*, DB 1997, 2337, 2341; für die Fälle des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG HHR-*Niehus/Wilke*, § 6 EStG Rn. 1502; ebenso für § 6 Abs. 5 EStG *Reiß*, FS Kirchhof, 1925, 1934; *Hölzle*, Besteuerung stiller Reserven, S. 93; *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 161 ff.

⁵⁹⁵ *Flume*, DB 1967, 2050, 2051; *Flume*, ZfbF 1968, 90, 94.

⁵⁹⁶ *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 159.

⁵⁹⁷ *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 160.

⁵⁹⁸ *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 158 f.

⁵⁹⁹ *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 159.

⁶⁰⁰ So aber *Flume*, ZfbF 1968, 90, 94; *Flume*, DB 1967, 2050, 2050; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 VII 1; *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 161 ff.

⁶⁰¹ *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 42; *Kredig*, System der Besteuerung stiller Reserven, S. 278; *Salditt*, StuW 1972, 353, 354.

⁶⁰² Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. c).

ferenzierten Umwandlungsrechts.⁶⁰³ Zudem stellt die Organisationsaktstheorie das Unternehmen als neuen Zentralbegriff in den Vordergrund, obwohl das Gesetz *de lege lata* daran nicht anknüpft.⁶⁰⁴ Eine Anknüpfung an das Unternehmen führte zu einer *de lege ferenda* wünschenswerten Unternehmensbesteuerung, die jedoch nur vom Gesetzgeber geschaffen werden kann.

Allerdings ist zuzugeben, dass die Subsumtion von Umstrukturierungen unter den Veräußerungsbegriff nicht überzeugt. Dieser umfasst nach § 16 Abs. 1 EStG grundsätzlich nur entgeltliche Vorgänge. Klassischerweise entgeltlich sind Vorgänge, wenn sie in Erfüllung eines schuldrechtlichen Kausalgeschäfts (u. a. Kauf- und Tauschvertrag) erfolgen, bei dem die Gegenleistung nach dem Wert der Leistung bemessen ist oder eine Schuld an Erfüllung statt getilgt wird.⁶⁰⁵ Vorausgesetzt wird ein Umsatzakt, also ein Markttest.⁶⁰⁶ Diese Umsatzbezogenheit des Tauschvertrages gem. § 480 BGB wurde bereits in den Motiven des BGB ausgedrückt.⁶⁰⁷ Daran fehlt es jedoch bei Umstrukturierungen, die zivilrechtlich vom Tausch zu unterscheidende gesellschaftsrechtliche Vorgänge sind.⁶⁰⁸ Die Gewährung von Gesellschaftsrechten steht mit den einzubringenden Wirtschaftsgütern nicht in einem Austauschverhältnis *do ut des*. Zudem entstehen die Gesellschaftsrechte zumeist erst im Rahmen der Einbringungsvorgänge, sodass begrifflich schon gar kein Tausch vorliegen kann.⁶⁰⁹ Diese Bedenken vermag auch die Annahme des BFH, bei offenen Sacheinlagen werde der in Geld ausgedrückte Wert einer Einlageverpflichtung mit dem objektiven Wert einer Sacheinlage verrechnet⁶¹⁰ und so die Einlageforderung gegen das eingebrachte Wirtschaftsgut getauscht, nicht auszuräumen. Denn diese Auffassung entspricht nicht der zivilrechtlichen Rechtslage, in der die Gesellschaft originär nur einen Anspruch auf die Sacheinlage, nicht aber auf Geldleistungen hat.⁶¹¹ Zudem stehen sich Gesellschaft und Gesellschafter eben nicht wie fremde Dritte gegenüber: Die Sacheinlagen erfolgen nicht im Hinblick auf einen Leistungsaustausch, sondern (jedenfalls bei der Personengesellschaft) um einen gemeinsamen Zweck zu erreichen.⁶¹²

⁶⁰³ Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 43.

⁶⁰⁴ So zu Recht schon Salditt, StuW 1972, 353, 354.

⁶⁰⁵ Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 26.

⁶⁰⁶ HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 3; Brandis/Heuermann-Krumm, § 5 EStG Rn. 930a; Stoll, DStJG 4 (1981), 212; Staub-Kleindiek, § 252 HGB Rn. 32; HDR-Fülbi/Federsel, § 252 HGB Rn. 91; Herzig, FS Baetge, 38, 47 ff.

⁶⁰⁷ Grüneberg-Weidenkaff, § 480 BGB Rn. 1; Staudinger-Schermaier, § 480 BGB Rn. 1; darauf hinweisend bereits Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 159.

⁶⁰⁸ Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 159.

⁶⁰⁹ HHR-Eckstein, § 6 EStG Rn. 1711; Hölzle, Besteuerung stiller Reserven, S. 87.

⁶¹⁰ BFH Urt. v. 19. 10. 1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230.

⁶¹¹ Dazu und eingehend zu den Gegenargumenten des BFH Daragan, DStR 2000, 573, 574.

⁶¹² Niehus, StuW 2017, 27, 42.

bb) Kein unabhängiger steuerlicher Tauschbegriff

Denkbar wäre es, einen vom Zivilrecht unabhängigen, steuerlichen Tauschbegriff zu definieren, der seine Normierung u. a. in § 6 Abs. 6 EStG fände. Für steuerliche Begriffe gilt weder ein Vorrang des Zivilrechts noch eine Vermutung, dass ein dem Zivilrecht entlehnter Begriff im Steuerrecht dem Zivilrecht entspricht.⁶¹³ Das Steuerrecht ist ein dem Zivilrecht nebengeordnetes Rechtsgebiet, dessen Begriffe eigenständig zu interpretieren sind.⁶¹⁴ Daher könnte das Steuerrecht unproblematisch einem eigenen Tauschbegriff folgen, der auch gesellschaftsrechtliche Vorgänge wie Umstrukturierungen erfasst. So ähnlich verfährt auch die herrschende Meinung. Für Vorgänge, die begrifflich kein Tausch seien und denen – anders als herkömmlichen Tauschvorgängen – kein Leistungsaustauschgedanke zugrunde liege, sondern andere Rechtsgründe wie z. B. gesellschaftsrechtliche Vorgänge, bedient sie sich dem Begriff des „tauschähnlichen Geschäfts“ und subsumiert diese unter den steuerlichen Tauschbegriff.⁶¹⁵

Ausgangspunkt eines steuerlichen Tauschbegriffs ist der zivilrechtliche Tauschbegriff.⁶¹⁶ Daran hat sich auch nach Einfügen von § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG⁶¹⁷, wonach sich die Anschaffungskosten bei einem Tausch nach dem gemeinen Wert des hingegenen Wirtschaftsgutes bemessen, nichts geändert. Inhaltlich regelt die Vorschrift nach überwiegender Meinung ohnehin nur, was sich auch bisher schon aus § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG ergab.⁶¹⁸ Dazu, Umstrukturierungsvorgänge als echten Tausch i. S. d. Vorschrift zu bezeichnen, kann sich die überwiegende Meinung nicht durchringen. Stattdessen wird der Umweg über den Begriff des tauschähnlichen Geschäfts gegangen. Einer solchen Differenzierung zwischen einem Tausch und einem tauschähnlichen Geschäft bedarf es nicht, wenn man von einem unabhängigen steuerlichen Tauschbegriff ausgeht. Die Differenzierung zwischen den Vorgängen spricht daher gegen einen steuerlichen Tauschbegriff.

Historisch könnte für einen unabhängigen Tauschbegriff angeführt werden, dass der Gesetzgeber bei der Einführung von § 6 Abs. 6 EStG und § 6 Abs. 5 EStG a. F.

⁶¹³ BVerfG v. 27. 12. 1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II, 1992, 120.

⁶¹⁴ BVerfG Beschl. v. 27. 12. 1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II, 1992, 120; Tipke/Lang-Seer, Kap. 1 Rn. 1.34; Tipke, StO I, S. 43 ff.; a. A. Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung, S. 330 ff.; Crezelius, Steuerrecht II, S. 6 ff.; vermittelnd für ein Nebeneinander zwischen autonomer Auslegung und an das Zivilrecht angelehnte Interpretation Schön, StuW 2005, 247, 254; eine sehr ausführliche Aufarbeitung der Ansätze findet sich bei A. Meyer, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 39 ff. Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel A.

⁶¹⁵ Vgl. BFH Urt. v. 1. 10. 1975 – I R 198/73, BStBl. II 1976, 113 zu einer Aufwärtsverschmelzung; BFH Urt. v. 15. 7. 1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; BFH Urt. v. 19. 10. 1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BMF v. 8. 12. 2011 – IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279; aus der Literatur Widmann/Mayer-Widmann, Vor § 1 UmwStG Rn. 44. HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 9 ff.; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. J8; Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 797.

⁶¹⁶ HHR-Eckstein, § 6 EStG Rn. 1710.

⁶¹⁷ StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I 1999, 402.

⁶¹⁸ HHR-Eckstein, § 6 EStG Rn. 1700.

von Tauschvorgängen (Wirtschaftsgüter gegen Gesellschaftsrechte) ausging.⁶¹⁹ Abgeschwächt wird dieses Argument allerdings dadurch, dass der Gesetzgeber in der Vorschrift nur die bisherige Sichtweise der Rechtsprechung und Literatur übernommen hat. Daneben waren die gesetzgeberischen Überlegungen davon getragen, alle Übertragungen von Sachgesamtheiten und Einzelwirtschaftsgütern einer steuersystematisch sachgerechten Behandlung zu unterwerfen und (z. B. nach dem Mitunternehmererlass oder dem Tauschgutachten) bestehende Gestaltungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen abseits des Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrechts zu beseitigen.⁶²⁰ Eine solche steuersystematisch sachgerechte Behandlung ist, wenn man den hier vertretenen verfassungsrechtlichen Prämissen folgt, jedoch in der Ersatzrealisation und nicht in der Realisation zu suchen.⁶²¹

Systematisch gegen einen steuerlichen Tauschbegriff sprechen die Normen des Umwandlungssteuerrechts. So gehen sowohl § 20 UmwStG als auch § 24 UmwStG originär nicht von Anschaffungsvorgängen aus. Denn §§ 20 Abs. 3, 23 Abs. 3 Satz 1 UmwStG und §§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG und 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 UmwStG greifen auf Anschaffungsfiktionen zurück.⁶²² Die Anordnung von Fiktionen wäre bei originären Anschaffungsvorgängen jedoch überhaupt nicht notwendig.

Teleologisch könnte für eine Erfassung sprechen, dass die Vorgänge Veräußerungsähnlichkeit haben bzw. wirtschaftlich einem Veräußerungsvorgang entsprechen. Bei genauerer Betrachtung kann dies jedoch allenfalls für den Einbringenden bejaht werden: Nur bei diesem treten die Gesellschaftsrechte an die Stelle der eingebrachten Wirtschaftsgüter.⁶²³ Zumindest bei der Personengesellschaft, bei der die Rechtsprechung und herrschende Lehre den Wirtschaftsgutscharakter des Gesellschaftsanteils negieren⁶²⁴, hinkt allerdings auch dieser Vergleich. Bei der aufnehmenden Gesellschaft treten nicht die eingebrachten Wirtschaftsgüter an Stelle anderer Vermögenswerte; diese schafft nichts entgeltlich an.⁶²⁵ Es wird lediglich die gesellschaftsrechtliche Einlageforderung erfüllt.⁶²⁶ Ohnehin lässt sich eine Anschaffung durch die Personengesellschaft nur schwerlich mit der einkommensteuerlichen Einordnung der Personengesellschaft vereinbaren.

⁶¹⁹ BT-Drucks. 14/23, 172 f.

⁶²⁰ BT-Drucks. 14/23, 172 f.

⁶²¹ Zu den verfassungsrechtlichen Ausführungen zum Subjektsteuerprinzip s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. sowie zur deshalb gebotenen Ersatzrealisation s. gleich Zweites Kapitel D. III. 4. d).

⁶²² Niehus, StuW 2017, 27, 43; L. Schmidt/Hageböke, DStR 2003, 1813, 1817, die zwar ein Tauschvorgang beim Einbringenden bejahen, aber ein Anschaffungsgeschäft des aufnehmenden Rechtsträgers verneinen.

⁶²³ So bspw. L. Schmidt/Hageböke, DStR 2003, 1813, 1815 zu Kapitalgesellschaften.

⁶²⁴ Dazu s. u. Drittes Kapitel F. V.

⁶²⁵ L. Schmidt/Hageböke, DStR 2003, 1813, 1816; Widmann, FS Döllerer, 721, 734; W. Müller, Steuerorientierte Umstrukturierung, 148, 149.

⁶²⁶ L. Schmidt/Hageböke, DStR 2003, 1813, 1816.

Anschaffungen durch die Personengesellschaft anzunehmen, kommt wegen der partiellen Steuersubjektivität der Gesellschaft in der sonst transparenten Personengesellschaftsbesteuerung zwar grundsätzlich in Betracht. Allerdings erstreckt sich diese Steuersubjektivität nicht auf die Gesellschaftsanteile als solche. Denn steuerlich wird die Existenz der Personengesellschaftsanteile weiterhin nach der Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, die jedenfalls bei Anteilserwerb und -veräußerung gilt, negiert und in ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens umgedeutet.⁶²⁷ Daraus folgt für § 24 UmwStG steuerlich ein Tausch des Einbringungsgegenstandes gegen ideelle Anteile an dem Gesellschaftsvermögen, zu denen wiederum auch die just vom Einbringenden selbst eingebrachten Wirtschaftsgüter zählen.⁶²⁸ Eine Betrachtung, die nur schwer begreiflich und in gewisser Hinsicht zirkulär ist.⁶²⁹ Bei der Personengesellschaft muss die herrschende Meinung daher in besonderem Maße eine Betrachtung anlegen, die die Einzelheiten des gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungsvorgangs ausblendet und lediglich die „vermögensrechtlichen Ergebnisse“ beim Einbringenden miteinander vergleicht: Vorher stand beim Einbringenden ein Einbringungsgegenstand (z. B. ein Einzelunternehmen), während nach der Umstrukturierung ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft stehen. Mit einem Tausch hat all dies jedoch nichts mehr zu tun.

Auch die vom BFH angenommene Verrechnung der Sacheinlage ist unzutreffend.⁶³⁰ Ebenso wenig taugt der Verweis auf alternative Gestaltungsmöglichkeiten wie die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes an die Gesellschaft und die anschließende Aufrechnung der Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter mit einer in gesellschaftsrechtlichen Einlageforderung in Geld.⁶³¹ Derartige Vorgänge entsprechen nicht den tatsächlichen zivilrechtlichen Vorgängen. Das Steuerrecht muss an diese Gestaltung und nicht an andere, fiktive Sachverhalte anknüpfen.⁶³² Auch eine teleologisch extensive Erfassung von Umstrukturierungen im Veräußerungsbegriff zur Sicherung des Subjektsteuerprinzips sollte nicht erfolgen.⁶³³

Solche Tendenzen zur Sicherung des Subjektsteuerprinzips lässt auch die Gesetzesbegründung von § 6 Abs. 6 EStG, wonach bestehende Gestaltungsmöglich-

⁶²⁷ Eingängig zur Bruchteilsbetrachtung s. u. Drittes Kapitel F. II.

⁶²⁸ Dazu s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) aa).

⁶²⁹ Krit. dazu und zu den Auswirkungen auf die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) aa).

⁶³⁰ Ebenso *Niehus*, StuW 2017, 27, 29; so aber BFH Urt. v. 19. 10. 1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230.

⁶³¹ Ebenso *Niehus*, StuW 2017, 27, 43.

⁶³² *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 159.

⁶³³ So die zutreffende Analyse der h. M. von *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 155 f.: „Steuerdogmatisch gründet diese Sichtweise auf einer spezifischen Sichtweise des sog. Steuersubjektprinzips.“ „Von diesem gedanklichen Ausgangspunkt aus wird der Rechtsträgerwechsel und die versuchte Übertragung von stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt zu einem grundsätzlichen Realisationstatbestand.“

keiten beseitigt und die Übertragung von Wirtschaftsgütern einer einheitlichen Behandlung unterworfen werden sollten, erkennen.⁶³⁴ Es besteht indes keine Notwendigkeit, die geltenden Realisationsgrundsätze zur Sicherung des Subjektsteuerprinzips zu durchbrechen. Die Sicherung des Subjektsteuerprinzips ist vielmehr Aufgabe der Ersatzrealisation.⁶³⁵ Angemerkt sei zudem noch, dass § 6 Abs. 6 EStG ohnehin nur beim Tausch einzelner Wirtschaftsgüter griffe und selbst für diese vielfach angemerkt wird, es handele sich nur um eine Vorschrift zur Bewertung der Anschaffungskosten, nicht aber für die Bewertung der hingegebenen Wirtschaftsgüter.⁶³⁶

Letztlich lassen sich nur wenige Anhaltspunkte für die Existenz eines unabhängigen, steuerlichen Tauschbegriffs finden. Der steuerliche Tauschbegriff sollte daher wie im Zivilrecht ausgelegt werden. Gesellschaftsrechtliche Vorgänge fallen daher weder unter diesen Begriff noch sind sie als tauschähnlicher Vorgang einer Realisation gleichzustellen.

d) Konsequenz: Ersatzrealisation bei Übertragung stiller Reserven

Umstrukturierungsvorgänge bleiben jedoch auch bei Verneinung eines tauschähnlichen Vorgangs nicht ohne Konsequenzen. Denn es wurde herausgearbeitet, dass stille Reserven bereits Einkommen im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips sind und dieses Einkommen subjektiv gebunden ist.⁶³⁷ Nach der Übertragung ist ein weiterer Besteuerungsaufschub in Form eines Entgegenkommens aus Gründen verhältnismäßiger, eigentumsschonender Besteuerung nicht mehr möglich, da nach dem Übergang eine Besteuerung bei der Person, bei der die Leistungsfähigkeit entstanden ist – außer in Fällen der Zuordnung durch Ergänzungsbilanzen – nicht mehr gegeben ist.⁶³⁸ Da ein Realisationstatbestand verneint wurde, kann eine Besteuerung nach der hier vertretenen Auffassung nur über einen – zur Veräußerung subsidiären⁶³⁹ – Ersatzrealisationstatbestand erfolgen. Für eine Ersatzrealisation ist wegen des Gesetzesvorbehalts gem. Art. 20 Abs. 3 GG eine gesetzliche Grundlage geboten.⁶⁴⁰ Ein allgemeiner steuerlicher Ersatzrealisations- bzw. Entstrickungs-

⁶³⁴ BT-Drucks. 14/23, 172 f.

⁶³⁵ S. u. Zweites Kapitel D. III. 4. c).

⁶³⁶ Brandis/Heuermann-Ehmcke, § 6 EStG Rn. 1382, wonach auf Seiten des Herkunftsvermögens § 16 EStG und auf Seiten des Zielbetriebsvermögens § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG einschlägig sei; ebenso KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. M5; Lademann-Meurer, § 6 EStG Rn. 1402; a. A. HHR-Eckstein, § 6 EStG Rn. 1712, wonach bei Sachgesamtheiten Abs. 6 für jedes einzelne Wirtschaftsgut gelte.

⁶³⁷ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. b).

⁶³⁸ Zweites Kapitel B. III. 2. c) und Zweites Kapitel B. III. 2. d).

⁶³⁹ Pezzer, DStJG 14 (1991), 3, 23.

⁶⁴⁰ HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 20 und 22; Kredig, System der Besteuerung stiller Reserven, S. 67; Kessler/Huck, StuW 2005, 193, 197 f.; BFH Urt. v. 10. 2. 1972 – I R 205/66, BStBl. II 1972, 455.

tatbestand existiert nicht.⁶⁴¹ Einer Ersatzrealisation steht auch der verfassungsrechtliche Gehalt eines Realisationsprinzips nicht entgegen, da eine Besteuerung aus Sicht des Subjektsteuerprinzips im Moment der intersubjektiven Übertragung *ultima ratio* ist.⁶⁴²

Denkbarer Ersatzrealisationstatbestand für die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern könnte bei Personengesellschaften der Entnahmetatbestand gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG sein.⁶⁴³ Denn – wie oben dargestellt – ist der Betriebsbegriff eng auszulegen, sodass jeder Betrieb einzeln zu betrachten ist und die Gewinnermittlung bezogen auf die einzelne, selbständig organisierte Einheit erfolgt.⁶⁴⁴ So verstanden handelt es sich bei Überführungen und Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen Betrieben um Entnahmen zu betriebsfremden Zwecken i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG. Für unentgeltliche Übertragungen wird ohnehin bereits auf den Entnahmetatbestand als Ersatzrealisationstatbestand zurückgegriffen.⁶⁴⁵ Mangels Entgeltlichkeit überzeugt dies auch für Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte.⁶⁴⁶ So können Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen eines anderen Steuersubjektes insgesamt als Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG eingeordnet werden, die grundsätzlich gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist. Beim Übertragenden kommt es damit grundsätzlich zur Ersatzrealisation.

Eingewendet werden könnte, dass der enge Betriebsbegriff so gesehen eine vom Subjektsteuerprinzip befangene Gesetzeslesart ist.⁶⁴⁷ Allerdings sprechen – unabhängig vom Subjektsteuerprinzip – insgesamt überzeugende Argumente für den engen Betriebsbegriff.⁶⁴⁸ Sofern man nach der hier vertretenen Auffassung ein Subjektsteuerprinzip bejaht, muss dieses auch in die Auslegung der Tatbestände des EStG einfließen. Rechtfertigungsbedürftig und nicht mit dem personal ausgestalteten Einkommensteuersystem kompatibel wäre vor diesem Hintergrund vielmehr eine vom Steuersubjekt losgelöste und am Steuerobjekt orientierte Auslegung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Zudem fügt sich eine subjektsteuerbezogene Sichtweise systematisch in das hier beschriebene Verständnis von § 6 Abs. 5 EStG ein. Denn § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 EStG ist eine steuerbilanzielle Be-

⁶⁴¹ HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 20; Kirchhof/Seer-Bode, § 4 Rn. 106; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 9 Rn. 9.462; Schaumburg, FS Herzig, 711, 713 f.; Schnitzer, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 20; Kredig, System der Besteuerung stiller Reserven, S. 67; Orthmann, Entstrickungsbesteuerung, S. 42 f.

⁶⁴² Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. d).

⁶⁴³ In diese Richtung Wassermeyer, DStJG 7 (1984), 169, 185; Reiß, FS Kirchhof, 1925, 1934, der dies wegen seines transparenten, weiten Betriebsverständnisses indes auf Übertragungen aus dem Privatvermögen gegen Gesellschaftsrechte und umgekehrt beschränkt.

⁶⁴⁴ S. o. Zweites Kapitel D. III. 1.

⁶⁴⁵ Riedel, StuW 2019, 225, 227; Biergans, FS Schmidt, 75, 89; M. Wendt, DStJG 43 (2020), 199, 205.

⁶⁴⁶ Wassermeyer, DStJG 7 (1984), 169, 185.

⁶⁴⁷ Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 159 f.

⁶⁴⁸ S. o. Zweites Kapitel D. III. 1.

wertungsvorschrift, die abweichend von der Grundregel des Teilwertansatzes eine Buchwertfortführung anordnet. Als Bewertungsvorschrift setzt sie im Grundsatz eine Entnahme voraus.⁶⁴⁹

Auch Umstrukturierungsvorgänge gesamter betrieblicher Einheiten müssten nach der hier vertretenen Auffassung durch Ersatzrealisationstatbestände erfasst werden. Für die Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben in Personengesellschaften gegen Gesellschaftsrechte könnte diese Funktion § 16 Abs. 3 EStG erfüllen. Denn die wesentlichen Betriebsgrundlagen werden betriebsfremden Zwecken zugeführt.⁶⁵⁰ Nach der hier vertretenen Auffassung gilt dies zudem bereits für die unentgeltliche Übertragung ganzer Betriebe.⁶⁵¹ Umfasst man auch die Einbringung gegen Gesellschaftsrechte, können alle Fälle einheitlich erfasst werden. Der Annahme, dass grundsätzlich § 16 Abs. 3 EStG in Einbringungsfällen einschlägig ist, steht auch § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG, wonach der Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens als Veräußerungspreis gilt, nicht entgegen. Zwar könnte eingewandt werden, in der Norm werde ein Veräußerungspreis und nicht ein Wert für die Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG festgelegt und damit werde auf ein Veräußerungsgeschäft hingedeutet. Allerdings fingiert die Betriebsaufgabe in § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG selbst eine Betriebsveräußerung gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 oder 3 EStG, sodass es nicht problematisch ist, wenn § 24 Abs. 3 UmwStG ebenfalls von einem Veräußerungspreis spricht. § 24 UmwStG ist *lex specialis* zu § 16 Abs. 3 EStG und legt mit der Buchwertfortführung eine abweichende Rechtsfolge fest.⁶⁵² Zu beachten ist jedoch, dass § 24 UmwStG nach der hier vertretenen Auffassung teilweise eine notwendige Korrektur auf der Rechtsfolgenreite für einen auf Tatbestandsseite zu weit gefassten § 16 Abs. 3 EStG ist: Denn eine Ersatzrealisation darf nur erfolgen, soweit eine Zuordnung der stillen Reserven nicht über Ergänzungsbilanzen möglich ist.⁶⁵³ Die persönliche Zuordnung stiller Reserven über Ergänzungsbilanzen ist ein milderer Mittel zur Ersatzrealisation als *ultima ratio*.⁶⁵⁴ Allerdings sieht § 24 UmwStG auch den Ansatz eines gemeinen Wertes vor. Insoweit fingieren § 24 Abs. 4 UmwStG i. V. m. § 23 Abs. 4 UmwStG eine Anschaffung der eingebrachten Wirtschaftsgüter durch die Personengesellschaft. Diese Ersatzrealisation ist insoweit überschießend, als dass die Zuordnung der stillen Reserven eigentlich weiterhin beim Einbringenden gesichert wäre. Einzig hinzunehmen ist die Regelung vor dem Hintergrund, dass die Ersatzrealisation nur durch Ausübung des Wahlrechts des Einbringenden herbeigeführt wird.

⁶⁴⁹ Graw, FR 2015, 260, 267; M. Wendt, StbJb 2012/2013, 38.

⁶⁵⁰ So BFH Urt. v. 18. 12. 1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512, Rn. 12 zur verdeckten Einlage eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft.

⁶⁵¹ S. o. Zweites Kapitel D. III. 3. a).

⁶⁵² Riedel, StuW 2019, 225, 227; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 19; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 32; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 6; Schmitt/Hörtnagl-Hörtnagl, § 24 UmwStG Rn. 2; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 210; so auch BFH Urt. v. 21. 6. 1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856, 858.

⁶⁵³ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e).

⁶⁵⁴ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e).

Bei der Einbringung in Kapitalgesellschaften kann die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes, wie bereits dargestellt, nicht überzeugen.⁶⁵⁵ Auch hier könnte die Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG entsprechend den obigen Ausführungen Grundtatbestand sein. Dies nimmt die herrschende Meinung für die verdeckte Einlage wegen deren Unentgeltlichkeit bereits an.⁶⁵⁶ Bejaht man nun, wie hier vertreten, eine Unentgeltlichkeit der offenen Einlage, kann es keinen Unterschied machen, ob der Einbringende die Anteile verdeckt unentgeltlich oder offen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringt. In beiden Fällen ist grundsätzlich die Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG einschlägig. Verdrängt würde die Norm sodann durch § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG als *lex specialis*.⁶⁵⁷ Dort fingiert das Gesetz einen Tausch („gilt als Veräußerungspreis“)⁶⁵⁸ und legt zugleich die Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile für Zwecke des § 17 EStG bzw. § 20 EStG fest.⁶⁵⁹

Auch für andere Umstrukturierungsfälle existieren Normen der Ersatzgewinnrealisation: So würde die Umwandlung (Verschmelzung oder Formwechsel auf eine Personengesellschaft) ohne spezielle Normen zur Buchwertfortführung auf Ebene der übertragenden Körperschaft im Rahmen der Auflösung und Abwicklung über § 11 KStG zwingend zur Aufdeckung der stillen Reserven führen.⁶⁶⁰ Die Normen des UmwStG sind zu § 11 KStG *lex specialis*.⁶⁶¹ § 11 KStG bezweckt eine vollständige Erfassung der im Zeitraum der Abwicklung erzielten Gewinne und insbesondere der stillen Reserven vor Wegfall der Körperschaftsteuersubjektes.⁶⁶² Auch ohne § 11 KStG käme es über § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und § 16 Abs. 3 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG zu einer vollständigen Erfassung der stillen Reser-

⁶⁵⁵ Entgegen der h. M. s. o. Zweites Kapitel D. III. 4. c).

⁶⁵⁶ Vgl. BFH Urt. v. 18. 12. 1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512, 513 f., Rn. 17; BFH Urt. v. 11. 2. 2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; HHR-Kulosa, § 16 EStG Rn. 520; Kirchhof/Seer-Gosch, § 17 EStG Rn. 87.

⁶⁵⁷ So bereits die h. M. in ihrem Verständnis zum Verhältnis von § 16 EStG und § 20 UmwStG. Dazu s. BFH Urt. v. 16. 2. 1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342, 343. Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 32; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Herlinghaus, § 20 UmwStG Rn. 40; DPM-Patt, Vor §§ 20 – 23 UmwStG Rn. 52 ff.

⁶⁵⁸ So bereits C. Böttcher/Beinert, DB 1968, 1961, 1962 mit Verweis auf den BdF-Erlass vom 27. 7. 1967 – IV B/1-S 2139–8/34/67, DB 1967, 1346 und den Gesetzesentwurf zum UmwStG 1969; allgemein zu Umwandlungsvorgängen Flume, DB 1957, 804, 804; Flume, DB 1967, 2050, 2050; andeutend Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Herlinghaus, § 20 UmwStG Rn. 381, der ansonsten bereits einen tauschähnlichen Vorgang nach allgemeinen Regeln gegeben sieht.

⁶⁵⁹ Weitergehend Reiß, BB 2001, 1225, 1226, der durch die Verknüpfung mit den Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile davon ausgeht, dass das Subjektsteuerprinzip nicht verletzt wird; ebenso andeutend BFH Urt. v. 18. 12. 1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512, 513, Rn. 17.

⁶⁶⁰ Brandis/Heuermann-Klingberg, § 3 UmwStG Rn. 3; Sagasser/Bula/Brünger-Sagasser, § 4 Rn. 2.

⁶⁶¹ HHR-Micker, § 11 KStG Rn. 11.

⁶⁶² BFH Urt. v. 14. 12. 1965 – I 246/62 U, BStBl. III 1966, 152; BFH Urt. v. 8. 12. 1971 – I R 164/69, BStBl. II 1972, 229; aus der Literatur s. bspw. Gosch-Stalbold, § 11 KStG Rn. 3; HHR-Micker, § 11 KStG Rn. 3; Brandis/Heuermann-Pfirrmann, § 11 KStG Rn. 7.

ven.⁶⁶³ Schließlich kann aus steuerrechtlicher Perspektive nichts anderes für den Formwechsel gelten. Auch hier werden die Mitunternehmeranteile aufgegeben, wobei §§ 25, 20 UmwStG als *lex specialis* zu beachten sind.⁶⁶⁴

Gegen eine Einordnung als Ersatzrealisation spricht auch nicht die europäische Fusions- und Spaltungsrichtlinie (RL 90/434/EWG).⁶⁶⁵ Aus der Richtlinie ergibt sich nicht zwingend, dass stille Reserven grundsätzlich nicht wegen der Fusion oder Spaltung besteuert werden können und es sich um bloß nicht steuerbare Organisationsakte handelt.⁶⁶⁶ Jedenfalls die Erwägungsgründe 5 und 7 legen das Regelungsziel der „Vermeidung“ einer Besteuerung nahe. Dabei soll eine Besteuerung nach Erwägungsgrund 7 bis zur tatsächlichen Realisierung aufgeschoben werden. Dies könnte auch im Sinne der hier vertretenen Auffassung gedeutet werden: Eine Realisierung ist zu verneinen (Erwägungsgrund 7 spricht von einer späteren tatsächlichen Realisation und verneint damit anders als die herrschende Meinung einen gewinnrealisierenden Tausch). Die Besteuerung soll daher aufgeschoben werden. Damit soll eine Besteuerung des Wertzuwachses (also eine Ersatzrealisation) vermieden werden. Impliziert wird aber, dass das grundsätzliche Konzept einer Ersatzrealisation denkbar ist und nicht im Grundsatz bloß nicht steuerbare Organisationsakte vorliegen.

5. Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips und ihre Rechtfertigung *de lege lata*

a) Übertragung der bisherigen Prämissen

Es wurde herausgearbeitet, dass die interpersonelle Übertragung stiller Reserven gegen das Subjektsteuerprinzip als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips verstößt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gem. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend seiner Eigenart verschieden zu behandeln.⁶⁶⁷ Zu einer reinen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist der Gesetzgeber jedoch auch bei der Einkommensteuer nicht verpflichtet.⁶⁶⁸ Nimmt der Gesetzgeber einzelne Vorgänge aus der Ersatzrealisation aus, bedürfen diese einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung

⁶⁶³ Vgl. hierzu auch *Bergmann*, Liquidationsbesteuerung, 121 f., der auch auf die a. A. eingeht, welche eine Realisierung der stillen Reserven über Entnahmegrundsätze annimmt. Ebenso *Gosch-Stalbold*, § 11 KStG Rn. 3.

⁶⁶⁴ So bereits *Kirchhof/Seer-Seer*, § 16 EStG Rn. 131.

⁶⁶⁵ In diese Richtung aber *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 160.

⁶⁶⁶ So aber *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, 160.

⁶⁶⁷ St. Rspr. s. BVerfG Urt. v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14, 52; Beschl. v. 24.3.1976 – 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64; Beschl. v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224.

⁶⁶⁸ BVerfG Beschl. v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108; BVerfG Beschl. v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58.

durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.⁶⁶⁹ Anerkannte Rechtfertigungsgründe für Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips sind Lenkungs Zwecke⁶⁷⁰, Vereinfachungs Zwecke⁶⁷¹ und die Missbrauchsvermeidung⁶⁷².

Dieses verfassungsrechtliche Verständnis findet sich nach der hier vertretenen Konzeption auch *de lege lata* wieder: Interpersonelle Übertragungen sind, auch wenn sie gegen Gesellschaftsrechte erfolgen, keine zu steuernden Realisationsvorgänge.⁶⁷³ Der wegen des Subjektsteuerprinzips gebotenen Sicherstellung der personellen Verhaftung stiller Reserven kann der Gesetzgeber durch Zuordnung in Ergänzungsbilanzen oder Ersatzrealisation als *ultima ratio* nachkommen. Sofern der Gesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen von der Zuordnung und Ersatzrealisation absieht, handelt es sich um rechtfertigungsbedürftige Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips. Diese Durchbrechungen werden im Folgenden untersucht. Dafür werden zunächst bloß scheinbare Durchbrechungen vom Kreis der rechtfertigungsbedürftigen Fälle getrennt. Sodann wird die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der verbliebenen intersubjektiven Übertragungen behandelt.

b) Keine Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips

Zunächst ist festzuhalten, dass nicht jede der Buchwertfortführungsvorschriften überhaupt rechtfertigungsbedürftig ist. In manchen Fällen ist schon keine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips gegeben. Beispielsweise handelt es sich bei der Überführung zwischen verschiedenen Betriebsvermögen gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG und der Überführung zwischen Betriebs- und Sonderbetriebsvermögen oder zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Mitunternehmers gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG nicht um intersubjektive Transfers. Die stillen Reserven werden weiterhin demselben Steuersubjekt zugeordnet, sodass keine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips vorliegt.⁶⁷⁴ Gleichwohl fallen diese Vorgänge nach dem hier vertretenen engen Entnahmebegriff unter den Ersatzrealisationstatbestand der Entnahme, da die Wirtschaftsgüter den betrieb-

⁶⁶⁹ St. Rspr. s. BVerfG Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136; Urt. v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148.

⁶⁷⁰ St. Rspr. s. BVerfG Beschl. v. 17.7.1974, BVerfGE 38, 61; Beschl. v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

⁶⁷¹ St. Rspr. s. BVerfG, Urt. v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331–355; Beschl. v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348–365; Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11 BVerfGE 145, 106.

⁶⁷² St. Rspr. s. BVerfG, Urt. v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331; Beschl. v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106.

⁶⁷³ S. o. Zweites Kapitel D.III.4. c).

⁶⁷⁴ Im Ergebnis so auch BFH v. 15.4.2010, IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971, 972, Rn. 18, der diese Tatbestände bei der Folgerichtigkeitsprüfung als systemkonform einordnet.

lichen Nexus des einen Betriebes verlassen und in einen anderen Betrieb eingebracht werden. Wenn aber das Subjektsteuerprinzip nicht verletzt wird (eine Realisation ist ja ohnehin nicht gegeben), wäre die Anordnung einer Ersatzrealisation nicht nur bloße Förmerei, sondern auch ungerechtfertigte Belastung des Steuerpflichtigen. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG korrigiert diese durch die enge Auslegung des Betriebsbegriffs entstandene, verbotene Ersatzrealisation.

Ebenso verhält es sich – bedingt durch die Steuersubjektivität der Gesellschafter – bei der Übertragung zwischen einem Mitunternehmer und der Gesellschaft und umgekehrt gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG, soweit der Mitunternehmer an dem Wirtschaftsgut beteiligt war. Dies wird teilweise als Ausdruck des Transparenzprinzips und eines weiten, transparenten Betriebsbegriffs gesehen, bei dem sich der Betrieb eines Mitunternehmers aus seinem eigenen Betriebsvermögen, seinem Sonderbetriebsvermögen und dem quotalen Anteil am Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft zusammensetzt.⁶⁷⁵ Die Begründung der Buchwertfortführung mit einem einheitlichen Betriebsvermögen kollidiert mehrfach mit der hier vertretenen Sichtweise. Zum einen hat der Gesetzgeber die partielle Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft in Abs. 5 anerkannt.⁶⁷⁶ Die Personengesellschaft ist die wirtschaftlich selbständige Einheit, mit der am Markt Vermögensmehrungen erzielt werden und führt daher ihren eigenen Betrieb.⁶⁷⁷ Strikt davon zu trennen sind die anderen Betriebe der Gesellschafter und ihre fiktiven Sonderbetriebe, die von den jeweiligen Gesellschaftern geführt werden.⁶⁷⁸ Übertragungen zwischen den verschiedenen Betriebsvermögen erfüllen daher den Entnahmetatbestand gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG. Gleichwohl sind weiterhin die einzelnen Mitunternehmer die Steuersubjekte der Einkommensteuer. Bei ihnen sind die stillen Reserven als Leistungsfähigkeit, auf deren Abschöpfung vorläufig verzichtet wird, subjektiv gebunden.⁶⁷⁹ Insoweit die Mitunternehmer beteiligt sind, kommt es daher nicht zu Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips.⁶⁸⁰ Damit bleiben als Rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen lediglich die Übertragungen zwischen Gesellschaft und Mitunternehmer gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG, insoweit die Mitunternehmer nicht an dem Wirtschaftsgut beteiligt waren, und die Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG übrig.

Ferner scheiden – wie bereits festgestellt – sämtliche Fälle aus, in denen die stillen Reserven über Ergänzungsbilanzen dem Übertragenden zugeordnet worden sind. Denn bei einer personellen Zuordnung durch Ergänzungsbilanzen han-

⁶⁷⁵ So bspw. *Reiß*, StuW 2000, 399, 406. Zu einem derartigen Betriebsverständnis auch BFH Urt. v. 15. 7. 1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; BFH v. 25. 7. 2000 – VIII R 46/99, BFH/NV 2000, 1549.

⁶⁷⁶ So auch HHR-*Niehus/Wilke*, § 6 EStG Rn. 1502.

⁶⁷⁷ S. o. Zweites Kapitel D. III. 2.

⁶⁷⁸ S. o. Zweites Kapitel C. IV. 3.

⁶⁷⁹ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2.

⁶⁸⁰ HHR-*Niehus/Wilke*, § 15 EStG Rn. 1502.

delt es sich nicht um eine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips. Dem Subjektsteuerprinzip wird vielmehr durch die gesicherte personelle Zuordnung entsprochen. In diesen Fällen wäre eine Ersatzrealisation unzulässig, da diese *ultima ratio* zur Sicherung der Besteuerung ist, mit der Ergänzungsbilanz aber ein milderes Mittel in Form der personellen Zurechnung zur Verfügung steht.⁶⁸¹ § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist also nur insoweit rechtfertigungsbedürftig, wie stille Reserven intersubjektiv verlagert werden und keine personelle Zuordnung über Ergänzungsbilanzen stattfindet. Dem Subjektsteuerprinzip wird nur entsprochen, wenn die stillen Reserven nicht nur der Höhe nach, sondern auch wirtschaftsgutbezogen korrekt zugerechnet werden.⁶⁸² Damit werden nur Fälle, in denen eine subjektive Zuordnung durch Ergänzungsbilanzen nicht möglich ist⁶⁸³ oder auf eine Ergänzungsbilanz bewusst verzichtet wird, erfasst. Auch die Sperrfrist gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG verhindert eine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips nicht. Denn sie stellt die Durchbrechung zunächst nur unter einen Vorbehalt. Ohne Verletzung der Sperrfrist gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG gehen die stillen Reserven mit deren Ablauf „endgültig“ auf das andere Steuersubjekt über. Darin liegt eine rechtfertigungsbedürftige, endgültige Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips. Berücksichtigung findet die Sperrfrist im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung als Unterstützung und Absicherung des Gemeinwohlzwecks.⁶⁸⁴

Aus den obigen Ausführungen folgt auch, dass die Einbringung von Betriebsvermögen in Personengesellschaften gem. § 24 UmwStG nicht rechtfertigungsbedürftig ist, soweit die stillen Reserven dem Einbringenden zugeordnet werden. Nur soweit der Buchwert ohne Erstellung von Ergänzungsbilanzen⁶⁸⁵ fortgeführt wird, handelt es sich um eine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips.

c) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips

aa) Allgemeine Voraussetzungen verfassungsrechtlicher Rechtfertigung

Als Rechtfertigungsgründe kommen bei Umstrukturierungen außerfiskalische Lenkungszwecke in Betracht. Die Möglichkeit der Verfolgung außerfiskalischer Lenkungsziele durch den Gesetzgeber ist mittlerweile anerkannt.⁶⁸⁶ Bei der Ent-

⁶⁸¹ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e).

⁶⁸² Dazu *Mutscher*, FS Frotscher, 479, 486 ff.; a. A. *Campenhause*n, DB 2004, 1282.

⁶⁸³ Dazu später unter Drittes Kapitel E. IV.

⁶⁸⁴ Vgl. unter Zweites Kapitel D. III. 5. c) cc).

⁶⁸⁵ Zur Zulässigkeit s. u. Drittes Kapitel D.

⁶⁸⁶ St. Rspr. des BVerfG s. BVerfG, Beschl. v. 17. 7. 1974 – 1 BvR 51/69, BVerfGE 38, 61; BVerfG Beschl. v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655, BVerfGE 93, 121; BVerfG Ur. v. 17. 12. 2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 181 f.

scheidung über die Förderungswürdigkeit eines Sachverhaltes verfügt der Gesetzgeber über einen großen Gestaltungsspielraum und darf lediglich nicht willkürlich und entgegen der Lebenserfahrung vorgehen.⁶⁸⁷ Ausreichend ist, wenn der Lenkungszweck tatbestandlich vorgezeichnet ist.⁶⁸⁸

Dabei gilt nach neuerer Rechtsprechung des BVerfG ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.⁶⁸⁹ Je nach Regulationsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen reichen die Grenzen für den Gesetzgeber von einer gelockerten Bindung an das Willkürverbot bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsrechten ergeben, wenn an persönliche Merkmale oder gar an Merkmale angeknüpft wird, die sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.⁶⁹⁰ Bei einem hinreichend legitimen Lenkungszweck bestehen tendenziell eher mildere Rechtfertigungsanforderungen.⁶⁹¹ Die teilweise in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung aufgekommene steuerliche Sonderdogmatik der „komplexen dogmatischen Streitfragen“, wonach der Gesetzgeber in derartigen Fragen doch nur einer Willkürkontrolle unterliegen soll, ist abzulehnen.⁶⁹²

Als Rechtfertigungsgründe für die Nichtbesteuerung der intersubjektiven Verlagerung stiller Reserven werden zahlreiche Gründe wie die Subventionierung von betrieblich erforderlichen Umstrukturierungen und der Unternehmensnachfolge, das Markteinkommensprinzip, die Unsicherheit der Wertsteigerungen, die Doppelbelastung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer oder ein fehlender Liquiditätszufluss angeführt.⁶⁹³

Auf Basis der bisherigen Erkenntnisse lassen sich bereits einige der in der Literatur vertretenen „Rechtfertigungsgründe“ aussondern. So wurde ein fehlender Liquiditätszufluss – wie auch die Markteinkommenstheorie – bereits bei der Frage zur grundsätzlichen Besteuerungswürdigkeit des Vorgangs im Rahmen der Ver-

⁶⁸⁷ St. Rspr. des BVerfG s. BVerfG Beschl. v. 12.2.1964 – 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, 210; BVerfG Ur. v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274; BVerfG Ur. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 182.

⁶⁸⁸ BVerfG Beschl. v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655, BVerfGE 93, 121; BVerfG Beschl. v. 14.10.2008 – 1 BvF 4/05, BVerfGE 122, 1. Dies kann durch Auslegung ermittelt werden s. BVerfG Beschl. v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 202; BVerfG Ur. v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350.

⁶⁸⁹ St. Rspr. s. BVerfG Beschl. v. 8.4.1987 – 2 BvR 909/82, BVerfGE 75, 108; Beschl. v. 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199; Ur. v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148.

⁶⁹⁰ St. Rspr. s. BVerfG Ur. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136; Ur. v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148.

⁶⁹¹ *Desens*, DStJG 43 (2020), 73, 125.

⁶⁹² Dazu ausführlich s. u. Fünftes Kapitel A.IV.1.a).

⁶⁹³ Dazu m. w. N. *Danz*, Subjektsteuerprinzip, S. 86 ff.

hältnismäßigkeit berücksichtigt.⁶⁹⁴ Beide Aspekte haben in Gestalt des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und Eigentumsschutzes gem. Art. 14 GG einen vorläufigen Verzicht auf die Abschöpfung stiller Reserven bewirkt, an dem jedoch im Zeitpunkt der interpersonellen Übertragung zur Wahrung des Subjektsteuerprinzips nicht länger festgehalten werden kann. Für eine Rechtfertigung der Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips sind der Liquiditätszufluss und die Markteinkommens-theorie jedoch *per se* untauglich. Denn rechtfertigungsbedürftig ist hier gerade der Verzicht auf die Ersatzrealisation, einem Institut, das ohnehin von Liquiditätszufluss und Transaktion am Markt abgekoppelt ist. Ebenso wurde die Unsicherheit stiller Reserven bereits beim Entstehen der Leistungsfähigkeit berücksichtigt.⁶⁹⁵ Der Ersatzrealisation als *ultima ratio* zur Sicherung des Subjektsteuerprinzips steht die Unsicherheit stiller Reserven nicht entgegen, da eine Abrechnung letztmalig im Übertragungszeitpunkt erfolgen kann.

Ebenso kann eine drohende Doppelbelastung mit Schenkungs- oder Erbschaftssteuer, die zumindest für die Nichtbesteuerung der Übertragung gesamter betrieblicher Einheiten angeführt wurde, kein Rechtfertigungsgrund sein.⁶⁹⁶ Zunächst ist herauszustellen, dass eine Doppelbelastung überhaupt nur in wenigen Fällen eintritt. Eine Ersatzrealisation fände grundsätzlich beim Schenker bzw. Erblasser statt. Wird bei diesem gem. § 6 Abs. 3 EStG oder § 6 Abs. 5 EStG auf die Ersatzrealisation verzichtet, handelt es sich aus Sicht der Subjektsteuerprinzips um einen endgültigen Verzicht und damit eine echte Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips, da die stillen Reserven durch die Buchwertfortführung nunmehr vom – Erblasser bzw. Beschenkten – und damit einem anderen Steuersubjekt versteuert werden.⁶⁹⁷ Schuldner der Erbschaftssteuer ist dagegen gem. § 20 Abs. 1 ErbStG der Erwerber. Damit sind bereits unterschiedliche Steuersubjekte betroffen. Relevante Doppelbelastungen können allenfalls auftreten, wenn unversteuerte stille Reserven auf den Erben übergehen und dieser eine Entnahme oder Betriebsveräußerung vornimmt. Lediglich bei der Schenkung kann es zu einer echten Doppelbelastung kommen.⁶⁹⁸ Dem Gesetzgeber sind etwaige Doppelbelastungen bekannt und er hat beispielsweise in § 35b EStG oder den Begünstigungen im ErbStG privilegierende Regelungen geschaffen, sodass in der Praxis kaum noch Doppelbelastungen bestehen.⁶⁹⁹ Gleichwohl gilt auch für die verbliebenen Doppelbelastungen, dass sich Einkommensteuer und Erbschaftsteuer nicht gegenseitig ausschließen, sondern

⁶⁹⁴ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2.

⁶⁹⁵ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. b).

⁶⁹⁶ Anders Troost, Buchwertfortführung, S. 62; Biergans, FS Schmidt, 75, 90; Meyer-Scharenberg, Steuergestaltung, S. 74; Wasmer, Zurechnung von Betriebsvermögen von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, S. 58.

⁶⁹⁷ Anders wohl Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 98 f.

⁶⁹⁸ Der Schenker ist gem. § 20 Abs. 1 ErbStG neben dem Erwerber Gesamtschuldner der Erbschaftssteuer. Er ist zwar nicht bloßer Ersatzschuldner, soll aber nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung eher nachrangig in Anspruch genommen werden. Dazu BFH Urt. v. 29. 11. 1961 – II 282/58 U, BStBl. III 1962, 323.

⁶⁹⁹ Schmidt-Kulosa, § 35b EStG Rn. 2.

eine Doppelbelastung wegen der unterschiedlichen Steuergegenstände und Anknüpfungspunkte grundsätzlich vom Gesetzgeber gewollt ist.⁷⁰⁰ Die hier in Rede stehenden Normen sind daher kein Ausdruck der Vermeidung einer Doppelbelastung mit der Erbschaftsteuer.⁷⁰¹

Konzentriert wird sich daher im Folgenden auf die Lenkungs Zwecke der Subventionierung betrieblich erforderlicher Umstrukturierungen und der Unternehmensnachfolge. Ob dies die Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips rechtfertigt, soll im Folgenden genauer untersucht werden.

bb) Rechtfertigung der Übertragung gesamter betrieblicher Einheiten

Herausgearbeitet wurde, dass einfach-rechtliche Normen, die eine Buchwertfortführung gesamter betrieblicher Einheiten ermöglichen, ohne dass die personelle Zuordnung stiller Reserven gewahrt wird, Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips sind. Solche Normen zur Übertragung gesamter betrieblicher Einheiten finden sich insbes. in §§ 6 Abs. 3, § 16 Abs. 3 EStG, §§ 20 und 24 UmwStG (soweit auf die Erstellung von Ergänzungsbilanzen verzichtet wird), die die unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen ermöglichen. Diese Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips müssen verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein.

Als Lenkungszweck wird bei der Übertragung gesamter betrieblicher Einheiten die Subventionierung betrieblich erforderlicher Umstrukturierungen und der Unternehmensnachfolge angeführt, die ansonsten durch die Versteuerung der stillen Reserven behindert werden könnten.⁷⁰² Die Steuerneutralität von Umstrukturierung dient zwei wichtigen Zielen: Zum einen ermöglicht sie den Unternehmen eine flexible Rechtsformwahl und unternehmerische Organisationsflexibilität.⁷⁰³ Zum anderen hat der Staat ein volkswirtschaftliches Interesse an dem Erhalt eines

⁷⁰⁰ BT-Drs. 7/2180, 21; aus der Rspr. bereits RFH Urt. v. 7. 7. 1931 – Ie A 379/30, RStBl. 1931, 824, 825; RFH Urt. v. 26. 6. 1941 – IIIe 43/40, RStBl. 1941, 766, 766; BFH Urt. v. 9. 9. 1988 – III R 191/84, BStBl. II 1989, 9; BFH Urt. v. 18. 1. 2011 – X R 63/08, BStBl. 2011, II 680; aus der Literatur Brandis/Heuermann-Schallmoser, § 35b EStG Rn. 1; Schmidt-Kulosa, § 35b EStG Rn. 2; a. A. BT-Drs. 14/23, 183; krit. KSM-Füssenich, § 35b EStG Rn. A47 f. Grundlegend zum Verhältnis von Einkommen- und Erbschaftsteuer Mellinghoff, DStJG 22 (1999), 73; Crezelius, DStJG 22 (1999), 127.

⁷⁰¹ I. E. auch Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 99.

⁷⁰² BT-Drucks. 12/6885, 14; Lang, StuW 1978, 215, 225; Rödder/Herlinghaus/van Lishout-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 12; Sagasser/Bula/Brünger-Sagasser, § 4 Rn. 1.

⁷⁰³ Sagasser/Bula/Brünger-Sagasser, § 4 UmwStG Rn. 1; Desens, DStJG 43 (2020), 73, 124 „steuerliche Entscheidungsneutralität“. Ders. auf den Seiten 138 ff. ablehnend zu der Frage, ob der Steuerpflichtige einen freiheitsrechtlichen Schutzanspruch aus Art. 12 GG gegenüber dem Gesetzgeber auf steuerneutrale Umstrukturierung hat. Anders wohl Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 152.

Betriebes.⁷⁰⁴ Eingriffe in die Substanz durch Ersatzrealisationen bei Umstrukturierungen könnten sich nachteilig auf das zukünftige Steueraufkommen und Arbeitsplätze auswirken.⁷⁰⁵

Die privilegierenden Tatbestände müssen im Hinblick auf diese Zwecke geeignet zur Zielerreichung sein.⁷⁰⁶ Gefordert wird dafür ein Mindestmaß zweckgerechter Ausgestaltung.⁷⁰⁷ Im Vordergrund steht hier die Kontinuität der unternehmerischen Betätigung. Dafür wird teilweise sowohl eine personelle als auch eine sachliche Fortsetzung des Engagements gefordert.⁷⁰⁸ Während die sachliche Fortführung an den Betrieb, Teilbetrieb o. ä. anknüpft, wird bei der personellen Fortführung eine weitere Verbindung bzw. Einflussnahme durch den Übertragenden gefordert, auch wenn dies durch einen anderen Rechtsträger geschieht bzw. sich die Intensität der Einflussnahme geändert hat.⁷⁰⁹ Diesen Voraussetzungen genügen die derzeitigen Umstrukturierungsnormen, indem sie entweder wie §§ 20 und 24 UmwStG eine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten voraussetzen oder sich die betriebliche Tätigkeit wie bei der Realteilung gem. § 16 Abs. 3 EStG in einer anderen Form fortsetzt.⁷¹⁰ Es liegt im Rahmen des weiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers, besondere Voraussetzungen zur Sicherung der Zwecke festzulegen.⁷¹¹ Der Gesetzgeber ist daher auch nicht verpflichtet, die Begünstigungsvoraussetzungen zu vereinheitlichen.⁷¹² Zulässig ist es auch, stellenweise auf eine personelle Fortführung zu verzichten. Gerade bei der unentgeltlichen Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG wurde bewusst auf eine fortbestehende personelle Fortführung des Betriebs durch den Übertragenden verzichtet. So kann eine Generationennachfolge ermöglicht und die betriebliche Kontinuität erhalten bleiben.⁷¹³ Damit wird zugleich das durch Art. 14 GG gewährte Erbrecht geschützt.⁷¹⁴

Die verfolgten Gemeinziele müssen bei Lenkungsnormen zudem in einem angemessenen Verhältnis zur Schwere der Verletzung des Leistungsfähigkeits-

⁷⁰⁴ So RT-Drs. 1924/25, Nr. III/795, 23 zum Aufschub der Besteuerung stiller Reserven.

⁷⁰⁵ So Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 107 ff.

⁷⁰⁶ BVerfG Urt. v. 9. 12. 2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, 232.

⁷⁰⁷ BVerfG Urt. v. 20. 4. 2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 293; BVerfG Urt. v. 17. 12. 2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 182.

⁷⁰⁸ I. Reinhardt, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 97 ff.; Luckey, StuW 1979, 129, 145; Herzig, DB 1986, 1401, 1405 f.; so bereits RFH Urt. v. 9. 5. 1933 VI A 434/30, RFHE 33, 276, der bei der Einbringung einer Einzelfirma auf eine Kapitalgesellschaft forderte, der Einbringende müsse im wesentlichen Herr des Betriebes bleiben.

⁷⁰⁹ Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 112.

⁷¹⁰ I. E. auch Desens, DStJG 43 (2020), 73, 120 f.

⁷¹¹ Desens, DStJG 43 (2020), 73, 128.

⁷¹² Freilich ist eine Vereinheitlichung wünschenswert. Monographisch zu den Schwächen und Unstimmigkeiten im Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft.

⁷¹³ BFH Urt. v. 2. 8. 2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, 719, Rn. 36; Kirchhof/Seer-Schindler, § 6 EStG Rn. 193; Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 695; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. J4.

⁷¹⁴ M. Wendt, FR 2005, 468, 472.

prinzips stehen.⁷¹⁵ Hier ist zu berücksichtigen, dass die personelle Komponente des Leistungsfähigkeitsprinzips durchbrochen wird. Durch die Übertragung kann die Leistungsfähigkeit nicht länger bei dem Steuersubjekt abgeschöpft werden, bei dem sie entstanden ist. Allerdings bleiben die stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet und der Besteuerungsanspruch wird durch einen Besteuerungsanspruch gegen den Übernehmer substituiert. Zudem wird der Betrieb personell oder im Rahmen der Generationennachfolge fortgeführt. Insgesamt dient dies auch dem Erhalt von Arbeitsplätzen und dem volkswirtschaftlichen Erhalt des produktiven Kapitals. Die Angemessenheit ist somit gewahrt. Ferner müssen Lenkungsnormen von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung gekennzeichnet sein.⁷¹⁶ Diesem Erfordernis hat der Gesetzgeber bei § 6 Abs. 3 EStG, § 16 Abs. 3 EStG und den Vorschriften des UmwStG genügt.

cc) Rechtfertigung der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter

Auch für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter sieht das einfache Recht Normen vor, die eine Buchwertfortführung ermöglichen, ohne dass die personelle Zuordnung stiller Reserven gewahrt wird. Solche Anordnungen sind rechtfertigungsbedürftige Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips und finden sich insbesondere in § 6 Abs. 5 EStG oder in § 16 Abs. 3 EStG (Realteilung). Herausgearbeitet wurde, dass, soweit eine Zuordnung stiller Reserven durch Ergänzungsbilanzen erfolgt, das Subjektsteuerprinzip gewahrt wird und keine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung vorliegt.⁷¹⁷

Als Rechtfertigungsgrund für die Durchbrechungen werden zumeist Lenkungszwecke wie die Subventionierung betrieblich erforderlicher Umstrukturierungen angeführt.⁷¹⁸ Damit haben die Vorschriften eine umwandlungssteuerrechtliche Legitimation.⁷¹⁹

⁷¹⁵ *Tipke*, StO I, S. 346; *Tipke/Lang-Hey*, Kap. 19 Rn. 19.76.

⁷¹⁶ St. Rspr. s. BVerfG Beschl. v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BVerfG Urte. v. 09. 12. 2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210–248; Urte. v. 17. 12. 2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136–255.

⁷¹⁷ S. o. Zweites Kapitel D. III. 5. b).

⁷¹⁸ *Kirchhof/Seer-Schindler*, § 6 EStG Rn. 211; *Danz*, FR 2018, 160, S. 159 ff.; *Graw*, FR 2015, 260, 267; *Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl*, § 6 EStG Rn. 494.2; *Hennrichs*, FR 2010, 721, 730; *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 12; Niedersächsisches Finanzgericht Urte. v. 4. 7. 2008 – 10 K 764/03, BeckRS 2008, 26025823; BFH Urte. v. 26. 6. 2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463, 466, Rn. 27; a. A. *Hüttemann*, DStJG 26 (2002), 123, 135, der keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund erkennen kann. Ob es sich bei § 6 Abs. 5 EStG um eine Lenkungsnorm oder Fiskalzwecknorm handelt, hat der BFH im Urte. v. 20. 5. 2010 – IV R 42/08, BStBl. II 2010, 820 offengelassen.

⁷¹⁹ *Hennrichs*, FR 2010, 721, 730; ähnlich *A. Kloster/L. Kloster*, GmbHR 2002, 717, 720.

Kein Rechtfertigungsgrund ist dagegen die transparente Mitunternehmerbesteuerung.⁷²⁰ Vielmehr führt die Steuersubjekteigenschaft der Mitunternehmer und die an sie gebundene Leistungsfähigkeit dazu, dass die Normen von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, soweit stille Reserven den jeweiligen Mitunternehmern zugeordnet bleiben, das Subjektsteuerprinzip wahren. Zur Prüfung einer rechtfertigungsbedürftigen Durchbrechung kommt es daher nicht.

Wie auch bei den Umstrukturierungen gesamter betrieblicher Einheiten, sind zwei verschiedene Aspekte zu diskutieren: Zum einen die flexible Rechtsformwahl und die unternehmerische Organisationsflexibilität. Zum anderen der Erhalt des Betriebs. Eine Substanzbesteuerung durch Ersatzrealisation bei intersubjektiven Transfers einzelner Wirtschaftsgüter bedroht zwar seltener die wirtschaftliche Einheit des Betriebs in ihrer Gesamtheit.⁷²¹ Einzelne Wirtschaftsgüter sind aber häufig Gegenstand von Umstrukturierungen, da Unternehmen nach einer möglichst effizienten betriebswirtschaftlichen Nutzung dieser Wirtschaftsgüter streben.⁷²² Häufig begleiten Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter die Übertragungen gesamter betrieblicher Einheiten im Rahmen komplexer betrieblicher Restrukturierungen. Jedenfalls dort wird unternehmerisches Engagement in anderer Form fortgesetzt. Solche betrieblich erforderlichen Umstrukturierungen sollen nicht durch aus der Substanz zu zahlende Steuern erschwert werden.⁷²³

An die Kontinuitätsanforderungen sollten wegen des weiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden. Ausreichend ist auch hier, dass der Bezug des Wirtschaftsgutes zum betrieblichen Zusammenhang personell oder sachlich gewahrt bleibt und die Wirtschaftsgüter weiterhin steuerverhaftet bleiben⁷²⁴. Letztlich ist der Übergang zwischen verschiedenen Subjekten bei fortgesetzter betrieblicher Nutzung somit fiskalisch vertretbar und wirtschaftspolitisch sinnvoll.⁷²⁵ Diese Zwecke werden durch Sperrfristen flankierend geschützt. Gesichert wird der Umstrukturierungszweck beispielsweise durch die Sperrfrist in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, die einen Verstoß gegen die Fortsetzung des unternehmerischen Engagements mit einem rückwirkenden Teilwertansatz sanktioniert.⁷²⁶

⁷²⁰ In diese Richtung aber HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1502.

⁷²¹ In diese Richtung Luckey, StuW 1979, 129, 148.

⁷²² Kritisch zu der Frage, ob sämtliche Tatbestände des § 6 Abs. 5 EStG für betriebliche Umstrukturierungen wirklich notwendig sind van Lishaut, BB 2001, 1519, 1525.

⁷²³ Vgl. BT-Drs. 14/6882, 23 u. 32; BT-Drs. 14/7344; Hennrichs, FR 2010, 721, 730; Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 159 ff.; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 494.2; M. Wendt, FR 2002, 53, 59; BFH Urt. v. 26. 6. 2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463; BFH Beschl. v. 15. 4. 2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; Niedersächsisches Finanzgericht Urt. v. 4. 7. 2008 – 10 K 764/03, BeckRS 2008, 26025823.

⁷²⁴ Vgl. M. Wendt, FR 2002, 53, 59 der zu Recht auf die deshalb geschaffene Rückausnahme für Beteiligungen von Kapitalgesellschaften hinweist.

⁷²⁵ Hennrichs, FR 2010, 721, 730.

⁷²⁶ BT-Drucks. 14/6882, S. 32 f.

Die verfolgten Gemeinwohlziele stehen auch hier in einem angemessenen Verhältnis zur Schwere der Verletzung. Daher ist die Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips in § 6 Abs. 5 EStG aus Gemeinwohlgründen gerechtfertigt.⁷²⁷ Auch dem Erfordernis einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung hat der Gesetzgeber bei § 6 Abs. 5 EStG genügt.⁷²⁸ Weil diese Überlegungen auch auf Kapitalgesellschaften zutreffen, liegt eine Ausdehnung des Buchwertprivilegs auf Kapitalgesellschaften nahe.⁷²⁹ Es ist sogar gleichheitsrechtlich bedenklich, die Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips nur auf Personengesellschaften zu beschränken. Denn vom hier vertretenen Standpunkt einer umwandlungssteuerlichen Legitimation der Vorschriften ist kein Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften ersichtlich.⁷³⁰

IV. Zwischenergebnis

Besondere Bedeutung kommt bei Umstrukturierungen dem Betriebsbegriff zu. Dabei ist dem sog. engen Betriebsbegriff zu folgen, wonach ein Betrieb als eine (von gegebenenfalls mehreren) selbständige wirtschaftliche Einheit eines Steuersubjektes, mit der am Markt Vermögensmehrungen erzielt werden können, definiert werden kann. Bei Personengesellschaften sind die Sonderbetriebe der Gesellschafter nach der Theorie vom fiktiven Sonderbetrieb des Gesellschafters eigenständige steuerliche Betriebe. Überführungen zwischen einzelnen Betrieben des Gesellschafters sind damit Entnahmen gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG. Darauf baut auch die steuerliche Erfassung von unentgeltlichen Übertragungen und Umstrukturierungen auf. Unentgeltliche Übertragungen werden nach der bisherigen herrschenden Meinung unterschiedlich behandelt: Während die Übertragung von Sachgesamtheiten keine Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG darstellen soll, wird bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zumeist eine Entnahme angenommen. Diese Differenzierung überzeugt nicht. Auch bei dem unentgeltlichen Übergang von Sachgesamtheiten ist im Grundsatz eine Ersatzrealisation anzunehmen. Diese Rechtsfolge wird sodann durch § 6 Abs. 3 EStG als *lex specialis* außer Kraft gesetzt, der anderenfalls nur deklaratorische Bedeutung hätte.

Umstrukturierungen sind entgegen der überwiegenden Meinung kein tauschähnliches Geschäft. Eine Subsumtion unter die gängigen Realisationstatbestände überzeugt nicht. Ein Tausch im zivilrechtlichen Sinne ist zu verneinen, da die Um-

⁷²⁷ A. A. insbes. zu Nr. 3 *Reiß*, BB 2001, 1225, 1228.

⁷²⁸ Vgl. BT-Drucks. 14/6882, S. 33, wonach die Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in anderer Form begünstigt werden soll.

⁷²⁹ *Hennrichs*, FR 2010, 721, 730; für zumindest vorstellbar hält dies *Prinz*, FR 2010, 736, 744.

⁷³⁰ Zutreffend *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 233 ff.; eine Ungleichbehandlung ebenso bejahend *Herlinghaus*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 67, 77, der allerdings von einer mitunternehmerschaftlichen Legitimation der Vorschriften ausgeht.

strukturierungsvorgänge nicht auf einen Umsatzakt gerichtet sind, sondern auf eine davon zu unterscheidende, gesellschaftsrechtlich veranlasste Reorganisation. Auch ein eigenständiger steuerlicher Tauschbegriff bzw. ein tauschähnliches Geschäft ist aus Wortlautgründen sowie Systematik und Teleologie abzulehnen, sodass ein Realisationsvorgang insgesamt abzulehnen ist.

Allerdings darf ein Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip entgegen der Lehre vom Organisationsakt nicht folgenlos bleiben. Denn die Leistungsfähigkeit ist subjektiv gebunden und haftet nicht bloß am Objekt der stillen Reserven. Möglich wäre eine Besteuerung über Ersatzrealisationstatbestände. Bereits *de lege lata* kann dafür auf die Regelungen der §§ 4 Abs. 1 Satz 2, 16 Abs. 3 EStG und § 11 KStG zurückgegriffen werden. Deren Rechtsfolgen werden sodann durch die umwandlungssteuerrechtlichen Sonderregeln der §§ 6 Abs. 5 EStG, §§ 3, 11, 20, 24 ff. UmwStG verdrängt. Solche Regeln durchbrechen das Subjektsteuerprinzip, allerdings können die Durchbrechungen mit dem Gemeinwohlzweck der Erhaltung der betrieblichen Einheit und der Generationennachfolge gerechtfertigt werden.

E. Ergebnis

Fundamentalprinzip des Ertragsteuerrechts ist das Leistungsfähigkeitsprinzip, das durch Subprinzipien konkretisiert wird. Eines dieser Subprinzipien ist der Grundsatz der Individualbesteuerung, wonach die Ertragsteuern auf die im Einkommen zu Tage tretende individuelle Leistungsfähigkeit der natürlichen Personen abstellen. Aus diesen Prinzipien folgt ein sog. Subjektsteuerprinzip, das es gebietet, stille Reserven bei der Person zu versteuern, die sie erwirtschaftet hat. Diese Annahme fußt auf zwei Grundpfeilern: Zum einen verkörpern stille Reserven bereits Leistungsfähigkeit, auf deren Abschöpfung aus Gründen der Verhältnismäßigkeit und des Eigentumsschutzes zunächst verzichtet wird. Diese Leistungsfähigkeit haftet zum anderen nicht an den Besteuerungsobjekten, sondern ist subjektiv an die Ertragsteuersubjekte, d. h. die natürlichen und die juristischen Personen als Subjekte der Einkommen- und Körperschaftsteuer gebunden. Zur Wahrung des Subjektsteuerprinzips müssen stille Reserven bei einer unentgeltlichen intersubjektiven Übertragung grundsätzlich entweder personell durch Ergänzungsbilanzen zugeordnet oder über eine Ersatzrealisation als *ultima ratio* abgeschöpft werden. Die personelle Zuordnung ist dabei milderes Mittel zur Abrechnung, da sie mit gleichem Erfolg das Subjektsteuerprinzip sichert. Ein Verzicht auf die Abrechnung stiller Reserven ohne personelle Zuordnung ist eine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips.

Nach der modernen gesellschaftsrechtlichen Dogmatik, die im MoPeG jüngst durch den Gesetzgeber bestätigt worden ist, sind nach außen auftretende Personengesellschaften rechtsfähig, sodass die Gesellschaft selbst Trägerin des Vermögens, Eigentümerin der Sachen des Gesellschaftsvermögens, Inhaberin der Rechte und Partnerin der Verträge ist. Das deutsche Steuerrecht ist dieser Entwicklung bislang

nur rudimentär gefolgt. Denn Steuersubjekte der Einkommensteuer sind weiterhin nur die natürlichen Personen. Gleichwohl wird die partielle Steuersubjektivität der Gesellschaft mittlerweile anerkannt: Die Gesellschaft ist Subjekt der Gewinnermittlung, der Einkünftequalifikation und Gewinnerzielung. Richtigerweise ist sie auch das Subjekt der Einkünfteerzielung; den Mitunternehmern als Steuersubjekte werden diese fremden Einkünfte sodann zur Besteuerung zugewiesen. Allerdings bleibt der Gesellschafter auch bei Anerkennung der Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnermittlung und Zurechnung fremder Einkünfte das Steuersubjekt. Dies hat zu einer Gewinnermittlung geführt, die zwischen Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter schwankt. *De lege lata* sollte vorwiegend auf eine gesellschaftsbezogene Betrachtung abgestellt werden. Durchgriffe auf den Mitunternehmer dürfen ausdrücklich oder im Wege der Gesetzesauslegung erfolgen, nicht aber über das unbestimmte Ausnahmekriterium der sachgerechten Besteuerung des Mitunternehmers.

Folgefrage der verfassungsrechtlichen Einordnung von stillen Reserven als Leistungsfähigkeit, auf deren Abschöpfung vorläufig verzichtet werden kann, ist die einfach-rechtliche Einordnung von Umstrukturierungen. Unentgeltliche Umstrukturierungsvorgänge können mangels Entgeltlichkeit nicht als Veräußerungsvorgänge eingeordnet werden. Verfassungsrechtlich gebietet das Subjektsteuerprinzip eine grundsätzliche Besteuerung dieser unentgeltlichen intersubjektiven Übertragungen. Dem Gesetzgeber bleibt es unbenommen, intersubjektive Übertragungen als rechtfertigungsbedürftige Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips nicht zu besteuern. So kann das auch einfache Recht verstanden werden, wenn man in der Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG und der Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG grundsätzlich einschlägige Ersatzrealisationstatbestände sieht, die punktuell beispielsweise durch § 6 Abs. 5 EStG oder § 6 Abs. 3 EStG durchbrochen werden. Seine Ersatzrealisationsfunktion kann der Entnahmetatbestand nur erfüllen, wenn – freilich nicht bloß ergebnisorientiert zur Erfassung stiller Reserven – dem engen Betriebsbegriff gefolgt wird. So werden zunächst sämtliche intra- und intersubjektive Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern erfasst. Nicht besteuerswürdige Fälle wie beispielsweise intrasubjektive Überführungen werden sodann durch § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG von der Besteuerung ausgenommen, da eine Ersatzrealisation wegen des nicht verletzten Subjektsteuerprinzips nicht geboten ist. Nur im Übrigen ist die Buchwertfortführung rechtfertigungsbedürftig.

Schwieriger ist die Einordnung von Umstrukturierungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten. Die einfach-rechtliche Einordnung dieser Umstrukturierungsvorgänge als „veräußerungsgleiche Realisationsvorgänge“ kann nicht überzeugen, insbesondere kann eine Erfassung der Vorgänge nicht über einen eigenständigen steuerlichen Tauschbegriff erfolgen. Es handelt sich lediglich um gesellschaftsrechtliche Organisationsakte. Wegen des Subjektsteuerprinzips kann die intersubjektive Übertragung der stillen Reserven im Rahmen dieser Organisationsakte gleichwohl nicht folgenlos bleiben. Auch hier muss der Gesetzgeber grundsätzlich tätig werden, um das Subjektsteuerprinzip zu wahren.

Erfolgt keine personelle Zurechnung der stillen Reserven, muss die in den stillen Reserven verkörperte Leistungsfähigkeit über Ersatzrealisationstatbestände abgeschöpft werden. Sofern der Gesetzgeber auf diese Maßnahmen vollständig verzichtet, durchbricht er das Subjektsteuerprinzip. Diese Durchbrechungen sind rechtfertigungsbedürftig. In diesem Sinne lassen sich bereits das einfache Recht und das Zusammenwirken von Ersatzrealisationstatbeständen und Normen des Umwandlungssteuerrechts verstehen.

Drittes Kapitel

Begriff, Zweck und Anwendungsfälle von Ergänzungsbilanzen

Aufbauend auf den verfassungsrechtlichen Grundlagen und der ertrags- sowie umwandlungssteuerrechtlichen Einordnung der Personengesellschaft aus dem Zweiten Kapitel werden in diesem Kapitel die Grundlagen von Ergänzungsbilanzen näher untersucht. Neben Begriff, Zweck, und Aufstellungspflicht werden insbesondere die einzelnen Fallgruppen von Ergänzungsbilanzen beleuchtet und die dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen analysiert. Die gefundenen Ergebnisse bilden zusammen mit den Erkenntnissen des Zweiten Kapitels die Grundlagen der weiteren Untersuchung und werden für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen relevant.

A. Begriff der Ergänzungsbilanzen

Der Begriff der Ergänzungsbilanzen ist nicht legaldefiniert. Ihre Existenz wird vom Gesetzgeber aber mittlerweile in § 24 Abs. 2 und 3 UmwStG¹, § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG² und § 202 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz BewG³ vorausgesetzt. An diesen Stellen verweist der Gesetzgeber auf das Konstrukt der Ergänzungsbilanzen, ohne es näher zu konkretisieren. Auch der Wortlaut selbst vermag wenig zu dessen Konkretisierung beizutragen: Im allgemeinen Sprachgebrauch bedeutet „ergänzen“ das Vervollständigen durch Schließung vorhandener Lücken oder das Bereichern bzw. Vervollständigen durch Hinzufügen von etwas.⁴ Davon ausgehend bleiben jedoch der Bezugspunkt und die Modalitäten der Ergänzung unklar. Schließen könnte man, dass der adjektivische Zusatz der Ergänzung signalisiere, dass es sich „nicht um wirkliche Bilanzen“ des Handels- und Steuerrechts handele.⁵ Darauf wird noch zurückzukommen sein.⁶

¹ Eingeführt als § 22 Abs. 2 und 3 UmwStG mit dem Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform v. 19.08.1969, BGBl. I 1969, 1163.

² Eingeführt mit dem UmwStFG v. 24.12.2001, BGBl. I 2001, 3858.

³ Eingeführt mit dem ErbStRG v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

⁴ S. „ergänzen“ auf Duden online <https://www.duden.de/rechtschreibung/ergaenzen#bedeutungen> (Abrufdatum 20.12.2021).

⁵ Uelner, DStJG 14 (1991), 139, 140.

⁶ S. u. Drittes Kapitel C.

Kleine Hilfestellungen gibt das Gesetz dem Rechtsanwender schließlich doch: Aus § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG lässt sich schließen, dass mit dem Konstrukt der Ergänzungsbilanzen eine Zuordnung von stillen Reserven möglich sein muss. Ferner ergibt sich aus § 24 Abs. 2 und 3 UmwStG, dass das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft in Gesellschafts- und Ergänzungsbilanz zusammen abgebildet wird.

Der Begriffswortlaut der Ergänzung deckt sich mit dem heutigen Verständnis, dass Ergänzungsbilanzen gesellschafterindividuelle Korrekturen zu den Wertansätzen der Gesellschaftsbilanz enthalten.⁷ Sie ergänzen die Gesellschaftsbilanz nach Steuerrecht, ohne buchmäßig ein Teil davon zu sein.⁸ Die ausgewiesenen Korrekturen beziehen sich nach herkömmlichem Verständnis stets auf Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens.⁹ Demgegenüber werden in Sonderbilanzen Wirtschaftsgüter abgebildet, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen und dem Betrieb dienen bzw. diesen fördern.¹⁰ Eine formal unrichtige Bezeichnung der Bilanzen ist für ihre Einordnung unschädlich.¹¹ Die begriffliche Unterscheidung ist in der Rechtsprechung mittlerweile gewährleistet.¹² Vormalis wurde diskutiert, ob mit dem Begriff der Ergänzungsbilanz auch andere Vorstellungen verbunden werden.¹³ Die Vorstellungen, dass Ergänzungsbilanzen das Privatvermögen eines Einzelkaufmannes oder Gesellschafters abbilden oder ein Oberbegriff für alle Hilfsrechnungen bei der Steuerbilanz – also Ergänzungs- und Sonderbilanzen – sind, haben sich letztlich nicht durchgesetzt und werden in der heutigen Literatur nicht mehr vertreten. Vereinzelt wurde erwogen, Ergänzungsbilanzen auch im

⁷ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 500; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F32; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 460; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 177; Beck Bil-Komm.-Grottel/Baldamus, § 247 HGB Rn. 584; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.123; KKB-Sobanski/Bäumel, § 15 EStG Rn. 124; Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 553.

⁸ Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 177.

⁹ Vgl. dazu HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 520. Zur Frage, ob Ergänzungsbilanzen über das herkömmliche Verständnis hinaus auch für Sonderbilanzen gebildet werden können s. u. Drittes Kapitel E. V. 3. und Drittes Kapitel E. V. 5.

¹⁰ S. o. Zweites Kapitel C. IV. 3.

¹¹ BFH Urt. v. 20. 9. 2018 – IV R 39/11, BStBl. II 2019, 131, 135, Rn. 30.

¹² Eine Erwähnung von Ergänzungsposten mit Rekurs auf die RFH-Rechtsprechung findet sich bereits bei Baier, DSZ 1937, 1212. In früheren Urteilen hat die Rechtsprechung die Begriffe teilweise verwechselt vgl. *Gschwendtner*, DSrR 1993, 817, 818. So ließ der OFH im Urt. v. 7. 12. 1949, I 18/48, StuW 1950, Nr. 41 offen, ob es sich um Sonder- oder Ergänzungsbilanzen handele; bekannte sich dann eindeutig zu Ergänzungsbilanzen im BFH Urt. v. 2. 2. 1956 – IV 625/54 U, BStBl. II 1956, 124; unklar dann wieder im Folgenden, als der BFH im Urt. v. 29. 11. 1960 – I 73/59 U, BStBl. III 1961, 51, und v. 21. 8. 1961, I 32/61 U, BStBl. III 1961, 500, Sonderbetriebsbilanzen annahm, obwohl es sich um Ergänzungsbilanzen handelte; und umgekehrt BFH Urt. v. 8. 10. 1975, II R 42/75, BStBl. II 1976, 120 und BFH Urt. v. 22. 1. 1991 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564, in denen der BFH Sonderbetriebsvermögen in Ergänzungsbilanzen bilanzierte.

¹³ Zur damaligen Diskussion s. m. w. N. *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 4 ff.

Handelsrecht zu bilden.¹⁴ Die Vorstellung konnte sich indes nicht durchsetzen. Zuzugestehen ist Schulze-Osterloh, dass der dagegen erhobene Einwand, Ergänzungsbilanzen seien handelsrechtlich nicht geregelt, in Ermangelung steuerlicher Regelungen allein nicht durchgreifen kann.¹⁵ Allerdings lassen gesellschaftsrechtliche Vorgänge die Gesellschaftsbilanz unberührt. Es verändern sich lediglich die Beteiligungsquoten der Gesellschafter, nicht aber zivilrechtlich nicht existente Anteile an den Vermögensgegenständen des Gesellschaftsvermögens, deren Ausgleich es in einer Ergänzungsbilanz bedürfte.¹⁶ Zudem können die auftretenden Probleme durch Maßnahmen der Gesellschafter gelöst werden.¹⁷ Das Handelsrecht kann daher auf Ergänzungsbilanzen verzichten.

Auch die von Regniet befürwortete terminologische Zusammenfassung – bei strikter inhaltlicher Differenzierung – von Wertkorrektur- und Sonderbetriebsbilanzen zu einem gemeinsamen Oberbegriff der Ergänzungsbilanz¹⁸ hat sich nicht durchgesetzt. Zwar bezeichnet der Begriff der Sonderbilanzen weiterhin Bilanzen, die neben der jährlichen Gewinnermittlung aus besonderen Anlässen erstellt werden¹⁹, gleichwohl wird hinreichend klar zwischen den Begriffen differenziert. Während das bilanzrechtliche Schrifttum Sonderbilanzen des Ertragsteuerrechts durch den Zusatz steuerliche Sonderbilanzen abgrenzt, bezeichnet das steuerrechtliche Schrifttum die steuerlichen Sonderbilanzen schlicht als Sonderbilanzen und verwendet für etwaige Sonderbilanzen im bilanzrechtlichen Sinne die speziellen Bezeichnungen wie z. B. der Verschmelzungsbilanz.²⁰ Die Begriffe der Sonder- und Ergänzungsbilanz haben im Sachzusammenhang der Mitunternehmerbesteuerung mittlerweile feste Bedeutungen.²¹ Zu diesem Verständnis hat sich schließlich auch der Steuergesetzgeber durch die parallele Erwähnung beider Begriffe in § 202 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz BewG bekannt. Eine abweichende Verwendung der Begriffe oder die Einführung neuer Begriffe fördert die Diskussion daher nicht. An den Begrifflichkeiten sollte mithin festgehalten werden.

¹⁴ So Schulze-Osterloh, ZGR 1991, 488; Mathiak, StbJb 1986/1987, 79, 106; dezidiert dagegen Gschwendtner, DStR 1993, 817, 818; Schön, FR 1994, 658, 663; Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 89 und 117.

¹⁵ Schulze-Osterloh, ZGR 1991, 488, 505; in diese Richtung aber Gschwendtner, DStR 1993, 817, 818.

¹⁶ In diese Richtung auch Schön, FR 1994, 658, 663. Ausführlicher dazu s. u. bei der Diskussion um die bilanzielle Abbildung der Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB s. Drittes Kapitel E. III. 2.

¹⁷ Dies erkennend Schulze-Osterloh, ZGR 1991, 488, 512.

¹⁸ Vgl. Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 9 f. und 122 f.

¹⁹ Vgl. Staub-Pöschke, § 242 HGB Rn. 13; Hopt-Merkt, § 242 HGB Rn. 7; Sonderbilanzen-Deubert/Roland, A. Rn. 3 ff.; Handwörterbuch der Rechnungslegung-Förschle/Deubert, S. 2202 ff.; Langenbeck, BBK 2006, 473–474, 474.

²⁰ Für das bilanzrechtliche Schrifttum: Sonderbilanzen-Deubert/Roland, A. Rn. 13.

²¹ Vgl. Gschwendtner, DStR 1993, 817, 818 der bereits 1993 feststellte, dass lediglich in älteren Gerichtsentscheidungen nicht hinreichend deutlich zwischen den Begriffen unterschieden wurde.

Weiter konkretisiert werden kann das Konstrukt der Ergänzungsbilanzen durch dessen begriffliche Bestimmung nicht. Insbesondere die Grundsätze der Aufstellung und Fortentwicklung müssen daher anders bestimmt werden. Dies wird im Folgenden mithilfe der verfassungsrechtlichen und einfach-rechtlichen Prinzipien des Steuerrechts und einer Untersuchung des Instituts der Ergänzungsbilanzen erfolgen.

B. Zweck von Ergänzungsbilanzen

Ergänzungsbilanzen haben den Zweck, die Werte der Gesellschaftsbilanz für den Gesellschafter individuell zu modifizieren. Sie dienen damit dem Interesse an einer zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters.²² Konkreter formuliert bedeutet dies, dass die Notwendigkeit von Ergänzungsbilanzen dadurch entsteht, dass eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip, objektiven Nettoprinzip, Subjektsteuerprinzip oder einfachgesetzlichen Vorschriften entsprechende Besteuerung in der Gesellschaftsbilanz selbst technisch nicht möglich ist. Primär sind Ergänzungsbilanzen daher ein zur Verwirklichung dieser Vorgaben entwickeltes technisches Hilfsmittel. Dies allein ist der Zweck von Ergänzungsbilanzen. Ergänzungsbilanzen selbst liegen keine eigenen Wertungen zugrunde. Vielmehr greifen sie auf die Wertungen des Steuerverfassungsrechts, einfach-rechtliche Normen und steuerrechtliche Prinzipien zurück, die ihre Aufstellung und Fortentwicklung in den unterschiedlichen Fällen bestimmen. Diese Einordnung als bloß technisches Hilfsmittel wird im späteren Verlauf der Arbeit insbesondere für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen relevant. Bereits an dieser Stelle sei vorweggenommen, dass die unterschiedlichen Anwendungsfälle von Ergänzungsbilanzen verschiedene Wertungen des Steuerverfassungsrechts sowie einfach-rechtliche Normen und Prinzipien berühren und daher stets getrennt betrachtet werden müssen.

Deutlich wird der technische Zweck beispielsweise beim Gesellschafterwechsel durch Anteilsübertragung. Hier übernimmt der Erwerber gesellschaftsrechtlich die Mitgliedschaft des Veräußerers im Wege der Einzelrechtsnachfolge, sodass diese in ihrer Identität erhalten bleibt.²³ Der Kapitalanteil folgt dabei als unselbständige Rechnungsziffer der Mitgliedschaft.²⁴ Handelsbilanziell hat die Anteilsübertragung daher keine Auswirkungen.²⁵ Steuerbilanziell schlägt dieser Ansatz nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG grund-

²² BFH Urt. v. 25.04.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847, 853; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 500.

²³ MüKo-HGB-Fleischer, § 105 HGB Rn. 466; Oetker-Lieder, § 105 HGB Rn. 94; Boujong/Ebenroth/Joost-Wertenbruch, § 105 HGB Rn. 214.

²⁴ Vgl. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften, S. 230; Staub-Schäfer, § 120 HGB Rn. 50f.

²⁵ S. o. Drittes Kapitel A.; a. A. Schulze-Osterloh, ZGR 1991, 488; Mathiak, StbJb 1986/1987, 79, 106.

sätzlich durch. Bei Realisierung stiller Reserven auf der Gesellschaftsebene werden dem Anteilserwerber Gewinne und Verluste anteilig zugewiesen, die auf Basis der Anschaffungskosten in der Gesellschaftsbilanz ermittelt wurden. Gleichwohl müssen die Mehr- oder Minderaufwendungen des Gesellschafters steuerlich berücksichtigt werden. Denn das objektive Nettoprinzip gebietet die Abziehbarkeit aller durch die Einnahmeerzielung veranlassten Aufwendungen.²⁶ Sonst würde dem Gesellschafter bei der Realisierung stiller Reserven ein nicht dem objektiven Nettoprinzip entsprechender Gewinn oder Verlust zugewiesen.²⁷ Bei der Gesellschaft könnte es zudem zu einer Doppelbesteuerung bei der Gewerbesteuer kommen.²⁸ Zur Vermeidung dieser Effekte wäre es grundsätzlich ausreichend, Ergänzungsbilanzen erst bei Realisierung der stillen Reserven auf Gesellschaftsebene aufzulösen. Zu Recht wird indes weit überwiegend für Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb eine Auflösung vor Realisierung angenommen.²⁹ Denn Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb setzen nicht nur das objektive Nettoprinzip um, sondern ermöglichen auch die Umsetzung des Transparenzprinzips bei der laufenden Besteuerung und verhindern eine Ungleichbehandlung zwischen Gründungsmitgliedern von Mitunternehmerschaften und Anteilserwerbern.³⁰ Diese Eingliederung in die laufende Besteuerung führt reflexartig zu einer zutreffenden Ermittlung des Veräußerungsgewinns.³¹

Dagegen widerspräche eine Erfassung der Anschaffungskosten in der Gesellschaftsbilanz dem objektiven Nettoprinzip und dem Subjektsteuerprinzip. Denn dann träfen die bilanzsteuerrechtlichen Folgen (höhere AfA, geringerer Veräußerungsgewinn) nicht nur den Erwerber, sondern auch andere Gesellschafter. Bei ihnen entstünden Gewinnauswirkungen, obwohl sie die Aufwendungen nicht getragen haben.³² Über die Ergänzungsbilanz kann sichergestellt werden, dass diese Folgen ausschließlich den Erwerber, nicht aber die anderen Gesellschafter treffen.³³ Stille Reserven können so individuell in zutreffender Höhe entstehen. Diese Handhabe deckt sich mit dem Grundsatz, dass in der Gesellschaftsbilanz nur eigene Anschaffungskosten der Personengesellschaft dargestellt werden können.³⁴ Die Mehr- oder Minderaufwendungen beim Anteilserwerb sind aber aus-

²⁶ Schmidt-Weber-Grellet, § 2 EStG Rn. 10; Kirchhof-P. Kirchhof, § 2 EStG Rn. 11 (17. Aufl. 2018); zum objektiven Nettoprinzip s. o. Zweites Kapitel B. II.

²⁷ Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 52.

²⁸ BVerfG Urt. v. 10. 04. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, 245, Rn. 110. Zu beachten ist bei natürlichen Personen die Regelung des § 7 Abs. 2 Nr. 2 GewStG.

²⁹ Darauf wird zurückzukommen sein. S. dazu Fünftes Kapitel A. II. Ebenso darauf, ob dies auch für aus anderen Gründen erstellte Ergänzungsbilanzen gilt s. dazu u. a. Fünftes Kapitel C. IV. 2.

³⁰ Dazu im Einzelnen s. u. Fünftes Kapitel A. II.

³¹ Dazu s. u. Viertes Kapitel B. III. 3. b) cc). Stärker Döllerer, DStR 1985, 295, 299, der die Notwendigkeit von Ergänzungsbilanzen aus § 16 EStG herleitet.

³² Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.123.

³³ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504.

³⁴ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504.

schließlich solche des Gesellschafters. Eine Aktivierung in der Gesellschaftsbilanz verstieße gegen das Anschaffungskostenprinzip, da die individuell vom Erwerber gezahlten Beträge die ursprünglichen Anschaffungskosten der Gesellschaft für die Wirtschaftsgüter unberührt lassen. Somit besteht in der Gesellschaftsbilanz keine Möglichkeit, die zusätzlichen Anschaffungskosten darzustellen.

Ergänzungsbilanzen können ferner das Subjektsteuerprinzip technisch verwirklichen.³⁵ Das Subjektsteuerprinzip ist ein Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips und gebietet grundsätzlich, dass stille Reserven personengebunden sind und ein interpersoneller Transfer dieser Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftig ist.³⁶ Sofern bei Umstrukturierungsmaßnahmen stille Reserven auf andere Steuerpflichtige überspringen, können Ergänzungsbilanzen eine personenbezogene Zuordnung ermöglichen und so eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips verhindern.³⁷ Wie weit der Anwendungsbereich von Ergänzungsbilanzen zur Sicherstellung des Subjektsteuerprinzips geht, ist dabei noch unklar.³⁸

Als Zweck der Ergänzungsbilanz wurde von der Rechtsprechung jüngst auch die Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmern (sog. Gleichstellungsthese) genannt.³⁹ Insbesondere hat der IV. Senat des BFH der Gleichstellungsthese prägenden Charakter bei der Fortentwicklung der Ergänzungsbilanz beigemessen.⁴⁰ Sowohl die Berechtigung der Gleichstellungsthese als auch deren Herleitung, Inhalt, Umfang und Abgrenzung sind bis heute umstritten und nicht abschließend geklärt.⁴¹ Nur wenn die Gleichstellungsthese „existiert“ und ihre Reichweite im Bereich der Mitunternehmerbesteuerung geklärt ist, könnte sie überhaupt ein für die Aufstellung und Fortentwicklung der Ergänzungsbilanz relevanter Faktor sein. Dies wird in dieser Arbeit noch an späterer Stelle beleuchtet.⁴²

Andere, teilweise als „Zwecke“ bezeichnete Effekte, wie etwa die Kapitalanteile im Gesellschaftsvermögen unberührt zu lassen⁴³ oder die Übereinstimmung von Handels- und Steuerbilanz⁴⁴ sind allenfalls willkommene Nebeneffekte, nicht

³⁵ *Mutscher*, FS Frotscher, 479, 490; *Kahle*, FR 2012, 109, 63 f. Teilweise wird dies sogar als Zweck von Ergänzungsbilanzen bezeichnet, so bspw. *Niehus*, StuW 2002, 116, 116.

³⁶ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2.

³⁷ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e).

³⁸ Für eine Ausweitung des Verständnisses bspw. *Westermann/Wertenbruch-M. Fischer*, II. Teil § 3 Rn. 247; *Welke/Hucht*, StuB 2002, 422, 425; *Rödter/Schumacher*, DStR 2001, 1634, 1637, dazu s. u. Drittes Kapitel E. IV.

³⁹ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 36 f.; Rn. 19; v. 15. 03. 2017 – I R 41/16, BFHE 258, 246, 253, Rn. 27; *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG Rn. 460; *Widmann/Mayer-Schulze*, Anhang 16 Rn. 663, der die Gleichstellungsthese gar i. V. m. dem Leistungsfähigkeitsprinzip zur Rechtsgrundlage von Ergänzungsbilanzen erhebt.

⁴⁰ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 36 f.

⁴¹ Vgl. *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1118; *Kahle*, FR 2019, 337, 344.

⁴² Dazu s. u. Viertes Kapitel B. III.

⁴³ *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 16.

⁴⁴ *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 15.

aber echte steuerliche Zwecke von Ergänzungsbilanzen.⁴⁵ Ohnehin entspricht eine einheitliche Handels- und Steuerbilanz wegen der mittlerweile zahlreichen steuerbilanziellen Vorschriften und der abgeschafften umgekehrten Maßgeblichkeit nicht mehr der Realität. Ebenso bleiben die Kapitalanteile nicht bei allen Ergänzungsbilanzen unberührt.⁴⁶

Deutlich wird der technische Zweck von Ergänzungsbilanzen auch bei der Diskussion um eine Verzichtbarkeit von Ergänzungsbilanzen. So werden Ergänzungsbilanzen nach überwiegender Meinung nur gebildet, wenn die ertragsteuerlichen Konsequenzen nicht bereits in der Gesellschaftsbilanz gezogen werden können.⁴⁷ Daher soll beispielsweise die Bildung von Ergänzungsbilanzen beim Erwerb zum Buchwert⁴⁸ oder bei der Anwachsung nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB verzichtbar sein⁴⁹. Ob daran festgehalten werden kann, wird noch zu prüfen sein.⁵⁰

C. Ergänzungsbilanzen als bloße Nebenrechnungen in Bilanzform

Ergänzungsbilanzen sind, anders als es der Wortlaut vermuten lässt, keine echten Bilanzen im Rechtssinne, sondern nur Nebenrechnungen in Bilanzform.⁵¹ Bilanzen im Rechtssinne sind solche Bilanzen, die sich nach gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Normen bestimmen und bei denen der Ersteller – anders als beispielsweise bei einer rein betriebswirtschaftlichen Bilanz⁵² – nicht frei von rechtlichen Normen ist.⁵³ Ergänzungsbilanzen sind gesetzlich nur erwähnt, aber nicht näher geregelt. Dennoch ist der Aufsteller bei ihrer Aufstellung keineswegs frei von rechtlichen Normen. Denn Ergänzungsbilanzen sind Bestandteil des ge-

⁴⁵ In diese Richtung auch *Ising*, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschaftserwechsels, S. 35 „nachrangige Sekundärziele“.

⁴⁶ Dazu später bei der Brutto und Nettomethode s. u. a. Drittes Kapitel E. V. 2.

⁴⁷ Statt vieler HHR-*Tiede*, § 15 EStG Rn. 504.

⁴⁸ So bspw. HHR-*Tiede*, § 15 EStG Rn. 504; *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.110; HDJ-*Ley*, Abt. VII/5 Rn. 22.

⁴⁹ BFH Urt. v. 28. 9. 1993 – VIII R 67/92, BStBl. II 1994, 449, 450; BFH Urt. v. 12. 12. 1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180, wonach die Abstockungen bei einer Abfindung unter dem Buchwert aus „aus Vereinfachungsgründen in der Steuerbilanz“ vorzunehmen seien; ebenso HHR-*Tiede*, § 15 EStG Rn. 504; *Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Bodden*, § 15 EStG Rn. 528; *Bolk*, DStR 2018, 424, 424; *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 681 „unzulässig“; anders, ohne Begründung, wohl unter fälschlicher Durchbrechung der bisherigen Rechtsprechung BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16, BFHE 265, 521.

⁵⁰ Dazu s. u. zum Anteilserwerb zu Buchwerten Fünftes Kapitel A. III. 3. a) und zur Anwachsung Fünftes Kapitel B.

⁵¹ KSM-*Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F224; *Groh*, StuW 1995, 383, 387; *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 22 f.; *Uelner*, DStJG 14 (1991), 139, 140, „Zusatzrechnungen“.

⁵² Eingängig zur betriebswirtschaftlichen Bilanz *Fudickar*, Zur Gliederung der betriebswirtschaftlichen Bilanz, S. 16 ff.

⁵³ *Moxter*, Einführung in die Bilanztheorie, S. 149, 156.

setzlichen Steuerbilanzsystems und ihre Aufstellung und Fortentwicklung wird daher von der einfach-rechtlichen und verfassungsrechtlichen Behandlung der ihnen zugrundeliegenden Vorgänge determiniert.⁵⁴ Allerdings ist der Begriff der Bilanz irreführend. Denn Bilanzen setzen den teilweisen Ausweis von Vermögensgegenständen voraus.⁵⁵ In Ergänzungsbilanzen werden jedoch keine Vermögensgegenstände ausgewiesen, sondern lediglich Wertkorrekturen.⁵⁶ Die Wertkorrekturen in Ergänzungsbilanzen nehmen lediglich Bezug auf in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesene Vermögensgegenstände.

Demgegenüber gehen die Rechtsprechung und Teile der Literatur davon aus, dass in der Ergänzungsbilanz zusätzliche oder verminderte Anschaffungskosten des Mitunternehmers für seine ideellen Bruchteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens abgebildet werden.⁵⁷ So verstanden könnte es sich um echte Vermögensgegenstände handeln. Allerdings fällt es auch nach dieser Auffassung schwer, bei Minderanschaffungskosten in einer negativen Ergänzungsbilanz ideelle Anteile an Vermögensgegenständen anzunehmen. Denn die ideellen Anteile des Gesellschafters ergeben sich bereits aus der Gesellschaftsbilanz, in der sogar ein zu hoher Betrag ausgewiesen wird. Somit kann allenfalls für das auf der Aktivseite ausgewiesene Mehrvermögen von Vermögensgegenständen ausgegangen werden, sodass insoweit eine echte Bilanz vorliegen könnte.⁵⁸ Die Bruchteilsbetrachtung überzeugt jedoch auch diesbezüglich – wie noch gezeigt wird – nicht.⁵⁹

Zudem sind Bilanzen auf eine rechtliche oder wirtschaftliche Unternehmenseinheit bezogen, die bei Ergänzungsbilanzen nicht vorliegt.⁶⁰ Denn Ergänzungsbilanzen können – anders als Sonderbetriebsvermögen – nur zusammen mit der Gesellschaftsbilanz gelesen werden. Sie beziehen sich auf die Gesellschaftsbilanz und damit auf die Unternehmenseinheit der Gesellschaft. Somit ist die Ergänzungsbilanz unselbständig und erfasst lediglich Teilausschnitte des Unternehmens.⁶¹ Damit fehlt es an entscheidenden Merkmalen echter Bilanzen. Ergänzungsbilanzen sind daher lediglich Nebenrechnungen in Bilanzform.⁶²

⁵⁴ Dazu bereits gerade s. o. Drittes Kapitel B. sowie s. u. Viertes Kapitel A.

⁵⁵ *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 18; BFH Beschl. v. 26. 10. 1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, 352.

⁵⁶ Dazu s. u. Drittes Kapitel F.

⁵⁷ St. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 26. 1. 1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368; BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34; vgl. auch Teile der Literatur Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 554; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 500; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 461. Dazu gleich s. u. Drittes Kapitel F.

⁵⁸ So deutet *Gschwendtner*, DStR 1993, 817, 820 die Rechtsprechung.

⁵⁹ Dazu s. u. Drittes Kapitel F.

⁶⁰ *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 17.

⁶¹ *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 18.

⁶² KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F224; Groh, StuW 1995, 383, 387; *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 22 f.; Uelner, DStJG 14 (1991), 139, 140, „Zusatzrechnungen“; KSM-Trossen, § 16 EStG Rn. C105 „Schattenrechnungen in bilanzieller Form“.

D. Aufstellungspflicht von Ergänzungsbilanzen

I. Problemaufriss

Ebenfalls ungeregt ist die Frage der Aufstellungspflicht von Ergänzungsbilanzen. Dafür helfen auch die Buchführungspflichten für das steuerliche Gesellschaftsvermögen auf den ersten Blick nicht weiter: Für das Gesellschaftsvermögen bestimmt sich die steuerliche Buchführungspflicht nach § 140 AO i. V. m. §§ 238, 6 Abs. 1 HGB oder nach § 141 Abs. 1 AO.⁶³ Der Inhalt der Buchführungspflicht richtet sich gem. § 140 AO i. V. m. §§ 238, 6 Abs. 1 HGB nach den handelsrechtlichen Vorschriften. Sofern die Handelsbilanz Ansätze oder Beträge enthält, die steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, hat der Steuerpflichtige gem. § 60 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStDV und § 5b Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG die Wahl zwischen einer steuerlichen Überleitungsrechnung und einer eigenständigen Steuerbilanz. Subsidiär zu einer Buchführungspflicht gem. § 140 AO kann § 141 Abs. 1 AO eine originäre Buchführungspflicht zum Zwecke der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich § 4 Abs. 1 EStG für den jeweiligen Betrieb begründen.⁶⁴ Die handelsrechtlichen Vorschriften gelten gem. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO ergänzend. Persönlich verpflichtet zur Aufstellung der Gesellschaftsbilanz ist gem. § 140 AO i. V. m. §§ 238, 6 Abs. 1 HGB oder § 141 Abs. 1 AO unstreitig die Gesellschaft. Auszuweisen ist in der Steuerbilanz nur das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft.⁶⁵

Ob diese Buchführungspflicht sich sachlich oder persönlich auch auf Sonder- und Ergänzungsbilanzen erstreckt, ist unklar. Das Gesetz schweigt dazu. Im Folgenden soll untersucht werden, ob und wie sich die gesetzlichen Vorschriften über die Buchführungspflicht auf den Ergänzungsbereich erstrecken und wer zur Aufstellung der Ergänzungsbilanz persönlich verpflichtet ist. Dabei soll auch auf die Buchführungspflicht für den ebenfalls ungeregelten Sonderbereich eingegangen werden. Vorab sei angemerkt, dass sich eine Buchführungspflicht für diese rein steuerrechtlichen Institute ausschließlich aus dem Steuerrecht ergeben kann.⁶⁶

⁶³ Abhängig davon, ob es sich um eine Personenhandelsgesellschaft handelt. Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.115; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 415; *Tipke/Kruse-Driën*, § 141 AO Rn. 3; *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Görke*, § 141 AO Rn. 15; *Kahle*, DStZ 2012, 61, 64.

⁶⁴ *Klein-Rätke*, § 141 AO Rn. 1.

⁶⁵ Wobei zusätzlich zur Handelsbilanz notwendiges Privatvermögen auszuscheiden hat, vgl. BFH v. 29. 7. 1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652.

⁶⁶ *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.115; *Dißbars*, StuB 2016, 452, 453.

II. Buchführungspflicht für die Sonderbilanz

Für den Sonderbereich leitet der BFH eine Buchführungspflicht der Personengesellschaft aus § 141 AO ab.⁶⁷ Aus § 140 AO könne sich dagegen keine Buchführungspflicht für den Sonderbereich ergeben, da die Norm nur für das Gesellschaftsvermögen gelte und damit das im Eigentum des Gesellschafters stehende Sonderbetriebsvermögen nicht umfasse.⁶⁸ § 141 AO normiere demgegenüber eine Buchführungspflicht für den „Betrieb der Personengesellschaft“, der das gesamte Betriebsvermögen der Personengesellschaft, zu dem auch das Sonderbetriebsvermögen gehöre, umfasst.⁶⁹ Nach dieser Vorstellung wird § 140 AO vom weitergehenden § 141 AO überlagert.

Persönlich verpflichtet zur Aufstellung der Sonderbilanzen ist nach Auffassung der Rechtsprechung und Verwaltung nur die Gesellschaft.⁷⁰ Denn nur die Gesellschaft – nicht der Gesellschafter – führe den Betrieb, sodass auch nur diese gem. § 141 AO buchführungspflichtig sein könne.⁷¹ Gestützt wird diese Betrachtung zusätzlich auf die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bei der Gesellschaft gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO.⁷² Dem Einwand, dass eine Aufstellungspflicht der Gesellschaft eine Kooperation und Abstimmung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter voraussetze, begegnet die Rechtsprechung mit einer widerlegbaren Abstimmungsvermutung, wonach die Ausübung etwaiger Wahlrechte mit dem Gesellschafter abgestimmt sei.⁷³

Die Herleitung einer Buchführungspflicht der Gesellschaft für das Sonderbetriebsvermögen aus § 141 AO kann jedoch nicht überzeugen. Sie scheitert bereits am eindeutigen Wortlaut des § 141 AO, wonach die Buchführungspflicht gem. § 141 Abs. 1 a.E. AO subsidiär zu § 140 AO ist.⁷⁴ Eine zusätzliche Anwendung

⁶⁷ BFH Urt. v. 23. 10. 1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH Urt. v. 11. 3. 1992, XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; Urt. v. 25. 1. 2006, IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418; die Verwaltung hat sich dieser Auffassung in H 4.1 EStH „Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten“ und AEAO Nr. 1 zu § 141 AO angeschlossen. Ebenso aus der Literatur Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 508; *Schulze zur Wiesche*, FR 1991, 37, 42; *Kahle*, DStZ 2012, 61, 64; Klein-Rätke, § 141 AO Rn. 12; *Ley*, WPG 2006, 904, 908.

⁶⁸ BFH Urt. v. 23. 10. 1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401.

⁶⁹ BFH Urt. v. 11. 3. 1992, XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung zum Betriebsbegriff bei der Personengesellschaft s.o. Zweites Kapitel D.III.2.

⁷⁰ BFH Urt. v. 23. 10. 1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH Urt. v. 11. 3. 1992, XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; Urt. v. 25. 1. 2006, IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418; H 4.1 EStH „Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten“; AEAO Nr. 1 zu § 141 AO.

⁷¹ BFH Urt. v. 23. 10. 1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401, 404.

⁷² BFH Urt. v. 23. 10. 1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401, 404.

⁷³ BFH v. 25. 1. 2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418. Dazu auch H 4.4 „Wahlrecht des Mitunternehmers“ EStH 2018.

⁷⁴ So der Gesetzentwurf vgl. BT-Drs. VI/1982. S. 124. Ebenso *Dißbars*, StuB 2016, 452, 454; *Tipke/Kruse-Drüen*, § 141 AO Rn. 3a; *Wichmann*, DStR 2012, 2513, 2517; *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Görke*, § 140 Rn. 19.

von § 141 AO wäre überhaupt nur möglich, wenn es sich bei dem Gesellschaft- und dem Sonderbereich um unterschiedliche Betriebe handelte. Denn für einen solchen Sonderbetrieb besteht keine Buchführungspflicht gem. § 140 AO, sodass insoweit der Anwendungsbereich des § 141 AO eröffnet wäre. Dass der Sonderbetrieb ein eigener Betrieb ist, verneint die Rechtsprechung jedoch gerade.⁷⁵ Der Betriebsbegriff von § 141 AO ist auch nicht anders auszulegen als im EStG, sondern entspricht im Wesentlichen dem Betrieb i. S. d. §§ 6, 14, 16 EStG.⁷⁶ Schließlich ist noch anzumerken, dass in der Praxis regelmäßig keine Mitteilungen über die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 AO von den Finanzämtern an die Gesellschaft erfolgen, obwohl die Mitteilung Voraussetzung der Buchführungspflicht nach § 141 AO ist.⁷⁷

Nach der hier vertretenen Auffassung könnte § 141 AO demgegenüber für eine Buchführungspflicht des Gesellschafters streiten, da das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter vom Betriebsvermögen der Gesellschaft strikt zu trennen ist.⁷⁸ Der Gesellschafter führt mit dem Sonderbetrieb einen fingierten Betrieb, für den er nicht bereits nach § 140 AO buchführungspflichtig ist, sodass eine Buchführungspflicht gem. § 141 AO möglich wäre.⁷⁹ Eine Buchführungspflicht setzt indes voraus, dass der Betrieb des Gesellschafters die Grenzwerte des § 141 AO erfüllt. Die Berechnung der Grenzwerte erfolgt grundsätzlich betriebsbezogen.⁸⁰ Dem Betriebsbegriff folgend, müssen die Grenzwerte für den Betrieb der Gesellschaft und den Sonderbetrieb des Gesellschafters strikt getrennt werden. Damit käme es jedoch unter Umständen zu unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden bei Gesellschaftsvermögen und Sonderbetriebsvermögen. Dies kann nur umgangen werden, wenn den Grenzwerten in § 141 AO lediglich ein pragmatischer Charakter ohne Rechtswert zugemessen wird.⁸¹

So verstanden könnte § 141 AO, wenn auch mit Schwächen bei den Grenzwerten, eine Buchführungspflicht des Gesellschafters für das Sonderbetriebsvermögen begründen. Damit würde jedoch verkannt, dass § 141 AO die Buchführungspflicht gar nicht sachlich erweitern kann.⁸² Vielmehr normiert die Vorschrift lediglich einen über § 140 AO hinausgehenden Personenkreis von Buchführungspflichtigen, was sich auch mit dem Subsidiaritätscharakter der Vorschrift deckt.⁸³ Zwar könnte man – wie die Rechtsprechung – aus dem Wortlaut des § 141 AO schließen, dass

⁷⁵ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 2. c) dd) und Zweites Kapitel D. III. 2.

⁷⁶ Hübschmann/Hepp/Spitaler-Görke, § 141 AO Rn. 25.

⁷⁷ Hübschmann/Hepp/Spitaler-Görke, § 140 AO Rn. 19; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.115; Tipke/Kruse-Drüen, § 141 AO Rn. 3a.

⁷⁸ Zum Betriebsbegriff s. o. Zweites Kapitel D. III. 2.

⁷⁹ Eine Buchführungspflicht des Gesellschafters aus § 141 AO bejahend daher Schön, DStR 1993, 185, 193; Hallerbach, Personengesellschaft, S. 209.

⁸⁰ Hübschmann/Hepp/Spitaler-Görke, § 141 AO Rn. 28.

⁸¹ Schön, DStR 1993, 185, 193; a. A. Hallerbach, Personengesellschaft, S. 209.

⁸² So zutreffend Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.115.

⁸³ So der Gesetzentwurf vgl. BT-Drs. VI/1982. S. 124.

eine weitergehende Buchführungspflicht für den steuerlichen Betrieb eines Steuerpflichtigen normiert werde. Dass dies nicht Sinn und Zweck der Vorschrift ist, zeigen allerdings die Entstehungsgeschichte und Subsidiarität der Vorschrift: § 141 AO knüpft nur an den Betrieb⁸⁴ an, um Art und Umfang der Buchführungspflicht festzulegen. Denn anders als § 140 AO kann die Vorschrift Buchführungspflichten in Art und Umfang nicht aus anderen Gesetzen in das Steuerrecht inkorporieren, da die Vorschrift gerade für solche Fälle geschaffen ist, in denen keine Buchführungspflicht nach anderen Gesetzen besteht. Die Vorschrift sollte nach dem Gesetzesentwurf nur einen über § 140 AO hinausgehenden Personenkreis erfassen, nicht aber die Buchführungspflicht sachlich erweitern. Somit kann eine Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen nicht aus § 141 AO hergeleitet werden.

An dieser Stelle könnte man auf die Idee kommen, eine Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen mangels Rechtsgrundlage vollständig zu verneinen.⁸⁵ Dies überzeugt jedoch nicht. Vielmehr ist die sachliche Erweiterung der Buchführungspflicht aus §§ 4, 5 Abs. 1 EStG und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG herzuleiten.⁸⁶ Diese Vorschriften entsprechen im Wesentlichen der Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens⁸⁷ und sind daher auch geeignet, in Verbindung mit den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen dessen Buchführungspflichten zu normieren. Einer solchen Herleitung der Buchführungspflicht im Wege einer Lückenausfüllung kann nicht entgegengehalten werden, dass dem Gesetzgeber diese Problematik bekannt sei und eine Analogie damit an einer planwidrigen Regelungslücke scheitere.⁸⁸ Das Sonderbetriebsvermögen ist gewachsenes Richterrecht und vom Gesetzgeber mittlerweile im Gesetz als Rechtsinstitut zumindest anerkannt. Indes ist die genaue dogmatische Herleitung wie auch die Lösung von Einzelfragen, zu denen auch Existenz und Umfang der Buchführungspflicht zählen, weiterhin Rechtsprechung und Literatur überantwortet.

Ein starkes Argument für eine solche Herleitung ist, dass die Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen an die Buchführungspflicht für das Gesellschaftsvermögen gekoppelt sein muss. Denn das Sonderbetriebsvermögen ist Teil der zweiten Stufe der additiven Gewinnermittlung bei der Personengesellschaft und korrespondiert mit dem Gesellschaftsvermögen.⁸⁹ Zwischen der ersten und zweiten Gewinnermittlungsstufe von Personengesellschaften bestehen Interdependenzen. Eine uneinheitliche Gewinnermittlung zwischen Überschuss-

⁸⁴ Auch hier ist dem engen Betriebsbegriff zu folgen. Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 1. Buchführungspflichten sind für jeden Betrieb eines Steuerpflichtigen gesondert zu betrachten.

⁸⁵ So *Wichmann*, DStR 2012, 2513, 2517; *Dißars*, StuB 2016, 452, 453.

⁸⁶ *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.115; *HDJ-Ley*, Abt. VII/4 Rn. 9; ähnlich *HHR-N. Schneider*, § 15 EStG Rn. 756 und 757, der ein Annex zur Buchführungspflicht für das Gesellschaftsvermögen annimmt; ebenso *KSM-Seiler*, § 4 EStG B166.

⁸⁷ Die genaue Herleitung des Sonderbetriebsvermögens ist sehr umstritten. Zu den verschiedenen Auffassungen vgl. m. w. N. *HHR-N. Schneider*, § 15 EStG Rn. 712 ff.

⁸⁸ So aber *Dißars*, StuB 2016, 452, 454.

⁸⁹ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. IV. und Zweites Kapitel C. IV. 4.

rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG und Bilanzierung könnte in diesen Bereichen zu unpraktikablen und nicht sachgerechten Ergebnissen führen.⁹⁰ Es ist daher weitgehend anerkannt, dass die Buchführungspflicht einheitlich die erste und zweite Gewinnermittlungsstufe der Personengesellschaft trifft.⁹¹ Dies kann am besten über eine sachliche Erweiterung der Buchführungspflicht für das Gesellschaftsvermögen erreicht werden.

Damit ist jedoch noch nicht geklärt, wer zur Aufstellung der Sonderbilanzen verpflichtet ist. Konsistent mit der hier vertretenen Auffassung ist einzig eine Buchführungspflicht des Gesellschafters.⁹² Denn dieser ist Eigentümer des Sonderbetriebsvermögens sowie Inhaber des fingierten Sonderbetriebs und sollte daher auch dessen Buchführung übernehmen.⁹³ Gegen eine Buchführungspflicht des Gesellschafters spricht auch nicht, dass Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben in die gesonderte und einheitliche Feststellung einbezogen werden.⁹⁴ Eine gesonderte und einheitliche Feststellung ist auch möglich, wenn der Gesellschafter buchführungspflichtig ist. Ferner ist die Buchführungspflicht der Gesellschaft – insbesondere bei Publikumpersonengesellschaften – unpraktikabel.⁹⁵ Denn der Gesellschafter begründet das Sonderbetriebsvermögen und übt die Wahlrechte aus.⁹⁶ Eine Buchführungspflicht der Gesellschaft bei gleichzeitiger materieller Kompetenz des Gesellschafters ist nicht hinnehmbar.⁹⁷ Bei einer Buchführungspflicht müsste die Gesellschaft diese Bilanzen vollumfänglich auf Weisung der Gesellschafter aufstellen und etwaige Wahlrechte ausüben.⁹⁸ Schließlich steht die Buchführungspflicht der Gesellschaft im Konflikt mit der informationellen Selbst-

⁹⁰ Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.115; HHR-N. Schneider, § 15 EStG Rn. 756; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F29; Raupach, DStZ 1992, 692, 697; a. A. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 439; Hallerbach, Personengesellschaft, S. 209.

⁹¹ BFH Urt. v. 23. 10. 1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH Urt. v. 11. 3. 1992, XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; BFH Urt. v. 14. 5. 2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.115; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 523; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F29; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 235; Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 445, 460a; ebenso wohl Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291, 304.

⁹² I. E. ebenso Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.116; ebenso, wenn auch mit unterschiedlicher Begründung Wichmann, BB 1991, 2117, 2118; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 442 f.; HHR-N. Schneider, § 15 EStG Rn. 757; Tipke/Kruse-Drüen, § 141 AO Rn. 3a; ebenso, wenn auch über § 141 AO Schön, DStR 1993, 185, 193; Hallerbach, Personengesellschaft, S. 209; a. A. für eine Buchführungspflicht der Gesellschaft über eine Lückenausfüllung gem. § 5 Abs. 1 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Koenig-Haselmann, § 141 AO Rn. 5; HDJ-Ley, Abt. VII/4 Rn. 9.

⁹³ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. IV. 3. f).

⁹⁴ Anders BFH Urt. v. 23. 10. 1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401.

⁹⁵ Hübschmann/Hepp/Spitaler-Görke, § 140 AO Rn. 20.

⁹⁶ Hübschmann/Hepp/Spitaler-Görke, § 140 AO Rn. 20; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 442 f.

⁹⁷ Ebenso Hallerbach, Personengesellschaft, S. 209.

⁹⁸ Die Rechtsprechung behilft sich deshalb mit der Vermutung, die Sonderbilanzen seien mit den betroffenen Gesellschaftern abgestimmt. Sofern bspw. Meinungsverschiedenheiten bekannt sind, kann der Gesellschafter die Wahlrechte selbst gegenüber dem Finanzamt ausüben vgl. BFH v. 25. 1. 2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418. Ebenso Ley, WPg 2006, 904, 908.

bestimmung des Gesellschafters.⁹⁹ Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen sind strikt zu trennen. Der Gesellschafter hat durchaus ein Interesse, den anderen Gesellschaftern die Finanzierung seiner Beteiligung nicht im Detail offenbaren zu müssen. Überzeugend ist daher eine ausschließliche Buchführungspflicht des Gesellschafters für sein Sonderbetriebsvermögen, die sich aus einer sachlichen Erweiterung der Buchführungspflicht der Gesellschaft aus §§ 4, 5 Abs. 1 EStG und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ergibt.

III. Buchführungspflicht für die Ergänzungsbilanz

Auch die Buchführungspflicht für Ergänzungsbilanzen weist der BFH der Gesellschaft zu.¹⁰⁰ Die Verwaltungsauffassung ist in ihren Stellungnahmen dagegen uneindeutig¹⁰¹, während Teile der Literatur eine Buchführungspflicht des Gesellschafters annehmen.¹⁰² Für die Erstreckung hat der BFH – anders als bei Sonderbilanzen – nicht auf § 141 AO abgestellt und auch sonst keine Rechtsgrundlage genannt.¹⁰³ Dies überrascht zunächst. Denn der Ergänzungsbereich weist nach Auffassung der Rechtsprechung Mehr- oder Minderanschaffungskosten für ideale Bruchteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens aus und ist solcher Teil des steuerlichen Betriebs der Gesellschaft.¹⁰⁴ Somit könnte die Rechtsprechung auch hier eine Buchführungspflicht nach § 141 AO annehmen.

Indes wurde bereits bei der Sonderbilanz herausgearbeitet, dass § 141 AO die sachliche Buchführungspflicht nicht erweitern kann.¹⁰⁵ Auch bei der Ergänzungs-

⁹⁹ Bspw. muss der Gesellschafter u. U. sensible Sonderbetriebsausgaben offenlegen so bspw. BFH Urt. v. 11.9.1991 – XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4, 4 f. In diesem Aspekt daher zu Recht krit. *Wichmann*, DStR 2019, 2214, 2215; *Hüttemann*, DSJG 34 (2011), 291, 303; *Schön*, DStR 1993, 185, 193; *Wichmann*, DStR 2012, 2513, 2517; *Tipke/Kruse-Brandis*, § 180 AO Rn. 61; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 520.

¹⁰⁰ BFH Urt. v. 25.04.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847, 852, BFH Urt. v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458; ebenso aus der Literatur *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 181; *HR-Tiede*, § 15 EStG Rn. 500; *Kahle*, FR 2013, 873, 875; *Beck Bil-Komm.-Grottel/Baldamus*, § 247 HGB Rn. 584; *Widmann/Mayer-Fuhrmann*, § 24 UmwStG Rn. 838.

¹⁰¹ Zum einen wird im BMF-Scheiben v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE), Tz. 24.14 eine Aufstellungspflicht der Gesellschafter angedeutet: „In diesen Fällen haben die Gesellschafter der Personengesellschaft Ergänzungsbilanzen zu bilden“ und „A muss diesen Veräußerungsgewinn dadurch neutralisieren, dass er seinerseits eine Ergänzungsbilanz aufstellt“. Anders jedoch in BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 – S 2133 – b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 22, wonach die Personengesellschaft verpflichtet ist, „die Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer als E-Bilanz in eigenen Datensätzen einzureichen.“

¹⁰² *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.116; wohl auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 442 f.

¹⁰³ BFH Urt. v. 25.04.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847, 852; BFH Urt. v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994.

¹⁰⁴ Zum Betriebsbegriff s. o. Zweites Kapitel D.III. 2. und zum Ausweis von Anschaffungskosten s. u. Drittes Kapitel F.

¹⁰⁵ S. o. Drittes Kapitel D.II.

bilanz muss die sachliche Erweiterung der Buchführungspflicht daher anders bestimmt werden. Dafür können erneut die Vorschriften der Mitunternehmerbesteuerung gem. §§ 4, 5 Abs. 1 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angeführt werden.¹⁰⁶ Denn auch bei der Ergänzungsbilanz bestehen, wie bei der Sonderbilanz, Bezugspunkte, die einer unterschiedlichen Gewinnermittlung zwischen Gesellschaftsbereich und Ergänzungsbereich entgegenstehen. Wegen der Bezugnahme der Ergänzungsbilanz auf die Gesellschaftsbilanz könnten – zusätzlich zur Inpraktikabilität bei der Aufstellung und Fortschreibung – temporäre Verschiebungen zwischen der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG und der Bilanzierung auftreten. Daher ist eine etwaige Buchführungspflicht der Gesellschaft für den Gesellschaftsbereich auf den Ergänzungsbereich auszudehnen, damit die Gewinnermittlung auf der *gesamten* ersten und der zweiten Gewinnermittlungsstufe der Personengesellschaft einheitlich erfolgt. Dass die Ergänzungsbilanz keine echte Bilanz im Rechtssinne, sondern bloße Nebenrechnung in Bilanzform ist¹⁰⁷, spricht nicht gegen eine Buchführungspflicht. Denn diese Nebenrechnungen sind – unabhängig von ihrer lediglich äußerlichen Erscheinung als Bilanz – essenzieller Teil der Gewinnermittlung der Personengesellschaft und sind der steuerlichen Gesellschaftsbilanz bei Buchwertfortführung beizufügen.¹⁰⁸

Im nächsten Schritt ist zu bestimmen, wer zur Aufstellung der Ergänzungsbilanz verpflichtet ist. Wie bereits bei der Sonderbilanz mangelt es an einer Norm für die Buchführungspflicht. Die Lösung ist daher, wie auch bei der Sonderbilanz in der Inhaberschaft des Sonderbetriebs, im Rechtsinstitut selbst zu suchen. Dazu sind die verschiedenen Fälle von Ergänzungsbilanzen zu untersuchen.

Bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft legt der Wortlaut von § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG wegen der aktivischen Formulierung eine Aufstellungspflicht der Gesellschaft nahe.¹⁰⁹ Diese These der Aufstellungspflicht der Gesellschaft kann systematisch gestützt werden. Denn die Aufstellungspflicht sollte nicht anders beurteilt werden als das Antragswahlrecht zur Buchwertfortführung nach § 24 Abs. 2 UmwStG. Für die Wahlrechtsausübung ist grundsätzlich ein ausdrücklich gestellter Antrag und nicht die tatsächliche Bilanzierung maßgebend.¹¹⁰ Sofern allerdings kein ausdrücklicher Antrag gestellt wurde, kann das

¹⁰⁶ Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.115; im Ergebnis ähnlich KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F37, der eine gesonderte Buchführungspflicht für den Ergänzungsbereich aus einer Annexverpflichtung zur Gewinnermittlungspflicht der Gesellschaft herleitet.

¹⁰⁷ Dazu s. o. Drittes Kapitel C.

¹⁰⁸ Im Ergebnis auch KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F37., eine Buchführungspflicht für diese Nebenrechnungen über eine Annexverpflichtung der Gesellschaft bejaht.

¹⁰⁹ „Anzusetzen“ und „in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter“.

¹¹⁰ Nach dem SeStEG kann nicht mehr die alte Rechtsprechung wie z.B. BFH Urt. v. 26. 1. 1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458, 461 gelten, dass allein der Bilanzansatz entscheidend ist vgl. Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 101; Schmitt/Hörnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 157; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 837.

Wahlrecht auch konkludent durch die Bilanzierung ausgeübt werden.¹¹¹ Wenn man dem Gesellschafter nun die Pflicht zur Aufstellung der Ergänzungsbilanzen auferlegte, hätte es dieser in der Hand, abweichend vom Antrag der Gesellschafter Ergänzungsbilanzen einzureichen. So könnte der Gesellschafter beispielsweise einen konkludent gestellten Antrag auf Fortführung der gemeinen Werte durch Einreichung einer eigenen negativen Ergänzungsbilanz unwiderruflich abändern.¹¹² Zumindest wäre dann eine Bilanzberichtigung notwendig, da sich die Bilanzansätze und ein etwaig ausdrücklich gestellter Antrag widersprechen.¹¹³ Dies kann nicht gewollt sein. Die Aufstellungspflicht von Ergänzungsbilanzen sollte dem Antragswahlrecht folgen. Für das Antragswahlrecht gem. § 24 Abs. 2 UmwStG wird ausschließlich die übernehmende Gesellschaft als ausübungsberechtigt angesehen.¹¹⁴ Die Gesellschafter haben trotz der Auswirkungen auf ihren Gewinn weder ein Veto- noch ein Mitspracherecht.¹¹⁵ Zuzugestehen ist, dass auch die Ausübungsberechtigung der Gesellschaft (in Form des übernehmenden Rechtsträgers) vom Wortlaut des § 24 Abs. 2 und Abs. 3 UmwStG allenfalls nahegelegt wird. Für eine Ausübungsberechtigung der Gesellschaft der spricht jedoch die Antragsstellung beim für die Personengesellschaft zuständigen Finanzamt und die Abgabe der Schlussbilanz der Personengesellschaft als Frist für die Antragsstellung gem. § 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG.¹¹⁶ Daher sprechen beim Antragswahlrecht die überzeugenden Argumente für eine Berechtigung der Gesellschaft. Dem sollte auch die Aufstellungspflicht für die Ergänzungsbilanzen folgen.

Dafür können zudem die verschiedenen Darstellungsmöglichkeiten der Buchwertfortführung angeführt werden. Die Buchwertfortführung wird üblicherweise unter Einsatz der Brutto- oder Nettomethode abgebildet. Während bei der Bruttomethode die gemeinen Werte in der Gesellschaftsbilanz dargestellt werden und für den Einbringenden eine negative Ergänzungsbilanz zu bilden ist, müssen bei der

¹¹¹ Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 202; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 720, 837; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 101.

¹¹² Dieser wäre jedenfalls nach Abgabe der Schlussbilanz nicht mehr rücknehmbar vgl. Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 722; Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 74.

¹¹³ Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 157, 206.

¹¹⁴ Davon ging auch der Gesetzgeber aus vgl. BT-Drs. 16/2710, 43; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE) Tz. 24.03 i. V. m. 20.21 Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 73; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 100 ff.; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 716; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 195; zur Rspr. vor Einführung des SeStEG vgl. BFH Urt. v. 26. 1. 1994 III – R 39/91, BStBl. II 1994, 458; BFH Urt. v. 9. 12. 2010 – VIII B 151/09, BFH/NV 2011, 437.

¹¹⁵ BFH Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; 852; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 158; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 716; Haritz/Menner/Bilitewski-Bär/Merkle, § 24 UmwStG Rn. 103; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 116a.

¹¹⁶ Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 716; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 100 f.; Haritz/Menner/Bilitewski-Bär/Merkle, § 24 UmwStG Rn. 104.; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE), Tz. 24.03 i. V. m. 20.21.

Nettomethode negative und positive Ergänzungsbilanzen gebildet werden.¹¹⁷ Allerdings ist auch eine ausschließliche Buchwertfortführung in der Gesellschaftsbilanz mit Verzicht auf Ergänzungsbilanzen (bei Inkaufnahme eines Überspringens der stillen Reserven) zulässig.¹¹⁸ Diese Alternativen stehen gleichwertig nebeneinander und müssen zu demselben Ergebnis kommen.¹¹⁹

Die Auswahl zwischen den Alternativen kann nicht von der Beteiligung und Mitwirkung der einzelnen Gesellschafter abhängig gemacht werden, sondern obliegt der Gesellschaft, die auch das Wahlrecht für das etwaige Überspringen der stillen Reserven in Form des Verzichts auf Ergänzungsbilanzen ausübt. Schließlich bestehen bei Umwandlungsvorgängen oder Umstrukturierungen, anders als bei Sonderbilanzen, keine Konflikte mit der informationellen Selbstbestimmung des Gesellschafters. Denn bei Umwandlungsvorgängen oder Umstrukturierungen ist stets die Gesellschaft und über seine jeweiligen Stimm-, Informations- und Kontrollrechte letztlich auch der einzelne Gesellschafter beteiligt. Somit sprechen bei § 24 UmwStG insgesamt die besseren Argumente für eine Buchführungspflicht der Gesellschaft.

Zuzugeben ist, dass diese Ausführungen nicht direkt auf andere Fälle von Ergänzungsbilanzen übertragbar sind. Mit Ausnahme von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG – dessen Wortlaut keine Hinweise auf den Verpflichteten enthält – sind die übrigen Fälle nicht einmal gesetzlich angedeutet. Dies betrifft insbesondere den Anteilserwerb. Für eine Aufstellungskompetenz der Gesellschaft spricht jedenfalls in allen Fällen, dass Ergänzungsbilanzen Korrekturen zur Gesellschaftsbilanz sind.¹²⁰ Es werden keine gesellschaftereigenen Wirtschaftsgüter, sondern Korrekturen zu im Eigentum der Gesellschaft stehenden Wirtschaftsgütern ausgewiesen.¹²¹ Ergänzungsbilanzen sind, auch wenn es sich um individuelle Korrekturen für die einzelnen Gesellschafter handelt, Teil der ersten Stufe der Gewinnermittlung bei der Personengesellschaft.¹²² Entgegengehalten wird einer Buchführungspflicht des Gesellschafters teilweise, dass bei Anteilsübertragungen ein berechtigtes Interesse an einer Geheimhaltung von Details des Anteilsübertragungsvertrages bestehen könnte.¹²³

¹¹⁷ Vgl. die eingängige Darstellung von *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 463 ff.

¹¹⁸ Nach überwiegender Auffassung besteht keine Pflicht zur Aufstellung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG: Dies andeutend BFH Urt. v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29, 33, Rn. 42; aus der Literatur vgl. Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 219; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 517, 436; J. Schmitt/Keuthen, DStR 2013, 1565, 1567; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.153; a. A. wohl *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 463. Dazu im Einzelnen s. u. Drittes Kapitel D. IV.

¹¹⁹ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; Stehnert, DStR 2020, 1776, 1781; *Bolk*, DStR 2020, 584, 586; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 255.

¹²⁰ *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 177 und 181.

¹²¹ Dazu s. u. Drittes Kapitel F.

¹²² Dazu s. o. Zweites Kapitel C. IV. 2.

¹²³ So *Wichmann*, DStR 2019, 2214, 2215 zur Buchführung bei der Sonderbilanz. Seine Ausführungen treffen indes eher die Ergänzungsbilanz.

Dies vermag jedoch vor dem Hintergrund, dass die Anteilsübertragung der Zustimmung der übrigen Gesellschafter bedarf, nicht zu überzeugen.¹²⁴ Je nach Ausgestaltung der Klausel kann im Einzelfall daher eine aus der Treuepflicht hergeleitete Pflicht zur Offenlegung bestehen, da die Gesellschaft ein Informationsinteresse bezüglich der Identität des Käufers und der Höhe des Kaufpreises zwecks Unternehmensdarstellung und Kapitalisierung hat oder die Wirksamkeit des Vertrages prüfen möchte. Auch hat die Gesellschaft ein Informationsinteresse bezüglich der übertragenen Ansprüche aus dem Gesellschaftsvertrag gem. § 717 Satz 2 BGB oder einer Enthftung des Veräußerers für Sozialverbindlichkeiten¹²⁵.

Von der Sonderbilanz auf den Ergänzungsbereich übertragbar ist die Problematik etwaiger materieller Wahlrechte. Bei Berechtigung des Gesellschafters zur Ausübung von Wahlrechten in Ergänzungsbilanzen müsste die Gesellschaft die Bilanzen vollumfänglich auf Weisung der Gesellschafter aufstellen. Solche Wahlrechte (abseits der gesetzlich verankerten persönlichen Steuervergünstigungen) sind, entgegen der neuen Rechtsprechung¹²⁶, stark umstritten und richtigerweise abzulehnen.¹²⁷ Sofern dagegen in Anteilserwerbsfällen vollumfängliche Abschreibungswahlrechte gleich einem Einzelunternehmer bejaht werden, müsste die Rechtsprechung jedenfalls ihre Rechtsprechung zur Vermutung der Übereinstimmung mit dem Willen des Gesellschafters von Sonderbilanzen auf Ergänzungsbilanzen übertragen.¹²⁸ Ebenso müsste diskutiert werden, wie und ob der Gesellschafter seine Abschreibungswahlrechte gesellschaftsrechtlich durchsetzen kann.¹²⁹ Zweifel an solchen Einwirkungsmöglichkeiten ergeben sich vor dem Hintergrund, dass die Ergänzungsbilanzen Auswirkungen auf den Gewerbeertrag haben und letztlich auch Interessen der Gesellschaft bzw. aller Gesellschafter berühren.

Insgesamt sprechen die besseren Argumente daher für eine Aufstellungspflicht der Gesellschaft für ihre Mitunternehmer. Die Pflicht zur Aufstellung der Ergänzungsbilanz folgt aus den Vorschriften der Mitunternehmerbesteuerung gem. §§ 4, 5 Abs. 1 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

¹²⁴ K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1322. Die Zustimmung kann auch antizipiert im Gesellschaftsvertrag erklärt werden.

¹²⁵ Zu möglichen Gestaltungen s. Staub-Schäfer, § 105 HGB Rn. 308 ff. m. w. N.

¹²⁶ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 37, Rn. 24.

¹²⁷ Zur Thematik s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 3. c).

¹²⁸ Zur Vermutung, die Sonderbilanzen seien mit den betroffenen Gesellschaftern abgestimmt vgl. BFH v. 25. 1. 2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418.

¹²⁹ Bahlburg, StuB 2015, 456, 460; Egner/Gries/Stöfel, StStud 2017, 295, 307, die auch auf die Auswirkungen der Wahlrechte in der Gewerbesteuer der Personengesellschaft hinweisen.

IV. Fakultative oder zwingende Bildung von Ergänzungsbilanzen?

Ob Ergänzungsbilanzen fakultativ oder zwingend zu bilden sind ist ebenso unregelt wie das Rechtsinstitut selbst. Herausgearbeitet wurde bereits, dass Ergänzungsbilanzen das technische Hilfsmittel sind, um eine den verfassungsrechtlichen und einfach-rechtlichen Normen und Prinzipien entsprechende Besteuerung zu ermöglichen.¹³⁰ Wie bereits angedeutet, differieren diese Wertungen bei den einzelnen Anlässen der Aufstellung unter Umständen, sodass in den Detailfragen zwischen den einzelnen Anlässen der Aufstellung von Ergänzungsbilanzen differenziert werden muss.

Für den Anteilserwerb, einem der Hauptanwendungsfälle von Ergänzungsbilanzen, fehlt es vollständig an Regelungen.¹³¹ Angedeutet wurde bereits, dass Anlass der technischen Korrektur ist, dass eine Bilanzierung mit dem Buchwert bei einem Mehr- oder Minderpreis dem objektiven Nettoprinzip widerspricht, welches jedenfalls eine Grundentscheidung des Gesetzgebers i. S. d. Folgerichtigkeitsrechtsprechung ist¹³². Denn der Neugesellschafter hat Mehr- oder Minderanschaffungskosten, die nicht in der Gesellschaftsbilanz abgebildet werden können. Eine Bilanzierung in der Gesellschaftsbilanz verbietet sich insbesondere auch, da es zu Auswirkungen bei den anderen Gesellschaftern käme und diese beispielsweise Aufwendungen über Abschreibungen geltend machen könnten, die sie nicht getragen haben.¹³³ Diese Berührungen des objektiven Nettoprinzips machen die Erstellung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb zwingend. Ebenso verhält es sich mit Ergänzungsbilanzen nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, die nach der hier vertretenen Auffassung, entgegen der herrschenden Meinung, zu bilden sind.¹³⁴

Ebenso zwingend ist die Bildung von Ergänzungsbilanzen bei personenbezogenen Steuervergünstigungen wie § 6b EStG oder gesellschafterindividuellen Abschreibungen.¹³⁵ In diesen Fällen ordnen die einfach-rechtlichen Vorschriften gesetzliche Besteuerungsdurchgriffe an und stellen, obwohl die Mitunternehmerschaft partiell rechtsfähiges Subjekt der Gewinnermittlung ist, auf die individuellen Verhältnisse des Mitunternehmers ab.¹³⁶ Freilich bestehen in einzelnen Fällen, wie bei § 6b EStG materielle Wahlrechte des Mitunternehmers. Diese sind jedoch der Bildung von Ergänzungsbilanzen vorgelagert. Sofern der Mitunternehmer sich für eine bestimmte Bilanzierung entschlossen hat, ist die Bildung von Ergänzungsbilanzen bei personenbezogenen Steuervergünstigungen und gesellschafterindivi-

¹³⁰ S. o. Drittes Kapitel B.

¹³¹ Zum Anwendungsfall des Anteilserwerbs s. u. Drittes Kapitel E. II.

¹³² Zum objektiven Nettoprinzip s. o. Zweites Kapitel B. II.

¹³³ Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.123.

¹³⁴ Dazu gleich s. u. Drittes Kapitel E. III.

¹³⁵ So andeutend für § 6b EStG BFH Urt. v. 18. 5. 2017 – IV R 36/14, BStBl. II 2017, 905; 907, Rn. 20 „eine negative Ergänzungsbilanzen [...] zu bilden war“.

¹³⁶ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 2. a) und Zweites Kapitel C. III. 3.

duellen Abschreibungen zwingend, da nur so den einfach-rechtlichen Vorschriften entsprochen werden kann.

Anders verhält es sich bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG. Hier spricht einiges für eine fakultative Aufstellung von Ergänzungsbilanzen.¹³⁷ So legt bereits der Wortlaut des Satzes 4, der die Übertragungen nach Satz 3 unter eine grundsätzliche dreijährige Sperrfrist stellt, wenn keine personelle Zuordnung über Ergänzungsbilanzen stattgefunden hat, eine fakultative Bildung von Ergänzungsbilanzen nahe. In diese Richtung deutet auch der Missbrauchsvermeidungscharakter der Norm.¹³⁸ Einfach-rechtlich ist eine Bildung von Ergänzungsbilanzen daher fakultativ. Dieses Ergebnis hält auch verfassungsrechtlichen Kontrollüberlegungen stand. Freilich entspräche eine zwingende Bildung von Ergänzungsbilanzen vollumfänglich dem Subjektsteuerprinzip.¹³⁹ Allerdings wurde herausgearbeitet, dass gesetzgeberische Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips gerechtfertigt sein können und im Falle der § 6 Abs. 5 Nr. 2 und 3 EStG durch umwandlungssteuerrechtliche Lenkungsaspekte gerechtfertigt sind.¹⁴⁰ Eine Auslegung, die das Subjektsteuerprinzip über gesetzlich angeordnete Durchbrechungen eben desselben stellt, wäre *contra legem*. Der Rechtsanwender darf nicht an die Stelle des Gesetzgebers treten. Derartige Überlegungen können daher allenfalls *de lege ferenda* verwertet werden. Unter fremden Dritten wird die Übernahme der stillen Reserven ohnehin absoluter Ausnahmefall sein.

Umstritten ist eine zwingende Aufstellung von Ergänzungsbilanzen auch bei § 24 UmwStG, der Ergänzungsbilanzen in Abs. 2 und 3 zumindest erwähnt. Überwiegend wird ein Verzicht auf die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen für möglich erachtet.¹⁴¹ Wird auf die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen verzichtet, kommt es zu einem Überspringen stiller Reserven. Der Wortlaut des § 24 UmwStG ist zu der Frage wenig ergiebig: Aus § 24 Abs. 2 und 3 EStG wird lediglich deutlich, dass (etwaige) Ergänzungsbilanzen in die Berechnung des Wertansatzes (also ob Buch-, Zwischen- oder gemeiner Wert) einbezogen werden, nicht aber, dass bei

¹³⁷ Paus, FR 2003, 59, 69; Welke/Hucht, StuB 2002, 422, 427; Ley, KÖSDI 2001, 12982, 12993; Mutscher, FS Frotscher, 479, 493; Frotscher-Mutscher, § 6 EStG Rn. 521b; ebenso wohl BMF v. 8. 12. 2011 – IV C6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, 1283, Rn. 25 im Beispiel 6; a. A. L. Mayer, DStR 2003, 1553, 1553.

¹³⁸ BT-Drucks. 14/6882, 32 f.

¹³⁹ So bspw. HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1502 (wohl *de lege ferenda*).

¹⁴⁰ S. o. Zweites Kapitel D. III. 5.

¹⁴¹ Nach überwiegender Auffassung besteht keine Pflicht zur Aufstellung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG: Dies andeutend BFH Urt. v. 30. 3. 2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29, 33, Rn. 42; FG Köln, Urt. v. 22. 6. 2011 – 4 K 2859/07, EFG 2012, 90, 91; aus der Literatur vgl. Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 219; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 517, 436; J. Schmitt/Keuthen, DStR 2013, 1565, 1567; Mutscher, FS Frotscher, 479, 493; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.153; a. A. Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 463; Ley, KÖSDI 2001, 12982, 12993; Niehus, StuW 2022, 22, 25; andeutend BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE) Tz. 24.14 „in diesen Fällen haben die Gesellschafter der Personengesellschaften Ergänzungsbilanzen zu bilden“.

einem Buchwertansatz auf Ergänzungsbilanzen zurückgegriffen werden muss. Systematisch könnte argumentiert werden, dass es bei § 24 UmwStG an einer § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG entsprechenden Sperrfristregelung zur Missbrauchsvermeidung fehle. Daher bliebe bei § 24 UmwStG das Überspringen stiller Reserven auch innerhalb eines dreijährigen Zeitraumes ohne Konsequenz. Lediglich über § 24 Abs. 5 UmwStG besteht – ähnlich § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG – ein Schutz gegen die Verschiebung stiller Reserven auf Körperschaftsteuersubjekte. Jedoch spricht gerade die Existenz von § 24 Abs. 5 UmwStG für einen möglichen Verzicht auf Ergänzungsbilanzen. Denn bei Bildung von Ergänzungsbilanzen findet § 24 Abs. 5 UmwStG keine Anwendung.¹⁴² Es fehlt dann insoweit an einem Gewinn, der auf den gem. § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Rechtsträger entfällt.¹⁴³ Aus der Existenz der Regelung kann daher systematisch geschlossen werden, dass ein Überspringen stiller Reserven und damit ein Verzicht auf Ergänzungsbilanzen möglich sein muss. Denn sonst hätte § 24 Abs. 5 UmwStG keinen Anwendungsbereich.¹⁴⁴ Stützend kann zudem der Gesetzesentwurf angeführt werden, in dem das Beispiel ohne Ergänzungsbilanzen gebildet wurde.¹⁴⁵

Die gegenteilige Auffassung ist insoweit, wie Niehus jüngst mit weiteren Argumenten und einer Analyse der Rechtsprechung des BFH aufzeigt hat, ebenfalls gut vertretbar.¹⁴⁶ Sofern Niehus nach einer Analyse der Rechtsprechung des X. Senats in dessen Ausführung eine Rechtfertigung des Verstoßes gegen das zwingende Subjektsteuerprinzip vermisst¹⁴⁷, ist diese in den Lenkungs Zwecken des UmwStG zu suchen. Diesem Sinn und Zweck der Vorschriften des UmwStG und insbesondere des § 24 UmwStG ist bereits bei der Auslegung Rechnung zu tragen. Das UmwStG dient dem Lenkungszweck, betrieblich erforderliche und handelsrechtlich mögliche Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Belastungen zu behindern.¹⁴⁸ Erfolgte eine zwingende Zuordnung stiller Reserven über Ergänzungsbilanzen, wären das Subjektsteuerprinzip und – nach der hier vertretenen Auffassung – das Realisationsprinzip nicht berührt, sodass überhaupt keine

¹⁴² Rödder/Schumacher, DStR 2007, 369, 376; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 1485; J. Schmitt/Keuthen, DStR 2013, 1565, 1569; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 168; a. A. Niehus, StuW 2022, 22, 29.

¹⁴³ Nach der Einbringung entstandene Gewinne (inkl. Gewinne durch aus Ergänzungsbilanzen nach der h. M. notwendige Abschreibungen) dürfen im Wege einer teleologischen Reduktion ohnehin nicht einbezogen werden vgl. Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 1488; ebenso BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE) Tz. 24.21 „bis zum Einbringungszeitpunkt entstandene stille Reserven“. Sämtliche vor Einbringung entstandene stille Reserven werden über Ergänzungsbilanzen zugeordnet.

¹⁴⁴ Ebenso Mutscher, FS Frotzcher, 479, 486; a. A. Niehus, StuW 2022, 22, 29, der darauf hinweist, dass bei einer nachfolgenden Realteilung zumindest ein eingeschränkter Anwendungsbereich verbleibe.

¹⁴⁵ Vgl. BT-Drucks. 16/3369, 14.

¹⁴⁶ S. Niehus, StuW 2022, 22, 25 ff.

¹⁴⁷ Niehus, StuW 2022, 22, 28 und BFH Urt. v. 18. 9. 2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 Rz. 57 ff.

¹⁴⁸ S. o. Zweites Kapitel D. III. 5. c) bb).

gesetzlich angeordnete Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips vorläge.¹⁴⁹ Es entspricht dem Lenkungszweck der Umstrukturierung, das Überspringen stiller Reserven gerade bewusst in Kauf zu nehmen, sodass auch bei § 24 UmwStG auf die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen verzichtet werden kann. Gleichwohl gilt auch hier, dass der Verzicht auf Ergänzungsbilanzen bei fremden Dritten eher der Ausnahmefall ist.

V. Zwischenergebnis

Die Buchführungspflichten für den Sonder- und Ergänzungsbereich sind unregelt. Für den Sonderbereich überzeugt die Herleitung der sachlichen Buchführungspflicht aus einer Erweiterung der Buchführungspflicht für das Gesellschaftsvermögen dogmatisch wie praktisch. Im Einklang mit der Lehre vom Sonderbetrieb des Gesellschafters ist der Gesellschafter zur Buchführung für den Sonderbereich verpflichtet.

Für den Ergänzungsbereich kann die sachliche Buchführungspflicht ebenfalls aus einer Erweiterung der Buchführungspflicht für das Gesellschaftsvermögen hergeleitet werden. Anders als bei der Sonderbilanz ist nicht der Gesellschafter, sondern nur die Gesellschaft für ihre Gesellschafter zur Aufstellung der Ergänzungsbilanz verpflichtet. Dies ergibt sich u. a. aus einem Gleichlauf mit dem Antragswahlrecht bei § 24 UmwStG und gilt für aus anderen Gründen aufgestellte Ergänzungsbilanzen gleichermaßen. Ergänzungsbilanzen sind beim Anteilserwerb, bei § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB und bei § 6b EStG wegen des objektiven Nettoprinzips zwingend aufzustellen. Durch Auslegung der §§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 24 UmwStG ergibt sich, dass in diesen Fällen auf die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen verzichtet werden kann.

E. Anwendungsfälle

I. Bestimmung des Untersuchungsbereichs

Angedeutet wurde bereits, dass die Anwendungsbereiche von Ergänzungsbilanzen mannigfaltig sind und Ergänzungsbilanzen mittlerweile in einer Vielzahl von Fällen erstellt werden, von denen nur einige gesetzlich geregelt sind. Die verschiedenen Fälle werden im Folgenden näher beleuchtet und auf Basis des Zweiten Kapitels untersucht. Dabei werden auch die Fälle behandelt, in denen eine Bildung von Ergänzungsbilanzen bisher lediglich erwogen wurde. Ausgeklammert werden jedoch Sonderkonstellationen wie beispielsweise Ergänzungsbilanzen bei der

¹⁴⁹ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. d).

doppelstöckigen Personengesellschaft¹⁵⁰, der KGaA¹⁵¹ oder anlässlich Verschmelzungen durch Aufnahme.

II. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils

Einer der Hauptanwendungsfälle von Ergänzungsbilanzen ist der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils. Behandelt wurde bereits, dass zivilrechtlich allein die Gesellschaft Eigentümerin des Vermögens ist.¹⁵² Der Gesellschafter kann nicht isoliert über einzelne Gegenstände des Gesellschaftsvermögens verfügen. Allerdings kann der Gesellschafter – mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter – seine Mitgliedschaft auf eine andere Person im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen, sodass diese in ihrer Identität erhalten bleibt.¹⁵³ Bei einer solchen Übertragung folgt der Kapitalanteil als unselbständige Rechnungsziffer der Mitgliedschaft.¹⁵⁴ Häufig vollzieht sich der Erwerb dabei im Rahmen einer Rechtsübertragung gem. § 413 BGB, denkbar ist jedoch auch ein Ausscheiden eines bisherigen Gesellschafters verbunden mit der Neuaufnahme eines neuen Gesellschafters.¹⁵⁵ Wird die zweite Möglichkeit gewählt, tritt infolge des Austritts bei den verbliebenen Gesellschaftern zunächst eine Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB mit anschließend unmittelbarer Abwachsung ein.¹⁵⁶ Zivilrechtlich wird der Erwerber also nicht Einzelrechtsnachfolger des Ausscheidenden, sondern es wird für ihn eine neue Mitgliedschaft begründet, während die Mitgliedschaft des Ausscheidenden erlischt.¹⁵⁷ Häufig wird in solchen Gestaltungen ein abgekürzter Zahlungsweg vereinbart, infolgedessen der Erwerber direkt an den Ausscheidenden zahlt. Zivilrechtlich tilgt der Eintretende so nach § 362 Abs. 2 BGB seine Einlageschuld, während die Gesellschaft ihre Abfindungsschuld gegenüber dem Ausscheidenden gem. § 267 Abs. 1 BGB durch Zahlung des Eintretenden als Drittem bewirkt.¹⁵⁸

¹⁵⁰ Zu der Thematik m. w. N. HHR-Rütke, § 15 EStG Rn. 636 f.; HHR-Patt, § 16 EStG Rn. 274; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 471; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 768 f.; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 85 ff. Einzig zu doppelstöckigen Personengesellschaften in dieser Arbeit s. Fünftes Kapitel C.III.3. bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils zum gemeinen Wert bei § 24 UmwStG.

¹⁵¹ Zu der Thematik s. BFH Urt. v. 15. 3. 2017 – I R 41/16, BFHE 258, 246; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 891; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. D14; ausführlich zum BFH-Urt. und Streitstand Hageböke, DK 2018, 136.

¹⁵² Dazu s. o. Zweites Kapitel A.

¹⁵³ MüKo-HGB-Fleischer, § 105 HGB Rn. 466; Oetker-Lieder, § 105 HGB Rn. 94; Boujong/Ebenroth/Joost-Wertenbruch, § 105 HGB Rn. 209, 214.

¹⁵⁴ Vgl. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften, S. 230; Staub-Schäfer, § 120 HGB Rn. 50 f.

¹⁵⁵ Zu den jeweiligen Möglichkeiten, der Abgrenzung und den teils unterschiedlichen Rechtsfolgen jeweils m. w. N. vgl. Staub-Schäfer, § 105 HGB Rn. 288; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1320 ff.

¹⁵⁶ Staub-Schäfer, § 105 HGB Rn. 289; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1321.

¹⁵⁷ K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1320.

¹⁵⁸ K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1321.

Steuerlich existieren für die Abbildung dieser Vorgänge keine gesetzlichen Regelungen. Für den Fall der Anteilsübertragung ist in der Rechtsprechung anerkannt, Ergänzungsbilanzen zu erstellen, um die Mehr- oder Minderaufwendungen abzubilden.¹⁵⁹ Ergänzungsbilanzen sind dabei das technische Hilfsmittel, um das Leistungsfähigkeitsprinzip, das objektive Nettoprinzip und das einfach-rechtliche Transparenzprinzip zu verwirklichen.¹⁶⁰ So kann sichergestellt werden, dass die bilanziellen Auswirkungen nur den Gesellschafter, der die Erwerbsaufwendungen getragen hat, treffen. Ergänzungsbilanzen ermöglichen technisch die Abbildung von Vorgängen, die nicht (oder nur mit größter Mühe) in der Gesellschaftsbilanz abgebildet werden können. Dabei wird es als gleichgültig betrachtet, ob der Erwerb des Gesellschaftsanteils im Rahmen einer Übertragung gem. § 413 BGB oder durch Anwachsung und Abwachsung erfolgt.¹⁶¹ Auch wenn die Fälle zivilrechtlich streng zu unterscheiden sind, entsprechen Eintritt und Austritt in dieser Konstellation wirtschaftlich einem Anteilserwerb.¹⁶² In beiden Vorgängen wird ein Gesellschaftsanteil gegen Entgelt auf einen Erwerber übertragen und so der Tatbestand der Veräußerung gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt, während der Neugesellschafter Erwerber des Gesellschaftsanteils ist.

Angemerkt sei bereits an dieser Stelle, dass Rechtsprechung und Teile der Literatur in dem Erwerb eines Mitunternehmeranteils den Erwerb ideeller Bruchteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens sehen.¹⁶³ Daran anknüpfend werden die zusätzlichen oder verminderten Anschaffungskosten für diese Wirtschaftsgüter in der Ergänzungsbilanz abgebildet. Nach der hier vertretenen Auffassung erfolgt dagegen in der Ergänzungsbilanz eine Wertkorrektur des Gesellschaftsvermögens.¹⁶⁴

Bereits angesprochen wurde, dass auf die Bildung von Ergänzungsbilanzen beim Erwerb zum Buchwert verzichtet wird, da die ertragsteuerlichen Konsequenzen unmittelbar in der Gesellschaftsbilanz gezogen werden können.¹⁶⁵ Ob daran nach dem Urteil des BFH vom 20. 11. 2014¹⁶⁶ noch festgehalten werden kann, wird an späterer Stelle behandelt.¹⁶⁷ Vorweggenommen sei bereits, dass der Verzicht auf Ergänzungsbilanzen beim Erwerb zum Buchwert den Begründungsansätzen des

¹⁵⁹ St. Rspr. vgl. bereits RFH Ur. v. 3. 8. 1938 – VI 379/38, StuW 1938, Nr. 461 (zunächst nicht so bezeichnet); Ur. v. 7. 12. 1949, I 18/48, StuW 1950, Nr. 41; BFH Ur. v. 26. 1. 1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368; BFH Ur. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

¹⁶⁰ Dazu bereits im Einzelnen beim Zweck der Ergänzungsbilanzen s. o. Drittes Kapitel B.

¹⁶¹ Kirchhof/Seer-Seer, § 16 EStG Rn. 132; KSM-Trossen, § 16 EStG Rn. C60; so wohl auch Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 395.

¹⁶² Vgl. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1321 „so nahe sie einander aus kaufmännischer Perspektive sein mögen“.

¹⁶³ Dazu bereits s. u. Drittes Kapitel F. II.

¹⁶⁴ Dazu s. u. Drittes Kapitel F. IV.

¹⁶⁵ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.110; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 22.

¹⁶⁶ BFH Ur. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

¹⁶⁷ Dazu s. u. Fünftes Kapitel A. III. 3. a).

Bruchteilserwerbs und der Gleichstellungstheze widersprechen.¹⁶⁸ Ferner wird beim Erwerb mehrerer Beteiligungen für den Erwerber nur eine Ergänzungsbilanz geführt, in der Auf- und Abstockungen sowie positive und negative Ausgleichsposten zusammenzufassen sind.¹⁶⁹ Dies erschwert eine nach der neuen Rechtsprechung folgerichtige Zusammenfassung sukzessiver Erwerbsvorgänge erheblich.¹⁷⁰

Zum besseren Verständnis wird der Anteilserwerb anhand eines kurzen Beispiels dargestellt:

Beispiel 2

Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils

A und B sind an der AB-OHG jeweils mit einem Kapitalanteil von 100.000 GE beteiligt. Am 01.01.02 veräußert B seinen Anteil für 200.000 GE an C, welcher Anschaffungskosten in gleicher Höhe hat. Die abgegoltenen anteiligen stillen Reserven i. H. v. 100.000 GE entfallen zu 90.000 GE auf den Firmenwert und zu 10.000 GE auf die Maschine. Die Maschine hat einen Buchwert von 50.000 GE.

Bilanz der AB-OHG 31.01.01

Aktiva		Passiva	
Maschine	50.000	Kapital A	100.000
Bank	150.000	Kapital B	100.000
Summe	200.000	Summe	200.000

Bilanz der AB-OHG 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Maschine	50.000	Kapital A	100.000
Bank	150.000	Kapital C	100.000
Summe	200.000	Summe	200.000

Positive Ergänzungsbilanz des C 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	90.000	Mehrkapital C	100.000
Maschine	10.000		
Summe	100.000	Summe	100.000

¹⁶⁸ Dazu s. u. bei der Fortentwicklung Fünftes Kapitel A. III. 3. und Fünftes Kapitel A. IV. 2.

¹⁶⁹ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504; BFH Urt. v. 21. 4. 1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; FG Düsseldorf Urt. v. 22. 10. 2013 – 13 K 2696/11 F, BB 2013, 3120; BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16, DStR 2019, 2404.

¹⁷⁰ Dazu s. u. Fünftes Kapitel A. III. 3. a).

III. Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB

1. Zivilrechtlicher Ausgangspunkt; Leitbeispiel

Erwogen werden Ergänzungsbilanzen ebenso bei der steuerlich unregelmäßigten Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB. Zivilrechtlich hat der ausscheidende Gesellschafter im Falle des Ausscheidens aus einer Personengesellschaft einen Auseinandersetzungsanspruch gegen die Gesellschaft.¹⁷¹ Den verbliebenen Gesellschaftern wächst sein Anteil gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB an. Steuerrechtlich wird dieser Vorgang überwiegend über die sog. Aufstockungslösung abgebildet, bei der die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens in Höhe der Mehrbeträge aufgestockt werden.¹⁷² Denn im Zuge der Anwachsung erwerben die Gesellschafter, steuerrechtlich betrachtet, ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens.¹⁷³ Aufgestockt werden zunächst die reserveträchtigen Aktiva der Steuerbilanz, subsidiär der Firmen- und Geschäftswert.¹⁷⁴ Die Abschreibungen dieser Werte richten sich nach den ursprünglichen Restnutzungsdauern und Abschreibungsmethoden in der Gesellschaftsbilanz.¹⁷⁵ Somit könne dieser Fall – anders als der Anteilserwerb¹⁷⁶ – vollständig in der Gesellschaftsbilanz abgebildet und auf Ergänzungsbilanzen verzichtet werden. Im Folgenden soll untersucht werden, ob an dieser Ansicht weiter festgehalten werden kann oder ob auch hier eine Darstellung mithilfe von Ergänzungsbilanzen erfolgen muss. Ausgangspunkt der Untersuchung ist die handelsbilanzielle Behandlung des Vorgangs.

¹⁷¹ BGH, Urt. v. 12. 7. 2016 – II ZR 74/14, ZIP 2016, 1627, 1628, Rn. 14; Hopt-Roth, § 131 HGB Rn. 48; MüKo-HGB-K. Schmidt/Fleischer, § 131 HGB Rn. 129 f. Der insoweit abweichende Wortlaut des § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB beruht auf dem veralteten Gesamthandmodell s. MüKo-HGB-K. Schmidt/Fleischer, § 131 HGB Rn. 130.

¹⁷² BFH Urt. v. 30. 1. 1974 – IV R 109/73, BStBl. II 1974, 352, 352 f.; BFH Urt. v. 1. 4. 1982 – IV R 2–3/79, BStBl. II 1982, 620, 621; KKB-Geeb, § 16 EStG Rn. 336; Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeberle/Scheel-Hottmann, Abschnitt J Rn. 111 ff., S. 894 f.; Prinz/Kahle-Sauter, § 10 Rn. 208; Brandis/Heuermann-Schallmoser, § 16 EStG Rn. 262; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 460; a. A. Regniet, Ergänzungsbilanzen, 86 f.; Groh, FS-Arbeitsgemeinschaft, 243, 247, die eine Bilanzierung in der Ergänzungsbilanz befürworten; ebenfalls a. A. Birke, Behandlung von Barabfindungen an ausscheidende Gesellschafter, S. 215 ff., der für eine Sofortaufwandslösung eintritt.

¹⁷³ So jedenfalls die h. M. dazu statt aller Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 460. Im Einzelnen zu dieser Frage und der hier vertretenen abweichenden Auffassung s. u. Drittes Kapitel F. II.

¹⁷⁴ Dazu im Einzelnen s. u. Drittes Kapitel G.

¹⁷⁵ Dies ist die notwendige Konsequenz der Aufstockungslösung, will man nicht mehrere AfA-Reihen bilden. Für verschiedene AfA-Reihen Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 690; Lange/Bilitweski/Götz-Hunfeld, C.V. Rn. 2335; andeutend Schmidt-Wacker, § 16 Rn. 480 (39. Aufl. 2020); differenzierend insoweit Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeberle/Scheel-Hottmann, Rn. 112 ff., S. 895 f.

¹⁷⁶ Dazu s. o. Drittes Kapitel E. II.

Wegen der etwas sperrigen Thematik folgt die Darstellung einem Leitbeispiel, auf das fortlaufend zurückgegriffen wird:

Beispiel 3

Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB¹⁷⁷

A, B und C sind an der ABC-OHG mit jeweils 20.000 GE beteiligt. Die Verbindlichkeiten betragen 60.000 GE. Das Anlagevermögen mit einem Buchwert von 50.000 GE enthält stille Reserven von 90.000 GE. In der Kasse der OHG befinden sich 70.000 GE. C soll zum 01.01.02 aus der Gesellschaft gegen Barabfindung i. H. v. 50.000 GE ausscheiden.

Schlussbilanz der ABC-OHG zum 31. 12. 01

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	50.000	Kapital A	20.000
Kasse	70.000	Kapital B	20.000
		Kapital C	20.000
		Verbindlichkeiten	60.000
Summe	120.000	Summe	120.000

2. Handelsbilanzielle Lösung

Handelsbilanziell werden zahlreiche Lösungen wie eine Forderung der Gesellschaft gegen die Gesellschafter, eine Aktivierung als eigene Anteile der Personengesellschaft, eine Verrechnungslösung und – entsprechend der bisherigen steuerrechtlichen Behandlung – eine Aufstockungslösung diskutiert.¹⁷⁸ Wegen ihrer Relevanz für die steuerliche Behandlung beschränkt sich die Darstellung auf die Aufstockungslösung und die Verrechnungslösung.

a) Darstellung nach der Verrechnungslösung

Eröffnungsbilanz der ABC-OHG zum 01.01.02 nach Ausscheiden

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	50.000	Kapital A	5.000
Kasse	20.000	Kapital B	5.000
		Verbindlichkeiten	60.000
Summe	70.000	Summe	70.000

¹⁷⁷ Beispiel etwas vereinfacht nach *Hennrichs*, FS Meincke, 163, 166.

¹⁷⁸ Eine Übersicht über die verschiedenen Lösungen bieten *Herrmann*, WPg 1994, 500, 509 ff.; *Hennrichs*, FS Meincke, 163, 167 ff.; *Priester*, ZIP 2016, 949.

Sowohl bei der Verrechnungslösung als auch bei der sogleich folgenden Aufstockungslösung mindert sich das Konto Kasse im Zuge des Ausscheidens des C um 50.000 GE. Zugleich wird das Kapitalkonto des C i. H. v. 20.000 GE ausgebucht. Damit ist die Buchung jedenfalls:

Per Kapitalkonto C 20.000 an Kasse 50.000.

Es verbleibt somit eine Differenz von 30.000 GE. Erst in diesem Punkt unterscheiden sich Aufstockungs- und Verrechnungslösung. Nach der Verrechnungslösung mindert die Differenz die Kapitalkonten der verbliebenen Gesellschafter:

Per Kapitalkonto C 20.000

Kapitalkonto A 15.000

Kapitalkonto B 15.000 an Kasse 50.000.

Details werden sogleich in der Analyse und Stellungnahme behandelt.

b) Darstellung nach der Aufstockungslösung

Eröffnungsbilanz der ABC-OHG zum 01.01.02 nach Ausscheiden

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	80.000	Kapital A	20.000
Kasse	20.000	Kapital B	20.000
		Verbindlichkeiten	60.000
Summe	100.000	Summe	100.000

Statt einer Verrechnung der Kapitalkonten bedient die Aufstockungslösung die Aktiva der Gesellschaft. Die Buchung bei der Aufstockungslösung lautet daher:

Per Kapitalkonto C 20.000

Anlagevermögen 30.000 an Kasse 50.000.

Details werden sogleich in der Analyse und Stellungnahme behandelt.

c) Analyse und Stellungnahme

Nachdem das IDW und das Schrifttum handelsrechtlich lange Zeit die bereits angesprochene sog. Aufstockungslösung¹⁷⁹ befürworteten, wird im Schrifttum nunmehr zunehmend die sog. Verrechnungslösung bevorzugt.¹⁸⁰ Auch das IDW

¹⁷⁹ IDW RS HFA 7 a. F., Rn. 59, WPg, 1976, 114, 115; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapital N Rn. 537; *Sonderbilanzen-Anders*, Abschnitt N Rn. 50 ff.; *Herrmann*, WPg 1994, 500, 509 ff.

¹⁸⁰ IDW, IDW Life 2018, 258, IDW RS HFA 7 n. F. Rn. 58a; *Hennrichs*, FS Meincke, 163, 173 ff.; *Priester*, ZIP 2016, 949, 951; *Schulze-Osterloh*, NZG 2016, 161, 164; *Lüdenbach*,

hat die Schwächen der Aufstockungslösung erkannt und lässt nunmehr beide Lösungen alternativ zu.¹⁸¹

Bei der Verrechnungslösung bleiben die Aktiva der Gesellschaft unverändert, die Mehr- oder Minderbeträge der Abfindung werden stattdessen gegen Rücklagenkonten und die Kapitalkonten der verbliebenen Gesellschafter gebucht. Dafür wird zumeist eine Entnahmehandlung des ausgeschiedenen Gesellschafters angenommen¹⁸², sodann soll das entnahmebedingt negative Kapitalkonto auf die verbliebenen Gesellschafter übergehen.¹⁸³ Damit werden die Kapitalkonten der verbleibenden Gesellschafter technisch gemindert. So kann bei der KG auch das Wiederaufleben der Haftung gem. § 172 Abs. 4 HGB bei verbleibenden Kommanditisten verhindert werden, denn bei den Vorgängen handelt es sich mangels Vermögenstransfers von der Gesellschaft in die außergesellschaftliche Sphäre der Gesellschafter nicht um eine Entnahme der verbleibenden Gesellschafter.¹⁸⁴ Dafür spricht auch der Vergleich mit der – nach IDW weiterhin zulässigen – Aufstockungslösung. Denn in beiden Fällen haben die verbliebenen Gesellschafter ihre Einlagen erbracht und es sind Barmittel aus dem Gesellschaftsvermögen abgeflossen. Während in einem Fall die Aktiva aufgestockt werden, werden in dem anderen Fall die Kapitalkonten der Gesellschafter abgestockt. Bei der Aufstockungslösung käme es mangels Berührung der Kapitalkonten nicht zur Frage des Wiederauflebens der Haftung. Für die Gläubiger macht die Bilanzierungsvariante jedoch keinen Unterschied, da aus der Gesellschaft Aktiva in identischer Höhe abgeflossen sind. Es darf keinen Unterschied machen, ob der Mehrbetrag der Abfindungsverbindlichkeit gegen den Gesellschafter gegen Erhöhung der Aktiva oder Minderung der Kapitalkonten ausgebucht wurde. In beiden Fällen haftet den Gläubigern der ausscheidende Kommanditist (dessen Haftung wegen der Entnahme gem. § 172 Abs. 4 HGB wiederauflebt) und die Gesellschaft (mit dem identischen Gesellschaftsvermögen), sodass ein wirksamer Gläubigerschutz auch ohne zusätzliche Haftung der verbleibenden Kommanditisten gegeben ist.¹⁸⁵

Die früher dominierende Aufstockungslösung zeigt dagegen erhebliche dogmatische Schwächen. Denn sie missachtet die Trennung von Gesellschafts- und Gesellschafterebene nach dem gesellschaftsrechtlichen Trennungsprinzip gem. § 124 HGB.¹⁸⁶ Das Ausscheiden eines Gesellschafters lässt – wie auch der Gesellschaft

StuB 2013, 744, 744; Lüdenbach, StuB 2017, 355, 355; Kanitz, WPg 2018, 486, 489; Groh, FS-Arbeitsgemeinschaft, 243, 184 ff.; Mi. Müller, DK 2019, 302, 307.

¹⁸¹ IDW, IDW Life 2018, 258, IDW RS HFA 7 n. F. Rn. 58a, wobei die Verrechnungslösung bevorzugt werden soll.

¹⁸² Groh, FS-Arbeitsgemeinschaft, 243, 251; Kanitz, WPg 2018, 486, 489; Staub-Thiessen, § 172 HGB Rn. 126; Schulze-Osterloh, NZG 2016, 161, 166.

¹⁸³ Kanitz, WPg 2018, 486, 489.

¹⁸⁴ Priester, ZIP 2016, 949, 952; Schulze-Osterloh, NZG 2016, 161, 165; a. A. Regniet, Er-gänzungsbilanzen, S. 74.

¹⁸⁵ Vgl. auch Schulze-Osterloh, NZG 2016, 161, 164, der eine Erweiterung der Haftung für nicht geboten hält.

¹⁸⁶ Hennrichs, FS Meincke, 163, 172.

terwechsel – die Gesellschaftsbilanz unberührt. Es verändern sich nicht etwa zivilrechtlich nicht existente Anteile an den Vermögensgegenständen des Gesellschaftsvermögens, sondern nur die Beteiligungsquoten der Gesellschafter. Insbesondere hat die Gesellschaft keine (nachträglichen) Anschaffungskosten gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 1 HGB, vielmehr bleibt das Gesellschaftsvermögen unberührt. Auch hat die Gesellschaft keine Quasi-Anschaffungskosten, denn die dafür bemühte fiktive Liquidation und Neugründung durch die verbleibenden Gesellschafter entspricht nicht dem tatsächlich verwirklichten Geschehen.¹⁸⁷ Schließlich spricht auch der Vergleich mit dem Ausscheiden eines GmbH-Geschäftsführers gegen die Aufstockungslösung, da dort eine Berücksichtigung stiller Reserven gerade nicht erlaubt ist.¹⁸⁸ Die Verrechnungslösung kommt dagegen ohne diese dogmatischen Widersprüche aus. Ihr ist handelsbilanziell daher zu folgen.

3. Steuerbilanzielle Lösung

a) Keine Übertragung der handelsrechtlichen Lösung

Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Verrechnungslösung unreflektiert auf die Steuerbilanz übertragen werden kann. Denn die deutsche Personengesellschaftsbesteuerung folgt dem (eingeschränkten) Transparenzprinzip: Die Personengesellschaft selbst ist als partielles Steuersubjekt Subjekt der Einkünftequalifikation, Gewinnerzielung und Gewinnermittlung.¹⁸⁹ Besteuerungssubjekte der Einkommensteuer sind jedoch weiterhin die Gesellschafter selbst, denen die Einkünfte zugerechnet werden. Steuerbilanziell kann die handelsbilanziell vorgeschlagene Verrechnungslösung in Reinform indes nicht überzeugen. Denn dann käme es zu einer doppelten Versteuerung der stillen Reserven, was dem Leistungsfähigkeitsprinzip nach Art. 3 Abs. 1 GG und dem objektiven Nettoprinzip widerspräche.

In dem Beispiel hat C einen Aufgabegewinn gem. § 16 Abs. 3 EStG¹⁹⁰ in Höhe von 30.000 zu versteuern (50.000 abzüglich Kapitalanteil 20.000). Wendete man nun die handelsrechtliche Verrechnungslösung an und ließe die Aktiva der Gesellschaft unberührt, käme es zu einer erneuten Versteuerung derselben stillen Reserven durch die verbliebenen Gesellschafter. Denn nach Ausscheiden des C beträgt der gemeine Wert der OHG-Anteile 100.000. Die stillen Reserven betragen weiterhin 90.000. A und B stünde damit im Rahmen einer Auseinandersetzung jeweils ein Betrag von 50.000 zu. Sie müssten jeweils einen Aufgabegewinn i. H. v. 45.000 versteuern (50.000 abzüglich Kapitalanteil 5.000). Damit müssten sie jeweils 15.000 der stillen Reserven versteuern, die C bereits versteuert hat. Dies widerspräche dem Leistungsfähigkeitsprinzip.¹⁹¹

¹⁸⁷ Hennrichs, FS Meincke, 163, 173; so aber Herrmann, WPg 1994, 500, 509 ff.

¹⁸⁸ Hennrichs, FS Meincke, 163, 173.

¹⁸⁹ Zweites Kapitel C. III. 2.

¹⁹⁰ Zur Anwendbarkeit von § 16 Abs. 3 EStG gleich s. u. Drittes Kapitel E. III. 3. d).

¹⁹¹ Ebenso Mi. Müller, DK 2019, 302, 308; Höhn, Handels- und Steuerbilanz einer OHG nach Ausscheiden, S. 271; andeutend Birke, Behandlung von Barabfindungen an ausscheidende Gesellschaftler, S. 358.

Steuerlich kann eine Darstellung daher nur über die Aufstockungslösung oder mithilfe von Ergänzungsbilanzen erfolgen, die es vermögen, diese zusätzlichen Anschaffungskosten abzubilden. Gleichwohl sind die Alternativen wegen unterschiedlicher Fortentwicklung der Bilanzpositionen hinsichtlich der Periodengewinne nicht gleichwertig. Zur Untersuchung der Thematik wird zunächst das Leitbeispiel für beide Lösungen fortgeführt. Sodann erfolgt eine Analyse beider Lösungen mit einer Stellungnahme.

b) Darstellung nach der Aufstockungslösung

Eröffnungsbilanz der ABC-OHG zum 01.01.02 nach Ausscheiden

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	80.000	Kapital A	20.000
Kasse	20.000	Kapital B	20.000
		Verbindlichkeiten	60.000
Summe	100.000	Summe	100.000

c) Darstellung mithilfe von Ergänzungsbilanzen

Eröffnungsbilanz der ABC-OHG zum 01.01.02 nach Ausscheiden

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	50.000	Kapital A	5.000
Kasse	20.000	Kapital B	5.000
		Verbindlichkeiten	60.000
Summe	70.000	Summe	70.000

Positive Ergänzungsbilanz des A

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	15.000	Mehrkapital A	15.000
Summe	15.000	Summe	15.000

Positive Ergänzungsbilanz des B

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	15.000	Mehrkapital B	15.000
Summe	15.000	Summe	15.000

d) Analyse und Stellungnahme

Die Untersuchung beginnt mit einer Analyse der Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB sowohl aus der Perspektive des Ausscheidenden als auch der verbliebenen Gesellschafter. Darauf aufbauend werden die Lösungen und ihre denkbare Fortentwicklung betrachtet und Parallelen zum Anteilserwerb gezogen.

aa) Das Ausscheiden als Aufgabe- und Erwerbsvorgang

Steuerrechtlich wird eine Abfindung überwiegend als Veräußerung des Mitunternehmeranteils i. S. d. §§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG behandelt.¹⁹² Richtigerweise handelt es sich jedoch um die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 3 EStG, da die Veräußerung nach Abs. 1 nur die Übertragung an einen Erwerber umfasst.¹⁹³ Für die Sachwertabfindung (mit Realteilung) hat der BFH dies bereits entschieden.¹⁹⁴ Es kann jedoch für den Aufgabetatbestand keinen Unterschied machen, ob der Ausscheidende Sachwerte oder Barmittel aus dem Gesellschaftsvermögen erhält; abzugrenzen ist der Fall nur von der Abfindung des Gesellschafters aus dem Privatvermögen der anderen Mitunternehmer.¹⁹⁵ Ebenso darf es für den Aufgabetatbestand keinen Unterschied machen, ob der Ausscheidende die liquiden Mittel in sein Privat- oder Betriebsvermögen verbringt. Denn dies betrifft ausschließlich die Frage, ob die Rechtsfolge der Aufgabe, die Aufdeckung der stillen Reserven, durch die Grundsätze der Realteilung¹⁹⁶ abgeändert werden kann.¹⁹⁷ Bei Bejahung einer Realteilung könnten gem. § 16 Abs. 3 Sätze 7 und 8 EStG die gemeinen Werte für die ins Privatvermögen verbrachten Wirt-

¹⁹² So die bisherige Rspr. des BFH vgl. BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16; BFHE 265, 521; BFH vgl. Urt. v. 9. 7. 2015 – IV R 19/12, BStBl. II 2015, 954; BFH Urt. v. 12. 12. 1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH Urt. v. 14. 9. 1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407; aus der Literatur KKB-Geeb, § 16 EStG Rn. 286 ff.; Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeblerle/Scheel-Hottmann, Abschnitt J Rn. 111 ff., S. 894 f.; Prinz/Kahle-Sauter, § 10 Rn. 208; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 395; HHR-Kulosa, § 16 EStG Rn. 543; LBP-Schacht, § 16 EStG Rn. 343; ebenso die Verwaltung vgl. BMF v. 19. 12. 2018, IV C 6-S 2242/07/10002, DStR 2017, 106, Rn. 2.

¹⁹³ So Reiß, FR 2017, 458, 462; HHR-Patt, § 16 EStG Rn. 325; Kirchhof/Seer-Seer, § 16 EStG Rn. 190; KSM-Trossen, § 16 EStG Rn. C10 und F42.

¹⁹⁴ So BFH Urt. v. 30. 3. 2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29, 32, Rn. 35 (unechte Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern); BFH Urt. v. 17. 9. 2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37 (unechte Realteilung mit Teilbetrieben).

¹⁹⁵ Ebenso Stehnert, DStR 2019, 245, 247; Neu/Hamacher, GmbHR 2017, 897, 901; a. A. BMF v. 19. 12. 2018, IV C 6-S 2242/07/10002, DStR 2017, 106, Rn. 2.

¹⁹⁶ Zur Realteilung s. Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 520 ff.; sowie kritisch Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 263 ff.

¹⁹⁷ Darüber hinaus ist umstritten, ob eine unechte Realteilung bei ausschließlicher Abfindung mit liquiden Mitteln (und Verbringung der Mittel in ein Betriebsvermögen des Ausscheiden-

schaftsgüter angesetzt werden.¹⁹⁸ Richtigerweise sind die Voraussetzungen einer Realteilung jedoch überhaupt nicht erfüllt, da § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nach seinem Wortlaut die zumindest teilweise Verbringung in das Betriebsvermögen voraussetzt.¹⁹⁹ Die Gesetzesbegründung stützt dies. Bei Verbringung in das Privatvermögen sind im Übrigen die gemeinen Werte anzusetzen. Nicht erfasst ist dagegen der Fall der vollständigen Verbringung in das Privatvermögen. Der ausscheidende Gesellschafter verwirklicht also den Betriebsaufgabebetstand, sodass die stillen Reserven ersatzrealisiert werden.

Den verbliebenen Gesellschaftern wird richtigerweise die spiegelbildliche Erwerberrolle zugeschrieben. Denn der Mehrwert der Abfindungszahlung in Form der erhöhten Beteiligungsquoten kommt steuerlich ausschließlich den Gesellschaftern zugute, auch wenn die Gesellschaft zivilrechtliche Schuldnerin der Abfindung ist. Steuerlich wird die Zahlung somit von der Gesellschaft für Rechnung der Gesellschafter geleistet²⁰⁰, die durch den Vorgang ihre Beteiligungsquoten erhöhen. Meistens haben die Gesellschafter die gesetzliche Regelung im Vorhinein ohnehin im Gesellschaftsvertrag abbedungen und ähnlich dem Anteilswerb gestaltet. Auch wirtschaftlich gesehen entspricht die Anwachsung der Anteilsübertragung.²⁰¹ All dies spricht dafür, den verbliebenen Gesellschaftern richtigerweise die spiegelbildliche Erwerberrolle zuzuweisen. Ansonsten käme es zu einer doppelten Versteuerung stiller Reserven und einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip.

Die herrschende Meinung bedient sich der Vorstellung, die verbliebenen Gesellschafter hätten von dem Ausscheidenden ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft erworben. Richtigerweise haben die Gesellschafter jedoch nicht ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erworben, sondern ihre Beteiligungsquoten an der Gesellschaft gegen Entgelt erhöht.²⁰² Dass dabei eine Zuordnung zu den einzelnen Wirtschaftsgütern und keine Einbuchung der Beteiligung *en bloc* erfolgt, ist Ausdruck der Umsetzung der laufenden Be-

den) vorliegen kann: Dies ablehnend FG Baden-Württemberg v. 17. 1. 2017 – 11 K 3976/13, EFG 2017, 682; BMF v. 19. 12. 2018, IV C 6-S 2242/07/10002, DStR 2017, 106, Rn. 3; Widmann/Mayer-Pupeter, Anhang 10 Rn. 159; HHR-Kulosa, § 16 EStG Rn. 544; offen lassend Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 531; a. A. Stehnert, DStR 2019, 245, 248 f.; Lademann-Sieker, § 16 EStG Rn. 580 e).

¹⁹⁸ So Stehnert, DStR 2019, 245, 248. In der Folge soll § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG Anwendung finden und der Gewinn lediglich dem Ausscheidenden zugewiesen werden; a. A. BMF v. 19. 12. 2018, IV C 6-S 2242/07/10002, DStR 2017, 106, Rn. 29.

¹⁹⁹ A. A. Stehnert, DStR 2019, 245, 248 der auf den nicht eindeutigen Wortlaut der Norm und die Gesetzesbegründung BT-Drs. 14/23, 178 verweist.

²⁰⁰ Handels- und zivilrechtlich ist diese Aussage selbstverständlich schief.

²⁰¹ BFH Urt. v. 14. 9. 1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407; BFH Urt. v. 20. 2. 2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 690; Groh, FS-Arbeitsgemeinschaft, 243, 245.

²⁰² Dazu s. u. Drittes Kapitel F. V.

steuerung innerhalb des transparenten Besteuerungssystems der Mitunternehmer-schaft, nicht aber des anteiligen Erwerbs ideeller Wirtschaftsgüter.²⁰³

bb) Probleme der Aufstockungslösung

Wegen der drohenden Doppelbesteuerung kann die handelsrechtliche Verrechnungslösung nicht auf das Steuerrecht übertragen werden.²⁰⁴ Zur Abbildung des Anschaffungsvorgangs werden nach der bisherigen herrschenden Meinung die Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens in Höhe des Abfindungsmehrbetrages nach der sog. Stufentheorie²⁰⁵ anteilig aufgestockt (sog. Aufstockungslösung²⁰⁶). Ergänzungsbilanzen werden nicht gebildet, da der Vorgang vollständig in der Gesellschaftsbilanz abgebildet werden könne. Dogmatisch kann diese Annahme jedoch nur bedingt überzeugen. Denn die Personengesellschaft ist Subjekt der Einkünftequalifikation, Gewinnerzielung und Gewinnermittlung.²⁰⁷ Ihre Gesellschaftsebene wird durch das Ausscheiden des Gesellschafters nicht berührt²⁰⁸; Die Gesellschaft selbst hat kein Anschaffungsgeschäft getätigt. Sie hat die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens grundsätzlich weiterhin unverändert mit den Anschaffungskosten gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 255 Abs. 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG zu bewerten. Verändert haben sich nicht etwa zivilrechtlich nicht existente Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögen, sondern einzig die Beteiligungsquoten der Gesellschafter. Zuzugeben ist, dass die Gesellschaftsebene und die Gesellschafterebene steuerrechtlich wegen des Transparenzprinzips – anders als handelsbilanziell wegen des gesellschaftsrechtlichen Trennungsprinzips nach § 124 HGB – miteinander verflochten sind. Die Anschaffungskosten für die mitunternehmerische Beteiligung können – anders als bei Kapitalgesellschaften – nur bedingt von der Gesellschaftsebene getrennt werden, da sich die Anschaffungskosten der Beteiligung (teilweise) aus den Kapitalkonten der Gesellschafter ergeben. Gleichwohl müssen die Mehr- oder Minderaufwendungen der Gesellschafter steuerlich relevant werden, damit nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und objektive Nettoprinzip verstoßen wird.

²⁰³ Dazu s. u. Drittes Kapitel F. V.

²⁰⁴ S. o. Drittes Kapitel E. III. 3. a).

²⁰⁵ Dazu s. u. Drittes Kapitel G.

²⁰⁶ Vgl. das Beispiel s. o. Drittes Kapitel E. III. 3. b).

²⁰⁷ Zweites Kapitel C. III. 2.

²⁰⁸ Dazu sei auf die Ausführungen zur handelsbilanziellen Lösung verwiesen s. o. Drittes Kapitel E. III. 2.

cc) Ergänzungsbilanzen als vorzugswürdige Lösung

Zur technischen Umsetzung dieses Vorgangs sollte sich der Ergänzungsbilanz bedient werden.²⁰⁹ So kann sichergestellt werden, dass die partielle Steuersubjektivität der Personengesellschaft, das Anschaffungskostenprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip gewahrt werden. Zudem basierte die steuerbilanzielle Lösung dann auf dem Fundament der handelsbilanziellen Verrechnungslösung. Dieser Gleichlauf ist zumindest ein willkommener Nebeneffekt. Gewissermaßen werden die handelsbilanziell technisch geminderten Kapitalkonten der Gesellschafter steuerlich wegen deren Erwerbseigenschaft in den Ergänzungsbilanzen wieder technisch aufgestockt. Gleichwohl darf an dieser Stelle nicht unerwähnt bleiben, dass die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen in dieser Arbeit weitestgehend einem gesellschaftsbezogenen Ansatz bei Nutzungsdauern folgt und ein Verbot von Abschreibungswahlrechten befürwortet wird.²¹⁰ Nach der hier vertretenen Konzeption wäre eine Bildung von Ergänzungsbilanzen daher in den meisten Fällen aus Vereinfachungsgründen entbehrlich und könnte auch im Rahmen der Aufstockungslösung abgebildet werden. Ihre Bildung ist indes dogmatisch zu begrüßen und sollte zur Vereinheitlichung in Anwachsungsfällen stets erfolgen.

Solche Vereinfachungsgedanken scheinen bisweilen auch bei der herrschenden Meinung durch: So sei die Bildung von Ergänzungsbilanzen bei § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB nicht erforderlich bzw. verzichtbar, da die ertragsteuerlichen Konsequenzen unmittelbar in der Gesellschaftsbilanz gezogen werden könnten.²¹¹ Ergänzungsbilanzen werden somit wohl nicht als falsch, sondern nur als unnötige Komplizierung des Vorgangs betrachtet. Teilweise wurde sogar die Vorstellung bemüht, die Ergänzungsbilanzen seien ausnahmsweise in die Gesellschaftsbilanz integriert worden.²¹² Gerade dies erkennt an, dass eigentlich Ergänzungsbilanzen gebildet werden müssten.

²⁰⁹ Vgl. das Beispiel s. o. Drittes Kapitel E. III. 3. c). Für eine Bildung von Ergänzungsbilanzen i. E. bereits *Groh*, FS-Arbeitsgemeinschaft, 243, 247; *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 86; *Höhn*, Handels- und Steuerbilanz einer OHG nach Ausscheiden, S. 295; *Mi. Müller*, DK 2019, 302, 309 ff.; ebenso ohne Begründung wohl unter fälschlicher Durchbrechung der bisherigen Rechtsprechung BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16; BFHE 265, 521.

²¹⁰ Dazu im Einzelnen s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 3.

²¹¹ BFH Urt. v. 28. 9. 1993 – VIII R 67/92, BStBl. II 1994, 449, 450; BFH Urt. v. 12. 12. 1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180, wonach die Abstockungen bei einer Abfindung unter dem Buchwert aus „aus Vereinfachungsgründen in der Steuerbilanz“ vorzunehmen seien; ebenso HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Bodden, § 15 EStG Rn. 528; *Bolk*, DStR 2018, 424, 424; *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 681 „unzulässig“; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 444; *Patt*, EStB 2013, 221, 227; anders ohne Begründung wohl unter fälschlicher Durchbrechung der bisherigen Rechtsprechung BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16; BFHE 265, 521.

²¹² *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 904; *Lange/Bilitwieski/Götz-Hunfeld*, C. V. Rn. 2335; ebenso andeutend *Schmidt-Wacker*, § 16 EStG Rn. 482; differenzierend *Wismeth*, DB 1976, 790, 791.

Vereinfachungsgründe werden für die herrschende Meinung zukünftig jedoch nicht mehr tragfähig sein. Denn der IV. Senat des BFH möchte Ergänzungsbilanzen wohl nach dem – nicht überzeugenden – Konzept ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen fortentwickeln.²¹³ Sollten diese mit dem Konzept verbundenen gesellschaftsindividueller Abschreibungen auf § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB übertragen werden, wäre ein Verzicht auf Ergänzungsbilanzen in Anwachsungsfällen nur noch schwerlich möglich. Denn eine Darstellung der gesellschaftsindividuellen Abschreibungen im Rahmen der Aufstockungslösung führte zu erheblichen Umsetzungsproblemen, die sogleich ausführlicher analysiert werden. Verneint die herrschende Meinung gar eine Übertragung der BFH-Rechtsprechung auf die Fälle des § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, käme es zu einer unterschiedlichen Behandlung von Anteilserwerb und Anwachsung, obwohl zwischen den Fällen erhebliche Parallelen bestehen. Denn wirtschaftlich entspricht die Anwachsung der Anteilsübertragung.²¹⁴ In beiden Fällen erwerben die Gesellschafter nach der herrschenden Meinung ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens, die nach der Rechtsprechung einer gesonderten Abschreibung mit Neuschätzung der Abschreibungsdauer und Methodenwahlrechten zugänglich sind.²¹⁵ Auf Ergänzungsbilanzen werde eben nur verzichtet, weil der Vorgang vollständig in der Gesellschaftsbilanz abbildbar sei und Ergänzungsbilanzen somit nicht notwendig seien. Die Rechtsprechung muss daher beide Sachverhalte gleich behandeln.

Technisch ist eine Umsetzung der gesellschaftsindividuellen Fortentwicklung wie beim Anteilserwerb im Rahmen der Aufstockungslösung äußerst schwierig. Ein Gleichlauf beider Vorgänge ist nur über verschiedene AfA-Reihen erreichbar, die innerhalb des Gesellschaftsvermögens zum einen die Anschaffung der Wirtschaftsgüter durch die Gesellschaft abbilden und zum anderen die Anschaffung der ideellen Anteile des Gesellschaftsvermögens im Rahmen der Anwachsung darstellen.²¹⁶ Eine solche Trennung der Wirtschaftsgüter in solche des bisherigen Beteiligungsverhältnisses und vom Ausgeschiedenen angeschaffte schlug Baier bereits 1937 auf bilanzbündeltheoretischer Basis vor, ohne jedoch auf die Fortentwicklung einzugehen.²¹⁷ Bolk lehnt sich bei der von ihm vorgeschlagenen Umsetzung

²¹³ So BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34. Zur Deutung des Urteils s. u. Fünftes Kapitel A. III. 2., zum Konzept der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen im Einzelnen s. Fünftes Kapitel A. III. 3. sowie zur Ablehnung des Konzepts s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 2.

²¹⁴ BFH Urt. v. 14. 9. 1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407; BFH Urt. v. 20. 2. 2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700; *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 690 ff.; *Groh*, FS-Arbeitsgemeinschaft, 243, 245.

²¹⁵ Dazu s. u. Fünftes Kapitel A. III. 3.

²¹⁶ Vgl. das Beispiel von *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 690 ff.; ebenso *Freikamp*, DB 2015, 1063, 1067; *Lange/Bilitwieski/Götz-Hunfeld*, C. V. Rn. 2335.

²¹⁷ *Baier*, DSz 1937, 1212, 1213. Allerdings sind die Ausführungen wegen des bilanzbündeltheoretischen Fundamentes nur bedingt auf die heutige Rechtslage übertragbar.

in der Gesellschaftsbilanz an die Bildung verschiedener Wirtschaftsgüter im Miteigentum oder bei gemischt-genutzten Gebäuden im Steuerrecht an.²¹⁸ Vergleichbar wurden beim sukzessiven Erwerb von Bruchteilseigentum und von Anteilen an vermögensverwaltenden Gesellschaften (dort über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) – auch bei einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang – verschiedene Wirtschaftsgüter mit verschiedenen AfA-Reihen gebildet.²¹⁹ Diese Betrachtung kann jedoch nicht auf die Anwachsung bei einer gewerblichen Personengesellschaft übertragen werden. Denn sie basiert auf der Annahme, es handele sich um mehrere selbständige Wirtschaftsgüter. Dies ist bei der Anwachsung gerade nicht der Fall. Vor und nach der Anwachsung war die Personengesellschaft selbst Eigentümerin des Wirtschaftsgutes. Sie hat als Subjekt der Gewinnermittlung das Wirtschaftsgut zutreffend mit den aufgewendeten Anschaffungskosten bewertet. Die Veränderung des Gesellschafterbestandes hat auf der Gesellschaftsebene gerade keine Auswirkungen. Durch die Anwachsung entstehen bei der Gesellschaft nicht mehrere selbständige Wirtschaftsgüter i. S. d. § 7 Abs. 5a EStG, die einer gesonderten Abschreibung unterliegen. Die Gesellschaft ist weiterhin Eigentümerin des Wirtschaftsgutes, welches gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG i. V. m. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG einzeln zu bewerten ist. Aus diesem Grundsatz folgt auch, dass ein selbständiges Wirtschaftsgut nur eine einheitliche Nutzungsdauer haben kann.²²⁰ Nimmt man dagegen mehrere selbständige Wirtschaftsgüter an, verkommt die Gesellschaftsbilanz – wie in Zeiten der Bilanzbündeltheorie – zur Zusammenfassung der Einzelbilanzen der Gesellschafter: Denn dies setzt voraus, dass die ursprüngliche Anschaffung eines Wirtschaftsgutes durch die Gesellschaft den Gesellschaftern über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO als anteilige Anschaffung der Wirtschaftsgüter zugerechnet wird. Zusätzlich erwürben die Gesellschafter im Rahmen der Anwachsung weitere ideelle Anteile und damit selbständig abschreibbare Wirtschaftsgüter. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird bei der gewerblichen Personengesellschaft jedoch gerade verdrängt und findet keine Anwendung.²²¹

Will man den Gesellschaftern individuelle Abschreibungen zugestehen, muss dies daher zwangsläufig in einer Ergänzungsbilanz erfolgen.²²² In der Gesell-

²¹⁸ S. *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 691 mit Verweis auf § 7 Abs. 5a EStG, R 4.2 Abs. 3 Nr. 5 und 6 EStR. Ebenso wird bei teilentgeltlichem Erwerb verfahren s. dazu *HHR-Anziger*, § 7 EStG Rn. 150.

²¹⁹ So das FG Hamburg Urt. v. 15.3.2012 – 1 K 248/10, BB 2012, 2173 für Miteigentumsanteile in Anlehnung an die Behandlung bei § 23 EStG. Dazu *Brandis/Heuermann-Ratschow*, § 23 EStG Rn. 42; *KSM-Wernsmann*, § 23 EStG Rn. B23 ff.; a. A. *LBP-Hoheisel*, § 23 EStG Rn. 56.

²²⁰ *Kirchhof/Seer-Schindler*, § 6 EStG Rn. 13; *Schmidt-Kulosa*, § 7 EStG Rn. 22; *HHR-Anziger*, § 7 EStG Rn. 183.

²²¹ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 2. a).

²²² Ob den Gesellschaftern individuelle Abschreibungen zustehen, wird noch untersucht. Dazu s. u. Fünftes Kapitel A.

schaftsbilanz ist für solche Überlegungen durch die partielle Steuerrechtssubjektivität der Gesellschaft jedenfalls kein Platz. Will man also die neuere BFH-Rechtsprechung zur individuellen Fortschreibung beim entgeltlichen Anteilerwerb²²³ auf den Anwachsungsfall übertragen – und dies muss die herrschende Meinung mit ihrer Begründungsbasis – lässt sich dies nicht mehr über die Aufstockungslösung bewerkstelligen. Demgegenüber wäre eine Umsetzung mit dem technischen Hilfsmittel der Ergänzungsbilanz gerade möglich. Die herrschende Meinung muss daher auch aus diesem Grund auf Ergänzungsbilanzen zurückgreifen.

4. Zwischenergebnis

Handelsbilanziell überzeugt die Verrechnungslösung, da sie dem gesellschaftsrechtlichen Trennungsprinzip entspricht und dogmatische Widersprüche – anders als die Aufstockungslösung – vermeiden kann. Die steuerbilanzielle Lösung kann unter Zuhilfenahme von Ergänzungsbilanzen auf dieser handelsbilanziellen Verrechnungslösung aufbauen. Die steuerliche Aufstockungslösung widerspricht dogmatisch der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft. Erneut würde – freilich ohne dies zu erwähnen – auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und bilanzbündeltheoretische Gedanken zurückgegriffen. Schließlich sähe sich die herrschende Meinung bei Übertragung der neuen BFH-Rechtsprechung zur Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilerwerb mit erheblichen praktischen Problemen konfrontiert, da in der Gesellschaftsbilanz zwei AfA-Reihen gebildet werden müssten. Wegen der Gleichwertigkeit von Anteilerwerb und Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB kann die herrschende Meinung auf die Übertragung ihrer gesellschaftsindividueller Fortentwicklungskonzeption auf die Anwachsung auch nicht verzichten. Sie muss daher zukünftig auch bei § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB auf Ergänzungsbilanzen zurückgreifen. Demgegenüber steht die hier vertretene Fortentwicklungskonzeption²²⁴ einem Verzicht auf Ergänzungsbilanzen bei § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB zumeist nicht entgegen, auch wenn herausgearbeitet wurde, dass dogmatisch die besseren Argumente für die Bildung von Ergänzungsbilanzen sprechen und ihre Bildung zur Vereinheitlichung stets erfolgen sollte.

²²³ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

²²⁴ Dazu s. u. Fünftes Kapitel A. IV.

IV. Realteilung

1. Die Lösungsansätze bei der Realteilung

Ergänzungsbilanzen werden gelegentlich auch bei der Realteilung erwogen.²²⁵ Denn bei der Realteilung kann es zum Überspringen stiller Reserven kommen. Dies kann am besten anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.

Beispiel 4 **Realteilung**

A und B sind an der AB-OHG zu gleichen Teilen beteiligt. Ihre Kapitalkonten betragen jeweils 50.000 GE. Sodann entschließen sich A und B, die OHG im Wege der Realteilung aufzulösen. A erhält das WG I mit einem Buchwert von 60.000 GE und B erhält das WG II mit einem Buchwert von 40.000 GE. Beide Wirtschaftsgüter haben einen Teilwert von 100.000 GE. Ein Wertausgleich findet nicht statt. Rechtsfolge der Realteilung gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist ein zwingender Buchwertansatz bei beiden Realteilern. Problematisch ist nun, dass die Buchwerte der erhaltenen Wirtschaftsgüter nicht mit den Kapitalkonten übereinstimmen.

Bilanz der AB-OHG 01.01.

Aktiva		Passiva	
WG I	60.000	Kapital A	50.000
WG II	40.000	Kapital C	50.000
Summe	100.000	Summe	100.000

Zur Problemlösung werden drei verschiedenen Ansätze vertreten:

Bei der sog. *Buchwertanpassung* werden die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter an die Kapitalkonten angepasst.²²⁶

Einzelunternehmen des A

Aktiva		Passiva	
WG I	60.000	Kapital A	50.000
Abstockung WG I	– 10.000		
Summe	50.000	Summe	50.000

²²⁵ So jüngst *Mi. Müller*, DK 2019, 302, 312; wenn auch konsolidiert *Jakob/Hörmann/Wittmann*, DStR 1992, 1149, 1151, früher bereits *C. Schmidt*, Realteilung, 171 ff. (i. E. ablehnend); *Jakob*, BB 1987, 2400, 2409.

²²⁶ Erstmals vorgeschlagen von *C. Böttcher/Beinert*, DB 1963, 1405; für die Anwendbarkeit dieser Methode auch zu der ab 2001 geltenden Rechtslage *Engl*, DStR 2002, 119, 122; *Siegel*, DStZ 2017, 414, 415 ff.; *Reiß*, FR 2017, 458, 466.

Einzelunternehmen des B

Aktiva		Passiva	
WG II	40.000	Kapital B	50.000
Aufstockung WG II	+ 10.000		
Summe	50.000	Summe	50.000

Die vom BFH favorisierte *Kapitalkontenanpassungsmethode* passt dagegen die Kapitalkonten erfolgsneutral an die übernommenen Buchwerte an.²²⁷

Einzelunternehmen des A

Aktiva		Passiva	
WG I	60.000	Kapital A	60.000
Summe	60.000	Summe	60.000

Einzelunternehmen des B

Aktiva		Passiva	
WG II	40.000	Kapital B	40.000
Summe	40.000	Summe	40.000

Schließlich werden bei der *Ausgleichspostenmethode* die Buchwerte und die Kapitalkonten wie bisher fortgeführt und zum Ausgleich aktive und passive Ausgleichsposten gebildet.²²⁸

Einzelunternehmen des A

Aktiva		Passiva	
WG I	60.000	Kapital A	50.000
		Ausgleichsposten	10.000
Summe	60.000	Summe	60.000

Einzelunternehmen des B

Aktiva		Passiva	
WG II	40.000	Kapital B	50.000
Ausgleichsposten	10.000		
Summe	50.000	Summe	50.000

²²⁷ BFH Urt. v. 10. 2. 1972 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419, 421; BFH Urt. v. 10. 12. 1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385, 389; BMF v. 20. 12. 2016, BStBl. I 2017, 36, vgl. VII.; Brandis/Heuermann-Schallmoser, § 16 EStG Rn. 407; Knobbe-Keuk, DB 1972, 598, 598 ff.; Musil, DB 2005, 1291, 1294.

²²⁸ Erstmals Theis, FR 1963, 220, 223; so auch Bareis, DB 2016, 2973; Siegel, DB 2016, 2245, 2248; Röhner, Übertragung von Wirtschaftsgütern, S. 248 ff.; Jakob/Hörmann/Wittmann, DStR 1992, 1149, 1149; Mi. Müller, DK 2019, 302, 312 f.; Jakob, BB 1987, 2400, 2406 ff.

Die verschiedenen Lösungen sind allesamt nicht perfekt, wie die noch andauernde Diskussion zeigt.²²⁹ Bei der Buchwertanpassung werden stille Reserven von den Realteilern in der richtigen Höhe versteuert. Denn die Buchwertauf- und abstockung hat die stillen Reserven bei beiden Realteilern auf 50.000 GE und damit auf die vor der Realteilung bestehende Höhe korrigiert. Allerdings kam es zu einer Verlagerung der stillen Reserven von WG II auf WG I, sodass zwar absolut bei den Realteilern die Versteuerung der stillen Reserven gesichert wird, die stillen Reserven jedoch wegen der Verschiebung zwischen den Wirtschaftsgütern zu unterschiedlichen Zeitpunkten realisiert werden können. Allerdings verstößt diese Bilanzierungsvariante gegen das Anschaffungskostenprinzip gem. §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG, denn es werden Anschaffungskosten auf andere Wirtschaftsgüter übertragen, mit denen sie nicht in sachlichem Zusammenhang stehen und auch nachträgliche Anschaffungskosten kommen nicht in Betracht.²³⁰ Eine Buchwertanpassung wäre nach Kodifizierung der Realteilung wohl sogar *contra legem*, denn nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG hat eine zwingende Buchwertfortführung zu erfolgen, auf die bei der Buchwertanpassung ja gerade verzichtet wird.²³¹

Auch die vom BFH favorisierte Kapitalkontenanpassungsmethode zeigt Schwächen. So führt die Anpassung der Kapitalkonten zu einer Übertragung der stillen Reserven zwischen den Realteilern. Während A sich im Beispielsfall freuen kann, bei einer Veräußerung des WG I zu gemeinen Werten nur 40.000 GE versteuern zu müssen, muss B bei Veräußerung des WG II 60.000 GE versteuern, obwohl beiden ursprünglich jeweils identische stille Reserven zuzurechnen waren. Daher wird der Methode zu Recht vorgeworfen, sie durchbreche das Subjektsteuerprinzip.²³² Ein Ausgleich der dabei entstehenden Steuerbelastungsdivergenzen wird in der Praxis oft vereinbart.²³³

Diese Probleme ließen sich mit der Ausgleichspostenmethode beheben. Beide Realteiler versteuern im Ergebnis stille Reserven in der richtigen Höhe und zum richtigen Zeitpunkt, sodass dem Subjektsteuerprinzip entsprochen wird. Auch dem Anschaffungskostenprinzip wird entsprochen, da keine Anschaffungskosten auf andere Wirtschaftsgüter übergehen. Der Bilanzierungsvariante wurde daher eine zutreffende Lösung bezüglich der personellen, sachlichen und zeitlichen Zuord-

²²⁹ HHR-Kulosa, § 16 EStG Rn. 554.

²³⁰ BFH Urt. v. 10. 12. 1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385.

²³¹ Riedel, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 299; Röhner, Übertragung von Wirtschaftsgütern, S. 246; dies einräumend auch Siegel, DB 2016, 2245, 2247.

²³² Mi. Müller, DK 2019, 302, 312; Siegel, DB 2016, 2245, 2247; Bareis, DB 2016, 2973, 2977; Kirchhof-Reiß, § 16 EStG Rn. 247 (17. Aufl. 2018).

²³³ Umstritten ist, ob auch der Ausgleich dieser Steuerbelastungen zu einer Gewinnentstehung führt. Der BFH hat dies offengelassen vgl. BFH Urt. v. 1. 12. 1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607, 609. Zum Streitstand m. w. N. HHR-Kulosa, § 16 EStG Rn. 556; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 542.

nung der stillen Reserven sowohl von Kritikern als auch Befürwortern zugestanden.²³⁴ Die Ausgleichspostenmethode wurde teilweise auch als sog. Ergänzungsbilanzmethode bezeichnet, da Parallelen zur Ergänzungsbilanz gezogen wurden.²³⁵ Letztlich wurden die gebildeten Ausgleichsposten in den „fiktiven Ergänzungsbilanzen“ jedoch in den Fortführungsbilanzen der Realteiler konsolidiert.²³⁶

2. Keine unterstützende Heranziehung von Ergänzungsbilanzen

Wohl auch wegen dieser Begriffsähnlichkeit wurde teilweise unterstützend die Heranziehung von Ergänzungsbilanzen erwogen.²³⁷ Damit sollen Schwächen der Ausgleichspostenmethode behoben werden können.²³⁸ Insbesondere sollen Ergänzungsbilanzen in solchen Fällen wohl die Hauptbilanzen formal unberührt lassen und den Ausgleichsposten als Nebenrechnung eine Heimat geben. Zuzugeben ist, dass dies sowohl dem technischen Zweck von Ergänzungsbilanzen als auch ihrem Nebenrechnungscharakter entspräche.²³⁹ Unklar bleibt jedoch, wie Ergänzungsbilanzen – abseits der Verschönerung – bei den angesprochenen Schwächen der Kapitalkontenausgleichspostenmethode helfen könnten. Erschwerend kommt hinzu, dass selbst diese Auslagerung der Ausgleichsposten eine erhebliche Erweiterung des Rechtsinstituts der Ergänzungsbilanzen voraussetzte. Denn das Zielbetriebsvermögen bei der Realteilung ist ein Einzelbetriebsvermögen oder ein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft, der das Konzept der Ergänzungsbilanz fremd ist.

Abwegig scheint die Idee der Ausgleichspostenmethode auf den ersten Blick nicht. Schließlich werden die stillen Reserven im Einklang mit dem Subjektsteuer- und Realisationsprinzip im richtigen Zeitpunkt von den Personen versteuert, bei denen sie entstanden sind. Der Einwand, dass die Methode gegen das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstoße, da es zu sog. fremdbestimmten Steuerwirkungen komme²⁴⁰, überzeugt nur bedingt. Denn die fremdbestimmten Steuerwirkungen treten auch bei einem Sperrfristverstoß gem. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG – dort freilich durch gesetzgeberische Anordnung – auf.

²³⁴ *Jakob/Hörmann/Wittmann*, DStR 1992, 1149, 1152 ff.; *Ising*, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 14; *Röhner*, Übertragung von Wirtschaftsgütern, S. 249 ff.; HHR-Kulosa, § 16 EStG Rn. 554.

²³⁵ *Jakob/Hörmann/Wittmann*, DStR 1992, 1149, 1151.

²³⁶ *Jakob/Hörmann/Wittmann*, DStR 1992, 1149, 1151.

²³⁷ *Mi. Müller*, DK 2019, 302, 312; *C. Schmidt*, Realteilung, 171 ff.

²³⁸ *Mi. Müller*, DK 2019, 302, 312.

²³⁹ Zum technischen Zweck s. o. Drittes Kapitel B., zum Nebenrechnungscharakter s. o. Drittes Kapitel C.

²⁴⁰ HHR-Kulosa, § 16 EStG Rn. 554.

Die wohl gewichtigsten Gegenargumente sind Praktikabilitätsargumente. So wäre das Verfahren bei Beteiligung vieler Gesellschafter und mehrerer Wirtschaftsgüter sehr komplex. Pauschale Ausgleichsposten sind ohnehin nicht zulässig, da sie nicht die Besteuerung zum richtigen Zeitpunkt sicherstellen.²⁴¹ Nicht durchgreifend ist die teilweise geäußerte Kritik, die Fortentwicklung der Ausgleichsposten sei ausgesprochen komplex.²⁴² Denn die Ausgleichsposten sind nicht fortzuentwickeln, da den Realteilern weder zu hohe noch zu niedrige Abschreibungen zugewiesen werden.²⁴³ Dem Subjektsteuerprinzip wird bereits durch die personenbezogene Zuordnung Genüge getan, sodass die periodische Auflösung gar eine unzulässige Ersatzrealisation wäre.²⁴⁴ Schließlich bestehen Bedenken wegen der langfristigen Überwachung der Ausgleichsposten und etwaiger Mitteilungspflichten der Realteiler.²⁴⁵ Auch der BFH verwarf die Ergänzungsbilanzmethode daher als die „bei weitem unpraktikabelste“ Lösung und schloss sich der Kapitalkontenanpassungsmethode an, obwohl auch diese in Bezug auf die allgemeinen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsgrundsätze nicht unbedenklich sei.²⁴⁶

Entscheidend gegen die Kapitalkontenausgleichspostenmethode spricht schließlich das Subjektsteuerprinzip, das von den Befürwortern als hehres Ziel²⁴⁷ ausserkoren wurde. Denn herausgearbeitet wurde, dass der Gesetzgeber zur Wahrung des Subjektsteuerprinzips die in stillen Reserven verkörperte Leistungsfähigkeit grundsätzlich abzuschöpfen hat, sofern keine personelle Zuordnung erfolgt.²⁴⁸ Die Ersatzrealisation ist daher der Regelfall. Mit der Buchwertfortführung bei der Realteilung hat der Gesetzgeber das Subjektsteuerprinzip durchbrochen, wobei die Durchbrechung gerechtfertigt ist. Diese Durchbrechung ist auch gerade gewollt.²⁴⁹ Ob und in welchem Umfang es zu einer Verlagerung kommt, steht zur Disposition der Beteiligten.²⁵⁰

Auch das Folgerichtigkeitsprinzip bindet den Gesetzgeber in Realteilungsfällen nicht, mithilfe von Ergänzungsbilanzen eine personenbezogene Zuordnung als mil-

²⁴¹ So aber die vielfachen Beispiele und Vorschläge s. bspw. *Mi. Müller*, DK 2019, 302, 313.

²⁴² Vgl. die vorgeschlagene Fortentwicklung von *Jakob/Hörmann/Wittmann*, DStR 1992, 1149, 1154. Freilich hängt die Fortentwicklung von der Einordnung des zugrundeliegenden Vorgangs ab.

²⁴³ So zu Recht *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 298; für eine periodische Fortentwicklung dagegen *Jakob/Hörmann/Wittmann*, DStR 1992, 1149, 1154; *Siegel*, DB 2016, 2245, 2249; *Röhner*, Übertragung von Wirtschaftsgütern, S. 251 ff.

²⁴⁴ Dieser Gedanke wird später bei der Fortentwicklung von § 24 UmwStG erneut relevant werden. Dazu s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 2. b).

²⁴⁵ HHR-Kulosa, § 16 EStG Rn. 554.

²⁴⁶ BFH Urt. v. 10. 12. 1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385.

²⁴⁷ Das Subjektsteuerprinzip stark betonend bspw. *Mi. Müller*, DK 2019, 302, 312; *Siegel*, DB 2016, 2245, 2247; *Bareis*, DB 2016, 2973, 2973.

²⁴⁸ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e) und Zweites Kapitel D. III. 4. d).

²⁴⁹ So für das UmwStG *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 151.

²⁵⁰ *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, S. 151.

deres Mittel zur Ersatzrealisation zu ermöglichen. Denn dies setzt eine deutliche Weiterentwicklung des Rechtsinstituts der Ergänzungsbilanzen und zudem die Schaffung der ungeregelten Ausgleichsposten voraus, die in den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers fällt und daher allenfalls *de lege ferenda* überlegenswert ist.²⁵¹ In einer solchen Regelung *de lege ferenda* müsste der Gesetzgeber dann die dargestellten Praktikabilitätsschwächen adressieren.

V. § 6 Abs. 5 Satz 3 und Satz 4 EStG

1. Einführung

Herausgearbeitet wurde bereits, dass Ergänzungsbilanzen ein technisches Mittel sind, um stille Reserven personenbezogen zuzuordnen und so bei intersubjektiven Transfers eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips verhindern können.²⁵² Nach dem hier vertretenen engen Betriebsbegriff, bei dem zudem der fiktive Sonderbetrieb der Gesellschafter streng von dem Betrieb der Gesellschaft zu unterscheiden ist, handelt es sich bei den Transfers zwischen den verschiedenen Betriebsvermögen um Entnahmevorgänge, die grundsätzlich eine Ersatzrealisation zur Folge haben.²⁵³ § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG schreibt für diese Übertragungen rechtsfolgenrechtlich, abweichend vom Teilwertwertansatz, die zwingende Bewertung mit dem Buchwert vor. Allerdings steht der Buchwertansatz gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG unter einer Sperrfrist von drei Jahren, die zu einem rückwirkenden Teilwertansatz führen kann. Zur Vermeidung der Verletzung der Sperrfrist können nach § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG Ergänzungsbilanzen gebildet werden. Damit enthält die Vorschrift eine der wenigen gesetzlichen Erwähnungen des Rechtsinstituts der Ergänzungsbilanzen. Gezeigt wurde bereits, dass die Bildung von Ergänzungsbilanzen in diesen Fällen lediglich fakultativ ist.²⁵⁴ Nicht eindeutig ist jedoch, ob die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen in allen Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG überhaupt möglich ist. Auch wenn Satz 4 vollumfänglich auf die Übertragungen des Satzes 3 Bezug nimmt, bestehen in einigen Fällen Bedenken bezüglich des Wortlauts und des traditionellen Verständnisses von Ergänzungsbilanzen. Die verschiedenen Aufstellungsanlässe werden im Folgenden näher untersucht.

²⁵¹ Zweifelnd, ob eine Weiterentwicklung des Rechtsinstituts nicht doch in den Kompetenzbereich des BFH fiel *M. Wendt*, DStJG 43 (2020), 199, 313 (Diskussion).

²⁵² Zum Subjektsteuerprinzip und der Rolle von Ergänzungsbilanzen s.o. Zweites Kapitel B. III. 2. e), Zweites Kapitel D. III. 5. b) sowie Drittes Kapitel B.

²⁵³ Dazu s.o. Zweites Kapitel D. III. 1., Zweites Kapitel D. III. 3. b) sowie Zweites Kapitel D. III. 4.

²⁵⁴ Dazu s.o. Drittes Kapitel D. IV.

2. Übertragung aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen gegen Gesellschaftsrechte

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfasst in Nr. 1 die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen²⁵⁵ und in Nr. 2 die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen. Da Ergänzungsbilanzen nach dem bisherigen Verständnis Wertkorrekturen zu den Ansätzen der einzelnen Wirtschaftsgüter der Gesellschaftsbilanz darstellen²⁵⁶, ist eine technische Umsetzung unproblematisch möglich.

Dabei werden i. d. R. in der Gesellschaftsbilanz der Mitunternehmerschaft die Teilwerte und bei den einbringenden Mitunternehmern entsprechende Minderwerte in negativen Ergänzungsbilanzen angesetzt, sodass es insgesamt zu einer Buchwertfortführung kommt (Bruttomethode).²⁵⁷ Denkbar ist jedoch auch ein Ansatz des Buchwertes in der Gesellschaftsbilanz mit Anpassung der Kapitalkonten sowie der Aufstellung von positiven und negativen Ergänzungsbilanzen (Nettomethode).²⁵⁸ Spätestens mit dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus der Gesellschaftsbilanz werden die Ergänzungsbilanzen aufgelöst und es kommt zu einer Versteuerung der stillen Reserven bei dem einbringenden Mitunternehmer. Mit dieser Technik werden die bis zum Übertragungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven subjektsteuergetreu zugeordnet. Nach dem Übertragungszeitpunkt entstandene stille Reserven entstehen dagegen in der Gesellschaftsbilanz der Mitunternehmerschaft. Diese Fallgruppe wird – anders als die übrigen, kontrovers diskutierten Fallgruppen – von der Finanzverwaltung ausdrücklich erwähnt und auch in der Literatur nicht bestritten.²⁵⁹

Zum besseren Verständnis wird der Einbringungsvorgang eines Wirtschaftsgutes eines Einzelunternehmens gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG anhand eines kurzen Beispiels dargestellt:

²⁵⁵ Das Gesetz verwendet den Begriff des Gesamthandsvermögens. Damit ist jedoch das Gesellschaftsvermögen gemeint. Darauf hat nach zutreffender Auffassung auch die Abschaffung des Gesamthandsprinzips durch das MoPeG keine Auswirkungen. Methodisch ließe sich dies u. a. über eine steuerrechtsautonome Auslegung des Begriffs der Gesamthand bewerkstelligen. Dazu AK Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Beilage zu ZIP 2/2021, 1, 6.

²⁵⁶ Dazu s. u. Drittes Kapitel F. IV.

²⁵⁷ Vielfach wird nur die Bruttomethode erwähnt, ohne jedoch die Nettomethode ausdrücklich auszuschließen. So bspw. *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 389; *Lange/Bilitweski/Götz-Bilitewski*, B.VII. Rn. 1302; *Schmidt-Kulosa*, § 6 EStG Rn. 815.

²⁵⁸ *HHR-Niehus/Wilke*, § 6 EStG Rn. 1580; *Niehus*, StuW 2002, 116, 117; *Ley*, StbJb 2003/2004, 135, 160; *Groh*, DB 2003, 1403, 1405.

²⁵⁹ *BMF v. 8. 12. 2011 – IV C 6 – S 2241/10/10002*, BStBl. I 2011, 1279, 1283, Rz. 26. Aus der Literatur s. m. w. N. *KSM-Werndl*, § 6 EStG Rn. L42; *Schmidt-Kulosa*, § 6 EStG Rn. 814; *HHR-Niehus/Wilke*, § 6 EStG Rn. 1636.

*Beispiel 5***Einbringung eines Wirtschaftsgutes aus einem Einzelunternehmen in eine OHG**

A und B gründen die AB-OHG zum 01.01.02. Dazu soll B 100.000 GE einbringen. A verpflichtet sich, ein Wirtschaftsgut seines Einzelunternehmens in die OHG einzubringen. Das WG wird in dem Einzelunternehmen bisher mit einem Buchwert von 50.000 GE geführt und hat einen gemeinen Wert von 100.000 GE.

Eine Darstellung kann zum einen mit der *Bruttomethode* erfolgen:

Bilanz der AB-OHG 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Wirtschaftsgut	100.000	Kapital A	100.000
Kasse	100.000	Kapital B	100.000
Bank			
Summe	200.000	Summe	200.000

Negative Ergänzungsbilanz des A 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Minderkapital A	50.000	Wirtschaftsgut	50.000
Summe	50.000	Summe	50.000

Der Vorgang kann auch mit der *Nettomethode* dargestellt werden:

Bilanz der AB-OHG 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Wirtschaftsgut	50.000	Kapital A	75.000
Kasse	100.000	Kapital B	75.000
Bank			
Summe	150.000	Summe	150.000

Positive Ergänzungsbilanz des B 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Wirtschaftsgut B	25.000	Mehrkapital	25.000
Summe	25.000	Summe	25.000

Negative Ergänzungsbilanz des A 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Minderkapital A	25.000	Wirtschaftsgut	25.000
Summe	25.000	Summe	25.000

3. Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)Betriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten

Weitergehend erfasst § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in Nr. 1 und 2 auch die Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)Betriebsvermögen („und umgekehrt“). Ob auch hier eine Sicherstellung der Buchwertfortführung durch Ergänzungsbilanzen gem. Satz 4 möglich ist, ist umstritten.²⁶⁰

Die sog. Ausbringungsvorgänge, in denen ein Wirtschaftsgut aus dem Gesellschaftsvermögen verbracht wird, bergen bereits beim Wortlaut der Vorschrift Probleme. Zwar bezieht der Wortlaut der Sperrfrist gem. Satz 4 zunächst alle Übertragungsvorgänge nach Satz 3 ein („das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut“), jedoch setzt der 2. Halbsatz die Zuordnung von stillen Reserven durch Ergänzungsbilanzen bei dem „übertragenden Gesellschafter“ voraus. Daher wird vielfach argumentiert, eine Bildung von Ergänzungsbilanzen scheide nach dem Wortlaut aus, da bei der Ausbringung eben kein übertragender Gesellschafter, sondern lediglich eine übertragende Mitunternehmerschaft existiere.²⁶¹ Zuzugeben ist, dass die Personengesellschaft selbst als partielles Steuersubjekt und Inhaberin des Betriebs das Wirtschaftsgut überträgt. Dennoch bleiben die beteiligten Mitunternehmer die Steuersubjekte der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, sodass nur ihnen die stillen Reserven zugeordnet werden können.²⁶² So verstanden steht der Wortlaut der Norm einer Bildung von Ergänzungsbilanzen in den Fällen nur bedingt entgegen. Zwar überträgt die Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter, allerdings sind die stillen Reserven bei ihren Mitunternehmern subjektbezogen steuerverhaftet, sodass letztlich diese die stillen Reserven übertragen. Vollends überzeugend ist eine derartige Lesart freilich nicht.

Neben der Wortlautauslegung wird gegen eine Bildung von Ergänzungsbilanzen auch das bisherige Verständnis von Ergänzungsbilanzen, wonach die Werte des Gesellschaftsvermögens für den einzelnen Gesellschafter individuell modifiziert werden und somit stets ein Bezug zu Wirtschaftsgütern der Gesellschaftsbilanz

²⁶⁰ Dafür HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1586; Rödder, StbJb 1994/1995, 295, 318; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. L43; LBP-Dräger/Dorn, § 6 EStG Rn. 1680; Hoffmann, GmbHR 2002, 124, 132; Paus, FR 2003, 59, 61; Rödder/Schumacher, DStR 2001, 1634, 1637 Ergänzungsbilanzen oder spezielle Gewinnverteilungsabreden; dagegen Widmann/Mayer-Schulze, Anhang 16 Rn. 683; Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 816; Brandis/Heuermann-Ehmcke, § 6 EStG Rn. 1356; Ley/Brandenberg, Ubg 2010, 767, 773; A. Kloster/L. Kloster, GmbHR 2002, 717, 728; M. Wendt, FR 2002, 53, 61; Bergsteiner, Umstrukturierung von Personengesellschaften, S. 96; Tiede, StuB 2012, 251, 257; Schön, FS Widmann, 531, 535; Hüttemann, DStJG 26 (2002), 123, 135; van Lishaut, BB 2001, 1519, 1525.

²⁶¹ M. Wendt, FR 2002, 53, 61; Widmann/Mayer-Schulze, Anhang 16 Rn. 682; Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 816.

²⁶² Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. c).

bestehe, angeführt.²⁶³ In dem Fall der Ausbringung befinde sich das Wirtschaftsgut nach der Übertragung dagegen im Alleineigentum eines Gesellschafters und nicht länger im Eigentum der Gesellschaft. Daran anknüpfend wird geschlossen, dass wegen des Fehlens einer fortbestehenden (anteiligen) Mitberechtigung des bisherigen Inhabers keine personelle Zuordnung der stillen Reserven erfolgen könne.²⁶⁴ Daher spreche das bisherige Verständnis von Ergänzungsbilanzen gegen eine solche Auslegung.²⁶⁵ Möglich wäre eine Ergänzungsbilanz daher wohl nur bei einer Fortentwicklung des bisherigen Verständnisses von Ergänzungsbilanzen.²⁶⁶ Dem Gedanken sollte jedoch nicht bloß apodiktisch das tradierte Verständnis eines richterrechtlichen geformten Rechtsinstituts entgegengehalten werden. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass Ergänzungsbilanzen bloße Nebenrechnungen in Bilanzform und technische Hilfsmittel zur Umsetzung steuerrechtlicher Zwecke und Prinzipien sind.²⁶⁷ Diesen Zwecken und Prinzipien könnten Ergänzungsbilanzen auch in einem erweiterten Anwendungsbereich dienen. Daher könnte im Hinblick auf das bisherige Verständnis von Ergänzungsbilanzen und den Wortlaut eine teleologische Extension erwogen werden.²⁶⁸ Telos des Satzes 4 2. Halbsatz sei die Verhinderung des interpersonellen Überspringens stiller Reserven, mithin also die Wahrung des Subjektsteuerprinzips.²⁶⁹

Herauszustellen ist zunächst, dass Ergänzungsbilanzen allein in ihrer derzeitigen Anwendungsform nicht ausreichend sind. Vielmehr müssen sie bei Ausbringungsvorgängen durch die sog. Ausgleichsposten ergänzt werden, auf die bereits bei der Realteilung eingegangen wurde.²⁷⁰ Dort wurde bereits herausgearbeitet, dass Ergänzungsbilanzen die Schwächen der Kapitalkontenausgleichspostenmethode nicht mildern können.²⁷¹ Es bestehen insbesondere gewichtige Praktikabilitätsbedenken bei der Beobachtung der Ausgleichsposten, wenn auch nochmals betont sei, dass keine Fortentwicklung der Ausgleichsposten erfolgen darf.²⁷² Ver-

²⁶³ Zum bisherigen Verständnis s. o. Drittes Kapitel A. und Drittes Kapitel B. Kritik in diesbezüglich bspw. bei Widmann/Mayer-Schulze, Anhang 16 Rn. 582.

²⁶⁴ Schön, FS Widmann, 531, 536.

²⁶⁵ Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 816; Ley, StbJb 2003/2004, 135, 155 die den Fall aber vom gesetzgeberischen Willen gedeckt sieht.

²⁶⁶ A. Kloster/L. Kloster, GmbH 2002, 717, 728; Rödder/Schumacher, DStR 2001, 1634, 1637.

²⁶⁷ Zum Zweck von Ergänzungsbilanzen und zur Nebenrechnungsqualität s. o. Drittes Kapitel B. und Drittes Kapitel C.

²⁶⁸ KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. L43; HHR-Niehus/Wilke, § 15 EStG Rn. 1586; Paus, FR 2003, 59, 61; Hoffmann, GmbH 2002, 124, 132.

²⁶⁹ LBP-Dräger/Dorn, § 6 EStG Rn. 1671; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. L43.

²⁷⁰ Zu den Ausgleichsposten mit einem Beispiel s. bereits oben bei der Realteilung Drittes Kapitel E.IV. Für eine Lösung mit Ergänzungsbilanzen und Ausgleichsposten bei § 6 Abs. 5 EStG bspw. HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1586; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. L43; ohne Ausgleichsposten nur in Ergänzungsbilanzen Paus, FR 2003, 59, 61.

²⁷¹ Dazu s. o. Drittes Kapitel E.IV.

²⁷² Dazu bereits s. o. Drittes Kapitel E.IV. Anders bspw. HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1586.

fahrensrechtlich könnten die Ausgleichsposten zudem nicht mehr in demselben Feststellungsverfahren erfolgen. Wegen dieser Praktikabilitätsbedenken hatte der BFH die Methode für die Realteilung abgelehnt.²⁷³

Letztlich ist es jedoch das Subjektsteuerprinzip, das entscheidend gegen die Bildung von Ergänzungsbilanzen mit Ausgleichsposten spricht.²⁷⁴ Denn die Abschöpfung der in stillen Reserven verkörperten Leistungsfähigkeit bei interpersoneller Übertragung ist der Regelfall. Mit § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG hat der Gesetzgeber das Subjektsteuerprinzip gewollt durchbrochen. Auch aus Folgerichtigkeitsgesichtspunkten ist der Gesetzgeber nicht daran gebunden, Ergänzungsbilanzen als milderes Mittel zu ermöglichen. Denn es handelt sich gerade nicht um einen herkömmlichen Fall von Ergänzungsbilanzen, sondern es bedarf der Bildung der bisher unregulierten Ausgleichsposten. Rechtspolitisch mag eine Schaffung solcher Ausgleichsposten wünschenswert sein, um Dekonzentrationsvorgänge nicht gegenüber Konzentrationsvorgängen schlechter zu stellen²⁷⁵ oder Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Vermeidung der Sperrfrist nach Satz 4 zu geben. Dann müssten die bereits beschriebenen Praktikabilitätsbedenken adressiert werden.²⁷⁶

4. Unentgeltliche Übertragungen

Auch bei unentgeltlichen Übertragungen wird sich teilweise gegen eine Bildung von Ergänzungsbilanzen ausgesprochen.²⁷⁷ Gegen eine Bildung wird vorgebracht, dass der Gesetzgeber in der Vorschrift einen Realisierungsvorgang voraussetze und an bereits entstandene stille Reserven anknüpfe.²⁷⁸ Daran fehle es bei der unentgeltlichen Übertragung. In der Zuordnungsmöglichkeit liege auch keine gesetzgeberische Aufforderung zur Offenlegung der stillen Reserven.²⁷⁹ Diese Bedenken greifen nicht durch. Stille Reserven sind subjektiv gebundene Leistungsfähigkeit, auf deren Abschöpfung aus Verhältnismäßigkeitsgründen zunächst verzichtet wird.²⁸⁰ Werden diese stillen Reserven unentgeltlich intersubjektiv übertragen, kommt es grundsätzlich zu einer durch das Subjektsteuerprinzip gebotenen Ersatzrealisation über den Entnahmetatbestand gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, da verschiedene Betriebsvermögen betroffen sind.²⁸¹ Diese Rechtsfolge des Teilwertansatzes wird sodann durch die zwingende Bewertung mit dem Buchwert gem. § 6 Abs. 5 EStG abgeändert. Wahlweise können die stillen Reserven über Ergänzungsbilan-

²⁷³ BFH Urt. v. 10. 12. 1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385.

²⁷⁴ Dazu bereits s. o. Drittes Kapitel E. IV.

²⁷⁵ Rödder, StbJb 1994/1995, 295, 317, der auch volkswirtschaftliche Aspekte bemüht.

²⁷⁶ Dazu s. o. Drittes Kapitel E. IV.

²⁷⁷ IDW, WPg 2002, 1087, 1093; *Autenrieth*, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2003, 482, 484; *A. Kloster/L. Kloster*, GmbH 2002, 717, 728; a. A. *Ley*, StbJb 2003/2004, 135, 155.

²⁷⁸ *Autenrieth*, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2003, 482, 483.

²⁷⁹ *Autenrieth*, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2003, 482, 483.

²⁸⁰ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2.

²⁸¹ S. o. Zweites Kapitel D. III. 3.

zen subjektbezogen zugeordnet und so die Sperrfrist gem. Satz 4 vermieden werden. Wird dagegen auf die Erstellung von Ergänzungsbilanzen verzichtet, handelt es sich um einen Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip, der allerdings verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist.²⁸²

Gegen die Bildung von Ergänzungsbilanzen bei unentgeltlichen Übertragungen werden ferner schenkungssteuerliche Aspekte angeführt: So sei der Übertragungsempfänger bei Bildung einer Ergänzungsbilanz zusätzlich durch die Freistellung von potenziellen Steuerschulden bereichert.²⁸³ Zunächst ist anzumerken, dass es auch bei der Sperrfristverletzung zu diesem Problem kommt.²⁸⁴ Denn auch dort muss der Übertragende die stillen Reserven rückwirkend versteuern, wenn der Übertragungsempfänger gegen die Sperrfrist verstößt.²⁸⁵ Einkommensteuerlich sind derartige Erwägungen nicht durchgreifend. Eine Versteuerung beim Übertragenden entspricht gerade dem Subjektsteuerprinzip und verhindert eine (gerechtfertigte) Durchbrechung eben desselben. Keinesfalls übernimmt der Übertragende eine Steuerschuld des Übertragungsempfängers. Dass infolge der steuersubjektgetreuen Zuordnung über Ergänzungsbilanzen beim Empfänger einkommensteuerlich keine Steuerlast entsteht, entspricht somit den einkommensteuerlichen Prinzipien. Dass ein nicht mit potenziellen Ertragsteuern belastetes Wirtschaftsgut schenkungssteuerlich anders (höher) zu bewerten ist, ist ein schenkungssteuerliches Bewertungsproblem auf der Bereicherungsebene und sollte nicht als Argument in der Einkommensteuer angeführt werden.

Für eine Erstellungsmöglichkeit auch bei unentgeltlichen Übertragungen können dagegen der Wortlaut der Norm und die Gesetzesbegründung angeführt werden. Diese enthalten keine Hinweise, dass unentgeltliche Übertragungen anders als entgeltliche Übertragungen behandelt werden sollen.²⁸⁶ Bereits erläutert wurde, dass eine Argumentation, die sich ausschließlich auf das bisherige Verständnis von Ergänzungsbilanzen stützt, zu kurz greift.²⁸⁷ Die Bildung von Ergänzungsbilanzen ist daher auch in Fällen der unentgeltlichen Übertragung möglich. Unbenommen bleibt es, die Bildung von Ergänzungsbilanzen abzulehnen, weil die personenbezogene Zuordnung im Fall der unentgeltlichen Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen nur mit den zusätzlichen Ausgleichsposten möglich ist.²⁸⁸

²⁸² S. o. Zweites Kapitel D.III. 5.

²⁸³ Vgl. *Paus*, FR 2003, 59, 62.

²⁸⁴ Dies erkennt im Ergebnis auch *Paus*, FR 2003, 59, 63.

²⁸⁵ Dabei handelt es sich um sog. fremdbestimmte Steuerwirkungen, dazu grundlegend *Marx/Löffler/Kläne*, StuW 2010, 65.

²⁸⁶ Ebenso *Paus*, FR 2003, 59, 62.

²⁸⁷ So aber *A. Kloster/L. Kloster*, GmbHR 2002, 717, 728.

²⁸⁸ Dazu s. o. Drittes Kapitel E. V. 3.

5. Unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG

Schließlich muss auch bei der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer bei derselben Mitunternehmerschaft gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG der Buchwert angesetzt werden. Ob die dadurch bewirkte interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen verhindert werden kann, ist umstritten.²⁸⁹

Anders als bei Ausbringungen aus dem Gesellschaftsvermögen ist der Wortlaut des übertragenden Gesellschafters unproblematisch, auch wenn mit der Bildung der Ergänzungsbilanzen zu Sonderbilanzen anstelle von Gesellschaftsbilanzen ein geändertes Verständnis von Ergänzungsbilanzen einherginge.²⁹⁰ Für eine Bildung kann zudem angeführt werden, dass die Auflösung der Ergänzungsbilanzen – anders als bei der Ausbringung – verfahrenstechnisch unproblematisch im Feststellungsverfahren erfolgen kann.²⁹¹ Denn die Übertragung kann nur zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft erfolgen, für die eine gesondert und einheitliche Feststellung gem. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a) AO erfolgt. Somit wäre die personelle Zuordnung praktikabel handhabbar – zumal eine Fortentwicklung nach der hier vertretenen Auffassung nicht erfolgt.²⁹²

Die gegen die Bildung von Ergänzungsbilanzen vorgebrachten Argumente können dagegen nicht überzeugen. Das generelle Verbot der Bildung von Ergänzungsbilanzen bei unentgeltlichen Vorgängen wurde bereits ausgeräumt.²⁹³ Hinweise auf das tradierte Verständnis von Ergänzungsbilanzen überzeugen nicht.²⁹⁴ In eine ähnlich traditionelle Richtung gehen Überlegungen, Ergänzungsbilanzen setzten zwingend voraus, dass einem Mitunternehmer das Wirtschaftsgut noch anteilig zuzurechnen sei.²⁹⁵

²⁸⁹ Bejahend HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1589; LBP-Dräger/Dorn, § 6 EStG Rn. 1680; Westermann/Wertenbruch-M. Fischer, II. Teil § 3 Rn. 247; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 502.12; Rödder/Schumacher, DStR 2001, 1634, 1637; Paus, FR 2003, 59, 63; Ley, StbJb 2003/2004, 135, 155; a. A. Brandis/Heuermann-Ehmcke, § 6 EStG Rn. 1356; Widmann/Mayer-Schulze, Anhang 16 Rn. 683; Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 816; differenzierend M. Wendt, FR 2002, 53, 63.

²⁹⁰ Ley, StbJb 2003/2004, 135, 155.

²⁹¹ HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1589.

²⁹² Dazu s. u. Fünftes Kapitel D. III.

²⁹³ S. o. Drittes Kapitel E. V. 4.

²⁹⁴ S. o. Drittes Kapitel E. V. 3. Anders jedoch Widmann/Mayer-Schulze, Anhang 16 Rn. 682.

²⁹⁵ So Widmann/Mayer-Schulze, Anhang 16 Rn. 683; M. Wendt, FR 2002, 53, 63 der von der Möglichkeit einer Sonderergänzungsbilanz zumindest dann ausgeht, wenn noch ein Teil in der Sonderbilanz des übertragenden Gesellschafters verbleibt.

Umgesetzt werden könnte die personelle Zuordnung durch einen Buchwertansatz in der Sonderbilanz und eine positive Ergänzungsbilanz des Empfängers zu dessen Sonderbilanz in Höhe der stillen Reserven.²⁹⁶ Für den übertragenden Gesellschafter würde dann eine korrespondierende negative Ergänzungsbilanz zu dieser Sonderbilanz aufgestellt. Dafür wurde auch der Begriff der Sonderergänzungsbilanz²⁹⁷ vorgeschlagen.²⁹⁸

Alternativ wird vorgeschlagen, die Vorgänge mit Ausgleichsposten in den Sonderbilanzen der Mitunternehmer abzubilden.²⁹⁹ Gegenüber Ausgleichsposten bestehen jedoch gewichtige Bedenken, sodass auf diese Technik – unbenommen einer denkbaren Einführung durch den Gesetzgeber – verzichtet werden sollte.³⁰⁰ Gegen die Abbildung in Sonderbilanzen spricht zudem, dass Sonder- und Ergänzungsbilanzen mittlerweile in Rechtsprechung und Literatur sauber getrennt werden.³⁰¹ In Sonderbilanzen werden Wirtschaftsgüter abgebildet, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen und dem Betrieb dienen bzw. diesen fördern. Die technische Darstellung von Wertkorrekturen und Zuordnung der stillen Reserven sind dagegen ureigenste Aufgabe von Ergänzungsbilanzen. Diese Trennung sollte beibehalten werden. Vorzugswürdig ist daher die Bildung von Ergänzungsbilanzen zu den Sonderbilanzen. Ob diese Ergänzungsbilanz eine Ergänzungsbilanz zur eigenen, nicht mehr existenten Sonderbilanz oder eine Ergänzungsbilanz zur Sonderbilanz des anderen Mitunternehmers ist, kann dahinstehen.³⁰² Die Ergänzungsbilanz ist ohnehin nur Nebenrechnung in Bilanzform.³⁰³ Auch ihre Korrespondenz mit der Behandlung des Wirtschaftsgutes beim Übertragungsempfänger würde durch die unterschiedliche Bezeichnung nicht berührt. Die Zuordnung sollte daher zumindest möglich sein. Eine zwingende Zuordnung entspräche zwar dem Subjektsteuerprinzip, kann *de lege lata* wegen des fakultativen Wortlautes von Satz 4 jedoch nicht gefordert werden.³⁰⁴

Nebeneffekt eine solch erweiterten Verständnisses wäre, dass intersubjektive unentgeltliche Übertragungen zwischen Mitunternehmern mit personenbezogener Zuordnung über Sonderergänzungsbilanzen das Subjektsteuerprinzip nicht durchbrechen und daher nicht rechtfertigungsbedürftig sind.³⁰⁵ Bei erfolgreicher personen-

²⁹⁶ Ebenso Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 502.12. Dies ist gegenüber einem Teilwertansatz in der Sonderbilanz aus Gründen der Fortentwicklung vorzuziehen. Dazu s. u. Fünftes Kapitel D. Für einen Teilwertansatz demgegenüber *Prinz*, StuB 2013, 465, 466.

²⁹⁷ Zum Begriff Westermann/Wertenbruch-M. Fischer, II. Teil § 3 Rn. 247.

²⁹⁸ Ley, StbJb 2003/2004, 135, 155; a. A. wegen der Personenbezogenheit von Ergänzungsbilanzen IDW, WPg 2002, 1087, 1093.

²⁹⁹ HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1589.

³⁰⁰ Dazu s. o. Drittes Kapitel E. IV. und Drittes Kapitel E. V. 3.

³⁰¹ S. o. Drittes Kapitel A.

³⁰² Für Ersteres wohl *Paus*, FR 2003, 59, 61; andeutend *Rödter/Schumacher*, DStR 2001, 1634, 1637.

³⁰³ S. o. Drittes Kapitel C.

³⁰⁴ S. o. Drittes Kapitel D. IV.

³⁰⁵ Vgl. die Gedanken s. o. Zweites Kapitel D. III. 5. b).

bezogener Zuordnung käme es somit nicht darauf an, ob § 6 Abs. 5 Nr. 3 EStG von einem ausreichenden Rechtfertigungsgrund getragen ist.³⁰⁶

Zum besseren Verständnis folgt ein Beispiel einer unentgeltlichen Übertragung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft:

Beispiel 6

Unentgeltliche Übertragung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft

A vermietet ein unbebautes Grundstück mit einem Buchwert von 50.000 GE (gemeiner Wert 100.000 GE) an die AB-OHG. Sodann entschließt er sich am 01.01.02, das Grundstück seinem Sohn B zu schenken, welcher es weiterhin an die OHG vermieten möchte. A und B möchten zusätzlich die bisher bei A entstandenen stillen Reserven personenbezogen zuordnen.

Bilanz der AB-OHG 31.12.01

Aktiva		Passiva	
Wirtschaftsgut	100.000	Kapital A	100.000
Kasse	100.000	Kapital B	100.000
Bank			
Summe	200.000	Summe	200.000

Sonderbilanz des A 31.12.01

Aktiva		Passiva	
Grundstück	50.000	Sonderkapital A	50.000
Summe	50.000	Summe	50.000

Sodann kommt es zur unentgeltlichen Übertragung des Grundstücks, die hier mit der „Nettomethode“³⁰⁷ dargestellt wird:

Sonderbilanz des B 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Grundstück	50.000	Sonderkapital B	50.000
Summe	50.000	Summe	50.000

³⁰⁶ Zur Kritik, die Norm diene nicht der Umstrukturierung s. o. Zweites Kapitel D. III. 5. c) cc). Kritisch insb. *Reiß*, BB 2001, 1225, 1228; *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 386.

³⁰⁷ Freilich wäre auch eine Abbildung des gemeinen Wertes von 100.000 GE in der Sonderbilanz des B möglich („Bruttomethode“). Für A müsste auch in diesem Fall eine Sonderergänzungsbilanz mit gleichem Inhalt aufgestellt werden.

Sonderergänzungsbilanz des A 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	50.000	Grundstück	50.000
Summe	50.000	Summe	50.000

Sonderergänzungsbilanz des B 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Grundstück	50.000	Mehrkapital	50.000
Summe	50.000	Summe	50.000

Käme es nun zu einem Verkauf des Grundstücks für 110.000 GE, müsste B lediglich 10.000 GE und damit die beim ihm nach der schenkweisen Übertragung entstandenen stillen Reserven versteuern. A müsste dagegen 50.000 GE und damit die bei ihm entstandenen stillen Reserven versteuern.

6. Erfassung der stillen Reserven der bisherigen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens

Bei Veränderung des Beteiligungsschlüssels kann es bei den bisherigen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens ebenfalls zum interpersonellen Überspringen stiller Reserven kommen.³⁰⁸

Beispiel 7

Zuordnung stiller Reserven der bisherigen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens in Ergänzungsbilanzen

A und B sind hälftig an der AB-OHG beteiligt. Die stillen Reserven betragen 100.000 GE und entfallen hälftig auf den Firmenwert und das Grundstück. B überträgt der OHG sodann ein WG aus einem Einzelbetriebsvermögen mit einem Teilwert von 100.000 GE, das bisher mit einem Buchwert von 50.000 GE geführt wurde.

Gesellschaftsbilanz der AB-OHG vor Einbringung

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	0	Kapital A	50.000
Grundstück	100.000	Kapital B	50.000
Summe	100.000	Summe	100.000

³⁰⁸ Vgl. *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, 170 f.; *HRH-Niehus/Wilke*, § 6 EStG Rn. 1582; *Ley*, *KÖSDI* 2001, 12982, 12996.

Der Einbringungsvorgang kann in diesen Fällen mithilfe der Brutto- oder der Nettomethode dargestellt werden.³⁰⁹ Im Folgenden wird auf die Bruttomethode zurückgegriffen:

Gesellschaftsbilanz der AB-OHG nach Einbringung

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	0	Kapital A	66.667
Grundstück	100.000	Kapital B	133.333
WG	100.000		
Summe	200.000	Summe	200.000

Negative Ergänzungsbilanz des B

Aktiva		Passiva	
Minderkapital B	50.000	Minderwert WG	50.000
Summe	50.000	Summe	50.000

Bei Darstellung der Einbringung nach der Bruttomethode mit entsprechender Anpassung der Kapitalkonten kommt es zu einem zutreffenden Ausweis der stillen Reserven des eingebrachten Wirtschaftsgutes. Allerdings werden den Mitunternehmern in Folge der veränderten Beteiligungsquoten stille Reserven des bisherigen Gesellschaftsvermögens in anderem Umfang als bisher zugerechnet. Dies wird beispielsweise beim Firmenwert deutlich:

Firmenwert für A:

Bisher dem A zugerechnete stille Reserven	$50.000 \times 50 \% = 25.000$
Nach Einbringung	$50.000 \times 33,33 \% = 16.667$

Firmenwert für B:

Bisher dem B zugerechnete stille Reserven	$50.000 \times 50 \% = 25.000$
Nach Einbringung	$50.000 \times 66,66 \% = 33.333$

Verzichtet man, wie bei der vorangegangenen Darstellung, auf die personenbezogene Zuordnung der bisherigen stillen Reserven, springen diese im Einbringungszeitpunkt über. Im Beispielsfall müsste B allein für den Firmenwert stille Reserven i. H. v. 8.333 GE versteuern, die eigentlich bei A entstanden sind. Dieser intersubjektive Transfer stiller Reserven durchbricht das Subjektsteuerprinzip. Daher werden vielfach auch die bisher entstandenen stillen Reserven personengetreu zugeordnet:

³⁰⁹ Dazu mit Beispielen HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1580 ff.

Gesellschaftsbilanz der AB-OHG nach Einbringung

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	0	Kapital A	66.667
Grundstück	100.000	Kapital B	133.333
WG	100.000		
Summe	200.000	Summe	200.000

Ergänzungsbilanz des B

Aktiva		Passiva	
Minderkapital B	33.334	Minderwert WG	50.000
Firmenwert	8.333		
Grundstück	8.333		
Summe	50.000	Summe	50.000

Ergänzungsbilanz des A

Aktiva		Passiva	
Minderkapital A	16.667	Firmenwert	8.333
		Grundstück	8.333
Summe	16.667	Summe	16.667

Firmenwert für A:

Bisher dem A zugerechnete stille Reserven	$50.000 \times 50 \% = 25.000$
Nach Einbringung	$50.000 \times 33,33 \% + 8.333 = 25.000$

Firmenwert für B:

Bisher dem B zugerechnete stille Reserven	$50.000 \times 50 \% = 25.000$
Nach Einbringung	$50.000 \times 66,66 \% - 8.333 = 25.000$

Mit dieser Technik können den Mitunternehmern die stillen Reserven sowohl des eingebrachten Wirtschaftsgutes als auch des Gesellschaftsvermögens personengetreu zugeordnet werden. So kann ein Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip verhindert werden.

Unklar ist jedoch, woraus sich diese steuersubjekt- und wirtschaftsgutsbezogene Zuordnung ergibt. Die Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Teile der Literatur wenden wegen der veränderten Beteiligungsquoten § 24 UmwStG an und stützen dies auf die These, die Gesellschafter der alten Mitunternehmerschaft hätten ihre Mitunternehmeranteile an der alten Mitunternehmerschaft in eine neue Mitunternehmerschaft mit geänderten Beteiligungsquoten eingebracht. Diese Problematik

wird als sog. disquotale Kapitalerhöhung bezeichnet und sogleich im Einzelnen bei § 24 UmwStG besprochen.³¹⁰

7. Zwischenergebnis

Ergänzungsbilanzen können bei Einbringungen von Wirtschaftsgütern gegen Gesellschaftsrechte in das Gesellschaftsvermögen gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG gebildet werden, sodass die bisher entstandenen stillen Reserven personenbezogen zugeordnet werden können. In Ausbringungsfällen, in denen Wirtschaftsgüter aus dem Gesellschaftsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten in (Sonder-)Betriebsvermögen übertragen werden, ist eine Bildung von Ergänzungsbilanzen *de lege lata* nicht möglich. Denn Ergänzungsbilanzen wären in diesen Fällen nicht hinreichend. Vielmehr bedürfte es der Bildung der umstrittenen Kapitalkontenausgleichsposten, die bereits bei der Realteilung abgelehnt wurden. Die Einführung solcher Ausgleichsposten ist wegen der in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gewollten gesetzgeberischen Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips Aufgabe des Gesetzgebers.

Ergänzungsbilanzen können auch in Fällen gebildet werden, in denen die Wirtschaftsgüter nicht gegen Gesellschaftsrechte, sondern unentgeltlich eingebracht werden. Dies gilt auch für Übertragungen zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer bei derselben Mitunternehmerschaft. In diesen Fällen könnten Ergänzungsbilanzen zu der Sonderbilanz des anderen Mitunternehmers gebildet werden. Eine solche Vorgehensweise lässt sich mit dem Wortlaut von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG noch vereinbaren und entspricht dem Subjektsteuerprinzip. Praktikabilitätsbedenken bestehen nicht, da eine Feststellung innerhalb desselben Feststellungsverfahrens erfolgt.

Sofern stille Reserven in Ergänzungsbilanzen zugeordnet werden, hat dies nicht nur für den Einbringungsgegenstand, sondern auch für die bisherigen stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens zu erfolgen.

VI. § 24 UmwStG

Ergänzungsbilanzen werden in §§ 24 Abs. 2 und 3 UmwStG ausdrücklich erwähnt. Sie sind ein gesetzlich explizit erwähntes technisches Hilfsmittel, um bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Mitunternehmerschaft gegen Gesellschaftsrechte eine Buchwertfortführung zu ermöglichen. Gleichwohl besteht bei der Wahl der Buchwertfortführung

³¹⁰ Dazu im Einzelnen gleich s. u. Drittes Kapitel E. VI. 3.

nach § 24 UmwStG keine Pflicht zur Aufstellung von Ergänzungsbilanzen.³¹¹ Im Folgenden werden die Grundfälle von § 24 UmwStG sowie der Beitritt eines Gesellschafters und die disquotale Kapitalerhöhung als strittige Fälle im Lichte der bisher erarbeiteten Ergebnisse behandelt.

1. Grundfall

a) Einführung und Übertragung der bisherigen Prämissen

Die Fallgestaltungen des § 24 UmwStG sind sehr zahlreich und können im Rahmen dieser Arbeit nicht im Einzelnen behandelt werden.³¹² Grundfälle sind beispielsweise die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine neu gegründete Personengesellschaft, die Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen oder die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft. Grundannahme der herrschenden Meinung ist, dass die offene Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eine tauschähnliche Veräußerung i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG ist.³¹³ Die übernehmende Personengesellschaft tauscht also Gesellschaftsrechte gegen Wirtschaftsgüter, sodass bei ihr ein spiegelbildlicher Anschaffungsvorgang angenommen wird.³¹⁴ Im Verhältnis der Gesellschafter zueinander handele es sich dagegen nicht um ein Veräußerungsgeschäft.³¹⁵ Allerdings können die Besteuerungsebenen von Gesellschaft und Gesellschafter im semi-transparenten System nicht sauber getrennt werden, sodass es wegen des Transparenzprinzips gleichzeitig zu Anschaffungskosten für die Wirtschaftsgü-

³¹¹ Dazu s. o. Drittes Kapitel D. IV.

³¹² Weitere Fallgestaltungen m. w. N. bei Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 14 ff.; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 18 ff.; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 15 ff.

³¹³ St. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 30.4.1975 – I R 41/73, BStBl. II 1975, 706; BFH Urt. v. 11.9.1991 – XI R 15/90, BStBl. II 1992, 404; BFH Urt. v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BFH Urt. v. 24.1.2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 45; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 00.02; ebenso aus der Literatur Riedel, StuW 2019, 225, 225, 227, 233, 240; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 1; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 397; Dreßler/Schwechel, Ubg 2018, 439, 442; Beisse, DStJG 1981 (4), 13, 27; HDJ-A. Meyer, Abt. IV/2 Rn. 9, 11; Kirchhof/Seer-Schindler, § 6 EStG Rn. 232; Brandis, StbJb 2018/2019, 67, 113; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 5; M. Wendt, StbJb 2018/2019, 37, 56. Der Veräußerungscharakter bleibt der Transaktion auch bei einem Buchwertansatz unbenommen vgl. BFH Urt. v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374.

³¹⁴ Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 1; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 136, der auf die Rechtsprechung BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686 zur Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG bei Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft verweist.

³¹⁵ So deutlich bspw. BFH Urt. v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BStBl. II 2008, 545 mit Hinweisen auf die St. Rspr. des BFH.

ter des Gesellschaftsvermögens bei den anderen Gesellschaftern kommt.³¹⁶ Abgebildet werden diese aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten für die Gesellschafter einerseits in der Gesellschaftsbilanz und andererseits in den positiven (zusätzliches AfA-Volumen) oder negativen Ergänzungsbilanzen (Minderung des AfA-Volumens) des Mitunternehmers.³¹⁷ Korrespondierend dazu sind spiegelbildliche Ergänzungsbilanzen für die anderen Mitunternehmer zu bilden, die die Gewinnauswirkungen korrigieren und so eine Buchwertfortführung ermöglichen.³¹⁸ Diese Kernproblematik steht paradigmatisch für die Einordnung der Personengesellschaft im Allgemeinen und viele der Detailprobleme im Einbringungsfall. Die Auswirkungen dieser Problematik auf die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen werden dort noch vertieft betrachtet.³¹⁹

Demgegenüber geht diese Arbeit von unterschiedlichen Prämissen aus. Herausgearbeitet wurde, dass Umstrukturierungsvorgänge keine Realisationsvorgänge sind und nicht von § 16 EStG erfasst werden, da die gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungsvorgänge nicht unter den Tauschbegriff subsumiert werden können.³²⁰ Gleichwohl bleiben Umstrukturierungsvorgänge steuerlich nicht ohne Konsequenz. Denn stille Reserven dürfen wegen des Subjektsteuerprinzips nicht ohne Weiteres auf andere Steuersubjekte übergehen.³²¹ Daher sind solche Übertragungen grundsätzlich im Wege der Ersatzrealisation z. B. über den Betriebsaufgabetatbestand gem. § 16 Abs. 3 EStG oder § 11 KStG zu erfassen³²², sofern keine personenbezogene Zuordnung stiller Reserven über Ergänzungsbilanzen erfolgt.³²³ Mit der personenbezogenen Zuordnung stiller Reserven wird dem Subjektsteuerprinzip entsprochen. Da es sich bei Umstrukturierungen nicht um gewinnrealisierende Veräußerungen oder tauschähnliche Vorgänge handelt, fordert auch das Realisationsprinzip keine sofortige Besteuerung.³²⁴ Lediglich in Fällen, in denen keine subjektbezogene Zuordnung erfolgt, ist ein Besteuerungszugriff im Wege der Ersatzrealisation durch das Subjektsteuerprinzip geboten. Erfolgt keine Ersatzrealisation oder personenbezogene Zuordnung, ist die Verletzung des Subjektsteuerprinzips verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftig, was jedoch mit umwandlungssteuerrechtlichen Argumenten gelingt.³²⁵

Die herrschende Meinung vermeidet die aus dem tauschähnlichen Vorgang folgende Gewinnrealisierung rechtsfolgenreitig durch das Wahlrecht des § 24

³¹⁶ S. das Beispiel des BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.14 mit Verweis auf BFH Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II S. 847.

³¹⁷ BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68.

³¹⁸ BFH Urt. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II S. 847.

³¹⁹ Dazu s. u. bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG unter den Prämissen der herrschenden Meinung Fünftes Kapitel C. IV. 3.

³²⁰ Dazu ausführlich s. o. Zweites Kapitel D. III. 4. c).

³²¹ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. c).

³²² S. o. Zweites Kapitel D. III. 4. d).

³²³ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. und Zweites Kapitel D. III. 4.

³²⁴ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2.

³²⁵ S. o. Zweites Kapitel D. III. 5.

UmwStG.³²⁶ Die Norm eröffnet der Personengesellschaft ein Wahlrecht, das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert statt dem gemeinen Wert anzusetzen.³²⁷ Dogmatisch sind die Vorschriften des UmwStG, die eine Buchwertfortführung erlauben, damit Sondertatbestände zu den Realisationstatbeständen, wonach unter engen Voraussetzungen ausnahmsweise auf eine sofortige Realisation der stillen Reserven verzichtet werden kann.³²⁸ Ergänzungsbilanzen aufzustellen ist keine Pflicht.³²⁹ Üblicherweise ist ein Überspringen der stillen Reserven unter fremden Dritten jedoch nicht gewollt, da fremde Dritte nicht freigeigig Ertragsteuerlasten anderer Steuersubjekte übernehmen wollen. Daher sind Ergänzungsbilanzen – mit Ausnahme von Familienpersonengesellschaften – das Mittel der Wahl. Sofern Ergänzungsbilanzen erstellt werden, wird der Buchwertansatz unter Einsatz der Brutto- oder Nettomethode dargestellt.³³⁰ Während bei der Bruttomethode die gemeinen Werte in der Gesellschaftsbilanz dargestellt werden und für den Einbringenden eine negative Ergänzungsbilanz zu bilden ist³³¹, werden bei der Nettomethode die Buchwerte in der Gesellschaftsbilanz angesetzt und die Kapitalkontendifferenzen über positive und negative Ergänzungsbilanzen ausgeglichen.³³² Diese Alternativen stehen als bloße Buchungstechniken, die keine Auswirkungen auf die Höhe der Steuer haben dürfen, gleichwertig nebeneinander.³³³ Vorteil der Bruttomethode ist, dass die Gesellschaftsbilanz einen Überblick über die wahren Vermögenswerte und die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse der Höhe nach bietet. Die Nettomethode kann dagegen die Finanzbuchführung und das Anlageverzeichnis unverändert fortführen. Allerdings sind die Beteiligungsverhältnisse in der Gesellschaftsbilanz der Höhe nach auf die Buchwerte der Gesellschaft beschränkt. Beide Möglichkeiten werden im Folgenden anhand eines Beispiels dargestellt.

³²⁶ BFH Urt. v. 7. 11. 2006 – VIII R 13/04, BStBl. II 2008, 545; BFH Urt. v. 18. 9. 2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, Rn. 43; aus der Literatur bspw. Rödter/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 12; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 5; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 2; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 210.

³²⁷ Dass das Wahlrecht der Gesellschaft und nicht den Gesellschaftern zusteht, ist ganz h. M. Davon ging auch der Gesetzgeber aus vgl. BT-Drs. 16/2710, 43; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE) Tz. 24.03 i. V. m. 20.21 Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 73; Rödter/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 100 ff.; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 716; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 195; zur Rspr. vor Einführung des SeStEG vgl. BFH Urt. v. 26. 1. 1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458; BFH Urt. v. 9. 12. 2010 – VIII B 151/09, BFH/NV 2011, 437.

³²⁸ So die treffende Analyse der h. M. durch Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145, 155.

³²⁹ Dazu bereits s. o. Drittes Kapitel D. IV.

³³⁰ Vgl. die eingängige Darstellung von Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 464 ff. Dazu auch noch später in Beispielsfällen s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) aa) und Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) bb).

³³¹ Zu Fallbeispielen s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) bb).

³³² Zu Fallbeispielen s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) aa).

³³³ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; Stehnert, DStR 2020, 1776, 1781; Bolk, DStR 2020, 584, 586; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 255.

b) Darstellung nach der Bruttomethode

Beispiel 8
Einbringung gem. § 24 UmwStG nach der Bruttomethode

A und B gründen die AB-OHG zum 01.01.02. Dazu soll B 100.000 GE einbringen. A verpflichtet sich, sein Einzelunternehmen in die OHG einzubringen. Das Einzelunternehmen besteht aus zwei Wirtschaftsgütern mit einem Buchwert von je 25.000 GE und einem gemeinen Wert von je 50.000 GE.

Eine Darstellung kann zum einen mit der *Bruttomethode* erfolgen:

Bilanz der AB-OHG 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Wirtschaftsgut I	50.000	Kapital A	100.000
Wirtschaftsgut II	50.000	Kapital B	100.000
Kasse	100.000		
Summe	200.000	Summe	200.000

Negative Ergänzungsbilanz des A 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Minderkapital A	50.000	Wirtschaftsgut I	25.000
		Wirtschaftsgut II	25.000
Summe	50.000	Summe	50.000

c) Darstellung nach der Nettomethode

Beispiel 9
Einbringung gem. § 24 UmwStG nach der Nettomethode

Bilanz der AB-OHG 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Wirtschaftsgut I	25.000	Kapital A	75.000
Wirtschaftsgut II	25.000	Kapital B	75.000
Kasse	100.000		
Summe	150.000	Summe	150.000

Negative Ergänzungsbilanz des A 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Minderkapital A	25.000	Wirtschaftsgut I	12.500
		Wirtschaftsgut II	12.500
Summe	25.000	Summe	25.000

Positive Ergänzungsbilanz des B 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Wirtschaftsgut I	12.500	Mehrkapital B	25.000
Wirtschaftsgut II	12.500		
Summe	25.000	Summe	25.000

2. Eintritt eines Gesellschafters in eine bisherige Mitunternehmerschaft

Unterschiedlich wird beurteilt, ob auch der Eintritt eines Gesellschafters in eine bereits bestehende Personengesellschaft von § 24 UmwStG umfasst wird.³³⁴ Nach der überwiegenden Auffassung wird angenommen, dass die Altgesellschafter steuerlich ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine – durch den neu hinzutretenden Gesellschafter vergrößerte Personengesellschaft – einbringen. Dagegen wird angeführt, dass der Eintritt die zivilrechtliche Identität der Gesellschaft unberührt lasse und auch wirtschaftlich kein neues Gebilde entstehe, in das die Wirtschaftsgüter der bisherigen Gesellschaft eingebracht werden könnten.³³⁵ Teilweise wird auf die mit dem UmwStG 2006 geänderte Rechtslage hingewiesen.³³⁶ Auch nach dieser abweichenden Meinung werden bei Eintritt eines Gesellschafters die Buchwerte fortgeführt – allerdings zwingend und ohne Umweg und Wahlrecht gem. § 24 UmwStG.³³⁷

Bereits die Anwendungsvorschrift des § 1 Abs. 3 UmwStG, der die Anwendbarkeit des siebten Teils des UmwStG (und damit des § 24 UmwStG) regelt, erweist sich als problematisch.³³⁸ Denn der Wortlaut der Anwendungsvorschrift setzt eine Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge voraus, an der es zivilrechtlich beim Eintritt eines Gesellschafters fehlt. Durch den Eintritt eines Gesellschafters bleibt die Identität der bestehenden Personengesellschaft unberührt.³³⁹ Der Eintritt eines Gesellschafters führt zur sog. Abwachsung, die anders als die Anwachsung im

³³⁴ So die st. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 18. 3. 1999 – IV R 26/98, BStBl. II 1999, 604; BFH Beschl. v. 20. 9. 2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265; BFH Urt. v. 7. 9. 2016 – I R 57/14, BFHE 255, 427, 432 f., Rn. 16; BMF 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314 Rn. 01.47; aus der Literatur bejahend Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 14; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 84; ablehnend Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 81; Niehus, FR 2010, 1, 1; Kirchhof-Reiß, § 16 EStG Rn. 29 (17. Aufl. 2018).

³³⁵ Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 80.

³³⁶ DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 24 und 26; Niehus, FR 2010, 1, 1.

³³⁷ Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 81; Niehus, FR 2010, 1, 1; Kirchhof-Reiß, § 16 EStG Rn. 29 (17. Aufl. 2018); ebenso Döllerer, DStR 1985, 295, 302 für die Aufnahme eines atyp. stillen Gesellschafters in ein Einzelunternehmen.

³³⁸ Niehus, FR 2010, 1, 2 f.; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 24.

³³⁹ K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1318; Boujong/Ebenroth/Joost-Wertenbruch, § 105 HGB Rn. 209, 214; Grunewald, Gesellschaftsrecht, § 1 Rn. 139.

Gesetz nicht geregelt, aber gesellschaftsrechtlich anerkannt ist.³⁴⁰ Ein (teilwei-
ser) Rechtsübergang des Sondervermögens kann nur angenommen werden, wenn
man der traditionellen Lehre folgt.³⁴¹ Nach der nunmehr vertretenen modernen
Zivilrechtsdogmatik lässt der Vorgang das Vermögen der Gesellschaft dagegen
unberührt; es kommt lediglich zu einer Verschiebung der mit der Mitgliedschaft
korrespondierenden „Wertrechte“ an dem Gesellschaftsvermögen.³⁴² Sofern das
Steuerrecht ausdrücklich an zivilrechtliche Terminologien anknüpft, sind diese
Begriffe auch zivilrechtlich zu rezipieren.³⁴³ Geholfen wird sich daher mit dem
Argument, der Gesetzgeber habe den Anwendungsbereich von § 24 UmwStG
nicht ändern wollen und es handle sich um ein gesetzgeberisches Versehen bei
der Wortwahl.³⁴⁴ Mit der Gesetzesänderung sei lediglich die Erweiterung des An-
wendungsbereiches des UmwStG um ausländische Vorgänge intendiert gewesen,
nicht aber eine Einschränkung des ursprünglichen Anwendungsbereichs.³⁴⁵ Daher
können diese Probleme wohl im Wege einer teleologisch-systematischen Ausle-
gung überwunden werden.³⁴⁶

Allerdings erweist sich auch der Wortlaut von § 24 UmwStG, der die Einbrin-
gung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils fordert, beim Eintritt
eines Gesellschafters als problematisch. Denn nur der eintretende Gesellschafter
bringt etwas (i. d. R. Geld) in die Personengesellschaft ein; nicht aber die bishe-
rigen Gesellschafter. Daher stellte auch der BFH zur Vorgängervorschrift des
§ 22 UmwStG 1969 fest, dass es sich um eine über den „ersten Wortsinn des § 22
UmwStG 1969 hinausgehende, aber dem Zweck der Norm gerecht werdende Aus-
legung“ handle.³⁴⁷ Damit wird zugleich bereits zugestanden, dass der Wortlaut des
§ 24 UmwStG den Vorgang eigentlich nicht erfasst. Daran ändert auch die steuer-
liche Einordnung der gewerblichen Personengesellschaft als partielles Steuersub-
jekt, u. a. der Gewinnermittlung, nichts.³⁴⁸ Denn auch die steuerliche Mitunter-
nehmerschaft als solche bleibt vom Eintritt eines Gesellschafters unberührt. Bei
einer erweiterten Mitunternehmerschaft handelt es sich immer noch um dasselbe
partielle Steuersubjekt. Die Rechtsprechung bedient sich daher der Vorstellung,

³⁴⁰ K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1319; Boujong/Ebenroth/Joost-Wertenbruch, § 105
HGB Rn. 209; MüKo-BGB-Schäfer, § 718 BGB Rn. 8. Mit Inkrafttreten des MoPeG wird die
Abwachsung in § 712 Abs. 2 BGB n. F. geregelt.

³⁴¹ K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 200 und 1319.

³⁴² Dazu ausführlich K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 207 f. und 1307.

³⁴³ Tipke/Lang-Seer, Kap. 1 Rn. 1.35.

³⁴⁴ Ettinger/Schmitz, DStR 2009, 1248, 1250.

³⁴⁵ Ettinger/Schmitz, DStR 2009, 1248, 1250; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG
Rn. 290; Herlinghaus, FR 2007, 286, 290; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 34
mit Verweis auf die Gesetzesbegründung BR-Drs. 542/06, S. 57; a. A. Niehus, FR 2010, 1, 2;
DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 15.

³⁴⁶ Ettinger/Schmitz, DStR 2009, 1248, 1250; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG
Rn. 289 f.; Herlinghaus, FR 2007, 286, 290 f.

³⁴⁷ BFH v. 10. 7. 1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84.

³⁴⁸ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 2. a) und Zweites Kapitel C. III. 2. b).

ertragsteuerlich werde eine „neue“ erweiterte Mitunternehmerschaft gegründet, in die die bisherigen Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile gegen Gesellschaftsrechte an der neuen Mitunternehmerschaft einbringen.³⁴⁹ Korrespondierend habe der neue Gesellschafter aktivierungspflichtige Anschaffungskosten für die erlangten ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens.³⁵⁰ In diesen Fällen werden die Schwächen der herrschenden Meinung besonders deutlich. Die Annahme, die Altgesellschafter brächten ihre Mitunternehmeranteile in eine neue Personengesellschaft ein, ist rein fiktiv. Auch wirtschaftlich entspricht dieses Vorstellungsbild (gerade bei Eintritt in eine Publikumspersonengesellschaft) nicht dem Verständnis, da Eintritte in eine Gesellschaft deren Bestand kaum merklich berühren. Der Anwendung von § 24 UmwStG stehen daher gewichtige Zweifel entgegen.

Ohnehin handelt es sich selbst bei der (echten) Einbringung gegen Gesellschaftsrechte nach der hier vertretenen Auffassung nicht um eine täuschähnliche Veräußerung, sondern um Organisationsakte, die allenfalls über eine Ersatzrealisation erfasst werden können.³⁵¹ Gleichwohl beeinträchtigt das interpersonelle Überspringen der stillen Reserven beim Eintritt eines Gesellschafters das Subjektsteuerprinzip.³⁵² Wendet man § 24 UmwStG nicht an, fehlt es an einer gesetzgeberischen Privilegierung des Umstrukturierungsvorgangs. Um eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips zu verhindern, müssen die stillen Reserven daher über die Technik der Ergänzungsbilanzen personengerecht zugeordnet werden.³⁵³ Die herrschende Meinung kommt über die Anwendung von § 24 UmwStG letztlich zum selben Ergebnis. Sie stellt jedoch die Buchwertfortführung unter besondere Voraussetzungen nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG und ermöglicht sogar eine unzutreffende Möglichkeit der Realisierung der stillen Reserven.

3. Disquotale Kapitalerhöhung

Ebenfalls umstritten ist, ob die sog. disquotale Kapitalerhöhung unter § 24 UmwStG fällt.³⁵⁴ Auch hier nimmt die Rechtsprechung an, dass die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile an

³⁴⁹ BFH Urt. v. 15. 3. 2017 – I R 41/16, BFHE 258, 246; BFH Urt. v. 17. 9. 2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717. BFH Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847.

³⁵⁰ BFH Urt. v. 15. 3. 2017 – I R 41/16, BFHE 258, 246, 252, Rn. 23; krit. dazu Kirchhof-Reiß, § 16 EStG Rn. 29 (17. Aufl. 2018).

³⁵¹ S. o. Zweites Kapitel D. III. 4.

³⁵² S. o. Zweites Kapitel B. III. 2.

³⁵³ I. E. ebenso Kirchhof-Reiß, § 16 EStG Rn. 29 (17. Aufl. 2018); Niehus, FR 2010, 1, 5.

³⁵⁴ So die Rechtsprechung und Verwaltung vgl. BFH Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.47 aa) 4. Spiegelstrich; aus der Literatur ebenso Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 516; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 23 m. w. N.; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 91; Brandis/Heuer-

der bisherigen Personengesellschaft in eine neue – durch die Kapitalerhöhung in den Beteiligungsverhältnissen veränderte – Personengesellschaft einbringen.³⁵⁵ In diesen Fällen zeigt sich deutlich, dass die Annahme eines täuschähnlichen Vorgangs fernliegend ist. Die wirtschaftliche Betrachtung als Neugründung der Personengesellschaft ist zivilrechtlich wie auch steuerrechtlich fiktiv und entbehrt einer gesetzlichen Grundlage. Anders als beim Gesellschafterbeitritt, kann bei der disquotalen Kapitalerhöhung nicht einmal eine veränderte Mitgliederstruktur oder eine steuerliche Neugründung der Mitunternehmerschaft angedacht werden, da die Gesellschafterstruktur unverändert bleibt.³⁵⁶ Schwächen zeigen sich bereits bei der angesprochenen Anwendungsvorschrift des § 1 Abs. 3 UmwStG. Auch im Übrigen kann vollumfänglich auf die Ausführungen zum Eintritt eines Gesellschafters verwiesen werden.³⁵⁷

Der teilweise als Grundlage für die Bildung von Ergänzungsbilanzen für die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens herangezogene § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG kann ebenfalls nicht überzeugen.³⁵⁸ Denn der klare Wortlaut des Satz 4 EStG sieht nur die Zuordnung der stillen Reserven bei dem übertragenden Gesellschafter vor. Gleichwohl muss das Überspringen stiller Reserven, wie auch beim Eintritt eines Gesellschafters, zur Wahrung des Subjektsteuerprinzips durch Ergänzungsbilanzen verhindert werden.³⁵⁹

4. Zwischenergebnis

Die Möglichkeit der Bildung von Ergänzungsbilanzen bei Einbringungen von Sachgesamtheiten ist in § 24 Abs. 2 und 3 UmwStG gesetzlich erwähnt. Daran ändert auch die hier vertretene Verneinung eines täuschähnlichen Vorgangs nichts. Als Buchungstechniken stehen dem Rechtsanwender die Brutto- und die Nettomethode als gleichwertige Methoden zur Verfügung.

Nicht unter § 24 UmwStG fällt der Eintritt eines Gesellschafters in eine bisherige Mitunternehmerschaft. Dieser Vorgang lässt sich nicht unter § 24 UmwStG subsumieren. Die steuerlich partiell rechtsfähige Gesellschaft bleibt durch den Einbrin-

mann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 29; a. A. Kirchhof-Reiß, § 16 EStG Rn. 29 (17. Aufl. 2018); Niehus, FR 2010, 1, 1; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 15; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 26.

³⁵⁵ BFH Urt. v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; dem folgend BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.47 aa) 4. Spiegelstrich.

³⁵⁶ DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 26.

³⁵⁷ Dazu bereits s. o. Drittes Kapitel E. VI. 1.

³⁵⁸ So aber A. Kloster/L. Kloster, GmbH 2002, 717, 727; Campenhausen, DB 2004, 1282, 1285.

³⁵⁹ A. A. Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 15, der in dem Vorgang eine Teilanteilsveräußerung erblickt, für dessen Begünstigung es an einer ausdrücklichen gesetzgeberischen Regelung mangelt.

gungsvorgang unberührt. Einen Vorgang gem. § 24 UmwStG durch Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in eine neue, erweiterte Mitunternehmerschaft anzunehmen ist rein fiktiv. Gleichwohl müssen in solchen Fällen Ergänzungsbilanzen gebildet werden. Denn nur so kann der drohende Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip verhindert werden.

Dasselbe gilt für die disquotale Kapitalerhöhung. Eine wirtschaftliche Betrachtung als Neugründung ist in solchen Fällen zivilrechtlich wie steuerrechtlich fiktiv und entbehrt einer gesetzlichen Grundlage. Trotz der Verneinung eines tauschähnlichen Vorgangs berührt der Vorgang das Subjektsteuerprinzip. Daher müssen – wie beim Eintritt in eine bisherige Mitunternehmerschaft – Ergänzungsbilanzen gebildet werden.

VII. Personenbezogene Steuervergünstigungen

Herausgearbeitet wurde, dass die gewerbliche Personengesellschaft wegen ihrer partiellen Steuersubjektfähigkeit selbst Bilanzierungssubjekt ist und daher grundsätzlich selbst zur Abschreibung und zur Ausübung von Bilanzierungswahlrechten berechtigt ist.³⁶⁰ Durchbrochen wird dieser Grundsatz bei sog. personenbezogenen Steuervergünstigungen, d. h. solchen, die nur im Gesetz näher bezeichnete Personengruppen in Anspruch nehmen können oder wenn nur einzelne Mitunternehmer die Voraussetzungen erfüllen.³⁶¹ Nach der hier vertretenen Auffassung sind dies kraft gesetzlicher Anordnung in § 7a Abs. 7 EStG die erhöhten Absetzungen gem. § 7h und § 7i EStG und die Sonderabschreibung gem. § 7b EStG.³⁶² Die herrschende Meinung sieht zudem in § 7 Abs. 5 EStG eine gesellschaftsbezogener Vorschrift.³⁶³ Ebenso fällt § 6b EStG in diese Kategorie.

Diese gesellschaftsbezogene Betrachtung kann in der Gesellschaftsbilanz allein nicht umgesetzt werden. Zur technischen Umsetzung bedarf es daher in diesen Fällen Ergänzungsbilanzen.³⁶⁴ Dabei stehen auch hier zwei Bilanzierungsvarianten zur Verfügung.³⁶⁵ Ist nur eine geringe Anzahl der Mitunternehmer von einer Abschreibung oder Rücklage nicht begünstigt, bietet sich eine Bilanzierung des Vorgangs in der Gesellschaftsbilanz und eine negative Ergänzungsbilanz für die nicht begünstigten Mitunternehmer an (Bruttomethode). Sind dagegen nur wenige der

³⁶⁰ S. o. Zweites Kapitel C. III. 2. a) und Zweites Kapitel C. IV. 5. b).

³⁶¹ S. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. b) bb).

³⁶² S. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. b) bb).

³⁶³ Überzeugender ist es indes, diese Vorschriften gesellschaftsbezogenen auszulegen s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. b) bb).

³⁶⁴ Ganz h. M. s. Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 132; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 474; Kahle, DStZ 2012, 61, 69; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 516; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 889 ff.

³⁶⁵ Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 906.

Mitunternehmer begünstigt, bietet sich eine Ergänzungsbilanz für die begünstigten Mitunternehmer an (Nettomethode). Das BMF hat zu den denkbaren Varianten keine Ausführungen gemacht.³⁶⁶

Die Notwendigkeit, Ergänzungsbilanzen aufzustellen, entsteht in den Fällen der personenbezogenen Steuervergünstigungen durch die einfach-rechtlichen Vorschriften, die für den einzelnen Mitunternehmer eine andere Abschreibung anordnen oder ermöglichen. Ergänzungsbilanzen sind das Mittel der Wahl, diese in die Gewinnermittlung der Gesellschaft zu integrieren.

Abschließend erfolgt ein Beispiel zu § 6b EStG.³⁶⁷ Ein Beispiel zu Sonderabschreibungen erfolgt bei der Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen.³⁶⁸

Beispiel 10
Übertragung einer § 6b-Rücklage

Die ABC OHG erwirbt zum 01.01.19 ein Gebäude für 800.000 GE. Davon entfallen 500.000 GE auf das Gebäude und 300.000 GE auf das Grundstück. C steht aus einem Verkauf eines Grundstücks mit Gebäude eine § 6b-Rücklage zur Verfügung, die er auf seinen Anteil der OHG übertragen möchte. An der OHG ist A zu 20 % beteiligt, auf B und C entfallen jeweils 40 %. Das Gebäude wird gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG abgeschrieben.

Bilanz der ABC OHG zum 01.01.19

Aktiva		Passiva	
Grundstück	300.000	Kapital A	200.000
Gebäude	500.000	Kapital B	400.000
Bank	200.000	Kapital C	400.000
Summe	1.000.000	Summe	1.000.000

A kann seine Rücklage i. H. v. 20 % der Anschaffungskosten auf die Reinvestition übertragen. Von den 800.000 GE \times 20 % = 160.000 GE entfallen 60.000 GE auf das Grundstück und 100.000 GE auf das Gebäude.

Negative Ergänzungsbilanz des A 01.01.19

Aktiva		Passiva	
Minderkapital A	160.000	Grundstück	60.000
		Gebäude	100.000
Summe	160.000	Summe	160.000

³⁶⁶ Zu § 6b EStG s. BMF v. 12. 3. 2010 – IV C 6-S 2133/09/10001, BStBl. 2010 I, 239, Rn. 22, wonach die Bilanzierung in der Steuerbilanz erfolgen soll.

³⁶⁷ Zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen in diesem Beispielsfall s. u. Fünftes Kapitel E. II.

³⁶⁸ Dazu s. u. Fünftes Kapitel E. I.

VIII. Ergänzungsbilanzen bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Unterschiedlich wird beurteilt, ob Ergänzungsbilanzen auch bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zu bilden sind. Mangels Bilanzform werden diese auch als sog. Ergänzungsrechnungen bezeichnet.³⁶⁹ Überwiegend wird die Möglichkeit zur Bildung von Ergänzungsbilanzen ohne nähere Begründung für alle Anwendungsfälle bejaht.³⁷⁰ Nur teilweise wird zwischen den verschiedenen Anwendungsfällen von Ergänzungsbilanzen differenziert: Einigkeit besteht bei der Möglichkeit der Bildung von Ergänzungsbilanzen im Fall des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils³⁷¹ und bei der Anwendung von § 24 UmwStG.³⁷² Etwas anderes ließe sich insbesondere beim Anteilserwerb wegen des Leistungsfähigkeitsprinzips, des objektiven Nettoprinzips und des Subjektsteuerprinzips auch nicht vertreten, da sonst Anschaffungskosten des Gesellschafters für einen erworbenen Gesellschaftsanteil steuerlich unberücksichtigt blieben.³⁷³

Dagegen soll bei § 6 Abs. 5 EStG nach teilweise vertretener Auffassung eine Bildung von Ergänzungsrechnungen nicht möglich sein.³⁷⁴ Begründet wird dies damit, dass für eine Bildung von Ergänzungsbilanzen, anders als beim Anteilserwerb, kein zwingendes rechentechnisches Bedürfnis bestehe.³⁷⁵ Gegen eine Bildung von Ergänzungsbilanzen könnte der Wortlaut von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sprechen, der eine Bildung von Ergänzungsbilanzen vorsieht, die bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht gebildet werden können. Diese strenge Wortlautargumentation kann jedoch nicht überzeugen. Sofern das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen gesetzlich erwähnt wird³⁷⁶, werden diese stets als Ergänzungsbilanzen und nicht als Ergänzungsrechnungen bezeichnet. Jedoch sind auch Ergänzungsbilanzen letztlich nur Ergänzungsrechnungen. Denn bei diesen handelt es sich

³⁶⁹ Aus der Literatur bspw. *Kahle*, FR 2013, 873, 875; ebenso die Rechtsprechung s. BFH Ur. v. 24. 6. 2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993, 994; BFH Ur. v. 9. 5. 2017 – VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, 1421; BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16; BFHE 265, 521.

³⁷⁰ S. bspw. *HHR-Tiede*, § 15 EStG Rn. 500; *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG F36.

³⁷¹ BFH Ur. v. 24. 6. 2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993, 995; BFH Ur. v. 9. 5. 2017 – VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, 1421; *Reiß*, FS Kirchhof, 1925, 1931; *Bolk*, DStR 2018, 424, 424; *HHR-Tiede*, § 15 EStG Rn. 500; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 586.

³⁷² BFH Ur. v. 5. 4. 1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518; BFH Ur. v. 24. 6. 2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993, 995; H 18.3 „Einbringungsgewinn“ EStH 2014; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 497.4 und 589; *Bolk*, DStR 2018, 424, 429; Widmann/Mayer-Schulze, Anhang 16 Rn. 668.

³⁷³ BFH Ur. v. 29. 10. 2019 – IX R 38/17, BFHE 267, 18, Rn. 32; BFH Ur. v. 3. 5. 2022 – IX R 22/19, BFH/NV 2022, 1244.

³⁷⁴ So Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 816; Brandis/Heuermann-Ehmcke, § 6 EStG Rn. 1356; a. A. *M. Wendt*, FR 2002, 53, 61; *Ley*, StbJb 2003/2004, 135, 156; *HHR-Niehus/Wilke*, § 6 EStG Rn. 1636.

³⁷⁵ Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 816.

³⁷⁶ Vgl. § 24 Abs. 2 und 3 UmwStG, § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 202 Abs. 1 Satz 1 2. HS BewG.

nicht um echte Bilanzen im Rechtssinne, sondern nur um Nebenrechnungen in Bilanzform.³⁷⁷ Ausgewiesen werden lediglich punktuelle Wertkorrekturen, nicht aber ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens.³⁷⁸ Daher spricht der Wortlaut nicht gegen die Bildung von Ergänzungsbilanzen bei der Einnahme-Überschuss-Rechnung. Teleologisch wäre es im Übrigen nicht zu rechtfertigen, die Umstrukturierung von § 4 Abs. 3 EStG-Rechnern gegenüber Bilanzierenden derart einzuschränken.³⁷⁹ Somit sind in sämtlichen Anwendungsfällen von Ergänzungsbilanzen bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung entsprechende Ergänzungsrechnungen möglich. Daher kann auf die oben behandelten Beispiele verwiesen werden.³⁸⁰

IX. Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften

Ergänzungsbilanzen sind bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften teilweise bereits gesetzlich ausgeschlossen, da die § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und § 6b EStG keine Anwendung bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften finden.³⁸¹ Für den Anteilserwerb gilt dies mangels gesetzlicher Regelung nicht. Ebenso wie bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wäre es mit dem Leistungsfähigkeits-, objektiven Netto- und Subjektsteuerprinzip nicht vereinbar, beim Anteilserwerb auf die Erstellung von Ergänzungsbilanzen zu verzichten.³⁸² Daher sind für den Anteilserwerb bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft – ebenso wie bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG – sog. Ergänzungsrechnungen zu bilden.³⁸³ Nichts anderes kann wegen der wirtschaftlichen Parallelität für die Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB gelten. Zudem sind Ergänzungsrechnungen zu bilden, wenn die Abschreibungsverläufe der Gesellschafter durch Sonderabschreibungen divergieren. Für Beispiele kann auf die Darstellung bei gewerblichen Personengesellschaften verwiesen werden.³⁸⁴

³⁷⁷ S. u. Drittes Kapitel C.

³⁷⁸ S. o. Drittes Kapitel E. IX.

³⁷⁹ In diese Richtung auch *Ley*, StbJb 2003/2004, 135, 156.

³⁸⁰ Zum Anteilserwerb s. o. Drittes Kapitel E. II., zur Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 s. o. Drittes Kapitel E. III., zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG Drittes Kapitel E. V., zu § 24 UmwStG Drittes Kapitel E. VI. sowie zu personenbezogenen Steuervergünstigungen s. o. Drittes Kapitel E. VII.

³⁸¹ Die Vorschriften setzen allesamt eine Mitunternehmerschaft voraus.

³⁸² So auch BFH Urt. v. 29.10.2019 – IX R 38/17, BFHE 267, 18, Rn. 32; BFH Urt. v. 3.5.2022 – IX R 22/19, BFH/NV 2022, 1244.

³⁸³ BFH Urt. v. 29.10.2019 – IX R 38/17, BFHE 267, 18, Rn. 32; BFH Urt. v. 3.5.2022 – IX R 22/19, BFH/NV 2022, 1244.

³⁸⁴ Zum Anteilserwerb s. o. Drittes Kapitel E. II., zur Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 s. o. Drittes Kapitel E. III. sowie zu personenbezogenen Steuervergünstigungen s. o. Drittes Kapitel E. VII.

X. Zwischenergebnis

Beim entgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils ermöglichen Ergänzungsbilanzen die technische Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips und objektiven Nettoprinzips. Gleichgültig ist, ob der Anteilserwerb zivilrechtlich über § 413 BGB oder An- und Abwachsung erfolgt. Komplexer ist der Fall, wenn ein Gesellschafter ausscheidet und sein Anteil den bisherigen Mitunternehmern anwächst. Handelsbilanziell vermag dies nur die Verrechnungslösung, bei der die Aktiva unberührt bleiben und die Kapitalkonten der betroffenen Gesellschafter technisch gemindert werden, widerspruchsfrei umzusetzen. Steuerrechtlich sollte der Vorgang dagegen mit Ergänzungsbilanzen abgebildet werden. So kann die Gesellschaftsbilanz unberührt bleiben, gleichzeitig werden die Mehr-Anschaffungskosten der Gesellschafter über Ergänzungsbilanzen abgebildet und so das Leistungsfähigkeitsprinzip gewahrt. Für die herrschende Meinung ist dies wegen der Bruchteilsbetrachtung, Gleichstellungsthese, Abschreibung im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen und eigenständiger Wahlrechte sogar zwingend.

Die stellenweise erwogenen Ergänzungsbilanzen scheiden bei Realteilungsfällen aus. Sie dienen lediglich der Bilanzverschönerung und sollen den sog. Ausgleichsposten eine Heimat geben. Mit den Ausgleichsposten wäre zwar auch mitunternehmensübergreifend eine dem Realisations- und Subjektsteuerprinzip entsprechende Besteuerung möglich, jedoch leidet die Ausgleichspostenmethode an erheblichen Praktikabilitätsdefiziten. Schließlich hat sich der Gesetzgeber bei der Realteilung bewusst zu einer Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips entschlossen, sodass die Schaffung eines ungeregelten Rechtsinstituts zur Wahrung des Subjektsteuerprinzips außerhalb der richterlichen Rechtsfortbildung liegt und allenfalls *de lege ferenda* erwogen werden kann.

§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG erwähnt als eine der wenigen Vorschriften das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen. Herausgearbeitet wurde bereits im Zweiten Kapitel, dass Ergänzungsbilanzen in diesen Fällen gebildet werden können, um eine steuersubjektbezogene Zuordnung zu gewährleisten. Den Fällen liegen nach der hier vertretenen Konzeption keine tauschähnlichen Gewinnrealisierungen zugrunde, sondern Entnahmevorgänge, die zu einer Ersatzrealisation führen. In den sog. Ausbringungsfällen scheidet bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die Bildung von Ergänzungsbilanzen aus. Denn eine Zuordnung über die Grenzen der Mitunternehmerschaft hinaus wäre nur mit den sog. Ausgleichsposten möglich, die aus den genannten Gründen abzulehnen sind. Sog. Sonderergänzungsbilanzen innerhalb einer Mitunternehmerschaft sind dagegen noch mit dem Gesetzeswortlaut vereinbar, sodass ihre Bildung möglich ist.

Ebenso sind Ergänzungsbilanzen in § 24 Abs. 2 und 3 UmwStG ausdrücklich erwähnt. Wie bereits bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG handelt es sich nicht um tauschähnliche Vorgänge. Gleichwohl müssen die stillen Reserven zur Sicherung des

Subjektsteuerprinzips personenbezogenen zugeordnet oder abgerechnet werden. Soweit § 24 UmwStG nicht einschlägig ist, müssen die stillen Reserven personenbezogenen zugeordnet werden, um dem Subjektsteuerprinzip zu entsprechen. So verhält es sich beim Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft und der disquotalen Kapitalerhöhung.

Ergänzungsbilanzen sind in sämtlichen genannten Fällen auch bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG zu bilden. Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften sind Ergänzungsrechnungen dagegen nur für den Anteilserwerb und die Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB zu bilden.

F. Dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen

I. Bedeutung der dogmatischen Einordnung

Die dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen wird im Hinblick auf ihr generelles Erfordernis vielfach als bedeutungslos bezeichnet.³⁸⁵ Dem ist nur in Teilen zuzustimmen. Herausgearbeitet wurde, dass Ergänzungsbilanzen bloß technisches Hilfsmittel zur Abbildung steuerrechtlicher Vorgänge sind.³⁸⁶ Als technisches Hilfsmittel sind sie daher zunächst wertneutral. Details wie die Aufstellung und Fortentwicklung werden maßgeblich von den Aufstellungsgründen und den dort relevanten verfassungsrechtlichen und einfach-rechtlichen Prinzipien sowie den Rechtsvorschriften bestimmt. Entscheidend für die Aufstellung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen ist also nicht die dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen, sondern die steuerverfassungs- und einfach-rechtliche Behandlung der Aufstellungsgründe wie des Anteilserwerbs und der Einbringung nach § 24 UmwStG.

Auf diese Grundsätze wird im Streit über die dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen zurückgegriffen. Ordnet man beispielsweise den Anteilserwerb als Anschaffung ideeller Anteile an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft ein, wirkt sich das hinter den Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb stehende Konzept auch auf deren Aufstellung und Fortentwicklung aus.

Wer von einem Erwerb ideeller Anteile des Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter ausgeht, kann Ergänzungsbilanzen nur aus der Perspektive der Vielheit fortentwickeln, da der Gesellschafter im Erwerbszeitpunkt sämtliche ideellen Anteile (und damit auch die in der Gesellschaftsbilanz abgebildeten Werte) erwirbt. Für eine Aufteilung des Anteilserwerbs in eine Rechtsnachfolge des Alt-

³⁸⁵ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F42; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 500; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 460 und 464; Niehus, StuW 2002, 116, 119 f.; a. A. Gschwendtner, DStR 1993, 817, 821, 824 f.

³⁸⁶ S. o. Drittes Kapitel B.

gesellschafters in der Gesellschaftsbilanz und eigenständige Neubewertung in der Ergänzungsbilanz fehlt nach der Bruchteilsfiktion jeglicher Anhaltspunkt. Es wäre widersprüchlich, eine Abschirmwirkung der Gesellschaftsbilanz bei gleichzeitiger Bruchteilsbetrachtung anzunehmen.

Versteht man Ergänzungsbilanzen demgegenüber als Wertkorrekturbilanzen, wäre mit ihrer dogmatischen Einordnung noch keine Fortentwicklung vorgegeben. Je nach Sichtweise ließen sich die Wertkorrekturen in den Ergänzungsbilanzen sowohl gesellschafts- als auch gesellschaftsbezo-gen fortentwickeln.

Ebenso verhält es sich mit dem partiellen Ausweis der Beteiligung. Konzeptionell könnte dort eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise näher liegen. Allerdings gehen Vertreter des Beteiligungsausweises wegen der unmittelbaren Gewinn- und Verlustauswirkungen der Personengesellschaftsbesteuerung von einer Bilanzierung nach der Spiegelbildmethode aus.³⁸⁷ Damit wird gleichzeitig das schwankende System der Einheit und Vielheit der Mitunternehmerbesteuerung in den Beteiligungsausweis inkorporiert. Auch nach dieser Auffassung könnten Ergänzungsbilanzen daher sowohl gesellschafts- als auch gesellschaftsbezo-gen fortentwickelt werden. Somit ist die folgende Aufarbeitung der dogmatischen Einordnung von Ergänzungsbilanzen keineswegs ausschließlich akademischer Natur. Denn jedenfalls die Bruchteilsfiktion hat Auswirkungen auf die Aufstellung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen.

II. Bruchteilsbetrachtung (asset-deal-Fiktion)

Überwiegend wird davon ausgegangen, dass in der Ergänzungsbilanz zusätzliche oder verminderte Anschaffungskosten des Mitunternehmers für seine ideellen Bruchteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens abgebildet werden.³⁸⁸ Denn nach der ständigen Rechtsprechung sind der Erwerb und die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht als Erwerb des Wirtschaftsgutes „Gesellschaftsanteil“, sondern als Anschaffung ideeller Anteile an dem Gesellschaftsvermögen zu betrachten.³⁸⁹ Es erfolgt insoweit eine getrennte Zurech-

³⁸⁷ Vgl. *Reiß*, StuW 1986, 232, 237f. Ausführlicher zur Spiegelbildmethode s. gleich unter Drittes Kapitel F. V.

³⁸⁸ St. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 26. 1. 1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368; BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34; vgl. auch Teile der Literatur Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 554; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 500; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 461.

³⁸⁹ St. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 26. 1. 1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368; BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34; Brandis/Heuermann-Schallmoser, § 16 EStG Rn. 223; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 443 und 460. S. ebenso für die Einbringung BFH Urt. v. 6. 11. 1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333, Rn. 15.

nung des Gesellschaftsvermögens nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.³⁹⁰ Diese ideellen Anteile werden in der Gesellschaftsbilanz (in Höhe des Kapitalanteils) und der Ergänzungsbilanz ausgewiesen. Die Ergänzungsbilanz bildet also die Mehr- oder Minderanschaffungskosten des Gesellschafters ab, die in der Gesellschaftsbilanz nicht abgebildet werden können. Insgesamt wird damit steuerlich ein asset-deal fingiert.³⁹¹ Dieses Verfahren kann daher als Bruchteilsfiktion bezeichnet werden.³⁹²

III. Partieller Ausweis der Beteiligung an der Gesellschaft

Andere wollen die Beteiligung selbst in der Ergänzungsbilanz erfassen.³⁹³ Dies sei die Konsequenz, wenn man entgegen der Rechtsprechung im Anteilserwerb nicht die Veräußerung und Anschaffung anteiliger Wirtschaftsgüter sehe.³⁹⁴ Die Beteiligung sei ein dem Mitunternehmer zuzurechnendes Wirtschaftsgut.³⁹⁵ Gegen die Annahme eines Wirtschaftsguts „Beteiligung“ spreche auch nicht, dass eine dann denkbare Teilwertabschreibung der unmittelbaren Gewinn- und Verlustzurechnung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entgegenstehe.³⁹⁶ Dieses Problem stelle sich ebenso bei Kapitalgesellschaftsanteilen in Organschaftsfällen und werde über eine restriktive Auslegung gelöst, die auf Personengesellschaftsanteile übertragen werden könnte.³⁹⁷ Zudem käme eine Teilwertabschreibung ohnehin nicht zum Tragen, da die Beteiligung bei korrekter Fortschreibung jener ohnehin nicht zu hoch bewertet sei.³⁹⁸

IV. Rechnerische Wertkorrekturposten

Nach anderer Auffassung handelt es sich um bloß rechnerische Wertkorrekturposten.³⁹⁹ Die Bruchteilsbetrachtung der Rechtsprechung bei Veräußerung und Erwerb gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sei mit der ständigen Rechtsprechung zur Ver-

³⁹⁰ Deutlich insoweit bspw. BFH Urt. v. 25. 4. 1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350. Mittlerweile hat sich die Bruchteilsfiktion jedoch von der Norm emanzipiert.

³⁹¹ *Ising*, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 62.

³⁹² So bereits *Gschwendtner*, DStR 1993, 817, 820 ff.

³⁹³ *Hallerbach*, Personengesellschaft, S. 215 ff.; *Gschwendtner*, DStR 1993, 817, 822; *Schön*, Gewinnübertragungen, S. 106 f.; *Reiß*, StuW 1986, 232, 237 f.; *Groh*, StuW 1995, 383, 387; *Marx*, StuW 1994, 191, 196.

³⁹⁴ *Hallerbach*, Personengesellschaft, S. 204; *Schön*, Gewinnübertragungen, S. 68 ff.

³⁹⁵ *Hallerbach*, Personengesellschaft, S. 204; *Schön*, Gewinnübertragungen, S. 68 ff.

³⁹⁶ *Hallerbach*, Personengesellschaft, S. 205 und 212 ff.; a. A. Urt. BFH v. 20. 6. 1985, IV R 36/83, BStBl. II 1985, 654; Urt. v. 6. 11. 1985, I R 242/81, BStBl. II 1986, 333; OFH Urt. v. 7. 12. 1949 – I 18/48, StuW 1950, Nr. 41.

³⁹⁷ *Hallerbach*, Personengesellschaft, S. 205; zur restriktiven Auslegung bei Organschaften vgl. m. w. N. Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 315.

³⁹⁸ *Hallerbach*, Personengesellschaft, S. 212.

³⁹⁹ *Hüttemann*, DStJG 34 (2011), 291, 301; *Dreissig*, StJB 1990/1991, 222, 225; *Dreissig*, BB 1990, 958, 959; *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 22; *Uelner*, DStJG 14 (1991), 139, 148 ff.;

drängung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bei Mitunternehmerschaften nicht vereinbar.⁴⁰⁰ Ergänzungsbilanzen dienen vielmehr lediglich der Korrektur des Gesellschaftsergebnisses mit dem Ziel des zutreffenden Ausweises des Gewinn- und Verlustanteils des Mitunternehmers.⁴⁰¹ Es handele sich um bloße Wertkorrekturposten, die kein Vermögen enthielten.⁴⁰² Auch der BFH betont mittlerweile die Korrekturfunktion von Ergänzungsbilanzen⁴⁰³, erhält allerdings gleichzeitig die Fiktion des Erwerbs von anteiligen Wirtschaftsgütern am Gesellschaftsvermögen aufrecht.⁴⁰⁴

V. Stellungnahme

1. Keine steuerliche Notwendigkeit einer Bruchteilsbetrachtung

In der Ergänzungsbilanz werden keine ideellen Anteile an Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens ausgewiesen, denn der Erwerb und die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist keine Anschaffung ideeller Anteile an dem Gesellschaftsvermögen. Zivilrechtlich überträgt der Anteilsveräußerer seinen Gesellschaftsanteil auf den Erwerber.⁴⁰⁵ Der Gesellschaftsanteil des Gesellschafters gehört zu dessen Vermögen und ist Verfügungsgegenstand.⁴⁰⁶ Über die Bruchteile des Gesellschaftsvermögens oder seinen Vermögensanteil kann der Gesellschafter gem. § 719 Abs. 1 BGB dagegen nicht verfügen. Noch eindeutiger ist die Situation bei Mitunternehmerschaften ohne Gesellschaftsvermögen wie der atypisch stillen Gesellschaft. Hier ist allein der Prinzipal zivilrechtlicher Eigentümer des Vermögens. Der atypisch still Beteiligte kann seine Beteiligung lediglich mit Zustimmung des Prinzipals im Wege der Vertragsübernahme übertragen. Freilich muss das Steuerrecht dieser zivilrechtlichen Betrachtung nicht folgen, da der steuerliche Begriff der Mitunternehmerschaft nicht deckungsgleich mit den zivilrechtlichen Begrifflichkeiten ist und das Steuerrecht als dem Zivilrecht nebengeordnete Materie eine eigenständige Würdigung und Wertung vornehmen kann. Insofern überzeugt es nicht, die von der Rechtsprechung durchgeführte Bruchteilsbetrachtung allein mit der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft nach der modernen Zivilrechtsdogmatik abzulehnen.

Rödter, DB 1992, 953, 956; D. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, S. 336; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.123; Kahle, FR 2013, 873, 874; Ising, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 82.

⁴⁰⁰ Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 21.

⁴⁰¹ Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 22.

⁴⁰² Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 22.

⁴⁰³ BFH Urt. v. 10. 12. 1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 mit Hinweis auf Regniet; BFH Urt. v. 21. 4. 1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 36, Rn. 17.

⁴⁰⁴ Zuletzt BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 36, Rn. 14; BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16, BFHE 265, 521.

⁴⁰⁵ K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1312.

⁴⁰⁶ Statt aller BGH, Urt. v. 14. 5. 1986 – IVa ZR 155/84, BGHZ 98, 48, 50.

Es ist daher eine spezifisch steuerrechtliche Betrachtung erforderlich, deren Ausgangspunkt der Veräußerungstatbestand des § 16 EStG ist. Dieser erfasst nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters an einer Mitunternehmerschaft i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und enthält somit keine Hinweise auf eine Bruchteilsbetrachtung.

Systematisch widerspricht eine Bruchteilsbetrachtung dem vom BFH in ständiger Rechtsprechung aufgebauten Konstrukt der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft.⁴⁰⁷ Danach ist nur der Personengesellschaft selbst das Betriebsvermögen zuzurechnen; nicht dagegen anteilig den Gesellschaftern, da § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO keine Anwendung findet.⁴⁰⁸ Dies gilt auch für Mitunternehmerschaften ohne Gesellschaftsvermögen, bei denen kraft ihrer Steuersubjektivität ein Quasi-Gesellschaftsvermögen angenommen wird, welchem die Wirtschaftsgüter zugeordnet werden.⁴⁰⁹ Dieses Konzept durchbricht der BFH bei der Veräußerung und dem Erwerb von Mitunternehmeranteilen, indem er auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zurückgreift.⁴¹⁰ Für eine solche Betrachtungsweise besteht weder eine Notwendigkeit, noch kann daraus ein Mehrwert gezogen werden.

Sämtliche Anteilsveräußerungen an einer Mitunternehmerschaft werden bereits vom Wortlaut des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst. Auch eine Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist – im Grundfall – unproblematisch möglich: Denn der Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG zu ermitteln, indem vom Veräußerungspreis die Veräußerungskosten und der Wert des Anteils am Betriebsvermögen, welcher sich aus dem Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz, dem etwaigen Ergänzungskapital und dem Sonderkapital zusammensetzt⁴¹¹, abgezogen werden.

Sinn und Zweck dieser fiktiven Bruchteilsbetrachtung könnte die Relevanz der Anschaffungskosten für die laufende Gewinnermittlung des Erwerbers sein. Allerdings können auch die anderen Auffassungen dies völlig unproblematisch gewährleisten. Denn die Aufteilung der Mehr- oder Minderaufwendungen zu den einzelnen Wirtschaftsgütern wurzelt bereits in der transparenten Mitunternehmerbesteuerung.⁴¹²

⁴⁰⁷ S. o. Zweites Kapitel C. III. 2. a).

⁴⁰⁸ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 2. a).

⁴⁰⁹ Zur Steuersubjektivität: BFH Urt. v. 26. 11. 1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328; BFH Urt. v. 5. 2. 2002 – VIII R 31/01, BStBl. II 2002, 464; FG Niedersachsen Urt. v. 22. 3. 2017 – 9 K 92/15, DStRK 2017, 281; zum Quasi-Gesellschaftsvermögen: FG Niedersachsen Urt. v. 22. 3. 2017 – 9 K 92/15, DStRK 2017, 281; aus der Literatur bspw. *Groh*, FS Kruse, 417, 419 ff. „fiktive Gesamthandsgemeinschaft“; *Demuth*, KÖSDI 2015, 19483, 19486.

⁴¹⁰ Offenlassend, ob die Bruchteilsbetrachtung aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO oder der Systematik des EStG folge, BFH Urt. v. 26. 1. 1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368.

⁴¹¹ Statt aller Kirchhof/Seer-Seer, § 16 EStG Rn. 254; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 450.

⁴¹² A. A. *Ising*, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 64, der die Bruchteilsfiktion steuerlich für erforderlich hält.

Historisch ist die fiktive Bruchteilsbetrachtung Kind der Bilanzbündeltheorie.⁴¹³ Dort wurden den Einzelbetrieben der Gesellschafter – vor dem Aufkommen der modernen Zivilrechtsdogmatik – die Wirtschaftsgüter dinglich und später dann fiktiv über § 11 Nr. 5 StAnpG zugerechnet.⁴¹⁴ Wegen des bilanzbündeltheoretischen Ursprungs verwundert es nicht, dass sich dogmatische Widersprüche finden, welche im Folgenden aufgezeigt werden.

2. Dogmatische Widersprüche der Bruchteilsbetrachtung

So nimmt die Rechtsprechung bei der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter von der Gesellschaft an den Gesellschafter keine anteilige Zuordnung vor und setzt beim Gesellschafter den gesamten Kaufpreis als Anschaffungskosten an.⁴¹⁵ Auch umgekehrt wird ein von dem Gesellschafter an die Gesellschaft veräußertes Wirtschaftsgut nicht anteilig dem Gesellschafter zugerechnet, sondern der gesamte Kaufpreis den Anschaffungskosten zugrunde gelegt.⁴¹⁶ Eine konsequent transparente Bruchteilsbetrachtung müsste dagegen die ideellen Bruchteile des beteiligten Gesellschafters aus diesen Vorgängen ausklammern. Darauf wird jedoch wegen der partiellen Steuersubjektivität der Gesellschaft verzichtet.

Unklar ist für den Rechtsanwender ferner, welche ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern der Mitgründer einer Gesellschaft veräußert. Ein Gründer hat niemals ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern erworben. Allein die von ihm mitgegründete Gesellschaft hat sukzessive Gesellschaftsvermögen erworben, das dem Gesellschafter wegen der partiellen Steuersubjektivität nicht über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zugerechnet wird. Die Rechtsprechung, muss daher, um überhaupt einen Verkaufsgegenstand zu haben, aus diesem sukzessive erworbenen Gesellschaftsvermögen ideelle Anteile für den Gesellschafter herauschneiden oder ihm gar jedes Wirtschaftsgut bei Erwerb ideell zurechnen und damit bereits die Anschaffung durch die Gesellschaft als anteiliges Anschaffungsgeschäft des Gesellschafters werten. Eine solche Handhabe widerspricht jedoch dem Grundsatz des

⁴¹³ Vgl. zur Einzelbetriebstheorie und der dinglichen Bruchteilsbetrachtung während der Bilanzbündeltheorie *Baier*, DStZ 1937, 1212; zur Entwicklung der Rechtsprechung in eine fiktive Bruchteilsbetrachtung m. w. N. aus der Rechtsprechung *Gschwendtner*, DStR 1993, 817, 820 ff.

⁴¹⁴ Dazu *Gschwendtner*, DStR 1993, 817, 820; *Groh*, JbFfSt 1983/84, 255, 257.

⁴¹⁵ BFH Urt. v. 28. 1. 1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744 (Herleitung der Begründung aus zivilrechtlicher Lehre); BFH Urt. v. 10. 7. 1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84, Rn. 29 (aus Vorrang § 15 EStG); ebenso BFH Urt. v. 25. 7. 2000 – VIII R 46/99, BFHE 192, 516 (Begründung mit der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft); kritisch dazu *Hallerbach*, Personengesellschaft, S. 201; *Reiß*, StuW 1986, 232, 237 ff.

⁴¹⁶ BFH Urt. v. 15. 7. 1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; ebenso bei der offenen Sacheinlage BFH Urt. v. 25. 11. 1980 – VIII R 32/77, BStBl. II 1981, 419; dazu kritisch *Daragan*, DStR 2000, 573, 575.

BFH, dem Mitunternehmer keine einzelnen Geschäftsvorfälle der Gesellschaft zuzurechnen.⁴¹⁷

Die Rechtsprechung lässt auch offen, wie sich der Gesellschaftsanteil und ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern zueinander verhalten. Nach ganz herrschender Meinung kann ein Gesellschafter nur eine Mitgliedschaft an einer Personengesellschaft haben.⁴¹⁸ Daraus folge eine zivilrechtliche und steuerliche Unteilbarkeit des Anteils.⁴¹⁹ Bei sukzessivem Erwerb von Anteilen sei für den Mitunternehmer daher nur eine Ergänzungsbilanz zu erstellen.⁴²⁰ Dennoch müsste bei dem sukzessiven Erwerb ideeller Anteile erwogen werden, die Abschreibungen für die jeweiligen Erwerbszeitpunkte gesondert zu berechnen.⁴²¹ Demgegenüber soll der Erwerbszeitpunkt beim sukzessiven Anteilsverkauf bedeutungslos sein. Denn beim Anteilsverkauf sollen sich die Veräußerungswerte aus einem Durchschnittswert ergeben.⁴²² Wäre die Rechtsprechung konsequent, müssten die ideellen Anteile an dem Gesellschaftsvermögen einem bestimmten Veräußerungsvorgang zugeordnet werden können und eine Durchschnittsbetrachtung verböte sich.⁴²³ Insgesamt überzeugt es wenig, beim Anteilserwerb teilweise eine fiktive steuerliche Bruchteilsbetrachtung heranzuziehen, beim Anteilsverkauf dagegen die steuerliche Unteilbarkeit des Mitunternehmeranteils zu betonen.

Stellenweise erkennt der BFH der „Beteiligung“ an der Gesellschaft also eine gewisse Bedeutung zu. Dies zeigt sich auch in den Urteilen des BFH zum wirtschaftlichen Eigentum an Mitunternehmerurteilen⁴²⁴. Dort befand der BFH sich in

⁴¹⁷ S. dazu BFH Beschl. v. 3. 7. 1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH Urt. v. 10. 12. 1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390; BFH Urt. v. 26. 6. 2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972.

⁴¹⁸ St. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 13. 2. 1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535; BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16, BFHE 265, 521 mit Verweisen auf die Rechtsprechung des BGH zur Mitgliedschaft an Personengesellschaften vgl. BGH, Urt. v. 11. 4. 1957 – II ZR 182/55, BGHZ 24, 106, 108; BGH, Urt. v. 20. 04. 1972 – II ZR 143/69, BGHZ 58, 316, 318; BGH, Urt. v. 4. 3. 1976 – II ZR 145/75, BGHZ 66, 98, 101; BGH, Urt. v. 1. 6. 1987 – II ZR 259/86, BGHZ 101, 123, 129.

⁴¹⁹ BFH Urt. v. 13. 2. 1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535; BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16, BFHE 265, 521 sowie BFH Urt. v. 3. 9. 2020 – IV R 29/19, BFH/NV 2021, 438.

⁴²⁰ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 503; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 444; Kahle, FR 2013, 873, 879; BFH Urt. v. 21. 4. 1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; FG Düsseldorf Urt. v. 22. 10. 2013 – 13 K 2696/11 F, BB 2013, 3120; BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16, DStR 2019, 2404.

⁴²¹ Zu diesen denkbaren Folgen aus der neueren Rechtsprechung s. u. Fünftes Kapitel A. III. 3. c).

⁴²² BFH Urt. v. 13. 2. 1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535; BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16, BFHE 265, 521.

⁴²³ So wird grundsätzlich bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in Anlehnung auf deren zivilrechtliche Selbständigkeit verfahren. Vgl. dazu BFH Urt. 29. 7. 1997 – VIII R 80/94 v. 29. 7. 97, BStBl. II 97, 727; Brandis/Heuermann-Vogt, § 17 EStG Rn. 715; KSM-S. Schneider, § 17 EStG Rn. C182, jeweils m. w. N.

⁴²⁴ BFH Urt. v. 22. 6. 2017 – IV R 42/13, BFHE 259, 258; BFH Urt. v. 1. 3. 2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539; BFH Urt. v. 20. 9. 2018 – IV R 39/11, BStBl. II 2019, 131.

einem kleinen dogmatischen Dilemma. Denn er rechnet einem Gesellschafter den Personengesellschaftsanteil über § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zu, falls dieser abweichend von den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen wirtschaftlicher Eigentümer des Anteils sei. Dogmatisch konsequent dürfte der BFH § 39 AO für die Beteiligung gar nicht anwenden, da er die Wirtschaftsgutsqualität der Beteiligung verneint. Erneut behilft sich der BFH mit der Sichtweise, der Gesellschaftsanteil verkörpere die Zusammenfassung aller Anteile an den Wirtschaftsgütern, die zum Gesellschaftsvermögen gehörten und dem betreffenden Gesellschafter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen seien.⁴²⁵ Überbrücken kann eine solche Sichtweise den Wortlaut des § 39 AO indes nicht. In der folgenden Subsumtion stellt der BFH auch nicht mehr auf die Bruchteilsbetrachtung ab, sondern prüft nur noch eine Zurechnung des Gesellschaftsanteils. Daraus könnte man schließen, dass der Zusammenfassung der anteiligen Wirtschaftsgüter anscheinend doch eine eigene Wirtschaftsgutsqualität (kraft Verkörperung der anteiligen Wirtschaftsgüter) zukomme. Dieser Schluss wird wohl nicht gewollt sein. Folgt man der herrschenden Meinung, wäre daher allenfalls eine analoge Anwendung von § 39 AO denkbar.⁴²⁶ Alternativ hätte die Rechtsprechung die Lösung dieser Fälle in § 15 EStG suchen können, denn letztlich geht es bei dem Erwerb des Gesellschaftsanteils um die Frage der subjektiven Zurechnung von Einkünften gem. § 2 Abs. 1 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, welche sich nach dem Mitunternehmerbegriff richtet.⁴²⁷ Mitunternehmer ist grundsätzlich nur, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder – in Ausnahmefällen – eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat.⁴²⁸ Anders als bei Einkünften aus Kapitalvermögen existiert keine Verweisnorm auf § 39 AO.⁴²⁹ Zur wirtschaftlichen Ausdeutung könnte auf den Rechtsgedanken des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO verwiesen werden.⁴³⁰

3. Ergänzungsbilanzen als bloße Wertkorrekturbilanzen

Insgesamt ist eine Bruchteilsbetrachtung weder gesetzlich vorgesehen noch steuerlich notwendig und widerspricht dem Konstrukt der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft. Sie ist ein Relikt der Bilanzbündeltheorie. Ohne einen Mehrwert zu schaffen, führt die Bruchteilsbetrachtung zu dogmatischen Widersprüchen und Inkonssequenzen. Die Bruchteilsbetrachtung ist daher abzulehnen.

Dogmatisch überzeugender ist es, in Ergänzungsbilanzen bloße Wertkorrekturbilanzen zu sehen. Gegen einen Beteiligungsansatz in der Ergänzungsbilanz

⁴²⁵ BFH Urt. v. 22. 6. 2017 – IV R 42/13, BFHE 259, 258; BFH Urt. v. 1. 3. 2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539.

⁴²⁶ Dann müssten die Voraussetzungen des Analogieschlusses überhaupt vorliegen.

⁴²⁷ So bereits P. Fischer, FS Beisse, 189, 200 ff.

⁴²⁸ So grundlegend BFH Beschl. v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BStBl. 1984, 751, 768.

⁴²⁹ Siehe § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG.

⁴³⁰ So für Treuhandverhältnisse Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.53.

spricht zunächst, dass in der Ergänzungsbilanz eben nicht die gesamte Beteiligung, sondern nur die jeweiligen Mehr- oder Minderanschaffungskosten ausgewiesen werden.⁴³¹ Zudem fehlt es bei natürlichen Personen an einem Betrieb, dem das Wirtschaftsgut Beteiligung zugeordnet werden könnte.⁴³² Lediglich bei gewerblich tätigen natürlichen Personen und Mitunternehmensschaften oder Kapitalgesellschaften käme eine Bilanzierung in Betracht. Allerdings hat auch bei ihnen die Frage, ob die Beteiligung steuerrechtlich ein eigenes Wirtschaftsgut ist oder nicht, letztlich keine Bedeutung.⁴³³ Denn in diesen Fällen bedient sich die ganz überwiegende Meinung und steuerrechtliche Praxis heute der sog. Spiegelbildmethode.⁴³⁴ Anders als im Handelsrecht wird die Beteiligung nicht mit den aufgewandten Anschaffungskosten aktiviert, sondern mit dem Kapitalanteil an der Untergesellschaft zzgl. und abzgl. des Gewinn- und Verlustanteils gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sowie etwaiger Entnahmen oder Einlagen geführt.⁴³⁵ Ob dabei der Kapitalanteil selbst oder die Summe der anteiligen Aktiva und Passiva der Personengesellschaft ausgewiesen wird, hat im Ergebnis keine Relevanz, da Veränderungen in den anteiligen Aktiva und Passiva ihren Niederschlag im Kapitalanteil finden.⁴³⁶ Damit entspricht der Buchwert der Beteiligung der Summe der Kapitalkonten des Gesellschafters (Eigenkapitalkonten zzgl. Sonder- und Ergänzungsbereich). Veränderungen werden laufend nachvollzogen und mithin „gespiegelt“. Ausgehend von der geleisteten Einlage wird der Wert durch den maßgeblichen Gewinn- und Verlustanteil aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung gem. §§ 179, 180 AO sowie etwaige Entnahmen und Einlagen phasengleich fortgeschrieben.

Teilweise wird hier zwar eine Wirtschaftsgutsqualität der Beteiligung bejaht⁴³⁷, doch bleibt dies ein akademischer Streit ohne praktische Relevanz. Denn selbst bei Bejahung der Wirtschaftsgutsqualität besteht Einigkeit, dass die Beteiligung dann einer selbständigen Bewertung nicht fähig ist oder jedenfalls keine Teilwert-

⁴³¹ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F42.

⁴³² KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F42.

⁴³³ Ganz überwiegend wird die Wirtschaftsgutsqualität verneint. So die st. Rspr. des BFH s. BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH Urt. v. 30. 10. 2002 – IV R 33/01, BStBl. II 2003, 272; BFH Urt. v. 25. 6. 2014 – I R 29/13, BFH/NV 2015, 27. Aus der Literatur m. w. N. HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 450, 496.

⁴³⁴ Vgl. BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH Urt. v. 30. 10. 2002 – IV R 33/01, BStBl. II 2003, 272; BFH Urt. v. 25. 6. 2014 – I R 29/13, BFH/NV 2015, 27; aus der Literatur statt aller Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 690 m. w. N.; a. A. für eine Bewertung der Beteiligung mit den Anschaffungskosten und außerbilanzieller Korrektur sowie zu anderen damals vertretenen Auffassungen vgl. Schön, FR 1994, 658, 663.

⁴³⁵ Zur handelsrechtlichen Behandlung vgl. IDW RS HFA 18, Tz. 2.

⁴³⁶ Für eine Erfassung des Kapitalanteils des Gesellschafters bspw. Reiß, FS Crezelius, 371, 384; für die Summe der anteiligen Wirtschaftsgüter bspw. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 690; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 496.

⁴³⁷ So Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 690; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 436; a. A. BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH Urt. v. 30. 10. 2002 – IV R 33/01, BStBl. II 2003, 272; sowie entgegen Wacker auch BFH Urt. v. 30. 4. 2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804.

abschreibungen möglich sind, sondern einzig die in der gesondert und einheitlichen Feststellung zugewiesenen Gewinn- und Verlustanteile relevant sind.⁴³⁸

Auch dürfte die Beteiligung in den Ergänzungsbilanzen selbst bei Bejahung der Wirtschaftsgutsqualität nicht *en bloc* ausgewiesen werden.⁴³⁹ Dies ergibt sich aus der transparenten Besteuerung der Personengesellschaft gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, die zu unmittelbaren Gewinn- und Verlustauswirkungen bei den Gesellschaftern führt. Die Zuordnung von Mehr- oder Minderwerten zu den einzelnen Wirtschaftsgütern ist nicht Ausdruck der Anschaffung ideeller Anteile an Wirtschaftsgütern, sondern die Umsetzung der laufenden Besteuerung innerhalb des transparenten Besteuerungssystems der Mitunternehmerschaft. Nur so können die für die Mitunternehmer steuerlich relevanten Gewinnanteile gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ermittelt werden.

Letztlich kommt der Frage, ob die Beteiligung Wirtschaftsgutqualität hat, daher keine Bedeutung zu. Für die Einordnung als bloß rechnerische Korrekturposten sprechen dagegen auch die anderen Anwendungsbereiche von Ergänzungsbilanzen. Denn jedenfalls in den Bereichen des § 6 Abs. 5 EStG, bei personenbezogenen Steuervergünstigungen und bei § 6b EStG überzeugt eine fiktive anteilige Zurechnung der Wirtschaftsgüter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht. Dem Gesellschafter sind in diesen Fällen nicht etwa abweichende ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern zuzurechnen, sondern ihm werden beispielsweise wegen der Übertragung stiller Reserven oder divergierender Abschreibungsverläufe andere Werte zugerechnet. Es handelt sich vielmehr um punktuelle Wertkorrekturen zu Bilanzpositionen der Gesellschaft wegen gesellschafterbezogener Regelungen. Bei unterschiedlichen Anlässen der Erstellung von Ergänzungsbilanzen unterschiedliche dogmatische Herleitungen anzunehmen, überzeugt nicht. Ergänzungsbilanzen weisen daher keine anteiligen ideellen Wirtschaftsgüter aus, sondern nur Korrekturen zu den Gesellschaftswerten.⁴⁴⁰ Ob mit diesen Korrekturen gleichzeitig die „Beteiligung“ ausgedrückt wird, der jedoch keine einkommensteuerliche Bedeutung zukommt, kann mangels Relevanz dahinstehen.

G. Ansatz von Werten in Ergänzungsbilanzen

Herausgearbeitet wurde, dass – unabhängig von der Existenz eines steuerlichen Wirtschaftsguts „Beteiligung“ – wegen der transparenten Mitunternehmerbesteuerung gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG kein *en bloc* Ausweis in

⁴³⁸ Gegen eine selbständige Bewertung bei Bejahung der Wirtschaftsgutqualität bspw. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 690; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 436; Ley, DStR 2004, 1498, 1500; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 496. Gegen Teilwertabschreibungen Hallerbach, Personengesellschaft, S. 205.

⁴³⁹ Gschwendtner, DStR 1993, 817, 824; Groh, StuW 1995, 383, 387.

⁴⁴⁰ Dreissig, StJB 1990/1991, 222, 225.

Ergänzungsbilanzen erfolgen darf, sondern eine Aufteilung der Wertkorrekturen auf die einzelnen Wirtschaftsgüter notwendig ist.⁴⁴¹ Die Wertkorrekturen zu den Wirtschaftsgütern der Gesellschaftsbilanz sind notwendig, um den Erwerber eines Mitunternehmeranteils in die transparente Mitunternehmerbesteuerung einzubetten und dessen Beteiligungserträge zu ermitteln.⁴⁴²

Unproblematisch ist dies, wenn sich die Wertkorrekturen, wie bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und personenbezogenen Steuervergünstigungen, ausschließlich auf nur ein Wirtschaftsgut beziehen. Problematisch ist der Ansatz von Werten jedoch, wenn die Wertkorrekturen in Ergänzungsbilanzen mehrere Wirtschaftsgüter betreffen, wie es beim entgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils, § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB und § 24 UmwStG der Fall ist. Die Aufteilung ist in diesen Fällen daher näher zu beleuchten.

I. Beteiligungserwerb und Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB

Beim Beteiligungserwerb erwerben die Gesellschafter zivilrechtlich eine Beteiligung an einer Personengesellschaft. Dieser Erwerb wird steuerlich mithilfe von Ergänzungsbilanzen als Wertkorrekturbilanzen umgesetzt, um das objektive Nettoprinzip beim Anteilserwerber im Rahmen der transparenten Mitunternehmerbesteuerung umzusetzen.⁴⁴³ Zur Untersuchung der Thematik wird zunächst der Ansatz von Wirtschaftsgütern beim Erwerb eines Einzelunternehmens betrachtet. Denn zum einen wendet die ganz überwiegende Meinung den beim Erwerb eines Betriebs einschlägigen § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG auf den Anteilserwerb an. Zum anderen bietet sich auf Basis der herrschenden Meinung ohnehin eine parallele Betrachtung der Vorgänge an, da sie einen Erwerb ideeller Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft annimmt und mit der Gleichstellungsthese die Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer fordert.⁴⁴⁴ Da nach der hier vertretenen Auffassung auch bei der Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB Ergänzungsbilanzen gebildet werden, gelten die folgenden Ausführungen zum Anteilserwerb wegen der wirtschaftlichen Parallelität der Vorgänge für § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB entsprechend.

⁴⁴¹ S. o. Drittes Kapitel F. V.

⁴⁴² Ähnlich bereits *Reiß*, StuW 1986, 232, 238.

⁴⁴³ S. o. Drittes Kapitel B.

⁴⁴⁴ S. o. Drittes Kapitel E. IX. Dem ist jedoch nicht zu folgen. Zur Gleichstellungsthese s. u. Viertes Kapitel B. III.

1. Das Aufteilungsverfahren beim Erwerb eines Einzelunternehmens

a) Die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG

Beim Erwerb eines Einzelunternehmens findet § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG Anwendung. Sinn und Zweck der Norm ist nach überwiegender Auffassung, eine Überbewertung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu verhindern.⁴⁴⁵ Die Norm schreibt beim Erwerb eines Betriebs die Bewertung der Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten vor. Dies bedeutet, dass bei einem Erwerb unter dem Teilwert die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind. Sind die Teilwerte niedriger als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, müssen diese angesetzt werden.⁴⁴⁶ Wie die Anschaffungskosten konkret ermittelt werden, regelt § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG jedoch nicht.

Häufig werden die Vertragsparteien einen Gesamtkaufpreis für den Betrieb vereinbart haben. Denn die Unternehmensbewertung erfolgt in der Praxis nur selten mit einem Substanzwertverfahren, sondern mittels Ertragswertverfahren und Discounted-cashflow-Verfahren, die auf die generierbaren Erträge abstellen.⁴⁴⁷ Für Zwecke der Einkommensteuer muss der vereinbarte Gesamtkaufpreis jedoch wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden.⁴⁴⁸ Unerheblich für den Erwerber sind dabei die Buchwerte des Veräußerers, da bei ihm eine Neubewertung aus Erwerbersicht zu erfolgen hat.⁴⁴⁹ Sofern die Parteien in einer vertraglichen Vereinbarung eine Kaufpreisaufteilung vorgenommen haben, folgt die Rechtsprechung dem bis zu einer Grenze einer offenkundig unzutreffenden Aufteilung, da die privatautonom getroffene Vereinbarung über die Zusammensetzung eines Gesamtkaufpreises nicht *per se* durch eine vermeintlich objektive Betrachtung erschüttert werden soll, sondern gerade eine marktübliche Transaktion indiziert.⁴⁵⁰ Derartige Tendenzen sind kritisch zu bewerten. Denn zwischen Käufer und Verkäufer besteht lediglich bezüglich des Gesamtkaufpreises ein Interessengegensatz, nicht aber bezüglich der Zusammen-

⁴⁴⁵ HHR-Eckstein, § 6 EStG Rn. 911; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. H25.

⁴⁴⁶ Frotscher-Mutscher, § 6 EStG Rn. 443.

⁴⁴⁷ Dazu bspw. m. w. N. MüKo-HGB-K. Schmidt/Fleischer, § 131 HGB Rn. 145 ff.

⁴⁴⁸ BFH Urt. v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696. Das konkrete Aufteilungsverfahren war jedoch nicht Gegenstand des Urteils, da im FG-Verfahren keine Einwendungen gegen die Bewertung der einzelnen Aktivposten erhoben wurde.

⁴⁴⁹ BFH Urt. v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696; Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 644; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 434.1; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. H1.

⁴⁵⁰ FG Rheinland-Pfalz Urt. 23.2.2011 – 2 K 1903/09, EFG 2012, 63 (für den Erwerb von Betrieben und Mitunternehmeranteilen); BFH Urt. v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663 (VuV); BFH Urt. v. 31.1.1973 – I R 197/70, BStBl. II 1973, 391 (Erwerb mehrerer Wirtschaftsgüter durch einen Kaufmann); zustimmend Kahle, FR 2013, 873, 876; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 142 und 435; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. H14; a. A. Patt, EStB 2013, 221, 223; kritisch Bauer/Baumgartner, FR 2015, 838, 839.

setzung des Gesamtkaufpreises, sodass gar die Gefahr besteht, dass steuerliche Vorteile „mitverkauft“ werden.⁴⁵¹

Unproblematisch ist es, wenn mit dem gezahlten Gesamtkaufpreis sämtliche stille Reserven abgegolten werden. Dann kann der Gesamtkaufpreis restlos verteilt werden. Problematisch wird es jedoch, wenn der Kaufpreis zwar über dem Buchwert aber unter dem Teilwert der Wirtschaftsgüter liegt, mithin also nicht alle stillen Reserven vergütet werden. Dieser Vorgang ist nach der überwiegenden Meinung mit der sog. Einheitstheorie als voll entgeltlicher Vorgang einzuordnen.⁴⁵² Daher stellt sich in diesen Fällen die Frage, mit welchem Verfahren die Anschaffungskosten auf die einzelnen Bilanzpositionen aufzuteilen sind und nach welchem Verteilungsschlüssel dies erfolgt. Von Relevanz ist dies, weil die Zuordnung zu den unterschiedlichen Bilanzpositionen über Abschreibungen den Abzugszeitpunkt bestimmt. Ein unaufgeteilter oder unzutreffend aufgeteilter Gesamtkaufpreis für mehrere Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens wird nach der Teilwertmethode aufgeteilt. Dazu ist für jedes Wirtschaftsgut der Teilwert zu schätzen und anschließend der tatsächliche Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen und den einzelnen Wirtschaftsgütern zuzuordnen.⁴⁵³ Dafür bedient sich die Praxis mehrerer Verfahren, die im Anschluss diskutiert werden. Umstritten ist jedoch nicht nur das Aufteilungsverfahren, sondern auch der Verteilungsschlüssel. Dieser Thematik wird sich im Anschluss angenommen. Klar und durch höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt ist abseits der Verfahren jedenfalls, dass die Aufteilung der Anschaffungskosten nicht willkürlich, sondern gleichmäßig nach objektiven Maßstäben zu erfolgen hat.⁴⁵⁴

b) Aufteilungsverfahren

Für die Zuordnung der Anschaffungskosten zu den Bilanzpositionen werden verschiedene Ansätze vertreten: Nach der traditionellen Drei-Stufen-Theorie werden die stillen Reserven zunächst auf die bilanzierten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, anschließend auf die nicht bilanzierten immateriellen Wirt-

⁴⁵¹ So zu Recht *Bauer/Baumgartner*, FR 2015, 838, 839.

⁴⁵² Jedenfalls bei Sachgesamtheiten: St. Rspr. des BFH s. Urte. des BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; BFH Urte. v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770; BFH Urte. v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, Rz. 44; die Geltung wird in der heutigen Kommentarliteratur kaum noch hinterfragt vgl. m. w. N. HHR-*Geissler*, § 16 EStG Rn. 70; Schmidt-*Wacker*, § 16 EStG Rn. 66; jüngst noch mit eingehender Analyse *Geissler*, FR 2014, 152, 158; durchaus kritisch, i. E. jedoch zustimmend *Märkle*, StbJb 1987/1988; ebenso kritisch *L. Schmidt*, FS Clemm, 349, 363.

⁴⁵³ Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 142.

⁴⁵⁴ So bereits deutlich RFH Urte. v. 14. 1. 1942 – VI 129/41, RStBl. 1942, 314, 315 („nicht nach seinem Belieben“); BFH Urte. v. 30. 1. 1974 – IV R 109/73, BStBl. II 1974, 352; BFH Urte. v. 24. 5. 1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747.

schaftsgüter und schließlich auf den Firmenwert verteilt.⁴⁵⁵ Andere wollen mit der modifizierten Stufentheorie die Mehrwerte in einem ersten Schritt auf alle bilanzierten und nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter verteilen.⁴⁵⁶ Etwaige verbliebene Beträge werden dem Geschäfts- und Firmenwert zugeordnet. Schließlich wird noch vorgeschlagen, die stillen Reserven gleichmäßig auf alle bilanzierten und nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter und den Firmenwert zu verteilen.⁴⁵⁷ Der Grund für die verschiedenen Stufen wird mitunter in einer verschiedenen Objektivierbarkeit der Stufen gesehen.⁴⁵⁸ Dies entspricht dem Stigma, immaterielle Wirtschaftsgüter seien unsicherer als materielle. Solche Objektivierbarkeitstendenzen lässt auch die Rechtsprechung erkennen, wenn sie die verschiedenen Stufen als widerlegbare Vermutungen begreift.⁴⁵⁹

Zuzugeben ist, dass über eine vollständig gleichmäßige Verteilung des Gesamtkaufpreises alle zukünftigen Ertragsaussichten innerhalb der Kaufpreisermittlung berücksichtigt würden.⁴⁶⁰ Eine solche Betrachtung entspräche also gerade den Ertragswertverfahren der Unternehmensbewertung, auf welche in der Praxis zumeist zurückgegriffen wird.

Steuerlich griffe eine gleichmäßige Verteilung des Gesamtkaufpreises jedoch zu kurz. Denn einer solchen Betrachtung steht der Charakter des Firmenwerts als bloße Residualgröße gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB entgegen, welcher erst nachrangig nach der gleichmäßigen Verteilung auf bilanzierte und nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter bemüht werden sollte.⁴⁶¹ Dieser handelsbilanzielle Charakter des Firmenwertes schlägt auch auf den Erwerb eines Betriebs durch.⁴⁶² Keineswegs kann dadurch geschlussfolgert werden, die Residualeigenschaft des Firmenwerts schliesse einen sofortigen Betriebsausgabenabzug aus.⁴⁶³ Denn die Stufentheorie begründet nur eine widerlegbare Vermutung, keine definitive Abfolge.

⁴⁵⁵ St. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 12.6.1975 – IV R 129/71, BStBl. II 1975, 807; BFH Beschl. v. 25.10.1979 – IV B 68/79, BStBl. II 1980, 66, BFH Urt. v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647; zustimmend *Meyering*, DStR 2008, 1008, 1015.

⁴⁵⁶ *Hörger/Stobbe*, DStR 1991, 1230, 1230; *Ley*, KÖSDI 2001, 12982, 12985 ff.

⁴⁵⁷ Sog. Gleichverteilungstheorie nach *Siegel*, DStR 1991, 1477, 1478 f.; *Patt*, EStB 2013, 221, 223; dem wohl folgend *Schmidt-Wacker*, § 16 EStG Rn. 490, wobei letztere sich insb. auf den Zwischenwertansatz im UmwStE beziehen vgl. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 3.05, 3.09, 3.25, 20.17, 20.18, 24.03.

⁴⁵⁸ *Meyering*, DStR 2008, 1008, 1010; ähnlich *Kirchhof-Reiß*, § 15 EStG Rn. 247 (17. Aufl. 2018).

⁴⁵⁹ BFH Urt. v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647; BFH Urt. v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706; BFH Urt. v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246.
⁴⁶⁰ *Kahle*, FR 2013, 873, 877; *Patt*, EStB 2013, 221, 223.

⁴⁶¹ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 36; *Bauer/Baumgartner*, FR 2015, 838, 842; *Meyering*, DStR 2008, 1008, 1009; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 434.2.

⁴⁶² HDJ-Ley, Abt. VII/5; a. A. *Patt*, EStB 2013, 221, 223.

⁴⁶³ So aber *Patt*, EStB 2013, 221, 223.

Für eine Gleichverteilung können auch nicht die umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften §§ 3 Abs. 2, 20 Abs. 2 und § 24 Abs. 2 UmwStG angeführt werden, die beim Zwischenwertansatz eine gleichmäßige Verteilung auf alle Wirtschaftsgüter vorsehen, da diese Normen nicht ohne weiteres auf den Betriebserwerb übertragen werden dürfen.⁴⁶⁴

Überzeugen kann letztlich die modifizierte Stufentheorie.⁴⁶⁵ Die Nichtbilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter beim Veräußerer darf nicht auf den Erwerber durchschlagen. Sie beruht auf der speziell steuerrechtlichen Wertung des § 5 Abs. 2 EStG, die wegen des entgeltlichen derivativen Erwerbs bei der Neubewertung beim Erwerber nicht greift. Beim Veräußerer bilanzierte Wirtschaftsgüter und nicht bilanzierte immaterielle Wirtschaftsgüter sind beim Erwerber gleichwertig. Dies widerspricht auch nicht dem Vorsichtsprinzip oder § 5 Abs. 2 EStG, denn der Betriebserwerb ist mittelbarer Markttest für das bisher nicht bilanzierte Wirtschaftsgut.⁴⁶⁶ Unabhängig von dem gewählten Aufteilungsverfahren sind gewisse Wirtschaftsgüter zwingend mit dem Nominalwert ansetzen (beispielsweise Kasse, Bankguthaben).⁴⁶⁷

c) Verteilungsschlüssel

Auch das Verhältnis der Aufteilung wird unterschiedlich beurteilt. Hier wird zum einen vertreten, die Mehrwerte im Verhältnis der stillen Reserven des einzelnen Wirtschaftsgutes zur Summe aller stiller Reserven zu verteilen.⁴⁶⁸ Zum anderen wird vorgeschlagen, die Mehrwerte nach dem Verhältnis der Teilwerte auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen.⁴⁶⁹ Schließlich wird noch vertreten, den gesamten Kaufpreis (und nicht nur die Mehrwerte) im Verhältnis der Teilwerte

⁴⁶⁴ Ebenso HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 36. So aber Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 490; Patt, EStB 2013, 221, 223. Dazu gleich s. u. Drittes Kapitel G. II.

⁴⁶⁵ So i. E. auch HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 42; Hörger/Stobbe, DStR 1991, 1230; Kahle, FR 2013, 873, 877; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504; Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 247 (17. Aufl. 2018); Förster/Brinkmann, BB 2003, 657, 659; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 434.2.

⁴⁶⁶ So aber Meyering, DStR 2008, 1008, 1013.

⁴⁶⁷ Sog. Nominalwertprinzip. Dazu insb. beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen mit negativem Kapitalkonto BFH Urt. v. 21. 4. 1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH Urt. v. 12. 12. 1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180. Aus der Literatur Kahle, FR 2013, 873, 878; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 436.

⁴⁶⁸ Hörger/Stobbe, DStR 1991, 1230, 1234; Ley, StbJb 2003/2004, 135, 170; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 39; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504; Beck Bil-Komm.-Grottel/Baldamus, § 247 HGB Rn. 590; so bereits Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 148. So bereits deutlich RFH Urt. v. 14. 1. 1942 – VI 129/41, RStBl. 1942, 314, 315.

⁴⁶⁹ Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 488 (39. Aufl. 2020), nunmehr wohl offen lassend vgl. § 16 EStG Rn. 462; so wohl auch Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 247 (17. Aufl. 2018); Kirchhof/Kulosa/Ratschow-Schenke, § 15 EStG Rn. 1662. Ebenso interpretieren HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 39 ff.; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504 diese Auffassung in ihren Beispielen.

der einzelnen Wirtschaftsgüter zu der Summe der Teilwerte aller Wirtschaftsgüter zu verteilen und dabei die Buchwerte vollkommen außer Betracht zu lassen.⁴⁷⁰

Bei genauerer Betrachtung geht die Diskussion teilweise aneinander vorbei, da nicht ausreichend zwischen dem Erwerb eines Betriebs und eines Mitunternehmeranteils differenziert wird. Nur beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils können die Buchwerte der Gesellschaftsbilanz und damit die Mehrwerte relevant werden. In den Fällen des Betriebserwerbs hat dagegen, wie herausgearbeitet wurde, eine Neuschätzung aus Sicht des Erwerbers zu erfolgen. Es konterkarierte die Neuschätzung, den Buchwerten des Veräußerers beim Verteilungsschlüssel Beachtung zu schenken. Denn letztlich könnten so die Bewertungswahlrechte und das Anschaffungskostenprinzip des Veräußerers über die Bewertung beim Erwerber entscheiden.⁴⁷¹ Somit muss beim Betriebserwerb der Kaufpreis nach dem Verhältnis der Teilwerte zueinander auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden, um die einzelnen Anschaffungskosten zu ermitteln.⁴⁷²

2. Besonderheiten beim Anteilserwerb

a) Keine Anwendbarkeit von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG

Vielfach wird für den Anteilserwerb mit § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG dieselbe Norm wie beim Erwerb eines Betriebs herangezogen.⁴⁷³ Gegen eine solche Auslegung spricht zunächst der Wortlaut der Norm. Beim Anteilserwerb wird eben kein Betrieb, sondern nur ein Mitunternehmeranteil erworben. Diese Differenzierung wird vom Gesetz beispielsweise in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG gewahrt.

Gestützt wird die Anwendung daher auf eine systematisch gebotene Zusammenschau mit den Veräußerungsvorschriften gem. § 16 EStG.⁴⁷⁴ Beim Anteilserwerb sei, wie beim Betriebserwerb, eine Neubewertung unter Teilwertgesichtspunkten erforderlich.⁴⁷⁵ Dies kann man auch anders sehen. Gerade die Differenzierung in § 16 EStG könnte gegen eine systematisch gebotene Zusammenschau sprechen.

⁴⁷⁰ S. das Beispiel von *Meyering*, DStR 2008, 1008, 1010.

⁴⁷¹ *Meyering*, DStR 2008, 1008, 1010.

⁴⁷² I. E. auch Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 435; *Meyering*, DStR 2008, 1008, 1010; HHR-Eckstein, § 6 EStG Rn. 911; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. H25.

⁴⁷³ BFH Urt. v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730; BFH Urt. v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; ebenso BMF v. 19.12.2016- IV C 6 – S 2241/15/10005, BStBl. I 2017, 34; zustimmend *Freikamp*, DB 2015, 1063, 1066; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. H25; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 433; Frottscher-Mutscher, § 6 EStG Rn. 441; Kirchhof/Kulosa/Ratschow-Oellerich, § 6 EStG Rn. 2462; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 20.

⁴⁷⁴ KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. H25.

⁴⁷⁵ KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. H25.

Auch wenn der BFH die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG in dem Urteil vom 20. 11. 2014⁴⁷⁶ nicht aufgegriffen hat, entspricht die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG dogmatisch der vom BFH durchgeführten Bruchteilsbetrachtung. Denn wenn der Anteilserwerber ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erwirbt, ist es nur konsequent, den Erwerb dieser Anteile wie den Erwerb eines Betriebs zu behandeln.⁴⁷⁷ Denn in beiden Fällen wird so gesehen eine Sachgesamtheit erworben, deren Anschaffungskosten für Zwecke der einkommensteuerlichen Einzelbewertung aufzuteilen sind. Die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG entspricht auch der vom BFH jüngst herangezogenen Gleichstellungsthese.⁴⁷⁸ Danach sei der Mitunternehmer einem Einzelunternehmer soweit wie möglich gleichzustellen.⁴⁷⁹ Somit ist es auch nur folgerichtig, den Betriebserwerb und den Anteilserwerb gleich zu behandeln. Methodisch scheint dafür jedoch eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG passender.⁴⁸⁰ Denn eine teleologische Extension vermag den Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG nicht zu überwinden.

Freilich entspricht dies nicht der hier vertretenen Auffassung. Denn weder erwirbt der Gesellschafter – nach richtiger Auffassung – nach § 6 EStG einzeln zu bewertende Wirtschaftsgüter, die er nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG als Betriebsvermögen ansetzen muss, noch ist er Erwerber eines Betriebs.⁴⁸¹ Eine Analogie scheitert – selbst bei Bejahung der planwidrigen Regelungslücke – an der vergleichbaren Interessenlage, da der Erwerb eines Mitunternehmeranteils und der Erwerb eines Einzelunternehmens nicht miteinander vergleichbar sind.⁴⁸² Die vom BFH durchgeführte Bruchteilsbetrachtung ist weder gesetzlich vorgesehen, noch zwingend notwendig.

Dies bedeutet indes nicht, dass eine Aufteilung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter unterbleibt. Denn herausgearbeitet wurde, dass Ergänzungsbilanzen Wertkorrekturen zur Gesellschaftsbilanz ausweisen und ein *en bloc* Ausweis der Beteiligung ausscheidet.⁴⁸³

⁴⁷⁶ So hat der BFH im Urte. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34 weder auf die vorangegangenen BFH-Urteile noch auf §§ 6 oder 7 EStG hingewiesen.

⁴⁷⁷ Freilich kann eben dies bezweifelt werden. Dazu s. u. Drittes Kapitel F. V.

⁴⁷⁸ BFH Urte. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

⁴⁷⁹ Ausführlich zu Gleichstellungsthese s. u. Viertes Kapitel B. III.

⁴⁸⁰ Ähnlich Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 133a „Parallelwertung“; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 439 „sinngemäß“; Patt, EStB 2013, 221, 222, der die Vorschrift zumindest bei der Stufentheorie anführt.

⁴⁸¹ Zum falschen Verständnis der Bruchteilsbetrachtung s. u. Drittes Kapitel F. V. Zum Betriebsbegriff Zweites Kapitel D. III. 2.

⁴⁸² Dazu im Rahmen der Gleichstellungsthese s. u. Viertes Kapitel B. III.

⁴⁸³ S. o. Drittes Kapitel F.

b) Ansatzgebot auf der Ergänzungsbilanzebene

Aufgeworfen wurde die Frage, ob der Ansatz der Wertkorrekturposten in den Ergänzungsbilanzen auf einer gesetzlichen Grundlage fußt. Dafür wurde teilweise § 6 EStG i. V. m. §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG bemüht.⁴⁸⁴ Herausgearbeitet wurde, dass Ergänzungsbilanzen den technischen Zweck verfolgen, steuerverfassungsrechtliche und einfach-rechtliche Prinzipien umzusetzen.⁴⁸⁵ Sie ermöglichen insbesondere die Umsetzung des Transparenzprinzips bei der laufenden Besteuerung und reflexartig eine zutreffende Ermittlung des Veräußerungsgewinns.⁴⁸⁶ Insofern können §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 16 Abs. 1 Nr. 2 als Grundlage der transparenten Mitunternehmerbesteuerung herangezogen werden, wenn auch zu konstatieren ist, dass der Verweis auf die Vorschriften – wie sonst in der weitgehend ungeregelten Mitunternehmerbesteuerung – keinen Mehrwert bringt.

Diskutiert wurde ferner, ob die Ergänzungsbilanz als Wertkorrekturbilanz offen für die Berücksichtigung sonst nicht bilanzierungsfähiger Vorteile o. Ä. ist oder zwingend in steuerrechtliche Vorschriften eingegliedert ist.⁴⁸⁷ Eine solche Freiheit könnte daraus folgen, dass die Ergänzungsbilanz eben nicht Bilanz im Rechtssinne, sondern bloße Nebenrechnung in Bilanzform ist.⁴⁸⁸ Allerdings sind Ergänzungsbilanzen Wertkorrekturbilanzen, die auf die Gesellschaftsbilanz Bezug nehmen und damit ebenfalls den Vorschriften und Prinzipien des Steuerbilanzrechts unterliegen.⁴⁸⁹ Nur so können Ergänzungsbilanzen der Ermittlung der Beteiligungseinkünfte des Gesellschafters und ihren technischen Zweck dienlich sein.

c) Beachtlichkeit von Ansatzverboten, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalten beim Erwerb des Mitunternehmeranteils

Hinterfragt werden muss zunächst, ob beim Anteilserwerb an einer Personengesellschaft Unterschiede zum Erwerb eines Einzelunternehmens bestehen. Im Fokus sind dabei insbesondere die dogmatischen Fundamente der Erwerbe sowie die Gewinnermittlung bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Dies führt letztlich auch zu der Frage, ob Ansatzverbote, Ansatzbeschränkungen oder Bewertungsvorbehalte beim Erwerb des Mitunternehmeranteils von der Gesellschaftsebene auf den Anteilserwerb durchschlagen. Bejaht man dies, dürften Wirtschaftsgüter, die in der Gesellschaftsbilanz nicht aktiviert werden können, auch in

⁴⁸⁴ Regnier, Ergänzungsbilanzen, S. 76.

⁴⁸⁵ S. o. Drittes Kapitel B.

⁴⁸⁶ S. o. Drittes Kapitel B.

⁴⁸⁷ Ising, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 94, der dies richtigerweise jedoch i. E. ablehnt.

⁴⁸⁸ Dazu s. o. Drittes Kapitel C.

⁴⁸⁹ Daher hat der BFH festgestellt, dass nur „Aufwendungen für Anteile an Wirtschaftsgütern“ in Betracht kommen vgl. BFH Urt. v. 18. 2. 1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224.

den Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter nicht aktiviert werden. Dasselbe gälte für die Passivierung von Schulden. Diese Frage wird nur selten aufgeworfen.⁴⁹⁰ Vielmehr wird, wie auch die folgende Diskussion um die Aufteilungsreihenfolge insbesondere bei immateriellen Wirtschaftsgütern und Firmenwert⁴⁹¹ zeigt, die Unbeachtlichkeit von Ansatzverboten, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalten als selbstverständlich erachtet.⁴⁹² Statt einer vertieften Auseinandersetzung erfolgt an dieser Stelle ein bloßer Problemaufriss. Denn die Thematik ist mit der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen verwoben, sodass auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann.⁴⁹³

Eine Unbeachtlichkeit von Ansatzverboten, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalten ist auf Basis der herrschenden Meinung nur konsequent, da sie beim Anteilserwerb eine fiktive Bruchteilsbetrachtung geschaffen hat.⁴⁹⁴ Wer den Erwerb eines Mitunternehmeranteils als ideellen Erwerb der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens begreift, kann Ansatzverbote, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalte des Gesellschaftsbereichs nicht auf den Erwerber übertragen, sondern muss eine Neubetrachtung vornehmen. Dies ergibt sich auch aus der Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Die Trennung zwischen Veräußerer- und Erwerberseite und das damit verbundene Verbot, Ansatzverbote, Ansatzbeschränkungen und Bewertungsvorbehalte auf den Erwerber zu übertragen ist abseits der speziellen Mitunternehmerproblematik anerkannt und wurde vom BFH bei der Problematik der angeschafften Verbindlichkeiten für die Passivseite bekräftigt.⁴⁹⁵ Gestützt werden kann dies durch die nunmehr verstärkend herangezogene Gleichstellungsthese⁴⁹⁶, da derartige Ansatzverbote, Ansatzbeschränkungen und Bewertungsvorbehalte beim Erwerb eines Einzelunternehmens unbeachtlich wären.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist die fiktive Bruchteilsbetrachtung jedoch abzulehnen. Vielmehr sind Ergänzungsbilanzen Wertkorrekturbilanzen, die notwendig sind, um den Erwerber eines Mitunternehmeranteils in die transparente Mitunternehmerbesteuerung zu integrieren. Doch auch nach dieser Konzeption sind Ansatzverbote, Ansatzbeschränkungen und Bewertungsvorbehalte nicht unbeachtlich.⁴⁹⁷ Denn trotz einer grundsätzlich einheitsbezogenen Regelung kann die *ratio legis* der Einzelvorschriften zu einer Durchbrechung des Grundsatzes führen.⁴⁹⁸

⁴⁹⁰ Kurz dazu KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F227.

⁴⁹¹ Dazu gleich s. u. Drittes Kapitel G. I. 2. d) bb).

⁴⁹² Aus der Rechtsprechung bspw. BFH Urt. v. 20. 11. 1962 – I 266/61, BStBl. III 1963, 59 (zur Anwachsung gem. § 738 BGB). Deutlich BFH Urt. v. 18. 2. 1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224.

⁴⁹³ Dazu s. u. Fünftes Kapitel A.

⁴⁹⁴ Dazu später s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 2.

⁴⁹⁵ Vgl. BFH Urt. V. 16. 12. 2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; BFH Urt. V. 12. 12. 2012 – I R 28/11, BStBl. II 2017, 1265, 121; Urt. v. 12. 12. 2012 – I R 69/11, BStBl. II 2017, 1232.

⁴⁹⁶ Dazu s. u. Viertes Kapitel B. III.

⁴⁹⁷ Zu den Einzelheiten s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 3. e).

⁴⁹⁸ Dazu s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 2. b) cc).

d) Erwerb über dem Buchwert

aa) Aufteilungsproblem beim Erwerb unter dem gemeinen Wert

Problematisch ist in Erwerbsfällen die Aufteilung des Kaufpreises. Anteilsveräußerer und Anteilserwerber einigen sich regelmäßig auf einen Gesamtkaufpreis für den Anteil an der Gesellschaft, der nach Grundsätzen der Unternehmensbewertung ermittelt wird. In der Höhe des Kaufpreises hat der Erwerber Anschaffungskosten für den Gesellschaftsanteil, die wegen des transparenten Mitunternehmerkonzepts auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden müssen. Unproblematisch ist es, wenn sämtliche stillen Reserven in vollem Umfang vergütet werden. Dann können die vollständigen Anschaffungskosten des Erwerbers teilweise in der Gesellschaftsbilanz (in Höhe der Buchwerte) und teilweise in der Ergänzungsbilanz (in Höhe der über dem Buchwert liegenden Beträge) abgebildet werden. Problematisch wird es jedoch, wenn der Kaufpreis zwar über den Buchwert aber unter dem Teilwert der Wirtschaftsgüter liegt, mithin also nicht alle stillen Reserven vergütet werden, da in diesen Fällen nach der sog. Einheitstheorie zu verfahren ist.⁴⁹⁹

bb) Aufteilungsverfahren beim Anteilserwerb

Die Diskussion des Aufteilungsverfahrens beim Anteilserwerb ist nicht auf diesen beschränkt, sondern wird gleichermaßen beim Erwerb eines Betriebs geführt. Beim Betriebserwerb wird § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG herangezogen, der nach der herrschenden Meinung auch für den Erwerb eines Personengesellschaftsanteils gelten soll.⁵⁰⁰ Für den Anteilserwerb ist dies im Ergebnis unerheblich, denn § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG konkretisiert weder das Aufteilungsverfahren noch den Aufteilungsschlüssel und wird auch nicht als Grundlage der Stufentheorie verstanden. Herausgearbeitet wurde beim Anteilserwerb, dass dort die sog. modifizierte Stufentheorie überzeugt.⁵⁰¹ Für den Anteilserwerb gelten die dortigen Ausführungen entsprechend. Zweifel können auf Basis der hier vertretenen Auffassung lediglich bezüglich § 5 Abs. 2 EStG aufkommen. Allerdings sollten Ansatzverbote des Ver-

⁴⁹⁹ Jedenfalls bei Sachgesamtheiten: St. Rspr. des BFH s. Urt. des BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; BFH Urt. v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770; BFH Urt. v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, Rz. 44; die Geltung wird in der heutigen Kommentarliteratur kaum noch hinterfragt vgl. m. w. N. HHR-Geissler, § 16 EStG Rn. 70; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 66; jüngst noch mit eingehender Analyse Geissler, FR 2014, 152, 158; durchaus kritisch, i. E. jedoch zustimmend Märkle, StbJb 1987/1988; ebenso kritisch L. Schmidt, FS Clemm, 349, 363.

⁵⁰⁰ BFH Urt. v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; ebenso BMF v. 19.12.2016 – IV C 6 – S 2241/15/10005, BStBl. I 2017, 34; zustimmend Freikamp, DB 2015, 1063, 1066; KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. H25. Dies ist indes abzulehnen. Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5.

⁵⁰¹ S. o. Drittes Kapitel G. I. 1. b).

äußerers auch beim Anteilserwerb nicht auf den Erwerber durchgreifen.⁵⁰² Etwaige sofort abzugsfähige Betriebsausgaben sind Sofortaufwand im Ergänzungsbereich.⁵⁰³ Anders als vom BFH angenommen ist das Sonderbetriebsvermögen II nicht betroffen. Es handelt sich nicht um Aufwand im Zusammenhang mit der Begründung bzw. Stärkung der eigenen Beteiligung, sondern um Aufwand aus dem Erwerb der Beteiligung selbst.

cc) Verteilungsschlüssel

Herausgearbeitet wurde bereits beim Betriebserwerb, dass das Verhältnis der Aufteilung unterschiedlich beurteilt wird und die Diskussion beim Betriebserwerb und Anteilserwerb teilweise aneinander vorbeigeht.⁵⁰⁴ Denkbare Verteilungsschlüssel sind die Verteilung der Mehrwerte im Verhältnis der stillen Reserven⁵⁰⁵, die Verteilung der Mehrwerte nach dem Verhältnis der Teilwerte⁵⁰⁶ und die Verteilung des gesamten Kaufpreises im Verhältnis der Teilwerte.⁵⁰⁷

Anders als beim Betriebserwerb sind die Auffassungen, die lediglich die Mehrwerte verteilen wollen, nicht von vornherein auszuschließen. Denn das Argument, die Buchwerte der Gesellschaftsbilanz seien für den Anteilserwerber wegen der notwendigen Neubewertung völlig unbeachtlich, greift wegen der partiellen Steuersubjektivität der Gesellschaft und der transparenten Mitunternehmerbesteuerung nicht durch.

Mit der Bruchteilsfiktion und der Gleichstellungsthese konsistent ist lediglich die Verteilung des gesamten Kaufpreises im Verhältnis der Teilwerte. In beiden Fällen wird eine Sachgesamtheit gem. § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG erworben, deren Gesamtkaufpreis auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen ist. Ferner muss nach der Gleichstellungsthese das für den Betriebserwerb gefundene Ergebnis auch

⁵⁰² I. E. auch *Patt*, EstB 2013, 221, 223. Im Einzelnen zu der Problematik der Übertragung von Ansatzverboten, Ansatzbeschränkungen und Bewertungsvorbehalten s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 3. e).

⁵⁰³ Ebenso KSM-*Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F229; Kirchhof-*Reiß*, § 15 EStG Rn. 247 (17. Aufl. 2018); a. A. für Sonderbetriebsausgaben BFH Urt. v. 30. 3. 1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706; HHR-*Tiede*, § 15 EStG Rn. 504; Schmidt-*Wacker*, § 15 EStG Rn. 462; *Kahle*, FR 2013, 873, 877.

⁵⁰⁴ S. o. Drittes Kapitel G. I. 1. c).

⁵⁰⁵ *Hörger/Stobbe*, DStR 1991, 1230, 1234; *Ley*, StbJb 2003/2004, 135, 170; HDJ-*Ley*, Abt. VII/5 Rn. 39; HHR-*Tiede*, § 15 EStG Rn. 504; Beck Bil-Komm.-*Grottel/Baldamus*, § 247 HGB Rn. 590; so bereits *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 148. Bereits deutlich RFH Urt. v. 14. 1. 1942 – VI 129/41, RStBl. 1942, 314, 315.

⁵⁰⁶ So noch Schmidt-*Wacker*, § 16 EStG Rn. 488 (39. Aufl. 2020), nunmehr wohl offen lassend vgl. § 16 EStG Rn. 462; so wohl auch Kirchhof-*Reiß*, § 15 EStG Rn. 247 (17. Aufl. 2018); Kirchhof-/Kulosa/Ratschow-*Schenke*, § 15 EStG Rn. 1662; *Patt*, EstB 2013, 221, 223. Ebenso interpretieren HDJ-*Ley*, Abt. VII/5 Rn. 39 ff.; HHR-*Tiede*, § 15 EStG Rn. 504 diese Auffassung in ihren Beispielen.

⁵⁰⁷ S. das Beispiel von *Meyering*, DStR 2008, 1008, 1010.

für den Mitunternehmer gelten. Gleichwohl zieht die herrschende Meinung diese Konsequenzen nicht, sondern betrachtet ausschließlich die Mehrwerte. Dies wird nicht nur in der Diskussion um den Verteilungsschlüssel deutlich, sondern zeigt sich beispielsweise auch daran, dass beim Erwerb zum Buchwert auf Ergänzungsbilanzen verzichtet wird.⁵⁰⁸ Konsequenter müssten die Werte der Gesellschaftsbilanz für den Erwerber eines Mitunternehmeranteils irrelevant sein.⁵⁰⁹ Technisch ließe sich dies unproblematisch mit Ergänzungsbilanzen bewerkstelligen. In den Ergänzungsbilanzen lassen sich die einzelnen Werte der Gesellschaftsbilanz beliebig nach unten oder oben korrigieren, sodass sich aus der Zusammenschau von Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanz der ideelle Anteil des Wirtschaftsgutes ergibt. Dabei ist unerheblich, ob der Erwerb unter, über oder zum Buchwert stattfindet. Auch beim Erwerb zum Buchwert wäre denkbar, dass sich die Anschaffungskosten der ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern beim Anteilserwerber aus dessen Perspektive anders zusammensetzen als in der Gesellschaftsbilanz dargestellt, sodass eine individuelle Korrektur folgerichtig angezeigt wäre.⁵¹⁰ Schließlich wäre nur eine vollständige Neubetrachtung mit den nunmehr von der Rechtsprechung angenommenen ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen vereinbar.⁵¹¹ Denn wenn die Restnutzungsdauer und Abschreibungswahlrechte aus Sicht des Erwerbers neu bestimmt werden, kann für das Aufteilungsverfahren und den Verteilungsschlüssel nichts anderes gelten. Die herrschende Meinung muss daher den Gesamtkaufpreis nach dem Verhältnis der Teilwerte auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufteilen.

Für die hier vertretene Auffassung gilt dies nicht. Eine Verteilung lediglich der Mehrwerte entspricht auch der Auffassung, dass in Ergänzungsbilanzen lediglich Wertkorrekturen zur Gesellschaftsbilanz, nicht aber fiktive Bruchteile an den Wirtschaftsgütern abgebildet werden, sowie der Ablehnung der Gleichstellungsthese.⁵¹² Sie steht im Einklang mit einer grundsätzlich einheitstheoretisch orientierten Mitunternehmerbesteuerung und der Wahrung der partiellen Steuersubjektivität der Gesellschaft.⁵¹³ Die Verteilung der Mehrwerte kann ausschließlich nach dem Verhältnis der stillen Reserven erfolgen.⁵¹⁴ Denn es wird zu Recht

⁵⁰⁸ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504.; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.110.; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 22.

⁵⁰⁹ So auch Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 440.

⁵¹⁰ Zu einer konsequenten Fortentwicklung des ideellen Erwerbs von Anteilen an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens s. u. bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen Fünftes Kapitel A. III. 3. a).

⁵¹¹ Dazu s. u. Fünftes Kapitel A. III. 3.

⁵¹² Zur Ablehnung der Bruchteilsfiktion s. o. Drittes Kapitel F. V., zur Ablehnung der Gleichstellungsthese s. u. Viertes Kapitel B. III.

⁵¹³ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III.

⁵¹⁴ I. E. auch Hörger/Stobbe, DStR 1991, 1230, 1234; Ley, StbJb 2003/2004, 135, 170; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 39; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504; Beck Bil-Komm.-Grottel/Baldamus, § 247 HGB Rn. 590; Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 148; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 440; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F227. Bereits deutlich RFH Urt. v. 14. 1. 1942 – VI 129/41, RStBl. 1942, 314, 315 (zur Anwachsung gem. § 738 BGB).

gerügt, die Verteilung der Mehrwerte nach dem Verhältnis der Teilwerte führe zu unsachgemäßen Ergebnissen.⁵¹⁵ Nach letzterem Verteilungsschlüssel können die Werte in Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanz zusammen in gewissen Konstellationen den Teilwert des einzelnen Wirtschaftsgutes überschreiten. Gleichwohl wird dieser Verteilungsschlüssel in der Literatur wohl unter fälschlicher Rezeption der Verteilung des Gesamtkaufpreises nach dem Teilwert befürwortet.⁵¹⁶ Einzig sachgerechte Methode ist daher die Verteilung nach dem Verhältnis der stillen Reserven. Die dagegen beim Betriebserwerb angeführten Argumente, dass so die Bewertungswahlrechte und das Anschaffungskostenprinzip über die Bewertung beim Erwerber entschieden⁵¹⁷, greifen beim Anteilserwerb nicht durch, da die Gesellschaft als partielles Steuersubjekt relevant ist und die bei ihr vorgenommenen Ansätze und Bewertungen mittelbar auf den Anteilserwerber durchschlagen. Der Anteilserwerb bezweckt die Einbettung des Mitunternehmers in die transparente Mitunternehmerbesteuerung, nicht aber die bilanzbündeltheoretische Abbildung eines Einzelbetriebs.

e) Erwerb unter dem Buchwert

aa) Grundannahmen

Nicht immer übersteigt der Gesamtkaufpreis eines Mitunternehmeranteils dessen Buchwert. Gelegentlich bestehen auch stille Lasten bzw. liegen die stillen Lasten über den stillen Reserven des Mitunternehmeranteils, sodass ein Erwerber lediglich einen unter dem Buchwert liegenden Kaufpreis zu zahlen bereit ist. Dieser negative Unterschiedsbetrag ist in einer negativen Ergänzungsbilanz auszuweisen.

Dogmatisch fußt dies nach der herrschenden Meinung nach wie vor auf der Vorstellung, der Erwerber habe Anschaffungskosten für die ideellen Anteile der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens. Daher gelten die Ausführungen zur herrschenden Meinung bei den positiven Ergänzungsbilanzen entsprechend.⁵¹⁸ Aus der Bruchteilsfiktion und der Gleichstellungsthese folgt eine Unbeachtlichkeit der Gesellschaftsbilanz und der dort geführten Buchwerte. Sämtliche erworbenen Anteile sind auf Basis der Anschaffungskosten neu zu bewerten. Wie bereits bei positiven Ergänzungsbilanzen herausgearbeitet, zieht die herrschende Meinung derartige Konsequenzen indes nicht und bestimmt lediglich die Mehr- oder Minderwerte zu den Buchwerten. Vorweggenommen sei zudem bereits, dass diese

⁵¹⁵ Vgl. die Beispiele bei HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 38 ff.

⁵¹⁶ So noch Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 488 (39. Aufl. 2020), nunmehr wohl offen lassend vgl. § 16 EStG Rn. 462; so wohl auch Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 247 (17. Aufl. 2018); Kirchhof/Kulosa/Ratschow-Schenke, § 15 EStG Rn. 1662. Ebenso interpretieren HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 39 ff.; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504 diese Auffassung in ihren Beispielen.

⁵¹⁷ Meyering, DStR 2008, 1008, 1010.

⁵¹⁸ S. o. Drittes Kapitel G. I. 2. d).

dogmatischen Inkonsistenzen bei der Fortentwicklung negativer Ergänzungsbilanzen fortgesetzt werden.⁵¹⁹

Nach der hier vertretenen Meinung handelt es sich dagegen um Wertkorrekturbilanzen, die zum Ausweis eines zutreffenden Gewinnanteils des Mitunternehmers erstellt werden. Nach beiden Auffassungen sind die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens durch Korrekturen in der Ergänzungsbilanz abzustocken und nicht ein etwaiger negativer Geschäftswert zu bilanzieren.⁵²⁰ Nach der herrschenden Meinung, weil der Gesellschafter die ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern zu niedrigeren Anschaffungskosten erwirbt, als sie in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesen sind. Nach der hier vertretenen Auffassung, da die Werte des Gesellschaftsvermögens beim Mitunternehmer zur Umsetzung einer transparenten Mitunternehmerbesteuerung zu korrigieren sind.

bb) Aufteilungsverfahren und Verteilungsschlüssel

Wie auch bei der positiven Ergänzungsbilanz ist dabei nach der sog. modifizierten Stufentheorie vorzugehen⁵²¹: Zunächst sind die abstockungsfähigen Wirtschaftsgüter abzustocken⁵²² und Verbindlichkeiten (sofern bilanziell nicht erfasst oder wegen steuerlicher Sondervorschriften unterbewertet) aufzustocken⁵²³, etwaige Restbeträge entfallen auf den passiven Ausgleichsposten als Residualgröße. Verteilungsschlüssel der Abstockung ist – wie schon bei positiven Ergänzungsbilanzen begründet – das Verhältnis der Buchwerte, nicht der Teilwerte.⁵²⁴ Teil-

⁵¹⁹ S. u. Fünftes Kapitel A.IV.4. Umstritten ist dann bspw. ob, die Neuschätzung Restnutzungsdauer und Bewertungswahlrechte des Erwerbers bei einem Erwerb unter dem Buchwert eröffnet sind.

⁵²⁰ BFH Urt. v. 30. 1. 1974 – IV R 109/73, BStBl. II 1974, 352 (Abstockung); BFH Urt. v. 19. 2. 1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730 (kein negativer Geschäftswert); BFH Urt. v. 26. 4. 2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; aus der Literatur s. m. w. N. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 463; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 248; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 506; Groh, FS Klein, 815, 817; Siegel, DStR 1991, 1477, 1485; Ossadnik, BB 1994, 747, 752.

⁵²¹ BFH 21. 4. 1994 – IV R 70/92 BStBl. II 1994, 745; v. 12. 12. 1996 – IV R 41/78, BStBl. II 1998; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 71; Prinz, FR 2011, 373, 374; Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 248 (17. Aufl. 2018).

⁵²² Buchwerte für Bargeld und Guthaben bei Kreditinstituten werden zu Recht als nicht abstockungsfähig eingeordnet s. BFH Urt. v. 12. 12. 1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180.

⁵²³ Str. dafür Prinz, FR 2011, 373, 374; Weber-Grellet, Bilanzsteuerrecht, S. 288; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 506 (bejahend für Pensionsrückstellungen); Kahle, FR 2013, 873, 879; a. A. Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 248 (17. Aufl. 2018). Zuzugeben ist jedenfalls, dass die Aufstockung von Passiva wegen des Höchstwertprinzips wohl auf steuerlich Ansatzverbote und Bewertungseinschränkungen begrenzt ist. Ferner greift nunmehr § 5 Abs. 7 Satz 3 EStG in der ersten Folgebilanz. Dazu noch s. u. Fünftes Kapitel A.IV.3. g).

⁵²⁴ I. E. ebenso Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 441; Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 248 (17. Aufl. 2018); HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 71; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F249; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 506; a. A. für eine Verteilung nach Maßgabe der Teilwerte Weber-Grellet, Bilanzsteuerrecht, S. 288; Kempf/Obermann, DB 1998, 545, 546.

weise wurde eingewandt, die (abstockbaren) Wirtschaftsgüter seien nicht notwendigerweise in einem ersten Schritt abzustocken, sondern gegebenenfalls sei ein entsprechend höherer passiver Ausgleichsposten zu bilanzieren, um dem wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion besser zu entsprechen.⁵²⁵ Diese Auffassung stellt zu Unrecht den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion und die Zeitwerte der Wirtschaftsgüter über das Anschaffungskostenprinzip. Der Mitunternehmer wendet für einen Mitunternehmeranteil einen geringeren Betrag auf als die Gesellschaftsbilanz abbildet, sodass die Anschaffungskosten in der Ergänzungsbilanz zur Umsetzung einer transparenten Mitunternehmerbesteuerung entsprechend zu korrigieren sind, um ihm einen dem objektiven Nettoprinzip entsprechenden Gewinnanteil zuzuweisen.

Die bereits erwähnten Nominalwertrepräsentanten sind nicht abstockungsfähig.⁵²⁶ Ein etwaiger Restbetrag darf nicht in einem Erwerbsgewinn oder negativen Firmenwert ausgewiesen werden, sondern muss als passiver Ausgleichsposten erfasst werden. Die Diskussion wird bei Betriebserwerb wie Anteilerwerb gleichermaßen geführt.⁵²⁷ Betroffen sind Fälle, in denen bereits bekannt ist, dass zum Erwerbszeitpunkt Restrukturierungsmaßnahmen anstehen oder schlechte Ertragsaussichten erwartet werden, die sich noch nicht in der Bilanz niedergeschlagen haben.⁵²⁸ Zahlt der Erwerber einen entsprechend verminderten Kaufpreis, ist es ihm gelungen, die anstehenden Kosten oder Mindererträge auf den Veräußerer abzuwälzen und so eine wirtschaftliche Belastung zu vermeiden. In solchen Fällen widerspräche die Annahme eines Erwerbsgewinns dem Anschaffungskosten- und dem Realisationsprinzip, welche die Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen garantieren.⁵²⁹ Einen solchen Verstoß könnte der Ausweis eines negativen Geschäfts- oder Firmenwertes verhindern, dessen Bildung in der Literatur teilweise als sachgerecht empfunden wird.⁵³⁰ Richtigerweise scheidet der Ausweis eines negativen Firmenwertes jedoch aus.⁵³¹ Denn ein negativer Firmenwert ist zum

⁵²⁵ So *Deubert/Lewe*, BB 2018, 2155, 2156, die dafür analog auf die Empfehlungen des DRS 23 zurückgreifen wollen.

⁵²⁶ BFH Urt. v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH Urt. v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180. Aus der Literatur *Kahle*, FR 2013, 873, 878; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 436.

⁵²⁷ *Groh*, FS Klein, 815, 823 ff.

⁵²⁸ Zum Begriff und Gründen des negativen Geschäftswertes *Wollny*, FS Offerhaus, 647, 654 ff. U.U. kann der Grund für den niedrigen Kaufpreis auch ein sog. lucky buy sein. Dazu bspw. *Pusecker/Schruff*, BB 1996, 735, 736; *Siegel/Bareis*, BB 1993, 1477, 1477 ff.

⁵²⁹ BFH Urt. v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; *Pusecker/Schruff*, BB 1996, 735, 736; *Meier/Geberth*, DStR 2011, 733, 733; *Kahle*, FR 2013, 873, 878; anders für den sog. lucky buy *Breidert*, Grundsätze ordnungsgemäßer Abschreibungen, S. 198.

⁵³⁰ *Moxter*, FS Semler, 853, 855 ff.; wiederholt *Bachem*, BB 1993, 967; *Bachem*, BB 1993, 1976; *Bachem*, BB 1995, 350; *Gießler*, DStR 1995, 699; *Gießler*, BB 1996, 1759; ebenso Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 441; sowie für Ergänzungsbilanzen *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 155.

⁵³¹ BFH Urt. v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730 (kein negativer Geschäftswert); BFH Urt. v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; aus der Literatur s.

einen gesetzlich nicht normiert und zählt zum anderen nicht zu den Verbindlichkeiten, Rückstellungen oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten und ist daher nicht passivierungsfähig.⁵³² Sein Ausweis würde die Berücksichtigung von künftig erwartbaren Verlusten über die Grenzen des Imparitätsprinzips ermöglichen.⁵³³ Gegen die mangelnde Bilanzierungsfähigkeit kann auch nicht angeführt werden, Ergänzungsbilanzen seien keine „normale Bilanz“, sodass der Ausweis eines derartigen Postens möglich sei.⁵³⁴ Denn herausgearbeitet wurde, dass Ergänzungsbilanzen zwar keine echten Bilanzen sind, wegen ihres Zwecks der Umsetzung der transparenten Besteuerung jedoch gleichwohl die Vorschriften des Steuerbilanzrechts zu beachten sind.⁵³⁵

Um dennoch die Neutralität des Anschaffungsvorgangs zu ermöglichen und ein bilanzielles Gleichgewicht zu schaffen, sollte ein passiver Ausgleichsposten *sui generis* gebildet werden.⁵³⁶ Die Bildung des Ausgleichspostens erfolgt nicht nur beim Asset Deal, sondern auch beim Share Deal und bleibt daher von der steuerrechtlichen Einordnung des Anteilerwerbsvorgangs unberührt.⁵³⁷ Zuzugestehen ist, dass dieser passive Ausgleichsposten – ebenso wie der negative Geschäftswert – gesetzlich nicht vorgesehen ist.⁵³⁸ Jedoch verbieten die handelsrechtlichen GoB den Ausweis von Anschaffungsgewinnen, sodass zumindest auf § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB als mittelbare gesetzliche Grundlage zurückgegriffen werden kann.⁵³⁹ Der passive Ausgleichsposten ist auch nicht mit einem negativen Geschäftswert gleichzusetzen.⁵⁴⁰ Denn es handelt sich nicht um ein Wirtschaftsgut, sondern le-

m. w. N. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 463; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 248; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 506; Groh, FS Klein, 815, 817; Siegel, DStR 1991, 1477, 1485; Ossadnik, BB 1994, 747, 752.

⁵³² BFH Urt. v. 21. 4. 1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH Urt. v. 19. 2. 1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730; Kahle, FR 2013, 873, 878; Pusecker/Schruff, BB 1996, 735, 739; a. A. für Ergänzungsbilanzen mit der Begründung es handle sich nicht um echte Bilanzen, sondern lediglich um Wertkorrekturbilanzen Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 155.

⁵³³ Kahle, FR 2013, 873, 879; Prinz, FR 2011, 373, 374; Meier/Geberth, DStR 2011, 733, 734.

⁵³⁴ So aber Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 155.

⁵³⁵ Dazu s. o. Drittes Kapitel C. (keine echte Bilanz) und Drittes Kapitel G. I. 2.

⁵³⁶ BFH Urt. v. 21. 4. 1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH Urt. v. 26. 4. 2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; aus der Literatur bspw. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 463; Brandis/Heuermann-Ehmcke, § 6 EStG Rn. 144; Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 248 (17. Aufl. 2018); Kahle, FR 2013, 873, 879; Brandis/Heuermann-Krumm, § 5 EStG Rn. 625 f.; Prinz, FR 2011, 373, 374; Patt, EStB 2013, 221, 226; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 70.

⁵³⁷ Vgl. zum Share-Deal BFH Urt. v. 26. 4. 2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656 (Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gegen Zuzahlung).

⁵³⁸ So zu Recht Gießler, DStR 1995, 699, 701.

⁵³⁹ Vgl. BFH Urt. v. 26. 4. 2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656 mit weiteren Argumenten.

⁵⁴⁰ Ebenso Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 250 (17. Aufl. 2018); KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F253; a. A. Gießler, DStR 1995, 699, 701; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 71; ebenso a. A. Hoffmann, DStR 1994, 1762, 1766. Für eine alternativ zulässige Bezeichnung des passiven Ausgleichspostens als negativer Geschäftswert Beck Bil-Komm.-Schubert/Waubke, § 247 HGB Rn. 15.

diglich um einen rechnerischen, technischen Ausgleichsposten, der mit zukünftigen Verlusten verrechnet werden kann.⁵⁴¹ Verwendet man dennoch den Begriff des negativen Geschäftswertes, sollte jedenfalls betont werden, dass keine typisierende Auflösung des Postens erfolgt, sondern lediglich eine Verrechnung mit zukünftigen Verlusten stattfindet.⁵⁴² Dies ist auch sachgerecht. Denn so können Verluste in der Gesellschaftsbilanz durch individuelle Auflösung des Ausgleichspostens in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers korrigiert und gleichzeitig verhindert werden, dass dem Erwerber steuerliche Verluste zugeteilt werden, die dieser tatsächlich nicht getragen hat.

II. § 24 UmwStG

Auf den ersten Blick könnte geschlussfolgert werden, dass die für den Anteils-erwerb gefundenen Ergebnisse auf § 24 UmwStG übertragen werden müssen. Denn Umstrukturierungsvorgänge sind nach der herrschenden Meinung täuschähnliche Vorgänge, in denen der Einbringende die Einbringungsgegenstände (Betrieb oder Mitunternehmeranteil) gegen Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft tauscht.⁵⁴³ Damit handelt es sich um einen veräußerungsgleichen Vorgang, der gem. § 16 EStG i. V. m. § 6 Abs. 6 EStG zu einer Gewinnrealisierung führt, wenn nicht die umwandlungssteuerrechtlichen Spezialregelungen greifen. Dem folgend, müssten die Ausführungen zum Anteilserwerb für § 24 UmwStG eigentlich entsprechend gelten.⁵⁴⁴ Für den Anteilserwerb erfolgt beim problematischen Erwerb über dem Buchwert, aber unter dem gemeinen Wert, eine Verteilung nach der modifizierten Stufentheorie mit dem Verteilungsschlüssel der stillen Reserven.⁵⁴⁵

Eingehender betrachtet, existiert bei § 24 UmwStG jedoch keine vergleichbare Problematik. Denn § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sieht als Regelbewertung eine Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens (der Sachgesamtheit) mit dem gemeinen Wert vor. Mangels Spezialregelung bestimmt sich der gemeine Wert nach § 9 Abs. 2 BewG.⁵⁴⁶ Zugrunde zu legen ist also der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre. Die Praxis greift zur Ermittlung dieses Unternehmenswertes auf anerkannte Bewertungsmethoden wie die Vergleichswertmethode, Ertragswertverfahren, Discounted-Cashflow-Verfahren, hilfsweise auf eine

⁵⁴¹ Zu Einzelheiten der Auflösung und Differenzierungen bei der Belastung mit Verlusten vgl. FG Düsseldorf Urt. v. 15. 12. 2010 – 15 K 2784/09 F, DStRE 2011, 189; *Prinz*, FR 2011, 373; *Kahle*, FR 2013, 873, 881.

⁵⁴² A. A. für eine lineare Auflösung entsprechend einem positiven Geschäftswert *Pusecker/Schruff*, BB 1996, 735, 741 f.

⁵⁴³ Zweites Kapitel D. III. 4.

⁵⁴⁴ I. E. so *LHR-Tiede*, § 15 EStG Rn. 509; *Ley*, KÖSDI 2001, 12982, 12992.

⁵⁴⁵ Dazu s. o. Drittes Kapitel G. I. 2. d) bb) und Drittes Kapitel G. I. 2. d) cc).

⁵⁴⁶ BFH Urt. v. 26. 3. 2015 – IV R 7/12, DStR 2015, 1606; *Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt*, § 24 UmwStG Rn. 173; *Widmann/Mayer-Fuhrmann*, § 24 UmwStG Rn. 638; *DPM-Patt*, § 24 UmwStG Rn. 114.

Substanzwertermittlung zurück.⁵⁴⁷ Sodann ist der Wert der Sachgesamtheit auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen.⁵⁴⁸ Idealerweise entspricht der gemeine Wert der Sachgesamtheit den gemeinen Werten der Wirtschaftsgüter. Wegen der Maßgeblichkeit der gemeinen Werte sind sämtliche bilanzierte und nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter sowie ein etwaiger originärer Firmenwert einzubeziehen.⁵⁴⁹ Es ist also grundsätzlich davon auszugehen, dass ein Firmenwert vorhanden ist.⁵⁵⁰ Dies ergibt sich bereits daraus, dass ein etwaiger Firmenwert bei Einbringung der Sachgesamtheit nicht zurückbehalten werden kann, sondern zwingend mit übergeht. Gleichwohl behält der Firmenwert bezüglich der Höhe seinen Charakter als Residualgröße gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB und ermittelt sich daher aus der Differenz zwischen den gemeinen Werten der Sachgesamtheit und den gemeinen Werten der Einzelwirtschaftsgüter.⁵⁵¹ Etwaige Unklarheiten und insbesondere Minderbewertungen sind im Veranlagungsverfahren zu klären.⁵⁵²

Unterschied zum Anteilerwerb ist daher, dass bei § 24 UmwStG eine Bewertung grundsätzlich zum gemeinen Wert zu erfolgen hat. Beim Anteilerwerb erfolgt die Bewertung dagegen mit den Anschaffungskosten. Da diese gegebenenfalls unter den gemeinen Werten liegen, müsste ein Aufteilungsverfahren und ein Verteilungsschlüssel diskutiert werden. Beim Ansatz der gemeinen Werte bei § 24

⁵⁴⁷ Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 639 ff.; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 175.

⁵⁴⁸ Ebenso Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 177; ebenso BFH Urt. v. 26. 1. 1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458, zu § 24 UmwStG a.F.: Aufteilung nach Teilwerten (übertragen auf § 24 UmwStG i. d. F. des SEStEG entspricht dies einer Aufteilung nach den gemeinen Werten); a. A. BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.03 i. V. m. 20.17 und 03.09, das den gemeinen Wert der Sachgesamtheit in analoger Anwendung zu § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG im Verhältnis der Teilwerte für maßgeblich erachtet. Dies widerspricht der gesetzgeberischen Perspektive, die auf den gemeinen Wert und nicht den Teilwert abstellt und damit objektiven Kriterien den Vorzug vor einer erwerberbezogenen Perspektive gegeben hat.

⁵⁴⁹ Zwar der herrschenden Meinung, jedoch nicht der hier vertretenen Auffassung, entspricht dagegen die Begründung, etwaige Ansatzverbote, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalte seien wegen des Anschaffungsvorgangs unbeachtlich. Im Sinne der herrschenden Meinung bspw. Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 165. So auch BFH Urt. v. 25. 11. 1980 – VIII R 32/77, BStBl. II 1981, 419 (Einbringung eines EU in eine Personengesellschaft); BFH Urt. v. 24. 3. 1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 706 (zur verdeckten Einlage eines EU in eine Kapitalgesellschaft).

⁵⁵⁰ Sofern kein Firmenwert in der Bilanz angesetzt wurde, ist zunächst zu prüfen, ob besondere vertragliche Vereinbarungen wie spezielle Gewinnverteilungsabreden bestehen, die das Vorhandensein eines Firmenwertes indizieren. Danach ist zu prüfen, ob ein sog. lucky buy vorliegt oder der Geschäftswert unentgeltlich überlassen worden ist. Erst danach kann vom Nichtvorhandensein eines Geschäftswertes ausgegangen werden vgl. BFH Urt. v. 11. 8. 1971 – VIII 13/65, BStBl. II 1972, 270.

⁵⁵¹ Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 671.

⁵⁵² Früher wurde z. T. bei Minderbewertung ein Zwischenwertansatz angenommen vgl. BMF v. 25. 03. 1993, BStBl. I 1998, 268, Tz. 20.36. Heute ist indes die Antragsstellung maßgebend. Eine Einbringung zu gemeinen Werten kann daher nicht als Zwischenwertansatz ausgelegt werden. Vielmehr sind die Werte zu korrigieren.

UmwStG stellt sich diese Problematik nicht, da der Wertansatz nicht unter dem gemeinen Wert liegen darf.

Auf Basis der hier vertretenen Meinung handelt es sich bei Einbringungen von Sachgesamtheiten nicht um tauschähnliche Vorgänge, sondern um gesellschaftsrechtliche Organisationsvorgänge, die das Subjektsteuerprinzip berühren.⁵⁵³ Um das Subjektsteuerprinzip zu durchbrechen, ist eine personenbezogene Zuordnung in Ergänzungsbilanzen oder eine Ersatzrealisation über den Betriebsaufgabetatbestand gem. § 16 Abs. 3 EStG notwendig.⁵⁵⁴ Der Betriebsaufgabetatbestand könnte Anlass geben, den originär geschaffenen Geschäftswert aus der Betrachtung insgesamt und damit auch bei § 24 UmwStG auszuklammern.⁵⁵⁵ Denn im Grundsatz wird davon ausgegangen, dass der Geschäftswert bei der Betriebsaufgabe untergeht und damit nicht Gegenstand einer Ersatzrealisation sein kann.⁵⁵⁶ Eine Ausklammerung scheint wegen des Charakters des Firmenwertes als bloße Gewinnchance sachgerecht.⁵⁵⁷ Allerdings wurden von diesem Grundsatz in der Rechtsprechung bei der Realteilung und der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft Ausnahmen gemacht.⁵⁵⁸ Hintergrund dieser Ausnahmen ist, dass der Geschäftswert, anders als bei der herkömmlichen Betriebsaufgabe nicht untergeht, sondern bei den Realteilern oder der Kapitalgesellschaft fortbesteht. Genauso verhält es sich bei der Einbringung von Sachgesamtheiten in Personengesellschaften. Daher ist auch der Geschäftswert personenbezogen in Ergänzungsbilanzen zuzuordnen.

Freilich ist bei § 24 UmwStG auch ein Zwischenwertansatz möglich. Dann stellt sich die Frage, nach welchem Aufteilungsverfahren und Verteilungsschlüssel die Zwischenwerte zu bestimmen sind. Lediglich in diesen Fällen wäre beispielsweise eine Verteilung nach der modifizierten Stufentheorie denkbar.⁵⁵⁹ Vorzugswürdig ist indes eine gleichmäßig anteilige Aufdeckung aller stillen Reserven.⁵⁶⁰ Diese ist jedenfalls bei § 20 UmwStG („einheitlich“) schon im Gesetz angelegt. Zudem widerspricht die Anwendung der Stufentheorie beim Zwischenwertansatz deren Funktion. Denn bei der Stufentheorie handelt es sich um widerlegbare Vermutun-

⁵⁵³ Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 4.

⁵⁵⁴ Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 4. d).

⁵⁵⁵ In diese Richtung *Desens*, DStJG 43 (2020), 73, 78.

⁵⁵⁶ BFH Urt. v. 30. 1. 2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387; BFH Urt. v. 2. 9. 2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634, 638; HHR-*Kulosa*, § 16 EStG Rn. 583; Schmidt-*Wacker*, § 16 EStG Rn. 294; *Desens*, DStJG 43 (2020), 73, 78.

⁵⁵⁷ In diese Richtung *Desens*, DStJG 43 (2020), 73, 78, 98.

⁵⁵⁸ BFH Urt. v. 1. 12. 1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 (zur Realteilung); BFH Urt. v. 24. 3. 1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705 (zur verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft).

⁵⁵⁹ So die frühere Verwaltungsauffassung vgl. BMF v. 25. 3. 1993, BStBl. I 1998, 268, Rn. 22.08. Dem folgend bspw. Widmann/Mayer-Widmann, § 20 UmwStG Rn. 621; Haritz/Menner/Bilitewski-Menner, § 20 UmwStG Rn. 406 ff.

⁵⁶⁰ BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.03 i. V. m. 20.18 und 03.25; Schmitt/Hörnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 188; DPM-Patt, § 20 UmwStG Rn. 207; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 808; Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 71.

gen, auf welche Wirtschaftsgüter stille Reserven entfallen. Solche Vermutungen werden beim Zwischenwertansatz nicht benötigt. Vielmehr wurde die vollständige Höhe der stillen Reserven bei der Ermittlung des gemeinen Wertes errechnet. Sofern dann ein Zwischenwertansatz erfolgt, werden sämtliche stillen Reserven gleichmäßig anteilig aufgedeckt. Den Firmenwert im Sinne einer modifizierten Stufentheorie erst nachrangig zu bedienen bedeutete, seine Existenz und Höhe, welche jedoch bereits bei der Ermittlung der gemeinen Werte festgestellt wurden, in Frage zu stellen.

III. Zwischenergebnis

Die Umsetzung der transparenten Mitunternehmerbesteuerung verbietet einen *en bloc* Ausweis der Beteiligung und macht bei Ergänzungsbilanzen, die aus Gründen des Anteilserwerbs, gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB und gem. § 24 UmwStG erstellt werden, eine Aufteilung erforderlich. Da die herrschende Meinung den Anteilserwerb mit der fiktiven Bruchteilsbetrachtung begründet und bei der Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen auf die Gleichstellungsthese zurückgreift, bietet sich ein Blick auf den Einzelunternehmer an, für den § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG herangezogen wird. Bei diesem sind die Anschaffungskosten, sofern nicht durch die Parteien privatautonom festgelegt, nach der modifizierten Stufentheorie auf bilanzierte und nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter zu verteilen und anschließend der Firmenwert als Residualgröße zu bedienen. Aufzuteilen sind die Anschaffungskosten im Verhältnis der Teilwerte, da beim Erwerber eine vollständige Neuschätzung aus seiner Perspektive zu erfolgen hat.

Der fiktiven Bruchteilsbetrachtung und Gleichstellungsthese folgend, müsste die herrschende Meinung diese Ergebnisse auf den Anteilserwerb übertragen. Schließlich wendet sie sogar § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG an. § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist für den Anteilserwerb indes weder direkt noch analog anwendbar. Aus der Norm ergibt sich ohnehin weder das Aufteilungsverfahren noch der Aufteilungsschlüssel. Jedoch wird lediglich beim Aufteilungsverfahren wie beim Betriebserwerb verfahren. Beim Verteilungsschlüssel werden bisweilen nur die Mehrwerte verteilt und somit den steuerlichen Buchwerten der Gesellschaft Beachtung geschenkt. Damit werden die fiktive Bruchteilsbetrachtung und Gleichstellungsthese nicht konsequent umgesetzt.

Nach der hier vertretenen Konzeption der Wertkorrektur mit Beachtung der partiellen Rechtsfähigkeit gilt dies indes nicht. Es sind lediglich die Mehrwerte im Verhältnis der stillen Reserven zu verteilen. Für negative Ergänzungsbilanzen gilt entsprechendes.

Diese Grundsätze auf § 24 UmwStG zu übertragen, liegt wegen des von der herrschenden Meinung in beiden Fällen bejahten anteiligen Erwerbs ideeller Wirtschaftsgüter nahe. Im Grundfall sieht § 24 UmwStG indes eine Bewertung sämt-

licher Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert vor. Idealerweise kommt es daher zu einer Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven inklusive des Firmenwertes. Ein Aufteilungsverfahren und ein Verteilungsschlüssel sind daher nicht notwendig, da der Ansatz nicht unter dem gemeinen Wert liegen darf und etwaige Minderbewertungen zu überprüfen sind. Hinsichtlich der Höhe behält der Firmenwert seinen Charakter als Residualgröße gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB. Beim Zwischenwertansatz kann die Problematik des Aufteilungsverfahrens und des Verteilungsschlüssels dagegen diskutiert werden. Sinn und Zweck des Zwischenwertansatzes und Gesetzeswortlaut sprechen hier jedoch – anders als beim Anteilserwerb – für eine gleichmäßige Verteilung.

H. Ergebnis

Ergänzungsbilanzen sind mittlerweile ein feststehender Begriff und aus der Mitunternehmerbesteuerung, insbesondere nach der Erwähnung durch den Gesetzgeber, nicht mehr wegzudenken. Ihr Zweck ist zuvörderst ein technischer. Ergänzungsbilanzen sind das technische Hilfsmittel der Mitunternehmerbesteuerung, um eine den verfassungsrechtlichen und einfach-rechtlichen Prinzipien und Normen entsprechende Besteuerung des Mitunternehmers umzusetzen. Aus dem technischen Zweck folgt auch, dass Ergänzungsbilanzen selbst keine eigenen Wertungen zu Grunde liegen. Stattdessen muss auf Wertungen des Steuerverfassungsrechts, einfach-rechtliche Normen und steuerrechtliche Prinzipien zurückgegriffen werden. Diese Wertungen waren bereits Gegenstand des Zweiten Kapitels und werden im anschließenden Vierten Kapitel auf ihre Relevanz für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen untersucht und vertieft, bevor im Fünften Kapitel eine Anwendung in den konkreten Fortentwicklungskonstellationen erfolgt. Mit dem Rückgriff auf andere Wertungen ist bereits vorgezeichnet, dass zwischen den einzelnen Fällen von Ergänzungsbilanzen strikt zu differenzieren ist. Ergänzungsbilanzen sind keine echten Bilanzen, sondern bloße Nebenrechnungen in Bilanzform. Auch wenn es sich um gesellschaftsindividueller Korrekturen handelt, liegt die Buchführungspflicht letztlich bei der Gesellschaft, in deren Rechnungslegung die Ergänzungsbilanz den Mitunternehmer einzubetten versucht.

Ergänzungsbilanzen sind für Mitunternehmerschaften in den unregelmäßigen Fällen des Anteilserwerbs, der Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB und bei personenbezogenen Steuervergünstigungen zu bilden. Ferner können sie bei Einbringungen in Personengesellschaften und zwischen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer bei derselben Mitunternehmerschaft gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 und 4 EStG und bei Einbringungen gem. § 24 UmwStG aufgestellt werden. Keine Ergänzungsbilanzen sind bei der Realteilung und in den sog. Ausbringungsfällen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu bilden, da dies nur zusammen mit dem abzulehnenden Rechtsinstitut der Kapitalkontenausgleichspositionen möglich wäre. Diese Ausführungen gelten für die Bilanzierung wie die Einnahme-Über-

schuss-Rechnung gleichermaßen, auch wenn die Ergänzungsbilanzen dort als sog. Ergänzungsrechnungen bezeichnet werden. Für vermögensverwaltende Personengesellschaften sind beim Anteilserwerb und bei § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB sowie bei etwaigen Sonderabschreibungen Ergänzungsrechnungen aufzustellen.

Dogmatisch handelt es sich um rechnerische Wertkorrekturposten. Der Anteilserwerber erwirbt keine ideellen Bruchteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens. Eine solche Betrachtung ist weder gesetzlich vorgesehen noch steuerlich notwendig und widerspricht dem Konstrukt der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft. Indem die Rechtsprechung die steuerliche Bruchteilsbetrachtung weiterverfolgt, kehrt sie mit erheblichen dogmatischen Widersprüchen und Inkonssequenzen teilweise zur Bilanzbündeltheorie zurück. Ergänzungsbilanzen sind als Einbeziehung des Mitunternehmers in die transparente Mitunternehmerbesteuerung und nicht als Bruchteilserwerb zu verstehen. Darauf wird bereits beim Ansatz der Werte in den Ergänzungsbilanzen aufgebaut. Bereits dort zeigen sich beim Verteilungsschlüssel die Inkonssequenzen der herrschenden Meinung, indem sie beim Ansatz nicht der Bruchteilsbetrachtung und Gleichstellungsthese folgt, sondern im Sinne einer partiellen Steuerrechtsfähigkeit lediglich auf die Mehrwerte abstellt. Im Widerspruch dazu sollen jedoch jene Begründungen maßgeblich für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen sein. Dies wird Gegenstand der Kapitel Vier und Fünf. Diese dogmatischen Probleme und Inkonssequenzen bestehen mit der hier verfolgten Einbettung des Mitunternehmers in die transparente Mitunternehmerbesteuerung nicht.

Viertes Kapitel

Grundlagen der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen

Nachdem im Dritten Kapitel die Grundlagen von Ergänzungsbilanzen herausgearbeitet wurden, widmet sich das Vierte Kapitel den Grundlagen der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen. Dabei sollen noch nicht die einzelnen Fälle der Fortentwicklung behandelt werden. Dies sei dem Fünften Kapitel vorbehalten. Vielmehr wird sich zunächst der Frage gewidmet, ob Ergänzungsbilanzen beliebig fortentwickelt dürfen und welche Grundlagen aus den Kapiteln Zwei und Drei für die Fortentwicklung relevant sind. Fortentwicklungsrelevante Grundlagen werden, soweit notwendig, punktuell vertieft.

A. Notwendigkeit einer prinzipienhaften Lückenfüllung

Mangels gesetzlicher Regelungen könnte erwogen werden, Ergänzungsbilanzen beliebig fortzuentwickeln. Rechtstheoretisch ist dies auf die Frage nach der Ausfüllung von Gesetzeslücken rückführbar. Ergänzungsbilanzen sind im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung entstanden.¹ Zur richterlichen Rechtsfortbildung ist die Rechtsprechung nicht nur berufen, sondern verpflichtet.² Dies ergibt sich aus dem sog. Rechtsverweigerungsverbot, d. h. der Pflicht der Gerichte, ihnen vorgelegte Fälle zu entscheiden, auch wenn den Sachverhalt regelnde Normen nicht vorhanden sind.³ Dieser Auftrag zur Rechtsfortbildung wird einfach-rechtlich in den Vorschriften der jeweiligen Prozessordnungen, für das Steuerrecht also in § 11 Abs. 4 FGO und § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO deutlich.

Bis heute sind die Existenz von Ergänzungsbilanzen (Anteilserwerb, personenbezogene Steuervergünstigungen) und/oder Einzelheiten wie die Aufstellung und Fortentwicklung (§ 6 Abs. 5 Satz 3 und 4 EStG und § 24 UmwStG) gesetzlich nicht geregelt.⁴ Insoweit bestehen Lücken, d. h. unbefriedigende Unvollständig-

¹ Dazu bereits s. o. Drittes Kapitel A.

² *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 472 ff.; dazu *Dreier-Schulze-Fielitz*, Art. 92 GG Rn. 41 m. w. N.

³ *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 472 ff.; dazu *Dreier-Schulze-Fielitz*, Art. 92 GG Rn. 41 m. w. N. auch zu kritischen Stimmen.

⁴ Dazu bereits s. o. Drittes Kapitel A., Drittes Kapitel E. II., Drittes Kapitel E. VII., Drittes Kapitel G.

keiten oder Mängel des Gesetzes.⁵ Da diese Gesetzeslücken ohne Anhaltspunkte im positiven Recht sind, handelt es sich um sog. Lücken *praeter legem*, in denen der Richter zur Rechtsfortbildung berufen ist.⁶ Dabei kann der Bereich der Ergänzungsbilanzen wohl als sog. Rechtslücke bezeichnet werden.⁷ Eine solche liegt vor, wenn es an einer gesetzlichen Regelung für ein ganzes Lebensgebiet mangelt, das nach den Erfordernissen des Rechtsverkehrs rechtlich geordnet sein sollte.⁸ Plakativ gesprochen, nimmt der Richter in diesen Fällen eine Ersatzvornahme für den untätigen Gesetzgeber vor.⁹

Richter dürfen jedoch nicht freischwebend subjektiv und mithin schöpferisch tätig werden, sondern haben vielmehr den Normzweck des Gesetzes oder der Rechtsordnung fortzuentwickeln.¹⁰ Bei den Rechtslücken ist der Gestaltungsspielraum weiter, jedoch keinesfalls so frei wie beim Gesetzgeber: Hier ist der Richter gem. Art. 20 Abs. 3 GG an Recht und Gesetz gebunden und muss insbesondere die Verfassung und das gesamte innere System der Rechtsordnung sowie allgemeine Rechtsgrundsätze oder Fernwirkungen anderer Rechtsnormen beachten.¹¹ Letztlich hat der Richter die Regel zu suchen, die er als Gesetzgeber aufstellen würde.¹² Dem folgend ist davon auszugehen, der Gesetzgeber habe etwas Verfassungsmäßiges, Vernünftiges, Folgerichtiges, nicht aber etwas Absurdes, Systemwidriges oder Inkonsequentes gewollt.¹³ Letztlich übt die Rechtsprechung eine funktionale Normsetzungsfunktion aus, an die wegen Art. 20 Abs. 3 GG keine Bindungswirkung besteht, für sämtliche Rechtsanwender jedoch zu einer faktischen Verbindlichkeit führt.¹⁴

Nicht zielführend sind Verweise auf Scheinargumente wie die sachgerechte Besteuerung des Mitunternehmers.¹⁵ Derartigen Leerformeln indizieren eine Begründungsarmut. Unbestimmtheit und fehlende Konkretisierung rücken den Be-

⁵ Engisch, Einführung in das juristische Denken-Würtenberger/Otto, S. 194. An dieser Stelle ist zudem anzumerken, dass sowohl der Lückenbegriff als auch nahezu alle folgenden methodischen Differenzierungen sehr umstritten sind und keine einheitliche Systematik oder Terminologie existiert.

⁶ Rüthers/C. Fischer/Birk, Rechtstheorie, S. 519, auch „Rechtsneubildung“ genannt.

⁷ Zieht man die Grenze enger, so kommt es dennoch zur freien „schöpferischen“ Rechtsfortbildung, da die Auslegung sowie die gängigen methodischen Lückenfüllungsinstrumente der Analogie, des Umkehrschlusses, der teleologischen Reduktion und Extension für das gänzlich unregelte Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen ungeeignet sind.

⁸ Rüthers/C. Fischer/Birk, Rechtstheorie, S. 527.

⁹ Rüthers/C. Fischer/Birk, Rechtstheorie, S. 531.

¹⁰ Musil, FS 100 Jahre BFH, 151, 159, der von einem „arbeitsteiligen“ Zusammenspiel zwischen Gesetzgeber und der höchstrichterlichen Rechtsprechung und einer Ergänzungsfunktion spricht.

¹¹ Rüthers/C. Fischer/Birk, Rechtstheorie, S. 556.

¹² Rüthers/C. Fischer/Birk, Rechtstheorie, S. 557.

¹³ Tipke, StO III, S. 1640.

¹⁴ Dazu gleich bei den Rechtsanwendungstheorien Viertes Kapitel B.IV.2.

¹⁵ So aber Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 464.

griff der sachgerechten Besteuerung in die Willkürnähe.¹⁶ Gerade bei Richterrecht droht sonst die Gefahr, dass der Richter eigene Gerechtigkeitsvorstellungen (hier konkret die Ausgestaltung der Mitunternehmerbesteuerung) an die Stelle des gesetzgeberischen Willens setzt.¹⁷ Entweder eine solche Begründung scheidet aus oder man sieht – wie Tipke – die sachgerechte Besteuerung als Anknüpfung an die Prinzipien des Steuerrechts.¹⁸ Auch dann begründet sie jedoch keinen freischwebenden Durchgriff auf den Mitunternehmer abseits gesetzlicher oder methodischer Vorgaben.¹⁹

Nach diesen Maßstäben verbietet sich bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen eine Bildung und pauschale Auflösung von Sammelposten.²⁰ Denn Ergänzungsbilanzen sind Teil der Mitunternehmerbesteuerung und müssen daher mit den verfassungsrechtlichen (Besteuerungs-)Prinzipien, den Gesetzesvorschriften, den übrigen unregelmäßigten Prinzipien des Steuerrechts und Rechtsanwendungstheorien²¹ übereinstimmen. Nur eine dogmatisch stringente und prinzipienhaft fundierte Lösung kann zur Rechtssicherheit beitragen. Zwar dürfen in die Rechtsfindung auch Praktikabilitäts Gesichtspunkte²² einbezogen werden, jedoch verbietet sich eine vollständig pauschale (und regional unterschiedliche) Handhabung ohne Bindung an Prinzipien. Ziel dieses Kapitels ist daher die Suche nach einer möglichst dogmatisch stringenten und prinzipienfundierten Lösung zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen.

B. Maßstäbe der Fortentwicklung

I. Ansprüche an die Lösung der Fortentwicklungsfrage

Damit ist vorgezeichnet, welchen Anspruch eine Lösung der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen erhebt: Sie muss neben dem Gesetz insbesondere die dargestellten verfassungsrechtlichen Grundprinzipien der Besteuerung, also den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und seine Subprinzipien wie das objektive Nettoprinzip, den Grundsatz der Individualbesteuerung und das Subjektsteuerprinzip beachten.²³ Selbiges träge, sofern ein solches Prinzip her-

¹⁶ Ebenso in dieser Richtung *Niehus*, StuW 2002, 116, 120.

¹⁷ *Musil*, FS 100 Jahre BFH, 151, 160.

¹⁸ S. o. Zweites Kapitel C. III. 3. b).

¹⁹ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 3. b).

²⁰ Auf diese in der Praxis gängige, teilweise von Betriebsprüfungen geduldete Handhabung weist *Bolk*, DStZ 2015, 472, 473 hin.

²¹ Dazu gleich s. u. Viertes Kapitel B. IV. 2.

²² Dazu gleich s. u. Viertes Kapitel B. V.

²³ Zu den einzelnen Prinzipien s. o. Zweites Kapitel B. II. (Leistungsfähigkeitsprinzip und objektives Nettoprinzip), Zweites Kapitel B. III. (Individualsteuerprinzip) sowie Zweites Kapitel B. III. 2. (Subjektsteuerprinzip).

geleitet werden kann, auf die Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer zu. Dies wird im Folgenden noch eingehend analysiert.²⁴

Eine Lösung sollte zudem den Anspruch erheben, sich möglichst systematisch in die Besteuerung der Personengesellschaften, das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen und etwaige Rechtsanwendungstheorien einzufügen. Daher muss auch das Spannungsfeld aus Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter beleuchtet werden. Eingegangen werden muss zudem auf die häufig als relevant erachtete sachlich zutreffende Besteuerung des Mitunternehmers.²⁵ Angedeutet wurde im bisherigen Verlauf bereits, dass zwischen den einzelnen Aufstellungsgründen zu differenzieren ist und die den einzelnen Anlässen zugrunde liegenden Vorgänge durchaus Relevanz für die Fortentwicklung haben.²⁶ Mitunter deshalb ist auch die dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen im Hinblick auf deren Aufstellung und Fortentwicklung keineswegs bedeutungslos.²⁷

Viele der angesprochenen Maßstäbe werden in Diskussionen um die Fortentwicklung aufgegriffen. Indes haben nicht alle Maßstäbe dieselbe Relevanz. Es bietet sich daher an, die fortentwicklungsrelevanten Maßstäbe vor einer Auseinandersetzung mit der Thematik in den einzelnen Fällen zu systematisieren. Zur Verschlankung des Fünften Kapitels werden für die Fortentwicklung irrelevanten Maßstäbe deshalb vorab aussortiert. Bei relevanten Maßstäben muss ihre Reichweite auf Ergänzungsbilanzen bestimmt werden. Schließlich bietet es sich an, besonders diskutierte Maßstäbe zu vertiefen.

II. Verfassungsrechtliche Grundprinzipien

1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist das Fundamentalprinzip des gesamten Steuerrechts.²⁸ Danach hat der Gesetzgeber als Gebot der horizontalen Steuergerechtigkeit gleiche Leistungsfähigkeit gleich zu besteuern.²⁹ Als abstraktes Prinzip wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch seine Subprinzipien konkretisiert, sodass dem Prinzip insbesondere entsprochen wird, wenn Subprinzipien wie das Individualsteuer-, Subjektsteuerprinzip und objektive Nettoprinzip gewahrt werden.³⁰ Zunächst kommt ein Verstoß unter dem Aspekt gleicher Steuerbelastung nach fi-

²⁴ S. u. Viertes Kapitel B. III.

²⁵ Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel C. III. 3. b).

²⁶ Dazu s. o. Drittes Kapitel F. Für eine Differenzierung auch HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 14 und 47; *Bolk*, DStZ 2015, 472, 476; *Bolk*, DStR 2018, 424, 425.

²⁷ S. o. Drittes Kapitel E. IX.

²⁸ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. II.

²⁹ S. o. Zweites Kapitel B. II.

³⁰ Dazu s. u. Viertes Kapitel B. II. 2. und Viertes Kapitel B. II. 3.

nanzieller Leistungsfähigkeit in Betracht, wenn Einzel- und Mitunternehmer gleich leistungsfähig sind. Dies wird später noch eingehend geprüft.³¹

Dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist nach dem BVerfG bereits Genüge getan, wenn der Totalgewinn in zutreffender Höhe ausgewiesen wird.³² Es habe keinen Einfluss auf den maßgeblichen Abzugszeitpunkt einer Aufwendung.³³ Die Zulässigkeit und Unzulässigkeit einer Rückstellung betreffe ausschließlich den Zeitpunkt eines gewinnmindernden Aufwandes und damit das „Wann“, nicht das „Ob“ der Besteuerung und berühre damit nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip.³⁴

In der Literatur wurde die Entscheidung mitunter stark kritisiert.³⁵ Vor ihrer Verallgemeinerung wurde gewarnt.³⁶ Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip könne sich sehr wohl eine „Gerechtigkeit in der Zeit“³⁷ ergeben.³⁸ Aufwendungen dürften nicht zu einem beliebigen Zeitpunkt, sondern müssten zeitlich folgerichtig zum jeweiligen Subsystem berücksichtigt werden.³⁹ Eine von der Zeit abgekoppelte Leistungsfähigkeit sei ohne Wert⁴⁰ und verkürze den Grundrechtsschutz erheblich⁴¹. Dies gelte umso mehr wegen der Einschränkungen beim steuerlichen Verlustrücktrag und permanenter Änderungen im Steuerrecht.⁴² Die Aspekte sind letztlich solche der Folgerichtigkeit. Entscheidet sich der Gesetzgeber für eine Bemessung und Abschöpfung der Leistungsfähigkeit in Perioden, muss diese Grundentscheidung folgerichtig fortgeführt werden.

Mittlerweile ist die von Hey⁴³ besorgte Verallgemeinerung der Jubiläumsrückstellungsentscheidung wohl eingetreten: Der Entscheidung entnehmen Rechtsprechung und Teile der Literatur nun eben jene Differenzierung zwischen temporären und endgültigen Steuereffekten (dem „Ob“ und dem „Wann“ der Besteuerung).⁴⁴

³¹ Dazu s. u. Viertes Kapitel B. III. 3. c) aa).

³² BVerfG Beschl. v. 12. 5. 2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 125 (Jubiläumsrückstellungen).

³³ BVerfG Beschl. v. 12. 5. 2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 125.

³⁴ BVerfG Beschl. v. 12. 5. 2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 125.

³⁵ So bspw. *Hennrichs*, FS Lang, 237, 250 ff.; *Hey*, DStR 2009, 2561, 2565; *Hüttemann*, FS Spindler, 627, 633; *Hüttemann*, DStZ 2011, 507, 509 f.; *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2013, 61, 62 f.

³⁶ *Hey*, DStR 2009, 2561, 2566.

³⁷ *Hennrichs*, FS Lang, 237, 251.

³⁸ *Hennrichs*, FS Lang, 237, 251; *Hüttemann*, DStZ 2011, 507, 509 f.; *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2013, 61, 62 f.; teilweise wird auch an das objektive Nettoprinzip als dessen Subprinzip angeknüpft vgl. *HHR-Hey*, Einführung zum EStG, Rn. 44. Zur Eigenschaft des objektiven Nettoprinzips als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips s. o. Zweites Kapitel B. II.

³⁹ *Hennrichs*, FS Lang, 237, 250 ff.; ähnlich *Hüttemann*, FS Spindler, 627, 633 „hinreichende Systemrationalität“; so bereits *KSM-P. Kirchhof*, § 2 EStG Rn. A136.

⁴⁰ *Hüttemann*, FS Spindler, 627, 634.

⁴¹ *Hüttemann*, DStZ 2011, 507, 510.

⁴² *Hüttemann*, FS Spindler, 627, 633; *Hüttemann*, DStZ 2011, 507, 510.

⁴³ *Hey*, DStR 2009, 2561, 2566.

⁴⁴ St. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 25. 2. 2010 – IV R 37/07, BStBl. II 2010, 784, Rn. 28; BFH Urt. v. 22. 8. 2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512, Rn. 22; BFH Vorlagebeschl.

Insoweit könnte sich diese Arbeit auf die pauschale Zweiteilung des BVerfG zurückziehen. Denn die Fragen der Aufstellung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen haben – so viel sei vorweggenommen – keine Auswirkungen auf den Totalgewinn und berühren daher nicht das „Ob“ der Besteuerung.⁴⁵ Die einzelnen Fortentwicklungskonzeptionen führen durch die unterschiedlichen Abschreibungsverläufe und Wahlrechte lediglich zu unterschiedlichen Periodengewinnen.⁴⁶ Eine Abzugsfähigkeit ist bei Erwerb, über periodische Fortentwicklung oder bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gleichermaßen gegeben. Die daraus entstehenden progressionsbedingten Verschiebungen und Steuerstundungseffekte führen allenfalls zu temporären Belastungsunterschieden, die das „Wann“ der Besteuerung betreffen. Damit bestünde keine Relevanz für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen. Eine solche Zweiteilung ist jedoch zu pauschal. Der Gedanke der „Gerechtigkeit in der Zeit“ entspringt dem Gebot der Folgerichtigkeit. Von diesem Gebot gibt es wegen der universellen Geltung von Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 20 Abs. 3 GG richtigerweise keine Ausnahmen innerhalb des Rechts.⁴⁷ Eine partiell pauschale Willkürkontrolle entzöge große Teil des Steuerrechts einer verfassungsrechtlichen Kontrolle. Der Aspekt der „Gerechtigkeit in der Zeit“ ist daher zu beachten. Nach diesen Maßstäben ist zu prüfen, ob das Subsystem der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich folgerichtig umgesetzt ist.⁴⁸ Dieser Aspekt entspringt nach der hier vertretenen Ansicht jedoch nicht unmittelbar dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern dem Gebot der Folgerichtigkeit.

2. Prinzip der Individualbesteuerung und Subjektsteuerprinzip

Nach dem Individualsteuerprinzip erfasst die Einkommensteuer die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der natürlichen Person.⁴⁹ Dieser Grundsatz erfordert es, die individuelle Leistungsfähigkeit für jeden Steuerpflichtigen gesondert zu bestimmen. Deshalb besteht zwischen verschiedenen Steuersubjekten und den von ihnen verwirklichten Vorgängen auch grundsätzlich keine Korrespondenz.⁵⁰ Dem Gesetzgeber bleibt es unbenommen, unter Durchbrechung

v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016, Rn. 28; der BFH ließ bereits vor dem Urteil derartige Tendenzen erkennen vgl. bspw. BFH Beschl. v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552, 554; aus der Literatur bspw. *Dorenkamp*, IFSt-Schrift Nr. 461, S. 61 f., der zudem Tendenzen des Gesetzgebers in §§ 4h EStG, 8a KStG sieht, die Rechtsprechung des BVerfG zu übernehmen; *Heuermann*, FR 2012, 435, 439 f.; *Desens*, FR 2011, 745, 747 f.; *Lang*, GmbHR 2012, 57, 61; *Brandis/Heuermann-Krumm*, § 5 EStG Rn. 109; dagegen das BVerfG anders deutend wohl *Röder*, StW 2012, 18, 24.

⁴⁵ Dazu s. u. Fünftes Kapitel.

⁴⁶ Vgl. dazu die Abschreibungsverläufe in den einzelnen Beispielen beim Anteilserwerb s. Fünftes Kapitel A. III. und bei § 24 UmwStG Fünftes Kapitel C. IV. 3. b).

⁴⁷ *Hennrichs*, FS Lang, 237, 252 „keine Exklaven“.

⁴⁸ Vgl. dazu s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 1.

⁴⁹ Zum Individualsteuerprinzip s. o. Zweites Kapitel B. III.

⁵⁰ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 3.

des Individualsteuerprinzips eine Korrespondenz anzuordnen. Ohne eine solche gesetzliche Anordnung existiert jedoch insbesondere bei Veräußerer und Erwerber keine Korrespondenz.⁵¹

Aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung bzw. aus dem Subjektsteuerprinzip als Subprinzip folgt ferner, dass noch nicht realisierte Leistungsfähigkeit in Form der stillen Reserven bei dem Steuersubjekt besteuert werden muss, bei dem sie entstanden ist.⁵² Stille Reserven haften also nicht an den Besteuerungsobjekten, sondern an den Steuersubjekten.⁵³ Die Existenz von Ergänzungsbilanzen ist nach diesen Prinzipien unabdingbar.⁵⁴ Denn Ergänzungsbilanzen ermöglichen eine Zuordnung der Besonderheiten des Anteilserwerbs bei den Mitunternehmern als Steuersubjekte der Einkommensteuer. Eine Berücksichtigung des Sachverhalts in der Gesellschaftsbilanz widerspräche dagegen dem Individualsteuerprinzip, da sich der ausschließlich zwischen dem Erwerber und Veräußerer stattfindende Vorgang nicht auf die anderen Mitunternehmer z. B. in Form erhöhter Abschreibungen steuerlich auswirken darf.⁵⁵ Allerdings erschöpfen sich die Zwecke der Besteuerung im „Ob“ der personellen Zuordnung, sodass den Prinzipien zur konkreten Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen nichts entnommen werden kann.

3. Objektives Nettoprinzip

Das objektive Nettoprinzip folgt als Subprinzip aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip und statuiert, dass nur das Reineinkommen nach Abzug der Erwerbsaufwendungen besteuert werden darf, da in Höhe der Erwerbsaufwendungen beim Steuerpflichtigen kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit erfolgt.⁵⁶ Bezogen auf den Erwerb eines Gesellschaftsanteils bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige Erwerbsaufwendungen in Höhe der Anschaffungskosten hat, die nach dem objektiven Nettoprinzip zwingend eine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden müssen. Technisch umgesetzt wird dies über Ergänzungsbilanzen, die es ermöglichen, höhere oder niedrigere Anschaffungskosten des Gesellschaftsanteils gegenüber dem Rechtsvorgänger steuerlich zu berücksichtigen.⁵⁷ Ohne Ergänzungsbilanzen käme es im Fall des Anteilsverkaufes oder der Realisierung stiller Reserven in der Gesellschaftsbilanz zu erhöhten Gewinnen, welche die vom Gesellschafter zum Erwerb seines Gesellschaftsanteils aufgewendeten Beträge teilweise unberücksichtigt ließen. Zur Vermeidung dieses Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip ist es bereits ausreichend, dass die Erwerbsaufwendungen zu

⁵¹ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 3.

⁵² Sog. Subjektsteuerprinzip s. o. Zweites Kapitel B. III. 2.

⁵³ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. c).

⁵⁴ Dazu s. o. Drittes Kapitel B.

⁵⁵ Dazu s. o. Drittes Kapitel B.

⁵⁶ S. o. Zweites Kapitel B. III. 1.

⁵⁷ S. o. Drittes Kapitel B.

irgendeinem Zeitpunkt steuerlich berücksichtigt werden.⁵⁸ Zur Bestimmung des maßgeblichen Abzugszeitpunktes vermag das objektive Nettoprinzip nichts beizutragen.⁵⁹ Denn es regelt lediglich die Frage des „Ob“ der Besteuerung, nicht aber das „Wann“.⁶⁰ Der teilweise dem objektiven Nettoprinzip zugeordnete Aspekt der „Gerechtigkeit in der Zeit“ wird in dieser Arbeit dem übergeordneten Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. dem Folgerichtigkeitsprinzip zugeordnet.⁶¹ Unter diesen Prämissen hat das objektive Nettoprinzip nur Auswirkungen auf die steuerliche Bemessungsgrundlage, nicht die aber konkrete steuerliche Belastung und damit keine Fortentwicklungsrelevanz.

4. Folgerichtigkeit

Schließlich kommt ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Folgerichtigkeit in Betracht. Nach der sog. Folgerichtigkeitsrechtsprechung hat der Gesetzgeber eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen⁶²; Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes.⁶³ Wegen der konkreten Bestimmung der Belastungsentscheidung hat keine allgemeine, sondern eine punktuelle Prüfung bei denkbaren Belastungsentscheidungen zu erfolgen. Die Prüfung von Aspekten der Folgerichtigkeit bleibt daher späteren Ausführungen vorbehalten. Denkbare Ansatzpunkte sind hier die bereits erwähnte „Gerechtigkeit in der Zeit“ der Umsetzung eines folgerichtigen Betriebsvermögensvergleichs⁶⁴ und der folgerichtig gleichen Besteuerung von Einzel- und Mitunternehmer wegen ihrer Einordnung in § 15 EStG.⁶⁵

⁵⁸ So zu Recht *Hüttemann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 52.

⁵⁹ BVerfG Beschl. v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 125; dies aufgreifend BFH Urt. v. 25.2.2010 – IV R 37/07, BStBl. II 2010, 784, Rn. 28; BFH Urt. v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512, Rn. 22; BFH Vorlagebeschl. v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016, Rn. 28.

⁶⁰ Dazu nochmal ausführlicher s. u. Fünftes Kapitel A. IV.

⁶¹ Dazu gerade s. o. Viertes Kapitel B. II. 1.

⁶² St. Rspr. des BVerfG Beschl. v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BVerfGE 242; Urt. v. 27.6.1991 – BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106.

⁶³ St. Rspr. des BVerfG Beschl. v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; Urt. v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210; Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106.

⁶⁴ Vgl. dazu s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 1.

⁶⁵ Zu dem Aspekt bereits s. o. Viertes Kapitel B. II. 1. und noch vertieft s. u. Viertes Kapitel B. III. 3. c) bb).

III. Die Gleichstellungsthese

1. Einführung

Ein Maßstab für die Fortentwicklung könnte die bereits beim Sonderbetriebsvermögen angesprochene und zu dessen Begründung abgelehnte Gleichstellungsthese⁶⁶ sein. Nach der Gleichstellungsthese sind die Gesellschafter (die Mitunternehmer) einer Personengesellschaft einem Einzelunternehmer gleichzustellen. Es dürfe also keinen Unterschied machen, ob der Unternehmer als Einzelunternehmer Einkünfte erzielt oder ob er sich zu diesem Zweck mit anderen Unternehmern zu einer Personengesellschaft zusammenschließt.

Nachdem die These im Zuge der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie schon maßgeblich als zurückgedrängt galt, erlebte sie durch das Urteil des BFH zur Fortentwicklung von positiven Ergänzungsbilanzen⁶⁷ ihre Renaissance⁶⁸. Dabei hat der BFH die Gleichstellungsthese über ihren herkömmlichen Anwendungsbereich der Sonderbilanzen auf den Bereich der Ergänzungsbilanzen ausgedehnt. Für diese Arbeit kommt der Gleichstellungsthese daher besondere Bedeutung zu.

Untersucht wird im Folgenden, ob die Gleichstellungsthese ein für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen tragfähiges Prinzip sein kann. Dafür bedarf es einer vollumfassenden Herleitung und Bestimmung des Umfangs der Gleichstellungsthese. Eingeordnet wurde die Gleichstellungsthese hier bewusst zwischen verfassungsrechtlichen Grundprinzipien und einfach-rechtlichen Vorgaben, da teilweise auch eine verfassungsrechtliche Herleitung der These vertreten wird.

2. Entwicklung und Rezeption der Gleichstellungsthese

a) Entwicklung der Rechtsprechung

Die Gleichstellungsthese wurde aus der Bilanzbündeltheorie entwickelt, deren Ziel eine vollumfassende Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmern war.⁶⁹ Obschon der BFH die Bilanzbündeltheorie aufgab und eine zwingende Gleichstellung fortan entfiel, überdauerte der Gedanke der Gleichstellungsthese die Bilanzbündeltheorie. Dies verwundert, da die gedankliche Verknüpfung zwischen den Theorien gerade Anlass gegeben hätte, auch die Gleichstellungsthese zu überdenken.⁷⁰ Der BFH hielt zunächst im Rahmen der Sondervergütungen

⁶⁶ S. o. Zweites Kapitel C. IV. 3. d).

⁶⁷ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

⁶⁸ Hallerbach, FR 2016, 1117, 1117.

⁶⁹ Zur Bilanzbündeltheorie s. o. Zweites Kapitel C. II. 1.; prägend für die Entwicklung der Bilanzbündeltheorie war die Forderung Enno Beckers nach einer steuerlichen Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer Becker, StuW I 1928, 1579, 1601 f.

⁷⁰ Florstedt, Stand und Entwicklung der steuerrechtlichen Mitunternehmerdoktrin, S. 34.

nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG an der Gleichstellungsthese fest.⁷¹ Der I. und der IV. Senat waren sich indes früh einig, dass aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG keine „Gleichstellung in jeder Hinsicht“ abgeleitet werden könne.⁷² Während der I. Senat der Gleichstellungsthese insgesamt mit einer gewissen Distanz begegnete und durch die Formulierung „nur soweit das Gesetz es zulasse“ betonte, dass er die Gleichstellungsthese nicht als allgemeines Prinzip verstehe, sah der IV. Senat die Gleichstellungsthese als allgemeines Prinzip, wenngleich er dies in einigen Urteilen relativieren musste.⁷³ Diese Bedenken führten zum vielbeachteten Urteil des Großen Senats vom 25. 2. 1991⁷⁴, in welchem der BFH klarstellte, der früher vertretene Satz, Zweck der Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sei es, den Mitunternehmer dem Einzelunternehmer nach Möglichkeit gleichzustellen, sei in dieser Allgemeinheit nicht aufrechtzuerhalten. Eine Gleichstellung solle vielmehr nur erfolgen, sofern das Gesetz dies zulasse, insbesondere müsse die handelsrechtliche Selbständigkeit der Personengesellschaft beachtet werden.⁷⁵ In der neueren Rechtsprechung erfuhr dieser Grundsatz wieder Aufweichungen. Beispielhaft sei hier das Urteil des BFH vom 30. 8. 2007⁷⁶ erwähnt, in dem der BFH nicht mehr die Einschränkungen der bloßen Annäherung an den Einzelunternehmer und der Gleichstellung „nur soweit das Gesetz dies zulasse“ verwendete. Stattdessen sollte der Mitunternehmer an den Einzelunternehmer angeglichen werden. Mit Urteil vom 20. 11. 2014⁷⁷ hat der IV. Senat des BFH den Gleichstellungsgrundsatz auf den Bereich der Ergänzungsbilanzen ausgedehnt. Dabei formulierte der BFH erweiternd, eine Gleichstellung müsse „soweit wie möglich“ erfolgen.⁷⁸ Der Senat bezeichnete die Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer gar als Zweck der Ergänzungsbilanz.⁷⁹ Auf die Einschränkung der Gleichbehandlung „soweit das Gesetz dies zulasse“ wurde verzichtet.

Insgesamt verwendet der BFH uneinheitlich Formulierungen der Annäherung an den Einzelunternehmer, der (weitestgehenden) Möglichkeit der Gleichstellung oder der Gebotenheit der Gleichstellung und lässt daher eine klare Linie vermissen.⁸⁰ Mit Verwendung der neuen Formulierung im Urteil vom 20. 11. 2014⁸¹

⁷¹ BFH Urte. v. 25. 1. 1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275, 276; v. 28. 4. 1983 – IV R 131/79, BStBl. II 1983, 668, 670.

⁷² BFH Urte. v. 21. 12. 1972 – IV R 53/72, BStBl. II 1973, 298, 302; v. 23. 7. 1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180, 181.

⁷³ *Woerner*, DStZ 1980, 203, 203 f.; BFH Urte. v. 23. 7. 1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180, 181; Urte. v. 29. 1. 1976 – IV R 42/73, BStBl. II 1976, 372, 373 f.

⁷⁴ BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, 698.

⁷⁵ BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, 698.

⁷⁶ BFH Urte. v. 30. 8. 2007 – IV R 04/06, BStBl. II 2007, 942, 944.

⁷⁷ BFH Urte. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 36.

⁷⁸ BFH Urte. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 36, Rn. 16.

⁷⁹ BFH Urte. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 36, Rn. 16.

⁸⁰ S. dazu die Analyse von *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1120.

⁸¹ BFH Urte. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 36.

könnte für die Zukunft wieder von einer möglichst weitgehenden Gleichstellung in der Rechtsprechung auszugehen sein.⁸²

b) Die Gleichstellungsthese im Schrifttum

Die Behandlung der Gleichstellungsthese ist im Schrifttum weiterhin höchst umstritten. Im neueren Schrifttum wird nur noch vereinzelt eine uneingeschränkte Gleichbehandlung gefordert und zu dessen Rechtfertigung auf den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG verwiesen.⁸³ Die herrschende Lehre vertritt mit Bezug auf das Urteil des Großen Senates aus dem Jahre 1991⁸⁴ die These einer sog. „partiellen Gleichstellung“.⁸⁵ Die Gleichstellung sei danach nur insoweit geboten, wie der Gesetzgeber dies in den gesetzlichen Vorschriften angeordnet habe.

Vielfach wird die Gleichstellungsthese aus verschiedenen Gründen konsequent abgelehnt.⁸⁶ Zum Teil wird mit Bezug auf die von Knobbe-Keuk begründete Ansicht⁸⁷, dass ein Mitunternehmer zumeist wegen des Gesellschaftsvertrages im Gegensatz zu einem Einzelunternehmer keinen ungehinderten Zugriff auf das Betriebsvermögen habe, eine Vergleichbarkeit von Einzel- und Mitunternehmer verneint.⁸⁸ Nach dieser Ansicht soll die entnahmenunabhängige Erfassung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vielmehr der Gleichstellung der Personengesellschaft mit den Einzelunternehmern und der Kapitalgesellschaft dienen, nicht aber der Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmern. Andere führen für die fehlende Vergleichbarkeit an, dass die mitunter gegenteiligen Auffassungen und Interessen von Mitunternehmern und die Teilrechtsfähigkeit der Personengesellschaft einer Vergleichbarkeit entgegenstehen.⁸⁹ Die Gleichstellungsthese werde daher der Natur der Sache nicht gerecht.⁹⁰

⁸² So auch die Vermutung von *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1117.

⁸³ *Frotscher-Werthebach*, § 15 EStG Rn. 216; *Paus*, DStZ 1996, 172, 172; für eine verfassungsrechtliche gebotene extensive Auslegung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vgl. *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, 121 ff.

⁸⁴ BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, 698.

⁸⁵ *HHR-Rätke*, § 15 EStG Rn. 81; *LBP-Bitz*, § 15 EStG Rn. 12a; *Brandis/Heuermann-Bode*, § 15 EStG Rn. 223; *Söffing*, DStR 2003, 1105, 1107; *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, S. 200; *Hachmeister-Cordes/Kotzenberg*, Anh. 2 zu §§ 238–263 Rn. 6; wohl auch *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG Rn. 161 „Parallelwertung“ mit anschließender Nennung von Beispielen.

⁸⁶ *Kruse*, DStJG 2 (1979), 37, 40; *Lang*, FS Schmidt, 291, 292; *Hennrichs*, StuW 2002, 201, 209; *Carle*, KÖSDI 2009, 16769, 16773; *Prinz*, FR 2010, 736, 741; *Prinz/Keller*, DB 2017, 1607, 1608; *Wichmann*, DStZ 2016, 414, 416; *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1125.

⁸⁷ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 362; *Schön*, DStR 1993, 185, 191 f.

⁸⁸ *Lademann-Diðars*, § 15 EStG Rn. 503/1.

⁸⁹ *Kruse*, DStJG 2 (1979), 37, 40; *Wichmann*, DStZ 2016, 414, 416.

⁹⁰ *Kruse*, DStJG 2 (1979), 37, 40.

Weitere Literaten stützen ihre Ablehnung maßgeblich auf die fehlende Rechtsgrundlage⁹¹ der Gleichstellungsthese, argumentieren mit der Entfremdung der Besteuerungskonzeption der Personengesellschaften vom Gesellschaftsrecht⁹² oder der Aufgabe der mit ihr verbundenen Bilanzbündeltheorie⁹³.

3. Dogmatische Herleitung

a) Notwendigkeit einer gesetzlichen Grundlage

Ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmern ist keiner eindeutigen gesetzlichen Grundlage zu entnehmen. Einer solchen gesetzlichen Grundlage bedarf der Gedanke der Gleichstellung jedoch.⁹⁴ Denn Steuerrecht ist Eingriffsrecht.⁹⁵ Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung verlangt, dass Tatbestand und Rechtsfolge durch das Gesetz bestimmt werden.⁹⁶ Selbstredend steht dieser Grundsatz einer Gesetzesauslegung nicht im Wege⁹⁷; auch Lückenfüllung⁹⁸ und Analogie sind zulässig⁹⁹. Eine solche Lückenausfüllung im Sinne einer Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer wäre insbesondere denkbar, wenn es sich bei dem Grundsatz um ein verfassungsrechtliches Subprinzip des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes oder um ein einfachgesetzliches Prinzip handelte.¹⁰⁰

Rechtsgrundlage ist nach dem BFH für den Bereich der Sondervergütungen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz.¹⁰¹ Im Bereich der Ergänzungsbilanzen hat der BFH dagegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz als maßgebend gesehen.¹⁰² Zum Teil wurde die These auch auf Nr. 2 in Gänze¹⁰³ sowie bei Veräußerungen auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG¹⁰⁴ gestützt. In der Literatur wird ferner

⁹¹ *Söffing*, DStR 2003, 1105, 1107; *Haas*, DStR 1997, 1706, 1710f.; *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1125; *Westermann/Wertenbruch-M. Fischer*, II. Teil § 3.II.3.b) Rn. 292.

⁹² *Prinz*, FR 2010, 736, 741; *Prinz/Keller*, DB 2017, 1607, 1608.

⁹³ *Woerner*, BB 1974, 592, 597; *Westermann/Wertenbruch-M. Fischer*, II. Teil § 3.II.3.b) Rn. 292.

⁹⁴ BFH Beschl. v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, 698; *Woerner*, DStZ 1980, 203, 204; *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, S. 186; *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1125.

⁹⁵ *P. Kirchhof*, FS Kruse, 17, 18; *Tipke/Lang-Hey*, Kap. 3 Rn. 3.232 ff.

⁹⁶ *Tipke/Lang-Hey*, Kap. 3 Rn. 3.232 ff.

⁹⁷ *Tipke/Lang-Hey*, Kap. 3 Rn. 3.237.

⁹⁸ Exemplarisch zur Lückenfüllung im Ergänzungsbereich s. o. Viertes Kapitel A.

⁹⁹ *Tipke*, StO I, 177 ff.; ausführlich zur Analogie und zum teilweise vertretenen Verbot steuerschärfender Rechtsfortbildung s. m. w. N. *Tipke/Lang-Englisch*, Kap. 5 Rn. 5.78 ff.

¹⁰⁰ Denn bei der Lückenfüllung wird auf eben solche Wertungen zurückgegriffen. Dazu s. o. Viertes Kapitel A.

¹⁰¹ BFH Urt. v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942, 944; BFH Urt. v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275, 276.

¹⁰² BFH Urt. v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 36.

¹⁰³ BFH Beschl. v. 21.2.1974 – IV B 28/73, BStBl. II 1974, 404, 406 f.

¹⁰⁴ BFH Urt. v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350, 351.

auf den steuerlichen Gleichbehandlungsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG Rekurs genommen.¹⁰⁵ Tipke sieht in der Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer gar ein Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips.¹⁰⁶

Ob eine allgemeine Gleichstellungsthese auf diese Normen rückführbar ist, ist im Wege der Auslegung zu ermitteln. Maßgebend ist dabei der objektive Wille des Gesetzgebers.¹⁰⁷ Diesem Auslegungsziel dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatische Auslegung), aus ihrem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) und aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung).¹⁰⁸ Zu beginnen ist mit dem Wortlaut.¹⁰⁹ Die Auslegungsmethoden schließen einander nicht aus, sondern ergänzen sich gegenseitig.¹¹⁰ Sofern sich nach den klassischen Auslegungsmethoden mehrere Deutungsalternativen ergeben, ist einer verfassungskonformen Auslegung der Vorzug zu geben.¹¹¹

b) Herleitung aus dem einfachen Recht

aa) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG

Als Rechtsgrundlage kommt zunächst § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG in Betracht, wonach die Vergütungen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder Überlassung von Wirtschaftsgütern erhält, zu den gewerblichen Einkünften zählen.

Nach dem Wortlaut beschränkt sich die Norm auf die Erfassung von schuldrechtlichen Sondervergütungen im Zusammenhang mit der Gesellschaft. Durch die Erfassung dieser Sondervergütungen werden Einzel- und Mitunternehmer in diesem Bereich faktisch gleichgestellt. Diese faktische Gleichstellung könnte man als Indiz für eine vom Gesetzgeber intendierte allgemeine Idee der Gleichstellung werten.

¹⁰⁵ Frotscher-Werthebach, § 15 EStG Rn. 216; Paus, DStZ 1996, 172, 172; Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 121 ff.

¹⁰⁶ Tipke, StO I, S. 70.

¹⁰⁷ Und eben nicht ausschließlich der subjektiv historische Wille des Gesetzgebers vgl. st. Rspr. des BVerfG Urt. v. 21. 5. 1952 – 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299; Beschl. v. 17. 5. 1960 – 2 BvK 11/59 und 11/60, BVerfGE 11, 126, 130; Urt. v. 20. 3. 2002 – 2 BvR 794/95, BVerfGE 105, 135; aus Literatur vgl. m. w. N. Larenz, Methodenlehre, S. 316 ff.; Möllers, Juristische Methodenlehre, S. 233 ff., die subjektive und objektive Theorie in der sog. Vereinigungstheorie verbinden.

¹⁰⁸ BVerfG Beschl. v. 17. 5. 1960 – 2 BvK 11/59 und 11/60, BVerfGE 11, 126, 130; aus der Literatur vgl. m. w. N. Larenz, Methodenlehre, S. 320 ff.

¹⁰⁹ Larenz, Methodenlehre, S. 320 ff.; Möllers, Juristische Methodenlehre, S. 122.

¹¹⁰ BVerfG Beschl. v. 17. 5. 1960 – 2 BvK 11/59 und 11/60, BVerfGE 11, 126, 130; aus der Literatur vgl. m. w. N. Larenz, Methodenlehre, S. 319 ff.

¹¹¹ Tipke, StO III, S. 1255 f.; Larenz, Methodenlehre, S. 344; Möllers, Juristische Methodenlehre, S. 414.

Entscheidend gegen diese These spricht jedoch die Systematik, dass gerade die enumerative Aufzählung von unmittelbaren Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern auf eine spezielle und konstitutive Vorschrift hindeuten, die keine pauschalen Verallgemeinerungen zulässt.¹¹² In systematischer Hinsicht bestimmen die Nr. 1–3 in § 15 Abs. 1 EStG Art und Umfang der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und konkretisieren damit § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.¹¹³ Diese Technik der Zuordnung durch enumerative Aufzählung hat der Gesetzgeber auch für die anderen Einkunftsarten vorgesehen. Mit der Zuordnung zu einer Einkunftsart sind Folgen wie die Gewerbesteuerbarkeit, die Methode der Einkünfteermittlung, Freibeträge und Pauschalen verbunden, aus denen sich erhebliche Steuerbelastungsunterschiede ergeben können.¹¹⁴ Damit ist jedoch nicht ausgedrückt, dass die unter dieselbe Einkunftsart fallenden Einkünfte auch völlig gleichzustellen und gleich zu ermitteln sind.¹¹⁵ Gegen diese These spricht bereits die Existenz mehrerer Gewinnermittlungsarten wie der Bilanzierung und Einnahme-Überschuss-Rechnung, § 5a oder § 13a EStG.

Der historische Gesetzgeber beabsichtigte mit der Erweiterung der Sondervergütungen um Miet- und Darlehenszinsen ausweislich der Gesetzesmaterialien¹¹⁶ die vollständige Erfassung aller Sondervergütungen als gewerbliche Einkünfte anlässlich des Reichsgewerbsteuergesetzes 1936¹¹⁷, welches gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG 1936 die Mitunternehmerschaft als Steuerobjekt betrachtete und zur Ermittlung des Gewerbeertrages in § 7 GewStG 1936 auf die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verwies. Damit sollte der Gesellschaft die Möglichkeit genommen werden, ihren Gewinn durch Sondervergütungen zu mindern. Mithin beabsichtigte der historische Gesetzgeber keine einkommensteuerrechtliche Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmern, sondern eine gewerbesteuerliche Gleichstellung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften sowie den Schutz des gewerbesteuerlichen Aufkommens vor Missbrauch und Umgehung.¹¹⁸ Bezüglich der Mietaufwendungen schloss sich der Gesetzgeber damit den Anfän-

¹¹² N. Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 186; anders Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, S. 106, der in der Vorschrift nur „erste Ansätze, Durchbruchpunkte eines viel weitertragenden grundsätzlichen Rechtsgedankens“ sah.

¹¹³ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. A1.

¹¹⁴ KSM-P. Kirchhof, § 2 EStG Rn. B96 ff.

¹¹⁵ Hallerbach, FR 2016, 1117, 1122.; dazu s. u. Viertes Kapitel B. III. 3. c) bb) und Fünftes Kapitel A. IV.

¹¹⁶ Begründung zum EStG 1934, RStBl. I 1935, 9 ff., 42.

¹¹⁷ RStBl. I 1936, 1149 ff.

¹¹⁸ Z. B. durch Darlehenszinsen vgl. RFH Urt. v. 21. 11. 1928, StuW Teil II 1929, 41, 41; ebenso Schön, DStR 1993, 185, 192; Raupach, DStJG 2 (1979), 87, 100 f. Ob diese Überlegungen heute noch tragfähig wären, könnte angesichts der nahezu vollständigen Steuerverstrickung des Privatvermögens, der bei fremden Dritten fernliegenden Flucht aus der Gewerbesteuer und den Unzulänglichkeiten des Gewerbesteuerfreibetrags gem. § 11 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 GewStG zur Kompensation des fiktiven Unternehmerlohns hinterfragt werden.

gen der Bilanzbündeltheorie an, welche von Betriebsvermögen der Gesellschaft und damit keinen abzugsfähigen Mietaufwendungen ausging.¹¹⁹

Daneben ist Zweck der Vorschrift eine Gleichstellung von Gewinnverteilung und Tätigkeitsvergütung auf schuldrechtlicher Basis im Hinblick auf unterschiedliche Besteuerungszeitpunkte.¹²⁰ So behandelte bereits der RFH in seinem Urteil vom 17. 2. 1926¹²¹ gestundete Tätigkeitsvergütungen im Hinblick auf die Vorwängernorm § 7 Nr. 3 EStG 1920 unabhängig von der Abhebung als zugeflossen. Somit dient die Norm auch der Gleichstellung des Gesellschafters mit Tätigkeitsvergütungen mit solchen Gesellschaftern, die nur über die Gewinnverteilung am Erfolg partizipieren. Dieser Gedanke ist auch heute noch in der korrespondierenden Bilanzierung¹²² präsent. So verstanden kommt der Norm auch eine steuervereinfachende Wirkung zu, indem sie schwierige Abgrenzungen zwischen Gesellschafterbeiträgen und Sondervergütungen mangels Rechtsfolgenrelevanz vermeiden kann.

Als mit der Entstehungsgeschichte im Einklang stehender Zweck kann ferner die Herstellung einer rechtsformneutralen Besteuerung¹²³ gesehen werden. Die zutreffende Erfassung des gewerbesteuerlichen Ertrages und die einheitliche zeitliche Erfassung von Sondervergütung und Gewinnanteil dienen im Zusammenspiel mit dem 1. Halbsatz letztlich auch der Schaffung einer Rechtsformneutralität dergestalt, dass eine unmittelbare Versteuerung bei der Personengesellschaft ebenso wie bei der Kapitalgesellschaft und dem Einzelunternehmen in die Wege geleitet wird.

Den festgestellten historischen Zwecken ist auch bei der heutigen Gesetzesauslegung weiter Rechnung zu tragen.¹²⁴ Unabhängig von der heutigen Tragfähigkeit der Argumente des historischen Gesetzgebers bezüglich der Gewerbesteuerungumgehung sprechen dessen damalige Überlegungen jedenfalls nicht für eine umfassende Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmern, sondern eher für eine auf Sondervergütungen beschränkte, einschränkende Auslegung. Unter Berücksichtigung aller Auslegungskriterien kann der Norm daher kein allgemeiner Gedanke der Gleichstellung, sondern nur eine partielle Gleichstellung bezüglich schuldrechtlicher Sondervergütungen entnommen werden.¹²⁵

¹¹⁹ Wandel der Rechtsprechung von RFH Urt. v. 8. 8. 1928, VI A 910/28, RStBl. 1929 173, 173 zu RFH Urt. v. 22. 10. 1931, VI A 1949, 29, RStBl. 1932, 388, 389.

¹²⁰ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. A26.

¹²¹ RFH v. 17. 02. 1926, VI A 120/26, StuW 1926, 572, 573.

¹²² S. o. Zweites Kapitel C.IV.4.

¹²³ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 362; Schön, DStR 1993, 185, 191 f.

¹²⁴ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. A26.

¹²⁵ Hallerbach, FR 2016, 1117, 1122; N. Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 186; Lang, FS Schmidt, 291, 297.

bb) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG

Als weitere Rechtsgrundlage kommt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG in Betracht, wonach der Gesellschafter dem Wortlaut nach als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen und bei diesem der Gewinnanteil zu erfassen ist.¹²⁶ Durch die Erfassung des Gewinnanteils könnte dem Mitunternehmer eine dem Einzelunternehmer vergleichbare Position zukommen, die letztlich den Gedanken der Gleichstellung rechtfertigt.

Dafür müsste sich aus der Norm eine dem Unternehmer vergleichbare Stellung des Mitunternehmers ergeben und nicht bloß die Zurechnung eines fremden Gewinnanteils.¹²⁷ Wie gezeigt wurde, ist nur die Gesellschaft Inhaberin des Gewerbebetriebs und unternehmerisch am Markt tätig.¹²⁸ Dem Gesellschafter werden daher die (fremden) Einkünfte der am Markt tätigen Gesellschaft zugerechnet.¹²⁹ Im Übrigen müssten Einzel- und Mitunternehmer auch bei der Annahme einer Unternehmerstellung nicht zwingend gleichbehandelt werden. Denn letztlich folgt aus einer etwaigen Anerkennung der gewerblichen Tätigkeit eines Mitunternehmers nicht die völlige Gleichstellung mit anderen gewerblichen Einkünften.¹³⁰ Wie bereits herausgearbeitet, führen Systematik und auch Historie von § 15 EStG zu keinen anderen Erkenntnissen¹³¹, sodass sich auch aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG kein allgemeiner Gedanke der Gleichstellung ergibt.

cc) § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

In Betracht kommt ferner § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Danach sind Gewinne aus der Veräußerung des Anteils nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wie Gewinne aus der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs bzw. Teilbetriebs zu behandeln. Der Mitunternehmer wird daher insoweit einem Einzelunternehmer gleichgestellt.¹³² Bereits der Wortlaut – als äußerer Auslegungsrahmen – der Vorschrift beschränkt die Gleichstellung auf den Veräußerungsstatbestand. Der Anwendungsbereich der Norm ist noch eingeschränkter als der des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG, sodass der Gedanke, die angeordnete Gleichstellung könne exemplarisch für einen allgemeinen Gedanken stehen, hier noch fernliegender ist. Auch partiell in Bezug auf die Aufstellung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen kann der Norm keine Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer

¹²⁶ BFH Urt. v. 20. 11. 2014, IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 36; *Raupach*, DStZ 1992, 692, 696.

¹²⁷ *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, S. 185 f.

¹²⁸ S. o. Zweites Kapitel C. III. 2. c) dd).

¹²⁹ S. o. Zweites Kapitel C. III. 2. c) dd).

¹³⁰ S. u. Viertes Kapitel B. III. 3. c) bb) und Fünftes Kapitel A. IV.

¹³¹ S. o. Viertes Kapitel B. III. 3. b) aa).

¹³² BFH Urt. v. 25. 7. 1979 – I R 175/76, BStBl. II 1980, 43; *Schmidt-Wacker*, § 16 EStG Rn. 380.

entnommen werden. Denn festzuhalten ist zunächst, dass eine interpersonelle Korrespondenz zwischen Erwerber und Veräußerer dem deutschen Steuerrecht im Grundsatz wegen des Individualsteuerprinzips fremd ist.¹³³

Argumentiert werden könnte, dass eine Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer in Bezug auf ihre Veräußerungsgewinne nur erreicht werden könne, wenn auch die laufende Besteuerung gem. § 15 EStG gleich erfolge. Mit anderen Worten: Eine unterschiedliche Allokation von Abschreibungen etc. führt temporär zu unterschiedlichen Buchwerten der Wirtschaftsgüter und unterschiedlichen Kapitalanteilen, sodass sich zwar nicht bei einem fiktiven Ende aller jeweiligen Restnutzungsdauern, wohl aber bei noch nicht vollständig erfolgter Abschreibung Differenzen bei der Höhe der Veräußerungsgewinne ergeben können. Dies kann wegen des Freibetrages gem. § 16 Abs. 4 EStG und der Tarifiermäßigung des § 34 EStG zu unterschiedlichen Steuerlasten bei den Steuerpflichtigen führen. Doch so vorzugehen, zäumt das Pferd sprichwörtlich von hinten auf. Denn bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns wird auf den in der laufenden Besteuerung ermittelten Kapitalanteil zurückgegriffen. Die laufende Gewinnermittlung folgt ihren eigenen Regeln und schafft als Produkt Kapitalanteile, die bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns in Abzug zu bringen sind. Sie ist von der Ermittlung des Veräußerungsgewinns autark. Sofern die laufende Gewinnermittlung „richtig“ ist, erstreckt sich dieses Verdikt auch auf den daraus ermittelten Buchwert und Veräußerungsgewinn. Keinesfalls darf sich die laufende Besteuerung der Berechnung des Veräußerungsgewinns anpassen. Schließlich lässt sich § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch nicht entnehmen, dass bei Einzel- und Mitunternehmern Veräußerungsgewinne in identischer Höhe anfallen müssen. Die Vorschrift regelt lediglich die besondere Einordnung des Anteilsverkaufs eines gesamten Personengesellschaftsanteils als privilegierten Veräußerungsgewinn bei gleichzeitiger Fiktion, dass Gewinne aus Teilanteilsverkäufen laufende Gewinne sind, nicht aber eine Gleichstellung des Veräußerungsgewinns der Höhe nach zwischen Einzel- und Mitunternehmern.

Mithin kann auch § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kein allgemeiner Gedanke der Gleichstellung oder eine Gleichstellung bezüglich der Aufstellung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen entnommen werden.¹³⁴

¹³³ S. o. Zweites Kapitel B. III. 3. und zur Ausnahme bei Sonderbetriebsvermögen Zweites Kapitel C. IV. 4.

¹³⁴ *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1123.

dd) Gesamtanalogie

(1) *Definition und Voraussetzungen*

Denkbar wäre schließlich, aus den Vorschriften als Gesamtverbund eine Gesamtanalogie¹³⁵ zu bilden. Bei der Gesamtanalogie wird mehreren gesetzlichen Bestimmungen, die an verschiedene Tatbestände die gleichen Rechtsfolgen knüpfen, induktiv ein allgemeiner Grundsatz entnommen, der auf den im Gesetz nicht geregelten Tatbestand ebenso zutrifft, wie auf die geregelten Tatbestände.¹³⁶

Nach der hier vertretenen Auffassung kann den jeweiligen einzelsteuergesetzlichen Normen zwar kein allgemeiner Gedanke der Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer entnommen werden, jedoch eine partielle Gleichstellung in den vom Gesetzgeber geregelten Bereichen. Vorliegend könnte also aus der partiellen Gleichstellung des Einzelunternehmers mit dem Mitunternehmer gem. §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG induktiv ein allgemeiner Rechtsgrundsatz der Gleichbehandlung des Einzelunternehmers- mit dem Mitunternehmer (Gleichstellungsthese) entnommen werden. Dann müssten die Normen auf eine gemeinsame, verallgemeinerungsfähige *ratio legis* zurückgehen. Zusätzlich ist zu prüfen, ob nicht andere Gesetzesbestimmungen der Annahme eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes entgegenstehen.¹³⁷

In diese Richtung könnten auch die Ausführungen des BFH im Urteil vom 15. 10. 1975¹³⁸ gedeutet werden, der Bereich der gewerblichen Einkünfte der Gesellschafter in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sei nicht abschließend umschrieben, sondern ergebe sich vielmehr aus dem Sinnzusammenhang mehrerer Rechtsnormen, die die Besteuerung der Gesellschafter regeln (§§ 4 ff., 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 16 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 EStG). In anderen Urteilen sah der BFH die Vorschrift von dem – nach der gesamten Systematik des Einkommensteuergesetzes – legitimen Ziel der Gleichstellung getragen.¹³⁹

¹³⁵ Zur Gesamtanalogie m. w. N. vgl. *Larenz*, Methodenlehre, S. 383 ff.; *Möllers*, Juristische Methodenlehre, S. 257 ff. Auch Gesetzesanalogie oder Rechtsanalogie genannt vgl. *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 478; Engisch, Einführung in das juristische Denken-Würtenberger/Otto, S. 210; *Canaris*, Feststellung von Lücken im Gesetz, 97 f.

¹³⁶ *Larenz*, Methodenlehre, S. 383 ff.; *Möllers*, Juristische Methodenlehre, S. 257; *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 478.

¹³⁷ Vgl. *Larenz*, Methodenlehre, S. 383 ff.; *Möllers*, Juristische Methodenlehre, S. 257 ff.; Ebenso *Canaris*, Feststellung von Lücken im Gesetz, S. 97 ff., der das Verfahren als Induktion bezeichnet.

¹³⁸ BFH Urt. v. 15. 10. 1975, I R 16/73, BStBl. II 1976, 188, 190.

¹³⁹ BFH Beschl. v. 21. 02. 1974, IV B 28/73, BStBl. II 1974, 404, 406 f.

(2) *Gemeinsame, verallgemeinerungsfähige ratio legis*

Voraussetzung dafür ist eine gemeinsame *ratio legis* der Vorschriften.¹⁴⁰ Eine gemeinsame *ratio legis* der Gleichbehandlung kann jedenfalls den Vorschriften des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entnommen werden: In beiden Vorschriften werden Mitunternehmer- und Einzelunternehmer partiell gleichbehandelt, indem Tätigkeitsvergütungen bei Mitunternehmern als Sonderbetriebseinnahmen behandelt und Veräußerungsgewinne gleichermaßen privilegiert werden.¹⁴¹

(3) *Kein Entgegenstehen anderer Gesetzesbestimmungen*

Dem gefundenen allgemeinen Grundsatz dürften keine anderen Gesetzbestimmungen entgegenstehen.¹⁴² Es dürften also keine anderen gesetzlichen Vorschriften Einzel- und Mitunternehmer ohne Rechtfertigung unterschiedlich behandeln. Dafür ist zunächst § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu betrachten. Nach der Norm gilt die Tätigkeit einer Personengesellschaft als in vollem Umfang gewerblich, wenn die Gesellschaft teilweise gewerblich tätig ist. Dies wird als sog. Abfärbe- bzw. Infektionstheorie¹⁴³ bezeichnet, da die teilweise gewerblichen Einkünfte die Tätigkeit der Gesellschaft vollumfänglich zu einer gewerblichen Tätigkeit umqualifizieren und somit „infizieren“. Unschädlich ist lediglich eine nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit.¹⁴⁴ Stets schädlich ist die Beteiligung eines Berufsfremden i. S. d. § 18 EStG.¹⁴⁵ Dies hat zur Folge, dass eine nicht leitende und eigenverantwortliche Berufsausübung i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG eines Gesellschafters stets die Tätigkeit der Gesellschaft und damit der anderen Mitunternehmer vollumfänglich infiziert.¹⁴⁶ Im Unterschied dazu werden gewerbliche und freiberufliche Tätigkeiten bei Einzelunternehmern selbst bei sachlichen und wirtschaftlichen Berührungspunkten i. d. R. getrennt betrachtet.¹⁴⁷ Damit behandelt das Gesetz Personengesellschaften und Einzelunternehmer erkennbar ungleich. Infolgedessen werden auch Einzel- und Mitunternehmer (zumindest mittelbar) ungleich behandelt.¹⁴⁸

¹⁴⁰ Larenz, Methodenlehre, S. 386; Möllers, Juristische Methodenlehre, S. 258.

¹⁴¹ Dazu die Analyse der Vorschriften s. o. Viertes Kapitel B. III. 3. b) aa) und Viertes Kapitel B. III. 3. b) bb) sowie Viertes Kapitel B. III. 3. b) cc).

¹⁴² Larenz, Methodenlehre, S. 383 ff.; Möllers, Juristische Methodenlehre, S. 257 und 259; Canaris, Feststellung von Lücken im Gesetz, S. 97 ff.

¹⁴³ Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 185 ff.; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 65.

¹⁴⁴ Vgl. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 188; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 148.

¹⁴⁵ BFH Urt. v. 27. 8. 2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002.

¹⁴⁶ Schmidt-Wacker, § 18 EStG Rn. 43.

¹⁴⁷ BFH Urt. v. 27. 8. 2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002. Aus der Literatur vgl. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 97.

¹⁴⁸ Ebenso Niehus, Ubg 2018, 713, 720.

Die Verfassungsmäßigkeit der Norm wurde vom BVerfG bestätigt, ist in der Literatur jedoch weiter umstritten.¹⁴⁹

Ebenso verhält es sich bei § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Die Mitunternehmer können durch die Norm *via* Wechsel der Einkunftsart – anders als der Einzelunternehmer – den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe selbst bestimmen und gewerbliche Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen.¹⁵⁰ Dies ist mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmern unvereinbar.¹⁵¹

Ferner erkennt das Gesetz mit der Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG einen Rechtsträgerwechsel an und differenziert zwischen Einzel- und Mitunternehmern. Es gestattet gar dem Mitunternehmer nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG die Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer. Die vergleichbare Übertragung aus einem Betriebsvermögen eines Unternehmers in das Betriebsvermögen eines anderen Unternehmers ist gerade nicht möglich, sodass der Einzelunternehmer diesbezüglich schlechter gestellt wird.

Auch § 35 EStG behandelt Einzel- und Mitunternehmer unterschiedlich, indem der Gewinn einer Personengesellschaft nach § 35 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz EStG für Zwecke der Gewerbesteueranrechnung nur nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt wird.¹⁵² Die Abkopplung von den Sondervergütungen entfernt den Mitunternehmer wieder vom Einzelunternehmer und weicht die Gleichstellung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG teilweise wieder auf. Die Ungleichbehandlung vermag weder durch allgemeine Praktikabilitätserwägungen noch durch Hinweise auf etwaige Steuerklauseln im Gesellschaftsvertrag gerechtfertigt werden.¹⁵³

Letztlich behandelt der Gesetzgeber Einzel- und Mitunternehmer beispielsweise in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 35 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz EStG erkennbar unterschiedlich. Dies steht der Annahme eines allgemeinen Grundsatzes der Gleichbehandlung des Einzelunternehmers mit dem Mitunternehmer entgegen. Eine Gesamtanalogie scheidet daher aus.

¹⁴⁹ BVerfG Beschl. v. 15. 1. 2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1. Das BVerfG bejahte eine Ungleichbehandlung von Personengesellschaft und Einzelunternehmern. Die Ungleichbehandlung sei allerdings aus Vereinfachungsgründen, zum Erhalt der Gewerbesteuer und zur gewerbesteuerlichen Annäherung an Kapitalgesellschaften gerechtfertigt. Aus der Literatur kritisch vgl. m. w. N. *Niehus*, Ubg 2018, 713; *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 186; ausführlich *Schulze-Osterloh*, GS Knobbe-Keuk, 531; a. A. *Kirchhof/Seer-Krumm*, § 15 EStG Rn. 147; *Groh*, DB 2005, 2430, 2430 f.

¹⁵⁰ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 190.

¹⁵¹ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 190; ähnlich *Beierl*, Einkünftequalifikation, S. 109.

¹⁵² Zur Funktionsweise der Regelung s. *Kirchhof/Seer-Schindler*, § 35 EStG Rn. 23 ff.

¹⁵³ *Kirchhof/Seer-Gosch/Schindler*, § 35 EStG Rn. 22 (17. Aufl. 2018); a. A. mit Hinweis auf eine Typisierungskompetenz BFH Beschl. v. 7. 4. 2009, IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116, 120.

(4) *Zwischenergebnis*

Den Vorschriften des EStG ist kein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung zu entnehmen, sodass eine Herleitung aus dem einfachen Recht insgesamt nicht möglich ist. Mangels einer möglichen Deutungsvariante im einfachen Recht ist daher nur eine direkte Herleitung aus dem Verfassungsrecht, nicht aber eine verfassungskonforme Auslegung möglich.

c) Herleitung aus dem Verfassungsrecht

Die Gleichstellungsthese könnte sich aus einer direkten Herleitung aus dem Verfassungsrecht ergeben. In Betracht kommt dafür der allgemeine Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG.¹⁵⁴ Pinkernell bejaht eine solche Herleitung und folgert daraus eine ergänzende Auslegung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG.¹⁵⁵ Als Konsequenz sei jedwede gesetzliche Schlechter- oder Besserstellung eines Mitunternehmers gegenüber dem Einzelunternehmer – sofern nicht gerechtfertigt – gleichheitswidrig.¹⁵⁶

aa) Herleitung aus dem Grundsatz der Besteuerung
nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

(1) *Vergleichbarkeit von Einzel- und Mitunternehmern*

Dafür müssten Einzel- und Mitunternehmer im Hinblick auf ihre steuerliche Leistungsfähigkeit wesentlich gleich sein.¹⁵⁷ Realisierter Vermögenszuwachs führt i. d. R. zu steuerlichem Einkommen.¹⁵⁸ Anders als bei einem Einzelunternehmer kommt der Vermögenszuwachs nur der Personengesellschaft selbst zu. Denn diese übt als Unternehmerin die eigenständige Tätigkeit am Markt aus.¹⁵⁹ Sie ist zivilrechtlich Trägerin der Rechte und Pflichten und Inhaberin des Vermögens.¹⁶⁰ Gleichwohl bleibt der einzelne Mitunternehmer Steuerschuldner und Steuersubjekt der Einkommensteuer.¹⁶¹ Er partizipiert an dem Vermögenszuwachs der Gesellschaft mittelbar. Denn ihm steht der Zugriff auf das Betriebsvermögen – anders

¹⁵⁴ Paus, FR 2015, 548, 550; Paus, DSStZ 1996, 172, 172; Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 121 ff.; Frotscher-Werthebach, § 15 EStG Rn. 216; ähnlich Tipke, StOI, S. 70, der die Gleichstellungsthese sogar als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes einordnet.

¹⁵⁵ Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 123.

¹⁵⁶ Insoweit konsequent Paus, FR 2015, 548, 550.

¹⁵⁷ Zum Leistungsfähigkeitsprinzip vgl. Zweites Kapitel B. II.

¹⁵⁸ Zu nicht realisierten Vermögensmehrungen s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. b).

¹⁵⁹ S. o. Zweites Kapitel C. II. 2.

¹⁶⁰ S. o. Zweites Kapitel A.

¹⁶¹ S. o. Zweites Kapitel C.

als dem Einzelunternehmer – nicht jederzeit zu, da er wegen etwaiger Entnahmebeschränkungen nicht über Einkommen oder Vermögen der Personengesellschaft disponieren kann.¹⁶² Dieses indisponible Einkommen steigert die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Gesellschafters nur mittelbar.¹⁶³

Dem wird zum einen entgegengehalten, den Gesellschaftern stehe ein aus der Treuepflicht der Gesellschafter hergeleitetes Steuerentnahmerecht zu, welches eine Übermaßbesteuerung verhindern soll.¹⁶⁴ Zum einen überzeugt der Einwand vor dem Hintergrund nicht, dass der BGH einem allgemeinen Steuerentnahmerecht eine Absage erteilt hat.¹⁶⁵ Zum anderen muss das Entnahmerecht noch ausgeübt werden.¹⁶⁶ Sofern die Gewinnanteile bis zum nächsten Jahresabschluss nicht zur Auszahlung verlangt wurden, nehmen sie voll an etwaigen Verlusten der Gesellschaft teil.¹⁶⁷ Gegebenenfalls könnte der Gesellschafter gar nicht mehr auf die – von ihm wegen der transparenten Besteuerung zu versteuernde – Leistungsfähigkeit zugreifen.

Zum anderen wird entgegengehalten, das Vermögen der Gesellschaft sei nach der modernen Gesamthandslehre mit dem Vermögen der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit identisch und daher erfolge auch bei diesen eine anteilige Vermögensmehrung.¹⁶⁸ Dabei handelt es sich jedoch nur um einen anderen Ausdruck für dieselbe Aussage. Die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit sind eben nicht die Gesellschafter in ihrer individuellen Sphäre, bei denen keine unmittelbare Berechtigung am Gesellschaftsvermögen besteht.¹⁶⁹ Dies gilt umso mehr nach Aufgabe des ohnehin höchst umstrittenen Gesamthandsprinzips durch das MoPeG. Die Gesellschafter verfügen nur über Gesellschaftsrechte und partizipieren daher allenfalls „mittelbar“ an der Leistungssteigerung. Demgegenüber hat der Einzelunternehmer stets vollen Zugriff auf seine Vermögen und die dort eingetretene Steigerung der Leistungsfähigkeit. Einzel- und Mitunternehmer sind daher in Bezug auf ihre Leistungsfähigkeit nicht vergleichbar.¹⁷⁰

¹⁶² *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 362; *Schön*, *StuW* 1988, 253, 257.

¹⁶³ Schärfer: *Hallerbach*, Personengesellschaft, S. 119; *Schön*, *StuW* 1988, 253, 254, die eine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verneinen.

¹⁶⁴ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 125; zum Steuerentnahmerecht vgl. *Hopt-Roth*, § 122 HGB Rn. 17 und *MüKo-HGB-Priester*, § 122 HGB Rn. 58 ff.

¹⁶⁵ Nach BGH *Urt. v. 29. 3. 1996 – II ZR 263/94*, BGHZ 132, 263 kennt das Gesetz kein allgemeines Steuerentnahmerecht neben dem Anspruch aus § 122 HGB. Diese Entscheidung ist nicht ohne Kritik geblieben. Zur Diskussion s. vertiefend *MüKo-HGB-Priester*, § 122 HGB Rn. 58 ff.

¹⁶⁶ *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.5.

¹⁶⁷ *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.5.

¹⁶⁸ *Haas*, *DStR* 1997, 1706, 1711; *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 125.

¹⁶⁹ *Flume*, Die Personengesellschaft, S. 73.

¹⁷⁰ Ebenso *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 362; *Schön*, *StuW* 1988, 253, 257; *Hallerbach*, Personengesellschaft, S. 119; *Kraus*, Körperschaftsteuerliche Integration von Personenunternehmen, S. 123 ff.; *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.5. Daher sollten Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer einbezogen werden s. o. m. w. N. Zweites Kapitel C. III. 4.

(2) *Rechtfertigung*

Selbst wenn man – entgegen der hier vertretenen Auffassung – eine Vergleichbarkeit bejaht, ist eine etwaige Ungleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmern durch sachliche Gründe gerechtfertigt. Denn zwischen Einzel- und Mitunternehmern bestehen erhebliche rechtliche Unterschiede. Während der Einzelunternehmer in seinem Unternehmen allein bestimmen kann, verfügt der Gesellschafter lediglich über gesellschaftsrechtliche Rechte und Pflichten: Mehrere persönlich haftende Gesellschafter beschränken sich auch bei Einzelgeschäftsführung gegenseitig durch das Widerspruchsrecht gem. § 115 Abs. 1 2. Halbsatz HGB. Kommanditisten verfügen nur über die Kontrollrechte des § 166 HGB sowie Mitwirkungsrechte bei außergewöhnlichen Geschäften und Grundlagengeschäften. Eine mit dem Einzelunternehmer vergleichbare freie Entscheidung trifft der Mitunternehmer allenfalls bei Eintritt und Ausscheiden aus der Gesellschaft; während der Dauer der Beteiligung handelt er nicht für sich als Individuum, sondern als Organ der Gesellschaft mit Wirkung für diese.¹⁷¹ Ein Einzelunternehmer mag im Fall einer individuell geführten Zwei-Personen OHG noch in gewisser Weise mit den Gesellschaftern vergleichbar sein, im Fall eines Kommanditisten einer Publikumpersonengesellschaft wird jedoch deutlich, dass ein Gesellschafter auch als bloßer Kapitalgeber fungieren kann und sich damit von einem Einzelunternehmer deutlich unterscheidet. Dennoch hält die Rechtsprechung nach wie an den niedrigen Mitunternehmerkriterien fest und erfasst auch Kommanditisten einer Publikumpersonengesellschaft.¹⁷² Die typisierte Mitunternehmerbetrachtung trotz Heterogenität der Mitunternehmer erschwert die Mitunternehmerbesteuerung erheblich und steht auch einer Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer entgegen. Daher sei auch an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen, dass eine (teilweise) Einbeziehung der Personengesellschaft in die Körperschaftsteuer oder Reform der Mitunternehmerkriterien Wertungswidersprüche beseitigen könnte und so letztlich über mehr Homogenität bei der Einordnung von Mitunternehmerschaften zu einem widerspruchsfreieren Einkommensteuerrecht bei gleichzeitiger Erhöhung der Rechtssicherheit beitragen könnte.

Auch das Gesetz erkennt, wie oben gezeigt, diese Unterschiede an und behandelt Einzel- und Mitunternehmer teilweise unterschiedlich.¹⁷³ Sähe man in der Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer ein in der Verfassung verankertes Prinzip, müsste man vor diesem Hintergrund beispielsweise auch von einer Verfassungswidrigkeit der oben genannten Normen ausgehen. Paradox sind vor diesem Hintergrund insbesondere die Aussagen des BFH zur Ungleichbehandlung bei der

¹⁷¹ N. Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 188.

¹⁷² Deshalb zu Recht kritisch bzgl. der Mitunternehmerstellung von Kommanditisten bei kapitalistisch geprägten Gesellschaften Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 212; Drüen, FS 100 Jahre BFH, 1317, 1336.

¹⁷³ S. o. Viertes Kapitel B. III. 3. b) dd) (3).

Gewerbesteueranrechnung gem. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG.¹⁷⁴ Zur Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung führt der BFH aus, dass eine Gleichbehandlung nur unter Berücksichtigung der unterschiedlichen zivilrechtlichen Stellung erfolgen müsste.¹⁷⁵ Gerade dieses Argument lässt der BFH bei der Gleichstellungsthese oft unberücksichtigt.

(3) Zwischenergebnis

Einzel- und Mitunternehmer sind in ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht miteinander vergleichbar, da der Mitunternehmer wegen der gesellschaftsrechtlichen Beschränkungen nur mittelbar an der gesteigerten Leistungsfähigkeit der Gesellschaft teilnimmt. Demgegenüber tritt im Vermögen des Einzelunternehmer eine unmittelbare Leistungsfähigkeitssteigerung ein, auf die der Einzelunternehmer stets vollen Zugriff hat.

Selbst wenn eine Vergleichbarkeit bejaht würde, wäre die Ungleichbehandlung durch sachliche Gründe gerechtfertigt. Denn zwischen Einzel- und Mitunternehmer bestehen wegen der gesellschaftsrechtlichen Rechte und Pflichten erhebliche Unterschiede.

bb) Herleitung aus dem Grundsatz der Folgerichtigkeit

Ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung des Einzel- mit dem Mitunternehmer wird teilweise auch aus dem Grundsatz der Folgerichtigkeit hergeleitet.¹⁷⁶ Mit der gemeinsamen Einordnung der Einkünfte aus Beteiligungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und Einkünften aus einem Einzelunternehmen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG als gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 EStG habe der Gesetzgeber eine Belastungsentscheidung getroffen, die dazu zwänge, die durch die jeweiligen Erwerbstätigkeiten vermittelte Leistungsfähigkeit sachlich und zeitlich gleich zu qualifizieren und zu ermitteln.¹⁷⁷ Dabei müsse nicht nur der Totalgewinn identisch sein, vielmehr müssten alle Vermögensmehrungen und -minderungen in vergleichbarer Weise qualifiziert und ermittelt werden, da Mitunternehmer wie auch der Einzelunternehmer originär gewerbliche Einkünfte erzielen.¹⁷⁸

¹⁷⁴ BFH Beschl. v. 7. 4. 2009, IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116, 120.

¹⁷⁵ BFH Beschl. v. 7. 4. 2009, IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116, 120.

¹⁷⁶ Reiß, BB 2001, 1225, 1225; Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 122.

¹⁷⁷ Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 122 f.

¹⁷⁸ Reiß, BB 2001, 1225, 1225; Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 122.

(1) *Totalgewinnidentität*

Nach dem Grundsatz der Totalgewinnidentität (Gesamtgewinnleichheit) müssen die unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten ungeachtet der zeitlichen Verschiebungen periodenübergreifend zum selben Gesamtgewinn führen.¹⁷⁹ Der Grundsatz wird ohne Rückgriff auf die Folgerichtigkeit unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitet.

Betrachtet man die Ermittlung des Gewinnanteils des Mitunternehmers gem. §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i. V. m. §§ 4 und 5 EStG als eigenständige Gewinnermittlungsart, könnte der nach diesen Grundsätzen ermittelte Totalgewinn mit dem gem. § 4 Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn eines Einzelunternehmers verglichen werden.

Eine solche Einordnung als eigenständige Gewinnermittlungsart ist nicht fernliegend. Zwar ist die Gewinnermittlung bei der Mitunternehmerschaft an sich die „normale“ Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG, allerdings müssen bei der Gewinnermittlung die Besonderheiten der Mitunternehmerschaft als partielles Steuersubjekt beachtet werden. In der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft sind daher Besonderheiten wie das Spannungsverhältnis von Einheit und Vielheit sowie Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen. Somit handelt es sich bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft um eine modifizierte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 EStG, die durchaus auch als „unterschiedliche“ Gewinnermittlungsart bezeichnet werden kann.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Totalgewinnleichheit ist jedoch erst dann gegeben, wenn es periodenübergreifend zu unterschiedlichen Gesamtgewinnen bei Einzel- und Mitunternehmern käme. Daran fehlt es bei der Problematik der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen. Unabhängig davon, ob die Aufwendungen eines Mitunternehmers als Sofortaufwand, Abschreibungskorrekturen oder Merkposten bis zur Veräußerung behandelt werden, bleibt der Totalgewinn gegenüber einem Einzelunternehmer identisch.¹⁸⁰

(2) *Sachlich wie zeitlich identische Ermittlung*

Um den Einzelunternehmer mit dem Mitunternehmer aus dem Folgerichtigkeitsgedanken gleichzustellen, müsste aus der gesetzgeberischen Einordnung als

¹⁷⁹ St. Rspr. des BFH vgl. Ur. v. 21. 6. 2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712; Vorlagebeschl. v. 8. 9. 1988 – IV R 66/87, BStBl. II 1989, 32; Ur. v. 6. 12. 1972 – IV R 4/72, BStBl. II 1973, 293; aus der Literatur vgl. m. w. N. HHR-Kanzler, § 4 EStG Rn. 531; kritisch Drüen, Periodengewinn und Totalgewinn, S. 116, der selbst dann keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG annimmt, wenn die Totalgewinne differieren.

¹⁸⁰ Vgl. dazu die Beispiele beim Anteilserwerb s. u. Fünftes Kapitel A. III.

gewerbliche Einkünfte gem. § 15 EStG eine zeitlich wie sachlich völlig identische Gewinnermittlung aller gewerblichen Einkünfte folgen.

Gegen eine zeitlich wie sachlich völlig identische Ermittlung innerhalb einer Einkunftsart sprechen insbesondere die anerkannten Belastungsunterschiede zwischen der Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG und der Einnahme-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG. In dieser Konstellation räumt das Prinzip der Totalgewinnlichkeit dem Totalgewinn den Vorrang vor unterschiedlichen Periodengewinnen in einzelnen Jahren ein und nimmt dabei auch periodenwirksame Gewinnverlagerungen und unerwünschte Progressionseffekte hin. Gefordert ist damit nur eine Identität der steuerlichen Bemessungsgrundlage, nicht aber eine Gleichheit der gesamten steuerlichen Belastung.

Losgelöst von der Thematik der Ergänzungsbilanzen scheint das Ziel einer sachlich wie zeitlich identischen Gewinnermittlung bei Einzel- und Mitunternehmern bereits wegen der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft illusorisch. Denn damit wird die Gesellschaft – obwohl nicht Steuersubjekt – für Fragen der Einkünfteermittlung einem Steuersubjekt gleichgestellt.¹⁸¹ Als Folge werden Nutzungsdauern aus Gesellschaftssicht bestimmt und u. a. Abschreibungswahlrechte auf Ebene der Gesellschaft ausgeübt.¹⁸² Bereits durch diese Zentralisierung steuerlicher Betrachtungen und Entscheidungen auf Ebene der Gesellschaft scheidet eine mit dem Einzelunternehmer identische Einkünfteermittlung der Gesellschaft aus.

Weiterhin gibt es nur eine Möglichkeit, den Einzelunternehmer dem Mitunternehmer im Bereich der Gewinnermittlung völlig gleichzustellen: Die Bilanzbündeltheorie. Dieser Ansatz wurde bereits versucht und für untauglich befunden.¹⁸³ Im Übrigen wünschen sich auch Befürworter der Gleichstellungstheorie einen solchen Ansatz nicht zurück.¹⁸⁴ Meines Erachtens hat man mit der Akzeptanz der selbständigen Einkünfteermittlung der Personengesellschaft bereits Abschied von einer sachlich wie zeitlich identischen Ermittlung der Einkünfte von Einzelunternehmer- und Mitunternehmer genommen. Der Gewinn von Einzel- und Mitunternehmern muss daher nicht zeitlich wie sachlich völlig identisch ermittelt werden.¹⁸⁵

¹⁸¹ KSM-Seiler, § 4 EStG Rn. B140.

¹⁸² S. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. b).

¹⁸³ Zur Bilanzbündeltheorie und ihrem Scheitern s. bereits oben bei der Entwicklung der Mitunternehmerbesteuerung Zweites Kapitel C. II. 1.

¹⁸⁴ Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 124.

¹⁸⁵ I. E. ebenso Hallerbach, FR 2016, 1117, 1124.

cc) Zwischenergebnis

Einzel- und Mitunternehmer sind in Bezug auf ihre Leistungsfähigkeit nicht miteinander vergleichbar. Auch das Rechtsinstitut der Folgerichtigkeit vermag einen allgemeinen Gedanken der Gleichstellung nicht zu tragen. Daraus bzw. richtigerweise bereits aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ließe sich allenfalls eine periodenübergreifende Gleichstellung ableiten, nicht aber eine sachlich wie zeitlich völlig identische Ermittlung der Einkünfte von Einzel- und Mitunternehmer. Mithin existiert entgegen einigen Stimmen aus dem Schrifttum kein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmern im Verfassungsrecht, der als direkte Rechtsgrundlage für die Gleichstellungsthese herangezogen werden kann.¹⁸⁶

4. Zwischenergebnis

Folglich ist mangels Rechtsgrundlage keine allgemeine Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmern möglich. Allerdings existieren Normen, die den Einzelunternehmer dem Mitunternehmer in gewissen Bereichen gleichstellen. Eine solche Gleichstellung ist beispielsweise in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für den Bereich der Sondervergütungen und des Sonderbetriebsvermögens und in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen normiert. Daher ist der herrschenden Lehre und dem Großen Senat¹⁸⁷ zuzustimmen, dass die Gleichstellung nur erfolgen darf, sofern das Gesetz dies zulässt, mithin also von einer partiellen Gleichstellung auszugehen ist. Eine Gleichstellung darf jedoch nicht freischwebend, sondern nur in gesetzlich angeordneten Fällen angenommen werden. Für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen kann die Gleichstellungsthese daher nicht herangezogen werden.

IV. Einfach-rechtliche Vorgaben

Als einfach-rechtliche Vorgaben kommen Normen und Prinzipien wie auch Rechtsanwendungstheorien in Betracht. Ihre Relevanz für die Fortentwicklung wird im Vorgriff auf das Fünfte Kapitel kurz angerissen.

¹⁸⁶ I. E. mit Bezug eine Totalgewinngleichheit auch *Hallerbach*, FR 2016, 1117, 1124; a. A. *Paus*, DStZ 1996, 172, 172; *Paus*, FR 2015, 548, 550; *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 126; *Frotscher-Werthebach*, § 15 EStG Rn. 216.

¹⁸⁷ BFH Beschl. v. 25. 2. 1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, 698.

1. Normen und Prinzipien

Das „innere System“ des Gesetzes ist bei der Rechtsfortbildung zwingend zu beachten.¹⁸⁸ Dazu zählen neben den Normen auch Prinzipien, die das Steuerrecht als ordnungsstiftende Grundpfeiler durchziehen.¹⁸⁹

Für die Fortentwicklung ist zunächst § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu beachten. Aus der Grundnorm lässt sich auch ableiten, dass die gewerbliche Personengesellschaft partielles Steuersubjekt und somit auch Subjekt der Gewinnermittlung ist.¹⁹⁰ Damit wird der Gewinn so ermittelt, als ob die Gesellschaft selbst eigenes Steuersubjekt wäre. Eine anteilige Zurechnung des Gesellschaftsvermögens erfolgt nicht, da § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Ergebnis keine Anwendung findet.¹⁹¹ § 15 EStG sieht für die Ermittlung der Einkünfte ein in sich geschlossenes Regulationssystem vor, dass grundsätzlich keine Aufteilung des Vermögens in Wertparzellen erfordert, wobei dieses Regulationssystem insbesondere auch das Spannungsfeld der Einheit und Vielheit inkorporiert.¹⁹² In dieses Spannungsverhältnis fallen auch allgemeine Grundlagen der Steuerbilanz wie die Grundsätze der Abschreibung bei Personengesellschaften.¹⁹³

Ebenso ist das Umwandlungssteuerrecht der Personengesellschaft zu beachten.¹⁹⁴ Sowohl der Betriebsbegriff¹⁹⁵ als auch die Einordnung von Umstrukturierungen¹⁹⁶ oder unentgeltlichen Übertragungen¹⁹⁷ können sich auf die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen auswirken.

Schließlich können die Grundsätze der Ergänzungsbilanzen¹⁹⁸ und insbesondere deren Aufstellungspflichten¹⁹⁹, Nebenrechnungscharakter²⁰⁰ und dogmatische Einordnung²⁰¹ in die Fortentwicklungslösung einfließen.

Sofern man in einigen dieser Aspekte keine Prinzipien²⁰², sondern bloße Rechtsanwendungstheorien sieht²⁰³, führt dies noch nicht zur Unbeachtlichkeit für die Fortentwicklung. Denn auch Rechtsanwendungstheorien sind beachtlich.²⁰⁴

¹⁸⁸ Dazu s. o. Viertes Kapitel A.

¹⁸⁹ Zu Prinzipien s. o. Zweites Kapitel B. I.

¹⁹⁰ S. o. Zweites Kapitel C. III.

¹⁹¹ Zur Verdrängung der Bruchteilsbetrachtung s. o. Zweites Kapitel C. III. 2. a).

¹⁹² S. o. Zweites Kapitel C. III. 2.

¹⁹³ Zu den Abschreibungsgrundsätzen bei Personengesellschaften bereits s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. b).

¹⁹⁴ Dazu ausführlich Zweites Kapitel D.

¹⁹⁵ Zum Betriebsbegriff s. o. Zweites Kapitel D. III. 1. und Zweites Kapitel D. III. 2.

¹⁹⁶ Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 4.

¹⁹⁷ Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 3.

¹⁹⁸ Dazu insgesamt Drittes Kapitel.

¹⁹⁹ Dazu s. o. Drittes Kapitel D.

²⁰⁰ Dazu s. o. Drittes Kapitel C.

²⁰¹ Dazu s. o. Drittes Kapitel F.

²⁰² Zu Prinzipien s. o. Zweites Kapitel B. I.

²⁰³ So *Tipke*, StO I, S. 505 für die Einheitstheorie und die Bilanzbündeltheorie.

²⁰⁴ Dazu gleich s. u. Viertes Kapitel B. IV. 2.

2. Rechtsanwendungstheorien nach Tipke

Neben den Prinzipien werden im Steuerrecht auch sog. Rechtsanwendungstheorien erwähnt.²⁰⁵ Ihre Abgrenzung zu einfachgesetzlichen Prinzipien sei mitunter schwierig.²⁰⁶ Tipke bezeichnet die, mitunter nicht normativ angeknüpften, Rechtsanwendungstheorien als Gedankenkonstruktionen, die Norminhalte für Auslegungszwecke erklären sollen.²⁰⁷ Solche Rechtsanwendungstheorien – und keine Prinzipien – seien beispielsweise die Bilanzbündeltheorie oder Einheitstheorie²⁰⁸. Die Theorien seien bloß „fragmentarische Erklärungsbemühungen, die sich mit gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbaren“ ließen und nicht selten freischwebend erfunden worden seien.²⁰⁹ Im konkreten Fall der Bilanzbündeltheorie verwundert diese Einschätzung vor dem Hintergrund, dass die Bilanzbündeltheorie die Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer in Reinform erzeugt. Sieht man, wie Tipke, in der Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer ein Subprinzip der Leistungsfähigkeit²¹⁰, muss die Auslegung und Lückenausfüllung im einfachen Recht nach diesem Prinzip erfolgen. Eine solche Auslegung und Lückenausfüllung des gesamten Ertragsteuerrechts gelingt mit der Bilanzbündeltheorie. Somit könnte man nach Tipke schließen, dass die Bilanzbündeltheorie keine überflüssige Gedankenkonstruktion, sondern nur ein redundanter Begriff für eine nach dem verfassungsrechtlichen Subprinzip der Gleichstellung des Einzel- mit dem Mitunternehmer gebotene Auslegung und Lückenausfüllung war.

Ein solches verfassungsrechtliches Prinzip der Gleichstellung des Einzel- mit dem Mitunternehmer existiert jedoch nicht.²¹¹ Einzel- und Mitunternehmer sind lediglich partiell, soweit es das Gesetz zulässt, gleichzustellen.²¹² Das Beispiel verdeutlicht, dass die Grenzen zwischen Rechtsanwendungstheorien und Prinzipien verschwimmen können bzw. Rechtsanwendungstheorien sich (vermeintlich) auf Prinzipien zurückführen lassen.

Abstrakt unterscheiden sich Rechtsanwendungstheorien von einfachgesetzlichen Prinzipien dergestalt, dass sie nicht die gesamte Rechtsmaterie inhaltlich ordnen, sondern lediglich einen abgegrenzten (Norm-)Bereich betreffen und versuchen, diesem Bereich Gestalt zu geben. Entscheidendes Differenzierungskriterium ist, dass einfachgesetzliche Prinzipien als Bestandteile des Gesetzes für den Rechts-

²⁰⁵ Tipke, StO I, S. 505.

²⁰⁶ Tipke, StO I, S. 505.

²⁰⁷ Tipke, StO I, S. 505.

²⁰⁸ Unklar ist, ob Tipke damit die Theorie von der Einheit der Gesellschafter oder die Einheitstheorie als Gegenmodell zur Trennungstheorie bei Übertragungen gegen Teil- und Mischentgelt meinte. Für Ersteres Niehus, StuW 2002, 116, 121.

²⁰⁹ Tipke, StO I, S. 505.

²¹⁰ Tipke, StO I, S. 70.

²¹¹ S. o. Viertes Kapitel B. III. 3. c).

²¹² S. o. Viertes Kapitel B. III. 4.

anwender zwingend sind. Demgegenüber sind Rechtsanwendungstheorien als „Erklärungsbemühungen“ nicht zwingend, vielmehr stehen dem Rechtsanwender eine Vielzahl von Rechtsanwendungstheorien offen. Typisches Bedenken, die Theorien seien teilweise freischwebend, sind nachvollziehbar. Denn die Rechtsanwendungstheorien betreffen insbesondere die Füllung von Rechtslücken *praeter legem* und damit einen unregelmäßigten Bereich. Schwierig ist dies für den Richter, der sich wegen des Rechtsverweigerungsverbot einer Rechtsfortbildung nicht verweigern darf.²¹³ Im Einzelfall lässt sich trefflich streiten, ob eine Rechtsanwendungstheorie noch Teil der Gesetzesauslegung ist, innerhalb oder gar außerhalb der zulässigen Rechtsfortbildung liegt.

Unbeschadet dieser Einordnung darf den „Gedankenkonstrukten“ nicht jedwede Bedeutung abgesprochen werden. Denn Rechtsanwendungstheorien, die von der höchststrichterlichen Rechtsprechung aufgegriffen oder entwickelt wurden, werden Teil der Präjudizien. Diesen Präjudizien des BFH kommt eine Gesetzen ähnliche Effektivität und immense Bedeutung zu²¹⁴: Finanzgerichte suchen die Aufhebung und Rückverweisung ihrer Urteile zu vermeiden, auch Rechtsanwender wie die Verwaltung und der Steuerpflichtige folgen höchststrichterlicher Rechtsprechung zumindest aus Planungssicherheit. Freilich ist der BFH wegen Art. 20 Abs. 3 GG nicht an seine eigenen Präjudizien gebunden, da diese nicht über Normqualität verfügen.²¹⁵ Allerdings verlangt die rechtsstaatlich fundierte Wahrung der Rechteinheitlichkeit ein grundsätzliches Festhalten an Präjudizien und führt zu einem erhöhten Begründungsbedarf bei Abweichungen.²¹⁶ Daher wird die richterliche Rechtsfortbildung – trotz ihrer fehlenden allgemeinverbindlichen Bindungswirkung – Element des Prüfungsmaßstabs für den Rechtsanwender, sofern sich die Rechtsfolge in einem konkreten Fall nicht aus einer Gesetzessubsumtion ergibt.²¹⁷ Richterrecht wird somit faktisch, ohne Rechtsquelle zu sein, wie eine solche behandelt.²¹⁸

Rechtsanwendungstheorien werden daher über Präjudizien Teil des inhaltlichen Gesetzessystems und geben unregelmäßigten Bereichen eine gewisse Struktur. Rechtsanwendung und Rechtsprechung sollten sich daher möglichst systematisch in die in der bisherigen Rechtssprechungslinien geprägten Rechtsanwendungstheorien einordnen und Durchbrechungen sinnvoll begründen, da sonst unvorhersehbare Einzelfallentscheidungen drohen, die die Rechtsanwendung erschweren. Verfassungsrechtlich kann dies auf das Rechtsstaatsprinzip gem. Art. 20 Abs. 3 GG zurückgeführt werden, woraus eine Pflicht zur Kontinuitätsgewähr entspringt, die

²¹³ Dazu s. o. Viertes Kapitel A.

²¹⁴ Für das Steuerrecht: Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 605; Jachmann-Michel, FS Spindler, 115, 128; Musil, FS 100 Jahre BFH, 151, 159; für die Methodenlehre: Larenz, Methodenlehre, S. 415.

²¹⁵ Larenz, Methodenlehre, S. 415 m. w. N. zu abweichenden Auffassungen.

²¹⁶ Jachmann-Michel, FS Spindler, 115, 129.

²¹⁷ Dürig/Herzog/Scholz-Jachmann-Michel, Art. 95 GG Rn. 15.

²¹⁸ Musil, FS 100 Jahre BFH, 151, 159.

zwar keine Perpetuierung des Rechtszustandes fordert, sprunghafte oder widersprüchliche Änderungen jedoch vermeiden möchte.²¹⁹ Freilich bleibt den Gerichten ein vollständiger Rechtsprechungswandel unbenommen.²²⁰ Für den Steuerrechtler zeigen sich hier deutliche Ähnlichkeiten zur Folgerichtigkeit: Einmal gewählte Theorien sollten folgerichtig fortgeführt oder durch ein neues System ersetzt werden.

V. Praktikabilität als Hilfsmethode

Auch eine dogmatisch stringente und von Prinzipien geleitete Rechtsordnung muss praktikabel sein. Für das Steuerrecht als Masseverfahren hat dieser Anspruch besondere Bedeutung. Das sog. Praktikabilitätsprinzip soll Überkompliziertheit und Undurchführbarkeit der Gesetze oder unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand verhindern.²²¹ Vereinfachung kann in einem unpraktikablen Recht sogar helfen, dem Gleichheitssatz zur Geltung zu verhelfen.²²² Denn über Vereinfachung können Gesetze gleichmäßig durchgeführt werden, während unpraktikable Gesetze wegen aufwändiger Sachverhaltsermittlungen, Schwierigkeiten bei der Rechtsfolgernermittlung oder unzumutbarem Arbeitsaufwand gerade eine ungleichmäßige Gesetzesanwendung zur Folge haben können. Gleichwohl darf eine Steuervereinfachung nicht zur Ausblendung von Individualgerechtigkeit führen. Zwischen Steuervereinfachung und Individualgerechtigkeit besteht ein Spannungsverhältnis.²²³

Allerdings gibt es keinen Grundsatz, wonach Steuergesetze so auszulegen sind, dass sie praktisch und einfach handhabbar sind.²²⁴ Gelegentlich hätte die Rechtsprechung in einem solchen Sinne verstanden werden können. So hat bereits der RFH hat für die Auslegung des materiellen Steuerrechts herausgearbeitet, „dass die steuerliche Behandlung sowohl in Rücksicht auf die Beteiligten als auch auf die Verwaltung möglichst einfach und klar gestaltet werden soll“.²²⁵ Auch der BFH betonte in der Vergangenheit die praktische Durchführbarkeit als wichtigen Auslegungsgrundsatz.²²⁶ Es ist jedoch einschränkender zu formulieren, dass die

²¹⁹ *Levedag*, FS 100 Jahre BFH, 181, 186; BFH Beschl. v. 17. 12. 2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, 616 ff.

²²⁰ Selbst der Grundsatz der Kontinuität einer langjährigen ständigen Rechtsprechung steht einer Änderung aufgrund besserer Rechtserkenntnis nicht entgegen vgl. BFH Beschl. v. 17. 12. 2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, 616; *Levedag*, FS 100 Jahre BFH, 181, 186.

²²¹ Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.145.

²²² Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.145; *P. Kirchhof*, DSStJG 24 (2001), 9, 20.

²²³ Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.146; *P. Kirchhof*, DSStJG 24 (2001), 9, 20 ff.; *Jachmann-Michel*, StuW 1998, 193, 196 ff.

²²⁴ *Tipke*, StO III, S. 1615.

²²⁵ RFH v. 7. 5. 1930 – VI A 67/30, RStBl. 1930, 671, 673.

²²⁶ BFH Urt. v. 31. 7. 1956 – I 31/56 U, BFHE 63, 223; BFH Urt. v. 29. 5. 1956 – I 39/56 S, BFHE 63, 76.

Praktikabilität nicht die allgemein anerkannten Auslegungskriterien einschränken darf, aber bei Zweifeln über die Auslegung herangezogen werden kann.²²⁷ Im Falle mehrerer Möglichkeiten kann unterstellt werden, der Gesetzgeber habe die praktikablere Lösung gewollt, sodass dem Grundsatz der Praktikabilität zumindest der Charakter einer Hilfsmethode zukommt.²²⁸ Sofern die Praktikabilität in das Korsett der klassischen Ausbildungsmethoden gezwängt werden soll, kann sie am ehesten als objektiv-teleologischer Gesichtspunkt betrachtet werden.²²⁹ Praktikabilitätsabwägungen können so in die Auslegung des materiellen Steuerrechts einfließen.²³⁰ Darauf kann bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen zurückgegriffen werden.

C. Ergebnis

Ergänzungsbilanzen dürfen weder pauschal noch sonst beliebig fortentwickelt werden. Zwar handelt es sich bei Ergänzungsbilanzen um eine Lücke, d. h. eine unbefriedigende Unvollständigkeit im Recht. Mangels Anknüpfung im positiven Recht liegt gar eine Lücke *praeter legem* vor, zu deren Schließung der Richter zur Rechtsfortbildung berufen ist. Allerdings dürfen auch solche Lücken nicht freischwebend schöpferisch gefüllt werden. Eine Lösung muss vielmehr den verfassungsrechtlichen Besteuerungsprinzipien, einfach-rechtlichen Normen und Prinzipien sowie Rechtsanwendungstheorien entsprechen.

Doch nicht alle Aspekte sind bei der Suche nach einer Fortentwicklung hilfreich. So sind verfassungsrechtliche Besteuerungsprinzipien für das „Wie“ der Fortentwicklung weitgehend irrelevant. Das Individual- und Subjektsteuerprinzip wird von allen Fortentwicklungskonzeptionen gewahrt. Das objektive Nettoprinzip schützt nur die Abzugsfähigkeit (das „Ob“), nicht aber den Abzugszeitpunkt (das „Wann“) von Aufwendungen. Auch das Leistungsfähigkeitsprinzip bleibt nach den Grundsätzen des BVerfG in der Jubiläumsrückstellungsentscheidung wegen dieser Zweiteilung ohne Relevanz. Dagegen verbleibt nach der hier vertretenen Auffassung ein aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip i. V. m. dem Folgerichtigkeitsgebot hergeleiteter Aspekt der „Gerechtigkeit in der Zeit“, wonach der Gesetzgeber das gewählte Subsystem der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich folgerichtig umsetzen hat.

Eine vollumfängliche Gleichstellungsthese, die den Einzel- mit dem Mitunternehmer in der Besteuerung gleichstellt, kann weder aus dem einfachen Recht noch

²²⁷ BVerfG Beschl. v. 14. 3. 1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209, 217 f.; so bereits Arndt, Praktikabilität, S. 26.

²²⁸ BFH Urt. v. 20. 5. 1969 – II 25/61, BStBl. II 1969, 550; BVerfG Beschl. v. 14. 3. 1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209, 217 f.; Tipke, StO III, S. 1614 f.

²²⁹ Tipke/Lang-Englisch, Kap. 5 Rn. 5.68.

²³⁰ Ebenso Brandt, FS 100 Jahre BFH, 289, 314.

verfassungsrechtlich hergeleitet werden. Einfach-rechtlich wird der Gleichstellungsgedanke in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG deutlich. Daraus ergibt sich indes weder eine vollumfängliche, allgemeine Gleichstellung noch eine Gleichstellung im Bereich der Ergänzungsbilanzen. Eine Gesamtanalogie wäre wegen der gemeinsamen *ratio legis* von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG denkbar. Einem solchen Grundsatz stehen jedoch zahlreiche andere Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entgegen, die den Mitunternehmer und Einzelunternehmer erkennbar unterschiedlich behandeln. Verfassungsrechtlich lässt sich eine Gleichstellung weder aus dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit noch aus dem Grundsatz der Folgerichtigkeit herleiten, sodass eine Gleichstellung nur partiell in den vom Gesetzgeber angeordneten Bereichen möglich ist.

Für die Fortentwicklung relevant ist dagegen die derzeitige Besteuerungskonzeption, in der die gewerbliche Personengesellschaft partielles Steuersubjekt ist. Auch die Einordnung von Umstrukturierungsvorgängen kann sich auf die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen auswirken. Schließlich sind die Grundlagen von Ergänzungsbilanzen relevant. Einzelne dieser Aspekte dürfen auch nicht mit dem Hinweis darauf ausgeklammert werden, es handele sich um bloße „Rechtsanwendungstheorien“. Denn „Rechtsanwendungstheorien“, die von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aufgegriffen oder entwickelt wurden, kommt über die Präjudizien des BFH immense Bedeutung zu. Die Lösung sollte sich daher in die Rechtsanwendungstheorien der bisherigen Rechtsprechung möglichst systematisch einordnen und Durchbrechungen sinnvoll begründen.

Fünftes Kapitel

Einzelfälle der Fortentwicklung

Im Folgenden werden die in Kapiteln Zwei und Drei gelegten und in Kapitel Vier vorsortierten fortentwicklungsrelevanten Aspekte auf die einzelnen Fälle von Ergänzungsbilanzen übertragen. Wie bereits herausgearbeitet, müssen die einzelnen Fälle von Ergänzungsbilanzen dabei getrennt werden.¹ In den einzelnen Fällen muss zunächst erörtert werden, ob Ergänzungsbilanzen überhaupt fortzuentwickeln sind und welchen Maßstäben eine etwaige Fortentwicklung folgt. Dabei ist auf die in den bisherigen Kapiteln erarbeiteten Grundlagen zurückzugreifen.

A. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils

I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung

Nachdem festgestellt wurde, dass Ergänzungsbilanzen im Fall des Anteils-erwerbs zu bilden sind² und wie die Wertansätze zu erfolgen haben³, widmet sich dieser Abschnitt der Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen in Anteils-erwerbsfällen. Zunächst wird die Frage erörtert, ob Ergänzungsbilanzen überhaupt fortzuentwickeln sind. Sodann werden die verschiedenen Fortentwicklungskonzeptionen vorgestellt und aufbauend auf den bisherigen Ergebnissen eine eigene Fortentwicklungskonzeption erarbeitet.

II. Erfordernis der Fortentwicklung

Zunächst muss die Frage beantwortet werden, ob Ergänzungsbilanzen überhaupt fortzuentwickeln sind. Dies wird in Anteilserwerbsfällen kaum noch bestritten.⁴ Lediglich Marx will auf eine Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen verzichten.⁵ Denn zum einen sei die Bruchteilsbetrachtung der Rechtsprechung beim

¹ Dazu bereits s.o. Drittes Kapitel B. und Drittes Kapitel E.

² Dazu s.o. Drittes Kapitel E. II.

³ Dazu s.o. Drittes Kapitel G. I.

⁴ Statt vieler KSM-*Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F233; HHR-*Tiede*, § 15 EStG Rn. 500; Tipke/Lang-*Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.110; *Uelner*, DStJG 14 (1991), 139, 153; *Hüttemann*, DStJG 34 (2011), 291, 302; *Niehus*, StuW 2002, 116, 118; *Dreissig*, BB 1990, 958, 959; BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

⁵ *Marx*, StuW 1994, 191, 196.

Anteilserwerb unzutreffend.⁶ Zum anderen erhalte der Erwerber wegen der transparenten Mitunternehmerbesteuerung Steuererstattungen und somit Zinsvorteile gegenüber dem Beteiligten an einer Kapitalgesellschaft.⁷ Darin liege aus dem Gesichtspunkt der betrieblichen Steuerlehre ein Wettbewerbsvorteil gegenüber Kapitalgesellschaften. Überdies fehle für den Einbezug der Ergänzungsbilanz in die laufende Gewinnermittlung jeglicher Anhaltspunkt.

Die Verneinung der Fortentwicklung überzeugt nicht. Zuzustimmen ist Marx in der Ablehnung der Bruchteilsbetrachtung: Nach der hier vertretenen Auffassung erwirbt der Gesellschafter den Gesellschaftsanteil, nicht ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens.⁸ Daraus folgt jedoch nicht, dass der Gesellschaftsanteil *en bloc* zu bilanzieren ist oder auf eine Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen verzichtet werden kann.⁹ Denn der Anteilserwerber tritt durch den Anteilserwerb in ein steuerlich transparentes Mitunternehmersystem ein, welches ihm den Gewinnanteil an der Gesellschaft gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit unmittelbarer Gewinn- und Verlustauswirkung zuweist.¹⁰ Ihn dabei partiell, in Höhe des Anteilserwerbs, dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gleichzustellen, da auch diesem die Einbeziehung in die Einkommensteuer versagt sei und dieser einen Finanzierungs- und Liquiditätsnachteil durch die fehlenden Steuerminderungen erleide, geht fehl. Diese Überlegungen sind – neben anderen, weitaus gewichtigeren Argumenten – *de lege ferenda* bei der Diskussion der Schaffung eines rechtsformunabhängigen Steuerrechts relevant. *De lege lata* muss der geltende Dualismus der Unternehmensbesteuerung akzeptiert werden. Ein einseitiger Versuch zur Beseitigung des Dualismus durch den Rechtsanwender missachtet die Kompetenz des Gesetzgebers bei der Neuregelung der Materie.

Entgegen der Auffassung von Marx besteht mit der transparenten Besteuerung gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG auch eine ausreichende Rechtsgrundlage für die Einbeziehung der Ergänzungsbilanz in die laufende Besteuerung. Eine Abrechnung stiller Reserven erst bei Anteilsveräußerung mag zwar dem objektiven Nettoprinzip entsprechen¹¹, im Übrigen kommt es jedoch bezüglich der Belastungswirkungen zu einer eklatanten steuerlichen Ungleichbehandlung von Gründungsmitgliedern von Mitunternehmerschaften mit Anteilserwerbern von Mitunternehmerschaften und damit eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die transparente Besteuerung verkäme im Anteilserwerbsfall zu einer semi-transparenten Besteuerung. Schließlich gebietet das Folgerichtigkeitsprinzip gem. Art. 3 Abs. 1 GG eine Fortentwicklung beim Anteilserwerb. Denn ein Erwerbsvorgang ist wegen der Grundentscheidung zur periodischen Gewinnermittlung zwingend bei der laufenden Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

⁶ Marx, StW 1994, 191, 196.

⁷ Marx, StW 1994, 191, 196.

⁸ S. o. Drittes Kapitel F.

⁹ S. o. Drittes Kapitel F. V.

¹⁰ S. o. Drittes Kapitel F. V.

¹¹ Dazu s. o. Viertes Kapitel B. II. 3.

III. Fortentwicklungskonzeptionen

1. Kurzvorstellung der Grundkonzepte

Für die Fortentwicklung werden in der Literatur und Rechtsprechung mehrere Grundkonzeptionen der Fortentwicklung diskutiert, die im Folgenden dargestellt und systematisiert werden. Dabei waren die Grundsätze der Fortentwicklung bereits vor Ergehen des BFH-Urteils vom 20. 11. 2014¹² höchst umstritten.¹³ Jedoch bewegten sich alle Lösungen – auch wenn sie zum Teil auf unterschiedliche Nutzungsdauern und Wahlrechte abstellten – im Korridor der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen. Danach werden die anteiligen Buchwerte in der Gesellschaftsbilanz für den Erwerber weiterhin mit derselben Abschreibungsmethode und Restnutzungsdauer abgeschrieben. Lediglich für den in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Wert wurde eine unterschiedliche Behandlung erwogen. Zum Teil wurden auch sehr gesellschaftsbezogene Ansätze vertreten, eine vollständig gesellschaftsbezogene Fortentwicklung jedoch unisono abgelehnt.

Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen wurden dagegen – soweit ersichtlich – vor dem Urteil des BFH nicht erwogen. Nach dem Konzept werden die anteiligen Buchwerte in der Gesellschaftsbilanz und die Werte der Ergänzungsbilanz gedanklich zusammengerechnet. Werden für den Erwerber unterschiedliche Nutzungsdauern angenommen oder Wahlrechte geltend gemacht, beziehen sich diese auf die Summe der anteiligen Buchwerte der Gesellschaftsbilanz und des Ergänzungsbereichs. Die Berechnung der Abschreibung erfordert danach eine Nebenrechnung außerhalb der Bilanzen, wonach der anteilige Buchwert aus der Gesellschaftsbilanz und der Wert aus der Ergänzungsbilanz in Summe auf eine neue Nutzungsdauer verteilt werden. Eingang in den Ergänzungsbereich findet dann lediglich das Ergebnis der Nebenrechnung. Die Konzepte und ihre Grundlagen werden im Folgenden im Detail erarbeitet.

2. Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen

a) Grundfunktion

Zunächst könnte eine Fortentwicklung mit dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen erfolgen. Danach lässt die Handhabe in der Ergänzungsbilanz die Behandlung eines Wirtschaftsgutes in der Gesellschaftsbilanz und die (gedacht) auf den Erwerber entfallende Abschreibung unberührt. Der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesene Mehr- oder Minderwert wird unabhängig von der Handhabe in der Gesellschaftsbilanz betrachtet, sodass grundsätzlich

¹² BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

¹³ Zum damaligen Streitstand s. m. w. N. Kahle, FR 2013, 873, 876.

die Abschreibungsparameter neu bestimmt werden (Variante 1). Auch wenn im Grundsatz eine eigenständige Behandlung des Mehr- oder Minderwertes erfolgt, ist ein Gleichlauf der Abschreibungsparameter denkbar (Variante 2¹⁴). Beiden Varianten ist jedoch gemeinsam, dass die in der Gesellschaftsbilanz vorgenommene Abschreibung unberührt bleibt. Dies kann am besten anhand eines Beispiels verdeutlicht werden:

Beispiel 11

Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb i.S. ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen

A und B sind an der AB-OHG jeweils mit einem Kapitalanteil von 100.000 GE beteiligt. B veräußert seinen Anteil für 200.000 GE an C, welcher Anschaffungskosten in gleicher Höhe hat. Die abgeholten anteiligen stillen Reserven i.H.v. 100.000 GE entfallen zu 90.000 GE auf den Firmenwert und zu 10.000 GE auf die Maschine.

Die Maschine hat einen Buchwert von 50.000 GE bei ursprünglichen Anschaffungskosten von 100.000 GE. Sie wurde bisher linear mit einer prognostizierten Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben. Im Zeitpunkt des Anteilserwerbs beträgt die voraussichtliche Restnutzungsdauer der Maschine noch 7 Jahre.

Bilanz der AB-OHG 01.01.

Aktiva		Passiva	
Maschine	50.000	Kapital A	100.000
Bank	150.000	Kapital C	100.000
Summe	200.000	Summe	200.000

Positive Ergänzungsbilanz des C 01.01.

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	90.000	Mehrkapital C	100.000
Maschine	10.000		
Summe	100.000	Summe	100.000

In der *Gesellschaftsbilanz* ergeben sich folgende Abschreibungen:

Maschine:

§ 7 Abs. 1 EStG	$100.000 \times 10 \% = - 10.000$
-----------------	-----------------------------------

¹⁴ Inwieweit eine individuelle Behandlung des Mehrwertes erfolgen kann, ist höchst umstritten. Neben der Nutzungsdauer kommen u. a. Methodenwahlrechte, Aktivierungs- und Passivierungsbeschränkungen, Teilwertabschreibungen und Steuervereinfachungen in Betracht. Dazu im Folgenden.

In der *Ergänzungsbilanz* ergeben sich folgende Abschreibungen:

Firmenwert:

§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG	$90.000 / 15 = - 6.000$
------------------------	-------------------------

Maschine:

Variante 1) Neubestimmung der Restnutzungsdauer nur in der Ergänzungsbilanz

§ 7 Abs. 1 EStG	$10.000 \times 14,28 \% (7 \text{ Jahre}) = - 1.428$
-----------------	--

Variante 2) keine Neubestimmung der Restnutzungsdauer

§ 7 Abs. 1 EStG	$10.000 \times 20 \% = - 2.000$
-----------------	---------------------------------

Bilanz der AB-OHG 31.12.

Aktiva		Passiva	
Maschine	40.000	Kapital A	95.000
Bank	150.000	Kapital C	95.000
Summe	190.000	Summe	190.000

Positive Ergänzungsbilanz des C 31.12. (lineare AfA)

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	84.000	Mehrkapital C	92.572
Maschine	8.572		
Summe	92.572	Summe	92.572

Damit wird C ein Verlustanteil aus der Gesellschaftsbilanz i. H. v. 5.000 GE sowie ein Verlust aus der Ergänzungsbilanz i. H. v. 7.428 GE zugewiesen, sodass sich insgesamt ein Verlust i. H. v. 12.428 GE ergibt.

b) Eigene Interpretation des Urteils des BFH vom 20. 11. 2014

In dem Sinne der Variante 1 könnte auch das Urteil des BFH vom 20. 11. 2014¹⁵ zu verstehen sein. Allerdings musste der BFH die Sache wegen fehlender Spruchreife an das FG zurückverweisen. Es fehlte an Berechnungen zur exakten Höhe der Abschreibung. Im Anschluss wurde deshalb und wegen des zum Teil mehrdeutigen Wortlauts diskutiert, ob das Urteil im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen oder sog. ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen¹⁶ zu verste-

¹⁵ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

¹⁶ Zu ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen sogleich im Anschluss Fünftes Kapitel A. III. 3.

hen war.¹⁷ Insbesondere die Randziffern 19 und 24 können für eine Behandlung als ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen angeführt werden. Denn die Passagen, die „Auflösung der in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Anschaffungskosten“ sei nicht von der Handhabung in der Gesellschaftsbilanz abhängig und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes Containerschiff sei „in den Ergänzungsbilanzen nach den Grundsätzen zu bestimmen, die für den Erwerb eines gebrauchten Seeschiffes gelten“ könnten in diese Richtung deuten.

Allerdings lässt sich eine solche Deutung nicht mit anderen Teilen der Urteilsbegründung des BFH vereinbaren. Gestützt wurde das Urteil maßgeblich auf die ständige Rechtsprechung des BFH, die den Anteilserwerb nicht als Erwerb des Gesellschaftsanteils, sondern als Anschaffung ideeller Anteile am Gesellschaftsvermögen betrachtet.¹⁸ Zudem hat der BFH die sog. Gleichstellungsthese, wonach der Mitunternehmer einem Einzelunternehmer gleichzustellen ist, herangezogen.¹⁹ Die Bruchteilsbetrachtung geht von einem anteiligen ideellen Erwerb von Anteilen der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens aus. Diese Betrachtung umfasst damit auch die in der Gesellschaftsbilanz abgebildeten Werte und ist einzig mit ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen konform, wonach die anteiligen Werte des Erwerbers in der Gesellschaftsbilanz mit den Korrekturwerten in der Ergänzungsbilanz zusammengerechnet und insgesamt auf einen neu geschätzten Abschreibungszeitraum verteilt werden²⁰. Eine Abschirmwirkung der Gesellschaftsbilanz bei gleichzeitiger Bruchteilsbetrachtung des Anteilserwerbs wäre widersprüchlich.²¹ Auch der zweite Begründungsansatz, die Gleichstellungsthese, lässt sich nicht mit ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen in Einklang bringen. Denn eine Gleichstellung des Einzelunternehmers mit dem Mitunternehmer erfordert identische Wertansätze, Restnutzungsdauern und Methodenwahlrechte wie beim Erwerb eines Einzelunternehmens.²² Beim Erwerber

¹⁷ Vgl. dazu die unterschiedlichen Einschätzungen des Urteils und Diskussionen in der Literatur u. a. *Prinz/Keller*, DB 2017, 1607, 1608; *Farwick*, StuB 2017, 175, 176; *Ley*, KÖSDI 2017, 20278, 20280; *Bolk*, DStZ 2015, 472, 474; und insb. die Podiumsdiskussion mit Brandenburg, Crezelius, Wacker und Prinz bei *Kleinheisterkamp*, JbFfSt 2015/2016, 462, 469 ff. sowie mit Prinz, Crezelius, Fischer und Wacker bei *Heinemann*, JbFfSt 2017/2018, 494, 498 ff.; *Strahl*, KÖSDI 2017, 20449, 20456; *Egner/Gries/Stöbel*, StStud 2017, 295, 307 sowie die Urte. des BFH v. 29. 10. 2019 – IX R 38/17, DStR 2020, 1033, Rn. 35 und v. 3. 5. 2022 – IX R 22/19, BFH/NV 2022, 1244, wonach die Streitfrage weiterhin umstritten sei.

¹⁸ St. Rspr. des BFH vgl. BFH Urte. v. 26. 1. 1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368; BFH Beschl. v. 25. 2. 1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH Urte. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34. Zur Bruchteilsbetrachtung s. o. Drittes Kapitel F. II.

¹⁹ Ausführlich zur Gleichstellungsthese s. o. Viertes Kapitel B. III.

²⁰ Zu dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen sogleich s. u. mit einem Beispiel Fünftes Kapitel A. III. 3.

²¹ Dazu und der insoweit bedeutsamen dogmatischen Einordnung von Ergänzungsbilanzen s. o. Drittes Kapitel E. IX.

²² So wohl auch die Verwaltung, die in BMF v. 19. 12. 2016, BStBl. I 2017, 34, 34, auch für den Mitunternehmeranteil ausdrücklich auf § 6 Abs. 1 Nr. 7 abstellt. Richtigerweise findet § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG auf den Mitunternehmeranteil jedoch keine Anwendung. Dazu s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. b) cc) und Drittes Kapitel G. I. 2.

eines Einzelunternehmens sind Wertansätze, Restnutzungsdauer und Methodenwahlrechte völlig unabhängig vom Veräußerer zu bestimmen.²³ Dies folgt beim entgeltlichen Erwerb eines Betriebs aus dem Individualsteuerprinzip und aus § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG, wonach die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind.²⁴ Diese bilden dann die Bemessungsgrundlage der AfA gem. § 7 EStG. Niemand käme auf die Idee, bei einer Einzelrechtsnachfolge eines Einzelunternehmers partiell die Wertansätze des Veräußerers zu übernehmen und nur hinsichtlich der darüberhinausgehenden Werte die Restnutzungsdauer neu zu schätzen und Methodenwahlrechte zuzulassen. Eine solche interpersonelle Korrespondenz wäre verfassungsrechtlich mit dem Individualsteuerprinzip unvereinbar und verstieße einfach-rechtlich gegen den Grundsatz der Einzelbewertung, das Anschaffungskostenprinzip und §§ 6 ff. und § 7 EStG. Angedacht werden könnte, dass eine Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer nur in Höhe der Mehrwerte in der Ergänzungsbilanz erfolgen sollte. Von einer Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer kann dann jedoch mangels vergleichbarer Sachverhalte keine Rede sein. Festgehalten werden kann somit, dass die Deutung des Urteils des BFH im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen mit der Gleichstellungsthese, jedenfalls mit der Bruchteilsbetrachtung unvereinbar ist. Der BFH wollte den Fall daher wohl im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen lösen.²⁵

c) Diskussionsstand in der Literatur

Die Fortentwicklung im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen war vor dem Urteil des BFH nahezu unumstrittene Auffassung in der Literatur.²⁶ Lediglich bezüglich der konkreten Ausgestaltung bestand Streit in nahezu allen Punkten.²⁷ Auch nach dem Urteil wird noch vielfach dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen gefolgt.²⁸ Teilweise ist dies wohl der ge-

²³ Statt aller KSM-Werndl, § 6 EStG Rn. H7.

²⁴ Dazu s. o. Drittes Kapitel G. I. 1.

²⁵ Auch Wendt, der Vorsitzende des IV. Senats, äußerte sich auf einer Vortragsveranstaltung für das Studienwerk der Steuerberater am 27. 2. 2014 in Köln wohl in diese Richtung (zitiert nach Bolk, DStZ 2015, 472, 474). Ebenso wohl auch M. Wendt, FR 2015, 552, 555. Zu ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen s. gleich Fünftes Kapitel A. III. 3.

²⁶ Statt vieler Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 160; Niehus, StuW 2002, 116, 122; Ising, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 148 ff.; Kahle, FR 2013, 873, 879; Dreissig, BB 1990, 958; Dreissig, StJB 1990/1991, 222; Ley, KÖSDI 2001, 12982; Uelner, DStJG 14 (1991), 139; ebenso FG Nds. Urt. v. 28. 10. 2003 – 1 K 595/00, DStRE 2005, 376, 378.

²⁷ Vgl. die Aufarbeitung des Streitstandes vor Ergehen des Urteils von Kahle, FR 2013, 873, 879 ff.

²⁸ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F239; Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 251 (17. Aufl. 2018); Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 465; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 47; Kleinheisterkamp, JbFfSt 2015/2016, 462, 466.

rade aufgeworfenen Ambiguität des Urteils des BFH vom 20.11.2014²⁹ geschuldet. Andere treten jedoch bereits bewusst dem vom BFH vertretenen Konzept der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen entgegen.³⁰

Diese Lösung der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen entspricht konzeptionell einer Mischung aus Einheit und Vielheit. Denn der eintretende Gesellschafter führt partiell, in Höhe der Anschaffungskosten in der Gesellschaftsbilanz, die anteiligen Anschaffungskosten der Gesellschaft fort, sodass insoweit eine gesellschaftliche Abschirmwirkung im Sinne der Einheitstheorie entsteht. Bezüglich der zusätzlichen Anschaffungskosten in der Ergänzungsbilanz können individuelle Aspekte des Erwerbers maßgebend werden.³¹ Zu beachten ist, dass die Konzeption lediglich hinsichtlich der in der Ergänzungsbilanz abgebildeten Anschaffungskosten für die Berücksichtigung individueller Aspekte offen ist. Die Reichweite der Berücksichtigung dieser individuellen Aspekte war in der Vergangenheit in sämtlichen Details streitig³²: Gestritten wurde insbesondere, ob und in welchen Fällen die Restnutzungsdauer analog der Gesellschaftsbilanz bestimmt wird oder ob eine Neubestimmung erfolgen muss.³³ Teilweise wurde dafür eine erheblich unterschiedliche Nutzungsdauer gefordert.³⁴ Zudem wurde teilweise noch differenziert, ob es sich um abnutzbare Wirtschaftsgüter des materiellen Anlagevermögens, (Ansatzverboten unterliegende) immaterielle Vermögensgegenstände³⁵ oder bereits abgeschriebene Wirtschaftsgüter³⁶ handelt. Ferner wurde darüber gestritten, ob dem Erwerber in der Ergänzungsbilanz Wahlrechte zustünden, die Methoden der Gesellschaft fortzuführen sind oder stets linear abzuschreiben ist.³⁷

²⁹ BFH Urt. v. 20.11.2014– IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

³⁰ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F222; Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 465; Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 251 (17. Aufl. 2018); HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 47.

³¹ Zu den einzelnen Punkten s. u. in der konkreten Ausgestaltung der hier vertretenen Lösung, die im Grundsatz auf dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen basiert Fünftes Kapitel A. IV. 3.

³² Zu sämtlichen vor dem Urteil in der Literatur diskutierten Aspekten vgl. Kahle, FR 2013, 873, 880.

³³ Dazu m. w. N. Kahle, FR 2013, 873, 879.

³⁴ Vgl. dazu die monographischen Auseinandersetzungen mit den seinerzeitigen Loseblattkommenaren bei Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 160 und Ising, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 151.

³⁵ Uelner, DStJG 14 (1991), 139, 158; Dreissig, StJB 1990/1991, 222, 237.

³⁶ So beispielsweise Wismeth, DB 1976, 790, 792; Uelner, DStJG 14 (1991), 139, 155; a. A. für eine sofortige Aufwandswirksamkeit Dreissig, BB 1990, 958, 960.

³⁷ Beispielsweise ablehnend Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 162; a. A. für Methodenwahlrechte bspw. Niehus, StuW 2002, 116, 123; ebenso Ising, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 155.

3. Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen

a) Grundfunktion

Andererseits könnte der anteilige Buchwert in der Gesellschaftsbilanz zuzüglich des Mehrwertes der Ergänzungsbilanz über die neu geschätzte Restnutzungsdauer zu verteilen sein, sodass in den Ergänzungsbilanzen letztlich individuelle Abschreibungskorrekturen durchgeführt werden. Eine solche Handhabe hatte wohl auch der BFH im Sinn.³⁸ Auch das BMF und gewichtige Stimmen in der Literatur schlossen sich dieser Sichtweise an.³⁹ Deutlich wird das Konzept anhand eines Beispiels:

Beispiel 12

Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb i. S. ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen

Der Beispielsfall ist identisch mit Beispiel 10.⁴⁰

Bilanz der AB-OHG 01.01.

Aktiva		Passiva	
Maschine	50.000	Kapital A	100.000
Bank	150.000	Kapital C	100.000
Summe	200.000	Summe	200.000

Positive Ergänzungsbilanz des C 01.01.

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	90.000	Mehrkapital C	100.000
Maschine	10.000		
Summe	100.000	Summe	100.000

In der *Gesellschaftsbilanz* ergeben sich folgende Abschreibungen:

Maschine:

§ 7 Abs. 1 EStG	$100.000 \times 10\% = - 10.000$
-----------------	----------------------------------

³⁸ BFH Urt. v. 20. 11. 2014– IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34. Zu der Auflösung dieser Ambiguität s. gerade bei ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen Fünftes Kapitel A.III. 2.

³⁹ BMF v. 19. 12. 2016, BStBl. I 2017, 34; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 505; Bolk, DStZ 2015, 472, 475; Freikamp, DB 2015, 1063, 1066; Heinemann, JbFfSt 2017/2018, 494; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 251; Schulze zur Wiesche, StBp 2016, 143, 145.

⁴⁰ S. bei ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen Fünftes Kapitel A.III. 2.

Bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen wird der Abschreibungsverlauf des Anteilserwerbers eigenständig berechnet. Beim Firmenwert ergeben sich, da dieser in der Gesellschaftsbilanz nie vorhanden war, keine Unterschiede zu ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen. Dagegen wird bei der Maschine die Abschreibung des Anteilserwerbers aus der Gesellschaftsbilanz auf den Betrag korrigiert, der ihm im Sinne einer Bruchteilsbetrachtung als gedachter Einzelunternehmer zustünde. Auf die Maschine entfallen Anschaffungskosten des C von 35.000 GE (anteilig 25.000 GE in der Gesellschaftsbilanz und 10.000 GE in der Ergänzungsbilanz) bei einer Restnutzungsdauer von 7 Jahren. Zudem vertreten nahezu alle Anhänger dieser Auffassung, dass dem Anteilserwerber unabhängige Abschreibungswahlrechte wie z. B. die Wahl der degressiven AfA zustehen.⁴¹

In der *Ergänzungsbilanz* ergeben sich folgende Abschreibungen:

Firmenwert:

§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG	90.000 / 15 = – 6.000
------------------------	-----------------------

Maschine bei linearer AfA:

§ 7 Abs. 1 EStG	35.000 × 1 / 7 Jahre = – 5.000
Abzüglich bereits in der Gesellschaftsbilanz zugewiesene AfA	5.000
Zusätzliche AfA in der Ergänzungsbilanz	0

Maschine bei degressiver AfA:

§ 7 Abs. 2 EStG	35.000 × 25 % = – 8.750
Abzüglich bereits in der Gesellschaftsbilanz zugewiesene AfA	5.000
Zusätzliche AfA in der Ergänzungsbilanz	– 3.750

Bilanz der AB-OHG 31.12.

Aktiva		Passiva	
Maschine	40.000	Kapital A	95.000
Bank	150.000	Kapital C	95.000
Summe	190.000	Summe	190.000

⁴¹ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, Rn. 18; BMF v. 19. 12. 2016, BStBl. I 2017, 34; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 505; Bolk, DStR 2018, 424, 425; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 251.

Positive Ergänzungsbilanz des C 31.12. (lineare AfA)

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	84.000	Mehrkapital C	94.000
Maschine	10.000		
Summe	94.000	Summe	94.000

Positive Ergänzungsbilanz des C 31.12. (degressive AfA)

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	84.000	Mehrkapital C	90.250
Maschine	6.250		
Summe	90.250	Summe	90.250

Bei Wahl der linearen AfA wird C damit ein Verlustanteil aus der Gesellschaftsbilanz i. H. v. 5.000 GE sowie ein Verlust aus der Ergänzungsbilanz i. H. v. 6.000 GE zugewiesen, sodass sich insgesamt ein Verlust i. H. v. 11.000 GE ergibt. Bei der Wahl der degressiven AfA beträgt der Verlust aus der Ergänzungsbilanz dagegen 9.750 GE, sodass sich insgesamt ein Verlust i. H. v. 14.750 GE ergibt.

b) Folgerichtige Umsetzung

Ob diese Grundsätze auch für den Erwerb unter dem Buchwert gelten, wurde nach dem Urteil des BFH bestritten.⁴² Abgelehnt wurde eine Übertragung damit, dass es im Fall der negativen Ergänzungsbilanz lediglich darum ginge, bereits ausgewiesenen anteiligen Aufwand des Gesellschafters auf das richtige Ausmaß zu verringern, während bei positiven Ergänzungsbilanzen dem vorherigen, zu geringen Aufwand etwas hinzugefügt werde.⁴³ Es handele sich nur um eine Verringerung der Bemessungsgrundlage; einer etwaig kürzeren Nutzungsdauer müsse bereits in der Gesellschaftsbilanz Rechnung getragen werden.⁴⁴

Ferner wird angeführt, dass insoweit gar keine „neuen Anschaffungskosten“ vorlägen, die nach dem Urteil des BFH vom 20. 11. 2014 notwendig seien.⁴⁵ Die

⁴² Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 463; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F256; so bereits Niehus, StuW 2002, 116, 123; Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 556a; M. Wendt, BFH-PR 2015, 120, 120f.; B. Rapp, FR 2018, 170, 175; in diese Richtung wohl auch Prinz/Keller, DB 2017, 1607, 1611; teilweise unter Berufung auf BFH v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BFH Urt. v. 6. 7. 1999 – VIII R 17/95, DStRE 1999, 911; BFH Urt. v. 20. 10. 2015 – VIII R 33/13, BStBl. II 2016, 596 (sämtlich zu negativen Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG).

⁴³ Niehus, StuW 2002, 116, 123; ähnlich auch KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F256.

⁴⁴ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F256.

⁴⁵ Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 556a; M. Wendt, BFH-PR 2015, 120, 120f; Prinz/Keller, DB 2017, 1607, 1611.

bisher von Rechtsprechung und Literatur durchgeführte Fortentwicklung anhand Abgang und Verbrauch der Wirtschaftsgüter auf der Gesellschaftsebene sei daher nicht auf positive Ergänzungsbilanzen zu übertragen.⁴⁶ Entscheidungserhebliches Abgrenzungskriterium waren für den BFH also nicht die Unterschiede zwischen Anteilserwerb und § 24 UmwStG, sondern die Unterschiede zwischen positiven und negativen Korrekturposten.⁴⁷ Im Nachgang zum Urteil bekräftigte der damalige Vorsitzende des IV. Senats, Wendt, die Abschreibung bei negativen Ergänzungsbilanzen müsse auch nach dem Urteil analog der Gesellschaftsbilanz und damit anders erfolgen.⁴⁸ Mangels zusätzlicher Anschaffungskosten gäbe es keinen Anlass zur Bestimmung einer gesonderten Nutzungsdauer oder Abschreibungsmethode.⁴⁹

Das BMF dagegen wendet die Grundsätze des Urteils konsequent auf den Erwerb zu einem unter dem Buchwert liegenden Preis an.⁵⁰ Teile der Literatur haben dem zugestimmt.⁵¹ Eine andere Sichtweise wurde in der Literatur oftmals als nicht folgerichtig, nicht systemlogisch oder inkonsequent angesehen.⁵²

In der Tat ist eine andere Handhabe mit dem Begründungsansatz ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen unvereinbar. Folgerichtig sind ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen unabhängig davon anzuwenden, ob der Erwerb zu einem über oder unter dem Buchwert liegenden Betrag oder gar zum Buchwert selbst erfolgt.⁵³ Denn in beiden Fällen erwirbt der Mitunternehmer – dem Begründungsansatz zufolge – ideelle Bruchteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens.⁵⁴ Seine Anschaffungskosten werden bei Mehrbeträgen technisch in den anteiligen Buchwerten des Gesellschaftsvermögens und in den positiven Ergänzungsbilanzen abgebildet. Beim Erwerb zum Buchwert werden die anteiligen Anschaffungskosten in der Gesellschaftsbilanz dargestellt, bei Erwerb unter dem Buchwert gar durch negative Ergänzungsbilanzen korrigiert. Der „Ort“

⁴⁶ BFH Urt. v. 19. 2. 1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730, Rn. 7 (zu neg. EB beim Anteils-erwerb); BFH Urt. v. 21. 4. 1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745 (zu neg. EB beim Anteils-erwerb); BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68 (zu neg. EB bei § 24 UmwStG). Aus der Literatur ebenso Niehus, StuW 2002, 116, 123; Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 167; a. A. Ising, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 193 f.

⁴⁷ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 37, Rn. 22.

⁴⁸ Vgl. Bolk, DSStZ 2015, 472, 475, der Wendt auf einer Vortragsveranstaltung für das Studienwerk der Steuerberater am 27. 2. 2014 zitiert; offen gelassen bei M. Wendt, FR 2015, 552, 555, der die Rechtsprechung als „bisherige Auffassung des BFH“ zitiert; eindeutig dagegen M. Wendt, BFH-PR 2015, 120, 120 f.

⁴⁹ M. Wendt, BFH-PR 2015, 120, 121.

⁵⁰ So deutlich BMF v. 19. 12. 2016, BStBl. I 2017, 34. Aussagen zum Erwerb zum Buchwert finden sich nicht.

⁵¹ HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 74; Bolk, DSStZ 2015, 472, 475; G. Kraft/C. Kraft, NJW 2015, 1452, 1455; Ley, KÖSDI 2017, 20278, 20289; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 506; Farwick, StuB 2017, 175, 178.

⁵² Farwick, StuB 2016, 732, 736; Bolk, DSStZ 2015, 472, 477; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 74.

⁵³ Konsequent insoweit Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 636; Ley, KÖSDI 2017, 20278, 20282.

⁵⁴ Zur Bruchteilsbetrachtung s. o. Drittes Kapitel F. II.

der Abbildung ändert jedoch nichts daran, dass der Mitunternehmer in sämtlichen Fällen ideelle Bruchteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erwirbt. Der Mitunternehmer muss zudem in allen Fällen nach dem konzeptionellen Ausgangspunkt der Vertreter dieser Ansicht dem Einzelunternehmer gleichgestellt werden.⁵⁵ Bei Letzterem existieren die Ebenen der Gesellschafts- und Ergänzungsbilanz nicht; seine Anschaffungskosten können vollumfänglich in einer Bilanz dargestellt werden. Mit der Zusammenrechnung von Ergänzungsbilanz und Gesellschaftsbilanz beim Erwerb über dem Buchwert wird auch die Irrelevanz der bilanziellen Abbildung der Anschaffungskosten des Mitunternehmers deutlich. Ziel dieser Auffassung ist gerade die fiktive Berechnung der Anschaffungskosten und Abschreibung ohne Rücksicht auf deren technische Abbildung. Nur dies ist eine folgerichtige Umsetzung dieser Konzeption. Der Mitunternehmer hat auch bei einem unter dem Buchwert liegenden Betrag oder zum Buchwert Anschaffungskosten für die ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft. Der Einwand bei einem Erwerb unter oder zum Buchwert lägen keine „neuen Anschaffungskosten“ vor, die nach dem Urteil des BFH vom 20. 11. 2014 notwendig seien⁵⁶, geht daher fehl. Herausgearbeitet wurde bereits, dass Ergänzungsbilanzen lediglich technisches Vehikel zur Umsetzung des Anschaffungsvorgangs sind.⁵⁷ Eine Differenzierung zwischen in Ergänzungsbilanzen abgebildeten Mehr- oder Minderanschaffungskosten ist daher ohne Relevanz, da nur die Bruchteilsbetrachtung als hinter den Ergänzungsbilanzen stehende dogmatische Einordnung materiell-rechtlich entscheidend ist.⁵⁸ Mit der Bruchteilsbetrachtung und der Gleichstellungsthese ist der der Mitunternehmer bezüglich des Anteilserwerbs in jeder Hinsicht dem Einzelunternehmer gleichzustellen.

Somit ist die Restnutzungsdauer nach dieser Auffassung auch beim Erwerb zum oder unter dem Buchwert neu zu schätzen. Der Mitunternehmer kann zudem in beiden Fällen etwaige Wahlrechte geltend machen. Sofern (beim Buchwert) keine Ergänzungsbilanzen zu bilden waren, sind diese aufgrund etwaiger Differenzen bei der Restnutzungsdauer oder Abschreibungswahlrechten erstmalig am Ende des Steuerjahres zu bilden. Denn die Ergänzungsbilanzen sind das technische Mittel, den Vorgang des Anteilserwerbs umzusetzen.⁵⁹

An einer solchen Betrachtung ändern auch die Verweise auf die bisherige Rechtsprechung nichts.⁶⁰ Denn diese Rechtsprechung betraf größtenteils § 24 UmwStG

⁵⁵ Zum Begründungsansatz der sog. Gleichstellungsthese s. o. Viertes Kapitel B. III.

⁵⁶ Brandis/Heuermann-Bode, § 15 EStG Rn. 556a; M. Wendt, BFH-PR 2015, 120, 120f.; Prinz/Keller, DB 2017, 1607, 1611.

⁵⁷ S. o. Drittes Kapitel B.

⁵⁸ S. o. Drittes Kapitel F.

⁵⁹ S. o. Drittes Kapitel B.

⁶⁰ So der teilweise angeführte Verweis auf BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BFH Urt. v. 6. 7. 1999 – VIII R 17/95, DStRE 1999, 911; BFH Urt. v. 20. 10. 2015 – VIII R 33/13, BStBl. II 2016, 596 (sämtlich zu negativen Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG).

und damit einen – auch nach dieser Meinung – wohl anders zu behandelnden Vorgang.⁶¹ Auch der Einwand, es handle sich nur um eine Verringerung der Bemessungsgrundlage und einer etwaig kürzeren Nutzungsdauer müsse bereits in der Gesellschaftsbilanz Rechnung getragen werden, ist nicht stichhaltig.⁶² Denn zum einen kann eine Anpassung der Nutzungsdauer in der Gesellschaftsbilanz nur bei erheblicher Abweichung erfolgen.⁶³ Zum anderen könnte es allein wegen der unterschiedlichen AfA-Methoden zu Abschreibungsdifferenzen kommen.

Dass es mangels aufgedeckter stiller Reserven keinen Anlass für eine Neubestimmung der Nutzungsdauer gebe, ist keine herleitbare Regel, sondern lediglich die Beschreibung des Indizes, dass sich eine verlängerte Nutzbarkeit auch in stillen Reserven widerspiegeln sollte. Dem kann jedoch insbesondere wegen des beschriebenen Prognosecharakters der Nutzungsdauer nicht zugestimmt werden.⁶⁴

Die Begründung ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen mit dem Erwerb ideeller Bruchteile und der Gleichstellungsthese erfordert somit eine völlige Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer – gleichgültig, ob der Erwerb über, unter oder zum Buchwert erfolgt. Insbesondere ist der Mitunternehmer bei der Restnutzungsdauer, den Abschreibungsmethoden, aber auch geringwertigen Wirtschaftsgütern gem. § 6 Abs. 2 EStG, Sammelposten, Teilwertabschreibungen und stillen Lasten so zu stellen wie der Einzelunternehmer. Der Erwerber kann daher sämtliche Wahlrechte und Vereinfachungen unabhängig von der Ausübung in der Gesellschaftsbilanz auch mit Auswirkungen auf die für ihn in der Gesellschaftsbilanz abgebildeten Anschaffungskosten ausüben. Entscheidend für die Voraussetzungen von erhöhten Abschreibungen oder Vereinfachungsregeln sind allein die Verhältnisse des Gesellschafters beim Anteilserwerb. Nicht mehr entscheidend ist beispielsweise, ob die Wirtschaftsgüter auch bei Erwerb durch die Gesellschaft geringwertig waren.⁶⁵ Ebenso kann für den Erwerber nicht mehr an den Sammelposten der Gesellschaftsbilanz festgehalten werden.⁶⁶ Für ihn sind unabhängige Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a EStG zu bilden.⁶⁷ Dennoch sollten wenigstens die Wertgrenzen von § 6 Abs. 2 EStG oder § 6 Abs. 2a EStG auf den Gesellschaftsanteil gekürzt werden.⁶⁸ Damit könnte der Erwerber bei einer Beteiligung von 10 % geringwertige Wirtschaftsgüter bis zum Betrag von 80 Euro (800 Euro Grenze bei einem Geschäftsanteil von 10 %) erwerben. Zwar könnte auch argumentiert werden, einem Einzelunternehmer stehe der volle Betrag von

⁶¹ Vgl. zur nachfolgenden Diskussion *Bolk*, DStR 2018, 424. Ob eine andere Behandlung von Anteilserwerb und § 24 UmwStG wirklich angezeigt ist, wird noch untersucht. Dazu s. u. Fünftes Kapitel B.

⁶² So aber KSM-*Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F256.

⁶³ Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. d).

⁶⁴ Zur Nutzungsdauer s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. d).

⁶⁵ Ebenso HDJ-*Ley*, Abt. VII/5 Rn. 62; Schmidt-*Wacker*, § 15 EStG Rn. 468.

⁶⁶ So aber noch BMF v. 30. 9. 2010 – IV C 6-S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755, Rn. 25.

⁶⁷ Ebenso HDJ-*Ley*, Abt. VII/5 Rn. 65.

⁶⁸ So zu Recht HDJ-*Ley*, Abt. VII/5 Rn. 64; Schmidt-*Wacker*, § 15 EStG Rn. 468.

800 Euro zu. Allerdings ist es wohl kaum mit dem Sinn und Zweck von § 6 Abs. 2 EStG zu vereinbaren, dem Erwerber eine Sofortabschreibung i. H. v. 800 Euro zu gewähren, weil er ideelle Anteile an einem noch drei Jahre nutzbaren Auto mit einem Wert von 8.000 Euro erwirbt. Denn in diesen Fällen ist nicht das Wirtschaftsgut geringwertig, sondern der erworbene ideelle Anteil am Wirtschaftsgut gering. Ebenso müssen Teilwertabschreibungen vollständig aus Perspektive des Gesellschafters erfolgen. Der Anteilserwerber muss diese Rechte daher auch unabhängig und entgegen der Gesellschaft geltend machen können. Diese Lösung entspricht der größtmöglichen Umsetzung der Vielheit der Gesellschafter. Es erfolgt beim Anteilserwerb ein vollständiger Durchgriff auf den Gesellschafter, der Aspekte auf der Gesellschaftsebene unberührt lässt. Zu beachten ist, dass diese Auffassung weitreichende Folgen für die Mitunternehmerbesteuerung hat, die im Folgenden dargestellt werden.⁶⁹

c) Folgewirkungen der Auffassung für die Mitunternehmerbesteuerung

Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen scheinen auf den ersten Blick konsequent. Die Konzeption stellt den einzelnen Mitunternehmer in den Vordergrund und ignoriert die Existenz der Mitunternehmerschaft für steuerliche Aspekte weitgehend. Allerdings wären die Konsequenzen ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen deutlich weitreichender als von der überwiegenden Meinung bisher angenommen:

Zunächst müsste die gesellschafterindividuelle Fortentwicklung mit eigenständigen Wahlrechten ebenso beim Erwerb unter und zum Buchwert erfolgen.⁷⁰ Daher könnte an der bisherigen Auffassung der herrschenden Meinung, auf die Bildung von Ergänzungsbilanzen beim Erwerb zum Buchwert zu verzichten⁷¹, nicht mehr festgehalten werden. Wie beim Einzelunternehmer, müsste beim Anteilserwerber bereits der Ansatz der ideell angeschafften Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG erfolgen.⁷² Eine Konsequenz, die vielfach nicht gezogen wird.⁷³ Der bloße Fakt, dass der Erwerb „zum Buchwert“ erfolgt, ist vor diesem Hintergrund irrelevant. Schließlich könnten sich stille Reserven und stille Lasten auch zufällig ausgleichen oder der Teilwertansatz aus Erwerbersicht andere Werte erfordern. So könnten einer Maschine stille Reserven i. H. v. 10.000 innewohnen, gleichzeitig jedoch stille Lasten wegen einer Pensionsrückstellung i. H. v. ebenfalls 10.000 bestehen. In solchen Fällen einen Erwerb zum Buchwert anzunehmen und in der Folge keine Ergänzungsbilanz aufzustellen, behandelte den Mitunter-

⁶⁹ S. u. Fünftes Kapitel A. III. 3. c).

⁷⁰ S. o. Fünftes Kapitel A. III. 3. a).

⁷¹ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504.; Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.110; HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 22.

⁷² Zur Behandlung beim Einzelunternehmer s. o. Drittes Kapitel G. I. 1.

⁷³ Dazu s. o. Drittes Kapitel G. I.

nehmer erneut anders als den Einzelunternehmer, bei dem die Maschine mit dem Teilwert angesetzt werden müsste und für die stillen Lasten § 5 Abs. 7 EStG griffe. Dies müsste grundsätzlich auch beim Mitunternehmer erfolgen. Wegen des Verweises auf den Erwerb „zum Buchwert“ und des damit verbundenen Verzichts auf die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen käme es dazu jedoch nicht.

Wegen der Behandlung wie ein Einzelunternehmer müssten sämtliche Restnutzungsdauern neu geschätzt werden.⁷⁴ Auf eine Neuschätzung dürfte auch nicht mit Verweis auf fehlende stille Reserven verzichtet werden. Denn auch bei einem Einzelunternehmer ist die bisherige Bewertung beim Veräußerer wegen des Individualsteuerprinzips und dessen einfach-rechtlicher Umsetzung in § 6 EStG irrelevant. Da die tatsächlichen Restnutzungsdauern teilweise erheblich von den ursprünglich geschätzten Nutzungsdauern abweichen⁷⁵, könnte es so auch ohne Mehrwerte zu unterschiedlichen Abschreibungsverläufen kommen. Ebenso könnte der Mitunternehmer Abschreibungswahlrechte unterschiedlich ausüben und sich beispielsweise für eine degressive Abschreibung entscheiden.⁷⁶ Ihm dieses Recht bei Erwerb über dem Buchwert, nicht aber Erwerb zum oder unter dem Buchwert zuzugestehen, ist inkonsequent. Die sich daraus ergebenden Abweichungen zur Gesellschaftsbilanz wären im nächsten Veranlagungszeitpunkt nach Anteilserwerb in einer Ergänzungsbilanz abzubilden.

Erwähnt wurde bei der Diskussion zur Bruchteilsbetrachtung bereits, dass diese der vom BFH bei Veräußerungen von Teilanteilen durchgeführten Durchschnittsbetrachtung widerspricht.⁷⁷ Die dort angenommene zivilrechtliche wie steuerliche Unteilbarkeit des Anteils an einer Personengesellschaft widerspricht der Bruchteilsbetrachtung und der Behandlung gleich einem Einzelunternehmer. Im Übrigen ist nach bisher überwiegender Auffassung auch bei sukzessivem Erwerb von Mitunternehmeranteilen nur eine Ergänzungsbilanz zu erstellen.⁷⁸ In solchen Fällen die Gleichstellungsthese zu bemühen wirkt paradox. Denn ein Einzelunternehmer kann einen Betrieb und die zu bewertenden Wirtschaftsgüter nur in einem einheitlichen Vorgang erwerben. Wie kann eine Gleichstellung umgesetzt werden, wenn es an einem *tertium comparationis* mangelt? Konsequenz

⁷⁴ Ebenso Ley, KÖSDI 2017, 20278, 20282; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 636, der auf eine Neuschätzung bei gängigen, nicht besonders wertvollen Wirtschaftsgütern aus Praktikabilitätsgründen jedoch verzichten möchte.

⁷⁵ Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. d).

⁷⁶ Dies ist wegen der temporären Wiedereinführung der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG durch das zweite Corona-Steuerhilfegesetz auch wieder praxisrelevant. Die Gesellschaft darf wegen § 7 Abs. 3 Satz 3 EStG bei bereits angeschafften Wirtschaftsgütern nicht zur degressiven AfA wechseln. Zu Wahlrechten bei der Abschreibungsmethode s. gleich Fünftes Kapitel A. IV. 3. c).

⁷⁷ Dazu s. o. Drittes Kapitel F. V.

⁷⁸ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 504; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 444; Kahle, FR 2013, 873, 879; BFH Urt. v. 21. 4. 1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; FG Düsseldorf Urt. v. 22. 10. 2013 – 13 K 2696/11 F, BB 2013, 3120; BFH Beschl. v. 6. 8. 2019 – VIII R 12/16, DStR 2019, 2404.

müsste die Rechtsprechung wohl den sukzessiven Erwerb mehrerer Anteile als separate Anschaffungsvorgänge werten, bei denen jeweils eine Neuschätzung der Restnutzungsdauer vorzunehmen ist und der Mitunternehmer separate Wahlrechte ausüben kann. Die Bildung nur einer Ergänzungsbilanz ließe sich mit der separaten Betrachtung der Anschaffungsvorgänge nur vereinbaren, wenn umfangreiche Nebenrechnungen erfolgen, in denen die Buchwerte und Abschreibungen bei verschiedenen Erwerbszeitpunkten separat berechnet werden und lediglich die Ergebnisse Eingang in den Ergänzungsbereich finden. Zu beantworten wären weitergehende Folgefrage, z.B. ob der Mitunternehmer bei jedem Erwerb seine Wahlrechte erneut ausüben und zwischen der linearen und der degressiven Abschreibung wechseln kann oder die Abschreibung im jeweiligen Erwerbszeitpunkt für die ideellen Anteile neu geschätzt wird.

Schließlich müssten dem Mitunternehmer nicht nur beim Anteilserwerb, sondern auch beim Erwerb eines Wirtschaftsgutes durch die Gesellschaft vollumfängliche Abschreibungswahlrechte zustehen. Es wäre kaum noch zu rechtfertigen, Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte überhaupt einheitlich für die Gesellschaft auszuüben. Denn bei der Ausübung der Wahlrechte zwischen Gesellschaftern zu differenzieren, die ihren anteiligen ideellen Erwerb der Wirtschaftsgüter in der Gesellschaftsbilanz von der Gesellschaft ableiten und Anteilserwerbern, die als Neugesellschafter den anteiligen ideellen Erwerb der Wirtschaftsgüter von Altgesellschaftern ableiten, überzeugt nicht. Denn qualitativ besteht zwischen dem originären Erwerb und dem derivativen Erwerb eines ideellen Anteils an einem Wirtschaftsgut kein Unterschied. So verkäme die Gesellschaftsbilanz wieder zur bilanzbündeltheoretischen Zusammenfügung der Einzelbilanzen der Gesellschafter. Letztlich wäre die partielle Steuersubjektivität der Personengesellschaft in Bezug auf Abschreibungen (und wohl darüber hinaus) wohl kaum noch haltbar. Die Rechtsprechung hat die Gesellschaft zum Subjekt der Gewinnermittlung erhoben.⁷⁹ Insoweit die Gesellschaftsbilanz betroffen ist, muss daran festgehalten werden oder das Konstrukt der partiellen Rechtsfähigkeit in Gänze zugunsten einer vollständig transparenten (und damit bilanzbündeltheoretischen) Auffassung aufgegeben werden. Eine vollständig transparente (bilanzbündeltheoretische) Mitunternehmerbesteuerung wäre eine – wenn auch unpraktikable und schwierig mit dem Zivilrecht zu vereinbarende – verfassungsrechtlich zulässige Besteuerungskonzeption für Personengesellschaften.⁸⁰ Die Aufgabe der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Gesellschaft und ihrer Stellung als Subjekt der Gewinnermittlung war vom BFH jedoch wohl nicht intendiert, sodass Klärungsbedarf bezüglich der

⁷⁹ Zur Entwicklung der Mitunternehmerbesteuerung s. o. Zweites Kapitel C. II. Zur partiellen Steuersubjektivität der Mitunternehmerschaft s. o. Zweites Kapitel C. III. 2.

⁸⁰ Zu den denkbaren Besteuerungskonzeptionen Einführung Zweites Kapitel B. IV. und zur verfassungsrechtlichen Konformität der Bilanzbündeltheorie s. BVerfG Beschl. v. 15. 7. 1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327. Demgegenüber hat das BVerfG gerade nicht die Vereinbarkeit der Bilanzbündeltheorie mit dem einfachen Recht überprüft. Dies wird oft verkannt. Dazu bereits *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 363.

hier dargestellten Folgewirkungen besteht. Nur dann wären ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen konsequent umgesetzt.

All diese Gedanken führen erkennbar in die falsche Richtung. Sie zeigen, dass sich die Bruchteilsbetrachtung und Gleichstellungsthese – neben ihren aufgezeigten dogmatischen Schwächen – nicht widerspruchsfrei in der Personengesellschaftsbesteuerung umsetzen lassen.

4. Gesellschaftsbezogener Ansatz und Bewertung

Zum Teil wurde erwogen, Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb gesellschaftsbezogen auszurichten.⁸¹ Dann verkäme die Ergänzungsbilanz zu einer völlig unselbständigen Rechnung, die nur reflexartig auf die Gesellschaftsbilanz reagiert. Als problematisch wurden insbesondere die sofortige Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei bereits abgeschriebenen Wirtschaftsgütern und solchen Wirtschaftsgütern, die Ansatzverboten und Bewertungsvorbehalten unterliegen, eingeordnet.⁸² Bei einer gesellschaftsbezogenen Betrachtung müssten steuerliche Ansatzverbote und Bewertungsvorbehalte auf die Ebene der Ergänzungsbilanz durchschlagen. Wirtschaftsgüter, die in der Hauptbilanz nicht aktiviert werden dürften, könnten auch in der Ergänzungsbilanz nicht aktiviert werden. Es verböte sich damit der Ansatz selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter und insbesondere der Ansatz eines originären Geschäfts- und Firmenwertes, da für diese das Ansatzverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG greift.⁸³ Ebenso könnten in der Gesellschaftsbilanz bereits abgeschriebene Wirtschaftsgüter nicht angesetzt werden. Für den Anteilserwerber führt die fehlende Ansatzmöglichkeit zu sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben. Diese Konsequenz wollte jedoch, so sehr gesellschaftsbezogen die Fortentwicklung auch erfolgte, nicht gezogen werden.⁸⁴ Sämtliche Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden in der Ergänzungsbilanz richten sich bei der Konzeption nach der Behandlung in der Gesellschaftsbilanz. Ein solcher Ansatz würde der Einheit der Gesellschaft vollumfänglich den Vorzug geben.

Die Unterschiede dieser Auffassung zu den anderen Auffassungen werden anhand eines Beispiels deutlich:

⁸¹ *Dreissig*, StJB 1990/1991, 222, 237 ff., die diese These im Ergebnis jedoch ablehnt.

⁸² *Uelner*, DStJG 14 (1991), 139, 156 und 158, der sowohl bereits abgeschriebene als auch immaterielle Wirtschaftsgüter über eine neu geschätzte Restnutzungsdauer abschreiben möchte; *Dreissig*, StJB 1990/1991, 222, 238, die zwischen „nicht mehr“ und „nicht“ bilanzierten Wirtschaftsgütern unterscheiden möchte.

⁸³ Dazu s. u. in der Stellungnahme zu den Grundkonzeptionen Fünftes Kapitel A. IV. 2. b) cc).

⁸⁴ Vgl. bspw. *Dreissig*, StJB 1990/1991, 222, 242; *Dreissig*, BB 1990, 958, 961; *Uelner*, DStJG 14 (1991), 139, 158.

Beispiel 13
**Gesellschaftsbezogene Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen
beim Anteilerwerb**

Der Beispielsfall ist identisch mit Beispiel 10.⁸⁵

Bilanz der AB-OHG 01.01.

Aktiva		Passiva	
Maschine	50.000	Kapital A	100.000
Bank	150.000	Kapital C	100.000
Summe	200.000	Summe	200.000

Positive Ergänzungsbilanz des C 01.01.

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	90.000	Mehrkapital B	100.000
Maschine	10.000		
Summe	100.000	Summe	100.000

In der *Gesellschaftsbilanz* ergeben sich folgende Abschreibungen:

Maschine:

§ 7 Abs. 1 EStG	$100.000 \times 10\% = - 10.000$
-----------------	----------------------------------

In der *Ergänzungsbilanz* ergeben sich folgende Abschreibungen:

Firmenwert:

§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG ⁸⁶	$90.000 / 15 = - 6.000$
--------------------------------------	-------------------------

Maschine:

Abschreibung nach Gesellschaftsbilanz	$10.000 \times 20\% = - 2.000$
---------------------------------------	--------------------------------

Bilanz der AB-OHG 31.12.

Aktiva		Passiva	
Maschine	40.000	Kapital A	95.000
Bank	150.000	Kapital C	95.000
Summe	190.000	Summe	190.000

⁸⁵ S. o. Fünftes Kapitel A. III. 2. und Fünftes Kapitel A. III. 3.

⁸⁶ Konsequenz müsste für den Firmenwert § 5 Abs. 2 EStG greifen.

Positive Ergänzungsbilanz des C 31.12.

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	84.000	Mehrkapital C	92.000
Maschine	8.000		
Summe	92.000	Summe	92.000

Damit wird C ein Verlustanteil aus der Gesellschaftsbilanz i.H.v. 5.000 GE sowie ein Verlust aus der Ergänzungsbilanz i.H.v. 8.000 GE zugewiesen, sodass sich insgesamt ein Verlust i.H.v. 13.000 GE ergibt. Wird die Auffassung konsequent zu Ende gedacht, dürfte auch kein Ansatz des Firmenwertes erfolgen, da für diesen bei der Gesellschaft § 5 Abs. 2 EStG griffe. Im ersten Jahr hätte C daher einen Verlust aus der Ergänzungsbilanz i.H.v. 92.000 GE.

IV. Entwicklung einer Fortentwicklungskonzeption

Unter Berücksichtigung der bisherigen Ergebnisse wird im Folgenden versucht, eine möglichst systematische Fortentwicklungskonzeption zu entwickeln. Dazu wird zunächst der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und seine Kongruenz mit dem des Rechtsanwenders bei der Rechtsfortbildung verglichen. Anschließend wird zu den dargestellten Grundkonzeptionen der Fortentwicklung Stellung genommen. Die konkrete Ausgestaltung erfolgt im Anschluss.

1. Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Fortentwicklung

a) Bestimmung des verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstabes

Hilfreich bei der Lösung des Problems ist zunächst eine Analyse der Weite des (denkbaren) Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers. Dafür bietet es sich an, den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab zu bestimmen. Das BVerfG geht dabei seit der Entscheidung zu den Jubiläumsrückstellungen⁸⁷ in einem Dreischritt vor⁸⁸: Während sich die Kontrolle in einem ersten Schritt bei der Auswahl des Steuergegenstandes auf einen weiten Gestaltungsspielraum mit Willkürkontrolle beschränkt, wird in einem zweiten Schritt Folgerichtigkeit und verhältnismäßige Gleichheit verlangt. Bei der Lösung „komplexer dogmatischer Streitfragen“ innerhalb der Ausgestaltung des Steuertatbestandes soll der Gesetzgeber sodann in einem dritten Schritt wieder nur der Willkürkontrolle unterliegen.

⁸⁷ BVerfG Beschl. v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111.

⁸⁸ So die treffende Analyse der Rechtsprechung vgl. Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.125, die sich in Rn. 3.118 ff. auch krit. ggü. der Beschränkung der Folgerichtigkeit auf den Binnenbereich von Steuern äußert. Darauf kommt es hier wegen der ausschließlichen Betroffenheit der Einkommensteuer jedoch nicht an. Ebenso Hüttemann, FS Spindler, 627, 630 „Dreistufenmodell“.

Ob es sich bei der Aufstellung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen um eben solche dogmatischen Streitfragen handelt, bei der es Gesetzgebung und Fachgerichtsbarkeit überlassen ist, eine „richtige“ Lösung anhand überzeugender dogmatischer Strukturen und durch eine systematisch konsequente und praktikable Tatbestandsausgestaltung zu entwickeln⁸⁹, kann dahinstehen. Denn die Differenzierung zwischen zweiter und dritter Stufe ist ohnehin abzulehnen.⁹⁰ Zum einen ist es kaum nachvollziehbar, wann es sich um eine nur der Willkürkontrolle unterliegende, komplexe dogmatische Streitfrage handelt und wann um eine folgerichtigkeitsgebundene einfachgesetzliche Belastungsentscheidung.⁹¹ Zum anderen fügt sich diese Sonderdogmatik nur bedingt in den allgemeinen Prüfungsmaßstab von Art. 3 Abs. 1 GG ein. Bei diesem ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten, auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitsanforderungen reichen können, sodass der Prüfungsmaßstab letztlich als von Art und Gewicht des Zwecks sowie der Intensität der Ungleichbehandlung beeinflusstes Kontinuum verstanden werden kann. Daher sollte stets eine Verhältnismäßigkeitsprüfung durchgeführt werden, bei der die vom BVerfG in der Entscheidung zu den Jubiläumsrückstellungen angeführten Erwägungen in die Intensität der Ungleichbehandlung einfließen können.⁹²

*b) Verbliebener verfassungsrechtlicher Aspekt
der „Gerechtigkeit in der Zeit“*

Von den verfassungsrechtlichen Aspekten ist lediglich die „Gerechtigkeit in der Zeit“ verblieben, wonach der Gesetzgeber eine zur Abschöpfung der Leistungsfähigkeit getroffene Belastungsentscheidung im jeweiligen Subsystem folgerichtig umzusetzen hat.⁹³ Dafür bedurfte es der Ablehnung der pauschalen Zweiteilung des BVerfG in ein „Ob“ und „Wann“ des Abzuges von Betriebsausgaben.⁹⁴ Im Übrigen sind verfassungsrechtliche Aspekte für die Fortentwicklung nicht relevant.⁹⁵

Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers könnte unter diesen Prämissen insoweit eingeschränkt sein, als er sich für das Gewinnermittlungssystem des steuerrechtlichen Betriebsvermögensvergleichs entschieden hat, wonach der Gewinn periodengerecht nach den gesetzlichen Vorschriften zu ermitteln ist. Diese Entscheidung für ein Subsystem könnte über den Folgerichtigkeitsgrundsatz verfassungsrechtlich geschützt sein. Darauf aufbauend könnte angenommen werden,

⁸⁹ BVerfG Beschl. v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 123.

⁹⁰ Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.125; Hüttemann, FS Spindler, 627, 630.

⁹¹ Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.125; Hüttemann, FS Spindler, 627, 630.

⁹² Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.125.

⁹³ Dazu s. o. Viertes Kapitel B. II. 1.

⁹⁴ Dazu s. o. Viertes Kapitel B. II. 1.

⁹⁵ Vgl. dazu die Vorsortierung s. o. Viertes Kapitel B. II. sowie Viertes Kapitel B. III. 3. c).

etwaig fehlende Neuschätzungen bei ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen oder eine gesellschaftsbezogene Fortentwicklung verstießen gegen Anschaffungsgrundsätze und eine periodengerechte Gewinnermittlung.

Eine solche Schlussfolgerung ließe jedoch außer Acht, dass das maßgebliche Subsystem der steuerrechtliche Betriebsvermögensvergleich *mit seinen mitunternehmerschaftlichen Besonderheiten* wie beispielsweise der Einheit- und Vielheit sowie Sonder- und Ergänzungsbilanzen ist. Die in dieser Arbeit vielfach angesprochenen Besonderheiten der Mitunternehmerschaft dürfen nicht einfach ausgeblendet werden. In dem speziellen Subsystem ist insbesondere stark umstritten, ob Vorschriften oder Rechtsinstitute gesellschafter- oder gesellschaftsbezogenen ausgelegt werden. Damit kommt es zu einem Zirkelschluss. Denn gesucht waren ja gerade verfassungsrechtliche Vorgaben zur Beantwortung dieser Frage. Deshalb könnte sogar hinterfragt werden, ob die Arbeitshypothese der „Gerechtigkeit in der Zeit“ in Gänze zu verwerfen ist und das BVerfG nicht doch zu Recht eine pauschale Zweiteilung in „Ob“ und „Wann“ vornimmt. Meines Erachtens muss dem nicht so sein. Es bedarf jedoch einer Klarheit im etwaig verfassungsrechtlich geschützten Subsystem. Diese mag beim reinen Betriebsvermögensgleich vorliegen, sodass der Gesetzgeber nicht isoliert den Ausweis von bestimmten Verbindlichkeitsrückstellungen verbieten kann.⁹⁶ Im umstrittenen und teilweise unregelten Mitunternehmerbereich ist eine solche Klarheit jedoch nicht im Ansatz erkennbar. Damit kann es im Bereich der Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen nicht zu einer Bindung durch das Folgerichtigkeitsgebot kommen.

Sofern man entgegen der Zweiteilung des BVerfG und der hier vertretenen Auffassung einer fehlenden Klarheit im Subsystem dennoch einen Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot annimmt, muss bei der anschließend zwingenden Verhältnismäßigkeitsprüfung⁹⁷ die geringere Eingriffsintensität temporärer Belastungseffekte beachtet werden. Insoweit sind für etwaige Ungleichbehandlungen Rechtfertigungsgründe von geringerem Gewicht ausreichend.⁹⁸ Zudem haben die hier in Rede stehenden temporären Verstöße im Unterschied zu Ansatzverboten eine noch geringere Intensität. Gerade bei der Diskussion um ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen und ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen wird es sich oftmals nur um geringfügige Unterschiede in den Abschreibungsverläufen handeln. Erschwerend kommt hinzu, dass Periodisierungsgrundsätze bei der ursprünglichen AfA-Reihe der Gesellschaftsbilanz vernachlässigt wurden.⁹⁹ Letztlich handelt es sich zugespitzt um eine Frage nach dem „wann genau“. Ein solcher Verstoß könnte sogar durch die in der Entscheidung zu den Jubiläumsrückstellungen exemplarisch

⁹⁶ Vgl. die umfangreiche Kritik der Literatur zum Beschluss des BVerfG s.o. Viertes Kapitel B. II. 1. Freilich ließe sich angesichts zahlloser, mitunter fiskalisch geprägter Durchbrechungen auch Gegenteiliges („durchlöcherter Subsystem“) vertreten.

⁹⁷ Dazu s.o. Fünftes Kapitel A. IV. 1. a).

⁹⁸ Ebenso Tipke/Lang-Hey, Kap. 3 Rn. 3.126. Dies scheint auch im Beschluss des BVerfG durch vgl. BVerfG Beschl. v. 12. 5. 2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 125.

⁹⁹ Dazu s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 2. b) cc) (2).

erwähnte Praktikabilität der Besteuerung gerechtfertigt werden.¹⁰⁰ Denn die Besteuerung des Mitunternehmers mit vollumfänglichen Wahlrechten und umfangreichen Nebenrechnungen zur Bestimmung der Abschreibungskorrekturen führt insbesondere bei der Vielzahl von Gesellschaftern einer Publikumspersonengesellschaft oder sukzessivem Erwerb mehrerer Beteiligungen zu einem unverhältnismäßigen Arbeitsaufwand für Berater und Verwaltung, der nicht mehr im Verhältnis zur Intensität der Ungleichbehandlung steht.¹⁰¹ Einer solchen Überkompliziertheit oder Undurchführbarkeit im Massegeschäft könnte durch gesetzliche Vereinfachungsnormen entgegengewirkt werden, um die Rechtsanwendung ökonomischer und praktikabler zu machen.¹⁰² So kann die Vollziehbarkeit des materiellen Rechts bereits im materiellen Recht berücksichtigt werden. Denn der Steuervollzug ist kein bloß „nachrangiger Annex zum materiellen Recht“.¹⁰³ Ebenso ließe sich im Übrigen ein Verstoß gegen die Gleichstellungsthese rechtfertigen. Denn sofern eine Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer – entgegen der hier vertretenen Auffassung¹⁰⁴ – bejaht wird, ist die Intensität der Ungleichbehandlung auf die temporären Belastungsunterschiede beschränkt.

Festzustellen ist daher, dass keine der dargestellten Lösungen außerhalb des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums liegt. Selbst eine gesellschaftsbezogene Lösung wäre – sofern entgegen der hier vertretenen Auffassung eine Bindung durch die Folgerichtigkeit oder eine Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte bejaht wird – jedenfalls durch Praktikabilitätsgründe gerechtfertigt. Damit haben verfassungsrechtliche Aspekte insgesamt auf die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen keine Auswirkungen.

2. Stellungnahme zu den Grundkonzeptionen

a) Keine verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Fortentwicklung

Anders als vielfach vertreten, sind die verfassungsrechtlichen Grundprinzipien für die Aufstellung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen weitgehend unergiebig.¹⁰⁵ Weder das Leistungsfähigkeitsprinzip noch das objektive Nettoprinzip haben Einfluss auf den maßgeblichen Abzugszeitpunkt einer Aufwendung. Zwar ist dem Leistungsfähigkeitsprinzip i. V. m. dem Folgerichtigkeitsgebot ein Aspekt der „Gerechtigkeit in der Zeit“ zu entnehmen, wonach Aufwendungen nicht nur „irgendwann“, sondern zeitgerecht berücksichtigt werden müssen.¹⁰⁶ Im konkreten

¹⁰⁰ Vgl. BVerfG Beschl. v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 125.

¹⁰¹ Zu den Praktikabilitätsbedenken s. u. Fünftes Kapitel A.IV.2. b) dd).

¹⁰² Zur Praktikabilität s. o. Viertes Kapitel B. V.

¹⁰³ Drüen, StuW 2008, 3, 13.

¹⁰⁴ Dazu ausführlich bei der Gleichstellungsthese s. o. Viertes Kapitel B. III. 3. c) aa) (I).

¹⁰⁵ Dazu s. o. Viertes Kapitel B. II.

¹⁰⁶ Dazu s. o. Viertes Kapitel B. II. 1.

Fall der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen mangelt es jedoch an der dafür erforderlichen Klarheit im Subsystem, sodass eine Bindung über den Grundsatz der Folgerichtigkeit ausscheidet.¹⁰⁷

Das objektive Nettoprinzip regelt lediglich die Frage nach dem „Ob“ der Abzugsfähigkeit, nicht aber das „Wann“ und hat daher nur Auswirkungen auf die steuerliche Bemessungsgrundlage, nicht aber auf die konkrete steuerliche Belastung.¹⁰⁸ Sämtliche dargestellten Fortentwicklungsmöglichkeiten stehen daher im Einklang mit dem objektiven Nettoprinzip, welches lediglich die Abziehbarkeit (zu irgendeinem Zeitpunkt) fordert.

Auch dem Individualsteuerprinzip und dem Subjektsteuerprinzip kann in Bezug auf die Fortentwicklung nichts entnommen werden.¹⁰⁹ Sie garantieren lediglich die Trennung der jeweiligen Gesellschaftersphären und verbieten eine Berücksichtigung des Vorgangs in der Gesellschaftsbilanz, der unweigerlich zu Auswirkungen bei den anderen Gesellschaftern führte und so letztlich auch das objektive Nettoprinzip verletzte, da der Gewinnanteil eines Gesellschafters durch Aufwendungen gemindert würde, die dieser nicht getragen hat.¹¹⁰

Ferner wurde gezeigt, dass kein verfassungsrechtlicher Grundsatz existiert, den Einzelunternehmer wie den Mitunternehmer zu behandeln.¹¹¹ Auch insoweit ergeben keine fortentwicklungsrelevanten Aspekte, sodass insgesamt keine verfassungsrechtlichen Vorgaben bestehen, die für und wider der Fortentwicklungskonzeptionen angeführt werden können.

b) Maßstäbe im einfachen Recht

aa) Die derzeitige Besteuerungskonzeption der Personengesellschaft

Hohes Gewicht kommt der derzeitigen Besteuerungskonzeption der Personengesellschaft zu, in die sich die Lösung möglichst systematisch einfügen muss: Mittlerweile ist die partielle Steuersubjektivität der Personengesellschaft anerkannt, lediglich in Einzelfällen wird ein Durchgriff auf den Mitunternehmernehmer für möglich erachtet.¹¹² Die Einkünfte der Personengesellschaft werden gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 1. Halbsatz EStG i. V. m. §§ 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 EStG ermittelt und inkorporieren damit das Spannungsverhältnis von Einheit und Vielheit. An die Stelle von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO tritt bei der gewerblichen Personengesellschaft das Konstrukt der Einheit und Vielheit gem. § 15 EStG.¹¹³

¹⁰⁷ Dazu s. o. Fünftes Kapitel A. IV. 1. b).

¹⁰⁸ Dazu s. o. Viertes Kapitel B. II. 3.

¹⁰⁹ S. o. Viertes Kapitel B. II. 2.

¹¹⁰ Dazu bereits s. o. Drittes Kapitel B.

¹¹¹ S. o. Viertes Kapitel B. III. 3. c).

¹¹² S. o. Zweites Kapitel C. III. 2.

¹¹³ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 2.

Ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen liegt dagegen das Konzept der fiktiven Bruchteilsbetrachtung zu Grunde, die den Erwerb eines Mitunternehmeranteils als Anschaffung ideeller Anteile an dem Gesellschaftsvermögen versteht.¹¹⁴ Diese Durchbrechung des von der ständigen Rechtsprechung aufgebauten Konstrukts der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft ist weder gesetzlich vorgesehen noch notwendig.¹¹⁵ Die Rechtsprechung kann auch nicht überzeugend darlegen, warum bei der Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern (und damit nach der herrschenden Meinung auch bei der Einlage gegen Gesellschaftsrechte) zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft auf die ideelle Bruchteilsbetrachtung verzichtet wird, diese aber beim Anteilserwerb Anwendung finden soll.¹¹⁶ Gerade darin besteht ein Unterschied zur vermögensverwaltenden Personengesellschaft, bei der Anschaffungsvorgänge wegen der Zurechnungskontinuität gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nur insoweit angenommen werden, wie sich die bisherigen Beteiligungsquoten an einem Wirtschaftsgut verändert haben.¹¹⁷ Folgewirkung der Bruchteilsbetrachtung wäre sogar, das Konzept der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft vollständig aufzugeben.¹¹⁸ Damit wäre die Besteuerung der Personengesellschaft wieder bei der Bilanzbündeltheorie angelangt.

Da das Schwanken zwischen Einheit und Vielheit *de lege lata* nicht lösbar ist, muss, um die Widersprüche gering zu halten, vorwiegend auf eine gesellschaftsbezogene Betrachtung abgestellt werden.¹¹⁹ Die Einheit der Personengesellschaft bildet daher den Regelfall.¹²⁰ Ein Durchgriff auf den einzelnen Gesellschafter (Gedanke der Vielheit) muss gesetzlich (selbstverständlich auch im Wege der Auslegung) rückführbar sein.¹²¹ Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen verkehren dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis ins Gegenteil. Darüber kann auch die Gleichstellungsthese nicht hinweghelfen, da diese allenfalls partiell, soweit es das Gesetz zulässt, existiert.¹²² Eine weitestgehende Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer – einerlei ob als offene Gleichstellung oder unter dem Deckmantel der nicht existenten sachlich zutreffenden Besteuerung eines Mitunternehmers¹²³ – öffnete die Büchse der Pandora. Letztlich schwankte die Besteuerung des Mitunternehmers bei Anerkennung eines unregelmäßigen Durch-

¹¹⁴ Dazu s. o. Drittes Kapitel F. V.

¹¹⁵ S. o. Drittes Kapitel F. V.

¹¹⁶ S. o. Drittes Kapitel F. V.

¹¹⁷ So zu Recht BFH Urt. v. 18. 10. 2011 – IX R 15/11, BStBl. II 2012, 205; BFH Urt. v. 26. 4. 2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; dazu auch Hübschmann/Hepp/Spitaler-P. Fischer, § 39 AO Rn. 306, der wegen dieser Unterschiede die Verselbständigung der Personengesellschaft kritisiert.

¹¹⁸ Zu den weitreichenden Folgewirkungen s. o. Fünftes Kapitel A. III. 3. c).

¹¹⁹ S. o. Zweites Kapitel C. III. 4.

¹²⁰ S. o. Zweites Kapitel C. III. 4.

¹²¹ S. o. Zweites Kapitel C. III. 4.

¹²² S. o. Viertes Kapitel B. III. 4.

¹²³ Zur Ablehnung dieses Konstrukts s. o. Zweites Kapitel C. III. 3. b).

griffs noch unkontrollierter als bisher zwischen Einheit und Vielheit. Freilich bliebe es dem Gesetzgeber unbenommen, ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen als gesetzlichen Durchgriff auf den Mitunternehmer anzuordnen, da das Konzept – wie auch alle anderen Lösungen – innerhalb des denkbaren Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers liegt.¹²⁴ Ein solcher Durchgriff liegt wegen der grundsätzlich gebotenen einheitsbezogenen Betrachtung indes außerhalb der richterlichen Rechtsfortbildung. Pointiert formuliert, fußen ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen auf einer nicht existenten Bruchteilsbetrachtung und einer falsch verstandenen Gleichstellungsthese. Sie lassen sich nicht mit der derzeitigen Besteuerungskonzeption der Personengesellschaft vereinbaren.

Dagegen entsprechen ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen der derzeitigen Besteuerungskonzeption. Der Lösung mag auf den ersten Blick entgegengehalten werden, sie sei dogmatisch nicht stringent, da sie – anders als der gesellschaftsbezogene Ansatz und ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen – nicht konsequent übergeordneten Konzepten wie dem Trennungs- und dem Transparenzprinzip folge. Allerdings entspricht gerade diese Mischkonzeption der derzeitigen Besteuerungskonzeption der Personengesellschaft und damit dem größeren Gesamtbild.¹²⁵ Die partielle Steuersubjektivität der Gesellschaft bleibt unberührt. Der Durchgriff in der Ergänzungsbilanz bei der Berücksichtigung der Mehr- oder Minderanschaffungskosten ist notwendig, aber auch ausreichend. Entsprechend der Personengesellschaftsbesteuerung kann eine vorwiegend gesellschaftsbezogene Betrachtung erfolgen, die auch Ausnahmen zulässt. Dafür kann auf einzelne (Gewinnermittlungs-)Vorschriften des einfachen Rechts zurückgegriffen werden.¹²⁶ Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen vermögen es so, den Mitunternehmer mit seinen modifizierten Anschaffungskosten in die transparente Besteuerung der Personengesellschaft (mit ihr als Gewinnermittlungssubjekt) „einzubetten“.

Eine gesellschaftsbezogene Betrachtung wahrt ebenfalls die partielle Steuersubjektivität der Gesellschaft. Allerdings ist die gesellschaftsbezogene Betrachtung zwingend. Für Ausnahmen ist kein Raum. Damit entspricht eine gesellschaftsbezogene Betrachtung nur in Teilen der derzeitigen Besteuerungskonzeption.

bb) Das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen

Ergänzungsbilanzen sind zwar gesellschaftsindividueller Korrekturen auf der Gesellschaftsebene (1. Besteuerungsebene), damit verkörpern sie selbst jedoch keinen Durchgriff auf den Mitunternehmer. Ergänzungsbilanzen sind ein technisches

¹²⁴ S. o. Fünftes Kapitel A. IV.

¹²⁵ Zur Besteuerungskonzeption der Mitunternehmerschaft insgesamt s. o. Zweites Kapitel C. III.

¹²⁶ Dazu gleich in der konkreten Ausgestaltung s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 3.

Umsetzungsvehikel, das selbst wertneutral ist.¹²⁷ Ergänzungsbilanzen selbst ordnen daher keinen Durchgriff auf den Mitunternehmer an, sondern setzen lediglich eine gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise um. Deutlich wird dies beispielsweise bei personenbezogenen Steuervergünstigungen. Hier wird der Durchgriff z. B. durch § 7b EStG angeordnet. Ergänzungsbilanzen werden erst als Folge des Durchgriffs gebildet. Hinweise, dass der Anteilserwerb in Gänze eine gesellschaftsbezogene Betrachtung erfordere, sind jedoch nicht ersichtlich.

Herausgearbeitet wurde, dass die sachliche Buchführungspflicht für den Ergänzungsbereich sich aus einer Erweiterung der Buchführungspflicht für das Gesellschaftsvermögen ergibt.¹²⁸ Persönlich ist – anders als bei der Sonderbilanz¹²⁹ – nicht der Gesellschafter, sondern nur die Gesellschaft für ihre Gesellschafter zur Aufstellung der Ergänzungsbilanz verpflichtet.¹³⁰ Eine Aufstellungspflicht der Gesellschaft lässt sich nur schwerlich mit ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen vereinbaren. Denn umfangreiche Neubewertungen aus Erwerbersicht, Neuschätzungen der Restnutzungsdauer und die Ausübung von Abschreibungswahlrechten durch den Gesellschafter müssten auf Gesellschaftsebene für den Gesellschafter ausgeübt werden. Dies führte bei Gesellschaften und ihren Gesellschaftern – auch wegen der Auswirkungen des Ergänzungsbereichs für die Gewerbesteuer – zu Spannungen und Interessenskonflikten. Derartige Probleme existieren bei gesellschaftsbezogener Betrachtung oder ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen nicht.

cc) Ratio legis der Einzelschriften

Die Beachtung der Maßstäbe des einfachen Rechts erfordert es auch, bei der Aufstellung und Fortentwicklung die jeweiligen Einzelschriften unter besonderer Berücksichtigung ihrer *ratio legis* nicht außer Betracht zu lassen. Dies soll exemplarisch anhand von § 5 Abs. 2 EStG und Abschreibungen erfolgen.

(1) Exemplarische Betrachtung anhand von § 5 Abs. 2 EStG

Grundsätzlich ist – den dargestellten Grundsätzen der Mitunternehmerbesteuerung folgend¹³¹ – von einer einheitsbezogenen Auslegung auszugehen. Über die Einzelschriften könnte den Besonderheiten des Anteilserwerbs Rechnung getragen werden. Solche Besonderheiten können in der deutschen Personengesell-

¹²⁷ Dazu s. o. Drittes Kapitel B.

¹²⁸ Dazu s. o. Drittes Kapitel D. III.

¹²⁹ S. o. Drittes Kapitel D. II.

¹³⁰ S. o. Drittes Kapitel D.

¹³¹ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 4.

schaftsbesteuerung durch die partielle Steuersubjektivität der Personengesellschaft bei gleichzeitiger Steuersubjekteigenschaft der Gesellschafter entstehen.¹³²

Eine Berücksichtigung der *ratio legis* der Einzelvorschriften ist jedoch nicht in allen Fortentwicklungskonzeptionen möglich. So wurde bei der Darstellung der gesellschaftsbezogenen Lösung gezeigt, dass in Ergänzungsbilanzen nur Korrekturwerte zu in der Gesellschaftsbilanz vorhandenen Wirtschaftsgütern angesetzt werden dürfen.¹³³ Ansatzverbote, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalte auf Gesellschaftsebene sind auch bei Ergänzungsbilanzen zu beachten, sodass der Erwerber eines Mitunternehmeranteils insoweit sofort abzugsfähige Betriebsausgaben hätte. Bei stillen Lasten käme es zu Erwerbsgewinnen.¹³⁴ Eine solche Handhabe wäre nur schwerlich mit dem Sinn und Zweck der Ansatzvorschriften vereinbar. Exemplarisch kann dafür § 5 Abs. 2 EStG herangezogen werden. Eine Anwendung von § 5 Abs. 2 EStG bei Ergänzungsbilanzen liefe dem Sinn und Zweck der Norm zuwider. Denn § 5 Abs. 2 EStG verbietet den Ansatz selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter und bewirkt damit eine Sofortabschreibung. Zweck dieser Aktivierungsbeschränkung ist zum einen das Vorsichtsprinzip.¹³⁵ Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit soll vorsichtig geschätzt werden. Selbst geschaffene Wirtschaftsgüter werden sowohl bezüglich ihrer Existenz als auch ihrer Bewertbarkeit typischerweise als unsichere Werte angesehen, da sie keinen Markttest bestanden haben. Die Ansatzbeschränkung soll daher die Überschätzung durch den Steuerpflichtigen vermeiden. Beim Anteilserwerb wurde jedoch gerade ein Markttest durchgeführt. Auch wenn die Unternehmensbewertung für den Geschäftsanteil wohl meist im Rahmen eines Ertragswertverfahrens ermittelt wird, kann aus der Bewertung des gesamten Mitunternehmeranteils ein am Markt mittelbar verifizierter Wert für das immaterielle Wirtschaftsgut abgeleitet werden. Ferner dient § 5 Abs. 2 EStG der Förderung von Forschung und Entwicklung.¹³⁶ Diesem Zweck könnten sofort abzugsfähige Betriebsausgaben bei Ergänzungsbilanzen nicht mehr dienen. Denn die Beträge werden nicht von der Gesellschaft für Forschung und Entwicklung verwendet, sondern mehren das Vermögen des Ausscheidenden. Damit liefe die Anwendung von § 5 Abs. 2 EStG den Zwecken der Norm zuwider. Ähnliches ergibt sich aus den Abschreibungsvorschriften.¹³⁷

¹³² Dieses in der Einheit und Vielheit angelegte Verhältnis von Einheitsbetrachtung und gesetzlich normiertem Durchgriff wurde bereits oben herausgearbeitet vgl. Zweites Kapitel C. III. 3.

¹³³ S. o. Fünftes Kapitel A. III. 4.

¹³⁴ Freilich müsste dann zur Vermeidung von Erwerbsgewinnen über die Bildung eines passiven Ausgleichspostens gesprochen werden. Dazu s. o. Drittes Kapitel G. I. 2. e). Dies entspräche jedoch gerade nicht einer vollständig gesellschaftsbezogenen Betrachtung.

¹³⁵ Schmidt-Weber-Grellet, § 5 EStG Rn. 161; Brandis/Heuermann-Krumm, § 5 EStG Rn. 521; sowie m. w. N. HHR-Anziger, § 5 EStG Rn. 1754.

¹³⁶ Anziger/Linn, StJB 2017/2018, 361; Spengel, Steuerliche Förderung von Forschung, S. 44.

¹³⁷ Dazu im Anschluss s. u. Fünftes Kapitel A. IV. 2. b) cc) (2).

Freilich gelten diese Ausführungen entsprechend für Passivierungsverbote wie beispielsweise § 5 Abs. 4a EStG. Allerdings hat der Gesetzgeber in § 5 Abs. 7 Satz 3 EStG i. V. m. Satz 1 EStG angeordnet, dass der Anteilserwerber etwaige Passivierungsverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte bei der Gesellschaft zu übernehmen hat und den dadurch entstandenen Erwerbsgewinn wahlweise über 15 Jahre verteilen kann.¹³⁸ Demgegenüber müssen die Einzelschriften bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen ohnehin direkt angewandt werden. Denn der Erwerber erwirbt nach dieser Vorstellung ideelle Bruchteile der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens.

(2) Abschreibungen

Bereits hinlänglich erwähnt wurde, dass die Gesellschaft als partielles Steuersubjekt Subjekt der Gewinnermittlung und daher grundsätzlich selbst zur Abschreibung und Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten berechtigt ist.¹³⁹

Primärzweck von Abschreibungen ist die Vereinfachung und Vereinheitlichung.¹⁴⁰ Unterschiedliche Rechnungen und Aufspaltungen ideeller Anteile wie bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen laufen dem Zweck daher grundsätzlich zuwider. Dies wird auch bei Betrachtung der Sekundärzwecke deutlich.¹⁴¹ Denn gegen ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen spricht, dass die Gesellschaft selbst den Betrieb führt und den Wertverzehr trägt. Der Wertverzehr ist eine typisierende Betrachtung des Wertverzehrs des Wirtschaftsgutes in der Gesellschaftsbilanz, das von der Gesellschaft unverändert genutzt wird. Die sog. Wertverzehrsthese der AfA spricht daher für eine Parallelität von Abschreibungen in Gesellschafts- und Ergänzungsbilanz.¹⁴²

Einer der Hauptstreitpunkte war und ist die Neuschätzung der Nutzungsdauer. Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen werden nahezu immer zu Neuschätzungen der Nutzungsdauern der erworbenen ideellen Anteile führen, während bei einer gesellschaftsbezogenen Betrachtung eine Neuschätzung ausgeschlossen ist.¹⁴³ Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen sind demgegenüber hinsichtlich des Mehrbetrages für eine Neuschätzung offen, die jedoch keineswegs zwingend wäre.

¹³⁸ Zu den Einzelheiten s. u. Fünftes Kapitel A.IV.3.g).

¹³⁹ Zweites Kapitel C.III.2. und Zweites Kapitel C.IV.5.b)aa).

¹⁴⁰ Zu den Zwecken der Abschreibung s. o. Zweites Kapitel C.IV.5.c).

¹⁴¹ Dazu s. o. Zweites Kapitel C.IV.5.c).

¹⁴² Ebenso *Hennrichs/Riedel*, NZG 2015, 586, 587.

¹⁴³ Für ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen folgt dies aus einer Neubewertung und den in der Praxis oftmals zu kurz geschätzten Nutzungsdauern. Zu Letzterem s. o. Zweites Kapitel C.IV.5.d).

Da es sich bei den geschätzten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern lediglich um Schätzungen handelt, kommt es mitunter zu erheblichen Abweichungen zur tatsächlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes zur Prognose und so zum Entstehen von stillen Reserven.¹⁴⁴ Dennoch ist in der Gesellschaftsbilanz nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit die gewählte Bewertungsmethode grundsätzlich beizubehalten und eine Änderung der Abschreibungsdauer wegen besserer Erkenntnis über die voraussichtliche Nutzungsdauer beschränkt sich auf Ausnahmefälle.¹⁴⁵ Dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB, der über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG auch für die Steuerbilanz gilt¹⁴⁶, laufen ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen zuwider, indem sie über den Umweg der Ergänzungsbilanz partiell (soweit die Anschaffungskosten in der Gesellschaftsbilanz berührt sind) die Bewertungsstetigkeit durchbrechen. So gesehen wird die ursprünglich im Rahmen einer typisierenden Betrachtung vorgenommene Prognose der betrieblichen Nutzungsdauer durch den Anteilserwerbsvorgang aktualisiert, ohne dass es dabei besonderer Voraussetzungen bedarf.

Gleichwohl besteht beim Anteilserwerb vielfach das Bedürfnis nach einer Neuschätzung der Nutzungsdauer, wie sie bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen durchgeführt wird.¹⁴⁷ Dieser Versuch, den Gesellschafter und dessen periodengerechte Gewinnermittlung in den Vordergrund zu rücken, ist von dem Trugschluss geprägt, die permanente Neuschätzung von Restnutzungsdauern sei das richtige Mittel, um größtmögliche Periodengenaugkeit zu erzielen.¹⁴⁸ Ursache und Lösung des Problems können jedoch an anderer Stelle gefunden werden. Auffällig ist in den Fällen, dass die ursprünglichen Nutzungsdauern häufig auf unzutreffenden AfA-Tabellen basierten, die nach der Rechtsprechung eigentlich unbeachtlich sein sollen. Solche unzutreffenden AfA-Tabellen wurden insbesondere bei Container- und Tankschiffen festgestellt¹⁴⁹, bei denen wegen ihrer Organisation als Publikumpersonengesellschaft häufig auf Ergänzungsbilanzen zurückgegriffen werden muss. Auch das BFH-Urteil zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen betraf eine Publikumskommanditgesellschaft, die ein Containerschiff betrieb.¹⁵⁰ Es entsteht daher der Eindruck, der ursprüngliche Fehler der zu kurz geschätzten Nutzungsdauer auf Gesellschaftsebene soll auf Ergänzungsbilanzebene möglichst weitgehend korrigiert werden. Doch der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils sollte nicht zum Anlass genommen werden, falsche

¹⁴⁴ Zu diesem Aspekt bereits s. o. Zweites Kapitel C.IV.5.d).

¹⁴⁵ Zu den Voraussetzungen zur Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit bei subjektiv ex ante fehlerfreien Schätzungen s. o. Zweites Kapitel C.IV.5.d).

¹⁴⁶ Beck Bil-Komm.-Störk/Büssow, § 252 HGB Rn. 82; *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403, 1410f.

¹⁴⁷ Vgl. dazu das Urteil des BFH und die hier nur exemplarisch genannten Stimmen in der Literatur s. o. Fünftes Kapitel A.III.3.

¹⁴⁸ Dazu gleich s. u. Fünftes Kapitel A.IV.3.b).

¹⁴⁹ S. o. Zweites Kapitel C.IV.5.d).

¹⁵⁰ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

Annahmen bei der Nutzungsdauer punktuell beim Neugesellschafter, nicht aber der Mitunternehmerschaft selbst zu korrigieren. Der Fehler liegt bereits in der zu kurz geschätzten Nutzungsdauer. Werden die Nutzungsdauern bereits bei Erwerb der Wirtschaftsgüter möglichst zutreffend bestimmt, ergeben sich nur geringe Abweichungen zwischen der tatsächlichen Nutzungsdauer und geschätzten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Diese geringfügigen Abweichungen sind aufgrund des Prognosecharakters der geschätzten Nutzungsdauer hinzunehmen. Insoweit wäre es also hinnehmbar, die Aufwendungen beim Anteilserwerber als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln. Zuzugeben ist, dass geringe Nutzungsdauern in AfA-Tabellen auch wirtschaftspolitische Erwägungen zugrunde liegen können¹⁵¹, indem Finanzierung und Investition über kurze Nutzungsdauern gefördert werden und mit der Etablierung einer „im Zweifel kurzen“ Nutzungsdauer in den Tabellen Streit mit den Steuerpflichtigen vermieden soll und so letztlich der Verwaltungsprozess erheblich vereinfacht wird. Es ist jedoch zu hinterfragen, ob kurze Nutzungsdauern nicht das falsche Instrument der Subvention sind. Denn die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sollte der tatsächlichen Nutzungsdauer möglichst nah kommen. Instrument für die Subvention von Anschaffungen ist dagegen die degressive AfA.

Schließlich dürfen dem Anteilserwerber keine Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte offenstehen¹⁵², die – dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen folgend – sogar den Gesellschaftsbereich betreffen. Solche Wahlrechte ließen sich nicht mit der partiellen Rechtsfähigkeit der Gesellschaft vereinbaren, die es gebietet, Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte grundsätzlich einheitlich für die Gesellschaft auszuüben.¹⁵³ Historisch ist bemerkenswert, dass die Rechtsprechung insoweit weiter geht als zur Hochzeit der Bilanzbündeltheorie¹⁵⁴: Selbst zu dieser Zeit haben RFH und BFH der gesamthänderischen Bindung eine gewisse Bedeutung zugemessen und dem einzelnen Gesellschafter die eigenständige Ausübung von Methodenwahlrechten versagt.¹⁵⁵ Ausgeführt wurde, dass die Folgerungen aus der Bilanzbündeltheorie im Interesse der Einheit der Personengesellschaft nicht überspannt werden dürften; eine Auflösung der Einheitsbilanz und Überbetonung der Sonderbilanzen¹⁵⁶ der einzelnen Gesellschafter würde das System der einheitlichen Gewinnfeststellung beeinträch-

¹⁵¹ HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 187 „politischer Kompromiss, der von standort- und wirtschaftspolitischen Lenkungszielen beeinflusst sein kann“.

¹⁵² I.E. ebenso BFH Urt. v. 7. 8. 1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910, 913; Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291, 299; HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 94; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 468; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F182; Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 304 (17. Aufl. 2018); wohl ebenso Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 133.

¹⁵³ Zu Abschreibungen bei Personengesellschaften s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5.

¹⁵⁴ Kahle, DStZ 2012, 61, 68. Vgl. BFH Urt. v. 14. 1. 1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75.

¹⁵⁵ So zu Recht Kahle, DStZ 2012, 61, 68. Vgl. BFH Urt. v. 14. 1. 1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75.

¹⁵⁶ BFH Urt. v. 14. 1. 1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75; gemeint waren Ergänzungsbilanzen. Zu der Entwicklung des Begriffs der Ergänzungsbilanzen s. o. Drittes Kapitel A.

tigen, mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden sein und zu einer dem Sinn des Gesetzes nicht entsprechenden Komplizierung der Bilanzierung und Gewinnberechnung führen.¹⁵⁷ Auch Praktikabilitätsabwägungen klangen bereits an.¹⁵⁸ Nach dem BFH sei das Gesetz nach Möglichkeit so auszulegen, dass nicht die Einheitsbilanz der Personengesellschaft gegenüber den Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter in der Bedeutung zurücktrete.¹⁵⁹ Diesen – scheinbar vergessenen – Ausführungen ist wenig hinzuzufügen. Die Ermöglichung der Ausübung von Methodenwahlrechten schafft gar ein Kuriosum: Anteilserwerbern ist es möglich, ursprünglich auf Gesellschaftsebene nicht bestehende Wahlrechte zu erlangen.¹⁶⁰ Insoweit stehen Anteilserwerber besser als Gesellschafter, die zum Zeitpunkt der Anschaffung bereits Gesellschafter waren. Dies ist nicht hinzunehmen.

Die Abschreibungsgrundsätze sprechen daher gegen ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen. Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen wahren demgegenüber die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Gesellschaft und entsprechen den Abschreibungsgrundsätzen. Sie lassen zudem – gegenüber der gesellschaftsbezogenen Lösung – eine Neuschätzung oder Korrektur für den Ergänzungsbereich zu.

dd) Praktikabilität

Die Lösung sollte ferner praktikabel sein. Praktikabilität soll Überkompliziertheit, Undurchführbarkeit und übermäßigen Aufwand verhindern. Praktikabilität kann als Hilfsauslegungsmethode dazu führen, unter mehreren denkbaren Auslegungsmöglichkeiten die praktikablere zu wählen.¹⁶¹ Dennoch darf Steuervereinfachung nicht zur Ausblendung von Individualgerechtigkeit führen, sondern steht mit dieser in einem Spannungsverhältnis.¹⁶²

Gegenüber ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen wurden erhebliche Bedenken zur Praktikabilität geäußert.¹⁶³ Die Ermittlung unterschiedlicher Nutzungsdauern und Ermöglichung von Wahlrechten kann, insbesondere bei Publikumpersonengesellschaften oder sukzessivem Erwerb mehrerer Beteiligungen, zu erheblichem Aufwand für die steuerliche Beratung und die Finanzverwaltung führen. Unbenommen, ob diese subjektiven Bedenken einer objektiven, empirischen

¹⁵⁷ BFH Urt. v. 14. 1. 1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75.

¹⁵⁸ Vgl. BFH Urt. v. 14. 1. 1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75, wonach der Gesichtspunkt der Durchführbarkeit der Steuergesetze bei ihrer Auslegung nicht außer Betracht bleiben dürfe.

¹⁵⁹ BFH Urt. v. 14. 1. 1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75.

¹⁶⁰ So könnte sich die Gesellschaft gegen die Ausübung von Wahlrechten entschlossen haben oder die Wahlrechte bestanden zum Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht (bspw. bei degenerativer Abschreibung).

¹⁶¹ S. o. Viertes Kapitel B. V.

¹⁶² S. o. Viertes Kapitel B. V.

¹⁶³ *Ley*, KÖSDI 2017, 20278, 20278; HDJ-*Ley*, Abt. VII/5 Rn. 47; *Kahle*, BB 2018, 747, 748; *Kahle*, FR 2019, 337, 344; *Prinz/Keller*, DB 2017, 1607, 1610; *Brandis/Heuermann-Brandis*, § 7 EStG Rn. 133a; ähnlich *Freikamp*, DB 2015, 1063, 1068; *Atilgan*, StuB 2019, 137, 140.

rischen Überprüfung standhalten, deuten diese Bedenken in der Literatur auf eine denkbare Überforderung von Steuerpflichtigen, Beratung und Verwaltung hin, die bei der Lösungsfindung nicht übergangen werden sollten. Das komplizierte Feld der Ergänzungsbilanzen noch weiter zu verkomplizieren könnte so mit dem Gleichheitssatz kollidieren, da zu erwarten ist, dass die Schwierigkeiten und der Arbeitsaufwand eine noch ungleichmäßigere Gesetzesanwendung zur Folge haben. Dabei würde auch das Spannungsverhältnis zwischen Vereinfachung und Individualgerechtigkeit nicht außer Acht gelassen, zumal Individualgerechtigkeit in diesem Sinne wohl allenfalls in der nicht bei Ergänzungsbilanzen herleitbaren Gleichstellungsthese¹⁶⁴ gesehen werden kann. Vielmehr wird der Individualgerechtigkeit bereits mit der Gewährung von Abschreibungen überhaupt hinreichend genügt. Gegenüber den anderen beiden Möglichkeiten bestehen dagegen weniger oder gar keine Bedenken aus Praktikabilitäts Gesichtspunkten. Die Praktikabilität spricht somit gegen ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen.

c) Zusammenfassende Würdigung

Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen existieren nicht. Soll die Fortentwicklung im Einklang mit dem einfachen Recht stehen, hat diese im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen zu erfolgen. Denn ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen wahren die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Gesellschaft, lassen aber im Ausnahmefall auch Durchgriffe auf den Mitunternehmer zu. Dies entspricht dem übergeordneten System der deutschen Personengesellschaftsbesteuerung, das von einer grundsätzlichen Einheitsbetrachtung mit punktuellen Durchgriffen auf den Mitunternehmer ausgeht. Zudem steht eine Fortentwicklung im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen im Einklang mit der Buchführungspflicht der Gesellschaft im Ergänzungsbereich.

Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen basieren dagegen auf einer nicht herleitbaren Bruchteilsbetrachtung und einer falsch verstandenen Gleichstellungsthese. Sie suggerieren dem Rechtsanwender durch Neuschätzungen der Nutzungsdauer eine periodengerechte Gewinnermittlung. Damit erfolgt statt Ursachenbekämpfung eine bloß symptomatische Behandlung. Den Streitfällen liegen vielfach unzutreffende AfA-Tabellen mit zu kurzen Nutzungsdauern zugrunde, die nicht hätten angewandt werden dürfen. Über ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen die Periodengerechtigkeit in den Vordergrund zu rücken, welche bei Aufstellung der Gesellschaftsbilanz gerade außer Acht gelassen wurde, ist inkonsequent. Schließlich bestehen gegenüber der Lösung insbesondere bei Publikums-personengesellschaften erhebliche Praktikabilitätsbedenken.

¹⁶⁴ Zur Ablehnung der Gleichstellungsthese s. o. Viertes Kapitel B. III.

Aus diesen Ausführungen könnte gefolgert werden, die Fortentwicklung müsse gesellschaftsbezogen erfolgen. Dieser Weg verwirklicht den Einheitsgedanken und die transparente Besteuerung der Personengesellschaften in Reinform. Allerdings kommt es bei einer gesellschaftsbezogenen Betrachtung teilweise zu unerwünschten Ergebnissen. So wären Aufwendungen für einen Firmenwert wegen § 5 Abs. 2 EStG sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Auf derartige Fragen hat eine gesellschaftsbezogene Betrachtung keine Antwort. Eine Antwort bietet das Konzept der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen. Das Konzept geht zwar grundsätzlich von einer einheitsbezogenen Betrachtung aus, ist jedoch über die *ratio legis* der jeweiligen Einzelvorschriften für eine Durchbrechung offen. Einzelheiten der Ausgestaltung erfolgen im Anschluss.

3. Konkrete Ausgestaltung

a) Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse

Herausgearbeitet wurde, dass Ergänzungsbilanzen im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen fortzuentwickeln sind.¹⁶⁵ Offen bleiben noch die konkreten Ausgestaltungsmodalitäten wie die Bestimmung der Restnutzungsdauer und die dem Erwerber zustehenden Abschreibungswahlrechte bezüglich der Mehrwerte in der Ergänzungsbilanz. Da die partielle Steuersubjektivität der Personengesellschaft an der Gesellschaftsbilanz endet, kann für die Ergänzungsbilanz eine von der Gesellschaftsbilanz unabhängige, gesellschaftsbezogene Betrachtung in der Gesellschaftsbilanz erwogen werden. Im Grundsatz steht jedoch auch insoweit eine einheitsbezogene Betrachtung. Ausnahmen erfolgen unter Berücksichtigung der *ratio legis* der Einzelvorschriften und der Besonderheiten des Anteilserwerbs.

b) Bestimmung der Restnutzungsdauer

Dem Grundkonzept der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen folgend, bleiben die in der Gesellschaftsbilanz ermittelten Abschreibungsbeträge und Nutzungsdauern unberührt.¹⁶⁶ Allerdings liegt die Ergänzungsbilanz selbst außerhalb der partiellen Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft und wird daher nicht von deren Abschirmwirkung umfasst. Damit ist die Bestimmung der Restnutzungsdauer in der Ergänzungsbilanz grundsätzlich nicht an die der Gesellschaftsbilanz gebunden.¹⁶⁷ Auch für die Mehrwerte steht jedoch im Ausgangspunkt eine grund-

¹⁶⁵ Dazu gerade Fünftes Kapitel A.IV.2.

¹⁶⁶ Dazu Fünftes Kapitel A.III.2. und Fünftes Kapitel A.IV.2.

¹⁶⁷ I. E. auch KSM-*Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F239; Kirchhof-*Reiß*, § 15 EStG Rn. 251 (17. Aufl. 2018); Schmidt-*Kulosa*, § 7 EStG Rn. 153; Niehus, StuW 2002, 116, 123; Regnier, Ergänzungsbilanzen, S. 160.

sätzlich gebotene einheitsbezogene Betrachtung. Erörtert werden muss nun, ob Sinn und Zweck der Abschreibungsvorschriften eine Neuschätzung der Restnutzungsdauer im Fall des Anteilserwerbs gebieten.

Gegen eine Neuschätzung spricht zunächst, dass diese dem Zweck der Vereinfachung und Vereinheitlichung entgegenliefe.¹⁶⁸ Denn es müssten mehrere Nutzungsdauern für die Gesellschafts- und jeweiligen Ergänzungsbilanzen (je nach Jahr des Anteilserwerbs) ermittelt werden. Auf die deshalb bestehenden erheblichen Praktikabilitätsbedenken gegenüber der Neuschätzung wurde bereits hingewiesen.¹⁶⁹

Ferner kann gegen Neuschätzungen eingewandt werden, dass es sich bei den betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern lediglich um Schätzungen handelt.¹⁷⁰ Neuschätzungen sind bloß eine symptomatische Behandlung schlechter Schätzungen.¹⁷¹ Sie suggerieren dem Rechtsanwender größtmögliche Genauigkeit und eine periodengerechte Gewinnermittlung. Es soll auch gar nicht bestritten werden, dass die Neubestimmung der Abschreibungsdauer im Zeitpunkt des Anteilserwerbs exakter als die Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer bei Erwerb des Wirtschaftsgutes ist. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die der Schätzung *ex ante* zugrunde gelegten Umstände nunmehr empirisch verifiziert werden konnten. Für die Korrektur unrichtiger Schätzungen bei Abschreibungen wurden Grundsätze entwickelt, auf die bei der Fortentwicklung Ergänzungsbilanzen zurückgegriffen werden kann.¹⁷²

Die Nutzungsdauer sollte daher in der Ergänzungsbilanz so bestimmt werden, wie sie bei der Gesellschaft zu bestimmen gewesen wäre. Damit kann ein Gleichlauf der Abschreibungen in Gesellschafts- und Ergänzungsbilanzen erreicht werden. Wurde die Nutzungsdauer in der Gesellschaftsbilanz beim ursprünglichen Erwerb zutreffend bestimmt, ergeben sich idealiter nur geringfügige Abweichungen zwischen der prognostizierten und tatsächlichen Nutzungsdauer, die aufgrund des Prognosecharakters der geschätzten Nutzungsdauer hinzunehmen sind.¹⁷³ Insofern wäre es auch hinzunehmen, wenn der Anteilserwerber für bereits vollständig abgeschriebene Wirtschaftsgüter sofort abzugsfähige Betriebsausgaben statt Abschreibungen über einen geringen Zeitraum hätte.

Weicht die tatsächliche Nutzungsdauer erheblich von der prognostizierten Nutzungsdauer ab, ist zu überprüfen, ob die Nutzungsdauer in der Gesellschaftsbilanz korrigiert werden muss.¹⁷⁴ Dagegen wurde in der Vergangenheit eingewandt, es sei

¹⁶⁸ Zu den Zwecken der Abschreibung s.o. Zweites Kapitel C. IV. 5. c).

¹⁶⁹ S.o. Fünftes Kapitel A. IV. 2. b) dd).

¹⁷⁰ Zum Schätzungscharakter s.o. Zweites Kapitel C. IV. 5. d).

¹⁷¹ Dazu bereits in der Stellungnahme zu den Grundkonzeptionen s.o. Fünftes Kapitel A. IV. 2.

¹⁷² S.o. Zweites Kapitel C. IV. 5. d).

¹⁷³ S.o. Zweites Kapitel C. IV. 5. d).

¹⁷⁴ So bereits *Ley*, *KÖSDI* 1992, 9152, 9160.

Sinn und Zweck der Ergänzungsbilanz, Auswirkungen des Gesellschafterwechsels auf die nicht beteiligten Altgesellschafter zu vermeiden.¹⁷⁵ Dem ist nicht zuzustimmen. Denn es handelt sich nicht um Auswirkungen des Gesellschafterwechsels auf die Gesellschaftsebene. Vielmehr gelangt der Sachverhalt der zu kurz geschätzten Nutzungsdauer durch den Anteilerwerb zur Aufmerksamkeit der bilanzierenden Gesellschaft. Weichen bei dieser die geschätzte und tatsächliche Nutzungsdauer erheblich ab, ist auch bei einer *ex ante* fehlerfreien Schätzung eine Anpassung der Nutzungsdauer vorzunehmen.¹⁷⁶ Die Anpassung erfolgt jedoch nur *ex nunc*. Lediglich bei einer auch subjektiv unrichtigen Schätzung kommt eine Korrektur nach § 173 AO in Betracht.¹⁷⁷ Ist eine Korrektur der Nutzungsdauer in Gesellschaftsbilanz nicht möglich, weil das Wirtschaftsgut dort bereits vollständig abgeschrieben ist, bleibt der Ansatz der richtigen Nutzungsdauer in der Ergänzungsbilanz wegen ihrer Unabhängigkeit von der Gesellschaftsbilanz nach dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen grundsätzlich möglich. Allerdings sollte auch in diesen Fällen darauf abgestellt werden, ob die Abweichung erheblich ist und bei der Gesellschaft eine Korrektur nach den Grundsätzen der Anpassung der Restnutzungsdauer in Betracht gekommen wäre.¹⁷⁸ Im Übrigen handelt es sich um geringfügige Abweichungen, die wegen des Prognosecharakters der Restnutzungsdauer hinzunehmen sind. So kann die Nutzungsdauer in Gesellschafts- und Ergänzungsbilanz grundsätzlich parallel erfolgen.

Freilich unterscheidet sich eine solche Handhabe vom Unternehmenserwerb eines Einzelunternehmers. Der Erwerb eines Einzelunternehmens und der Anteilerwerb gehen jedoch von anderen Voraussetzungen aus. Der Einzelunternehmer erwirbt echte Wirtschaftsgüter, die im Zugangszeitpunkt – dem Individualsteuerprinzip, dem Grundsatz der Einzelbewertung, dem Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip und §§ 6 und 7 EStG folgend – eigenständig neu zu bewerten sind. Wegen der gesetzlich angeordneten, eigenständigen Neubewertung fließen sämtliche relevanten Aspekte in die Neubewertung mit ein. Die Neuschätzung hat die objektive Nutzbarkeit unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung zu berücksichtigen, die nach dem vollständigen Betriebsübergang auch durchaus von veränderten Parametern ausgehen kann. Daran fehlt es bei der Mitunternehmerschaft zumeist. Denn der Betrieb wird von der Personengesellschaft geführt, bei der auch der Wertverzehr eintritt.¹⁷⁹ Abschreibungen versuchen, als typisierter Aufwand diesen Wertverzehr durch die mehrjährige Nutzung abzubilden.¹⁸⁰ Die Nutzung des Wirtschaftsgutes bleibt durch den Gesellschafter-

¹⁷⁵ So aber *Ising*, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 152.

¹⁷⁶ Zu diesem Streitstand bereits s. o. Zweites Kapitel C.IV.5.d).

¹⁷⁷ *HHR-Anziger*, § 7 EStG Rn. 180; *Brandis/Heuermann-Brandis*, § 7 EStG Rn. 348.

¹⁷⁸ So bereits *Ley*, *KÖSDI* 1992, 9152, 9161.

¹⁷⁹ *Hennrichs/Riedel*, *NZG* 2015, 586, 587.

¹⁸⁰ S. o. Zweites Kapitel C.IV.5.c)bb).

wechsel bei der Personengesellschaft unverändert, sodass grundsätzlich von einer Beibehaltung der Nutzungsdauer ausgegangen werden kann.¹⁸¹

Demgegenüber könnte die Aufwandsverteilungsthese¹⁸² für eine Neubestimmung der Nutzungsdauer angeführt werden. Denn die im Gesellschaftsanteil abgebildeten Wirtschaftsgüter leisten bei dem Anteilserwerber unter Umständen noch über einen längeren Zeitraum Beiträge zu den Erträgen, sodass eine periodengerechte Ermittlung des betriebswirtschaftlichen Erfolges für eine Neubestimmung der Restnutzungsdauer spräche. Es ist jedoch widersprüchlich, bei der ursprünglichen Bestimmung der Nutzungsdauer die periodengerechte Ermittlung durch (zu) kurz geschätzte Nutzungsdauern zu Gunsten einer Vereinfachung oder Subventionierung auszublenken, beim Anteilserwerb sodann aber in den Vordergrund zu rücken. Das Problem sollte daher vielmehr über realistischere Schätzungen der Nutzungsdauer bzw. gegebenenfalls angebrachte Korrekturen der Nutzungsdauer auf Gesellschaftsebene gelöst werden. Entsprechend hätte der BFH auch in dem Urteilsfall 2014 vorgehen können, da insbesondere bei Schiffen in der Vergangenheit häufig von unzutreffenden Nutzungsdauern ausgegangen wurde.¹⁸³

Ein Gleichlauf der Nutzungsdauern – vorbehaltlich einer Korrektur nach den allgemeinen Grundsätzen zu Schätzfehlern bei der Nutzungsdauer – überzeugt schließlich aus Praktikabilitätsgesichtspunkten. Über die Korrekturmöglichkeit wird auch die Einzelfallgerechtigkeit nicht über Gebühr außer Acht gelassen. Ferner sollte nicht unbeachtet bleiben, dass Ergänzungsbilanzen nur ein Zwischenzustand sind. An ihnen sollte nicht länger als notwendig festgehalten werden. Positiver Nebeneffekt ist zudem, dass auch bei sukzessivem Erwerb ein Gleichlauf erfolgt und die Grundsätze sowohl beim Erwerb zum Mehrwert, Minderwert und Buchwert Anwendung finden können.

c) Methodenwahlrechte

Wie schon bei der Nutzungsdauer ausgeführt, bleiben die auf Gesellschaftsebene gewählten Abschreibungen und damit auch die Abschreibungsmethode unberührt. Nach den Abschreibungsgrundsätzen bei Personengesellschaften ist allein die Gesellschaft zur AfA und zur Ausübung der Methodenwahlrechte berechtigt.¹⁸⁴ Dieser Grundsatz wird lediglich durch sog. personenbezogene Steuervergünstigungen durchbrochen, bei denen zulässigerweise auf den einzelnen Gesellschafter abgestellt wird.¹⁸⁵ Der Kreis der personenbezogenen Steuervergünstigungen ist jedoch eng zu halten und auf die Fälle beschränkt, in denen das Gesetz auf

¹⁸¹ Hennrichs/Riedel, NZG 2015, 586, 587.

¹⁸² Dazu s. o. Zweites Kapitel C.IV.5.c) aa).

¹⁸³ S. o. Zweites Kapitel C.IV.5.d).

¹⁸⁴ Dazu s. o. Zweites Kapitel C.IV.5.

¹⁸⁵ S. o. Zweites Kapitel C.IV.5.b) bb).

die Mitunternehmer abstellt.¹⁸⁶ Dazu können nicht bereits Vorschriften wie § 7 Abs. 5 EStG gezählt werden, die an die Person des Steuerpflichtigen anknüpfen, da die Personengesellschaft als partielles Steuersubjekt selbst Steuerpflichtige i. S. dieser Vorschriften und daher auch Herstellerin und Bauherrin i. S. d. § 7 Abs. 5 EStG ist.¹⁸⁷ Für die Ergänzungsbilanz, die nicht von der Abschirmwirkung der partiellen Rechtsfähigkeit umfasst wird, gilt dies nicht. Es könnte daher erwogen werden, dem Anteilserwerber für diese Mehrwerte Methodenwahlrechte zuzugestehen. Doch auch für die Werte der Ergänzungsbilanz steht im Ausgangspunkt die grundsätzlich gebotene einheitsbezogene Betrachtung. Erörtert werden muss nun, ob Sinn und Zweck der Abschreibungsvorschriften ein Methodenwahlrecht im Fall des Anteilserwerbs ermöglichen und wie die Abschreibung bei Verneinung eines Wahlrechtes zu erfolgen hat.

Betrachtet man zunächst die Frage, ob dem Erwerber hinsichtlich der Mehrwerte Wahlrechte zustehen, lässt sich dagegen anführen, dass die Anteilserwerber keine ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens, sondern lediglich den Gesellschaftsanteil als solchen erwerben.¹⁸⁸ Bezüglich der Mehrwerte finden weder § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG noch §§ 6 Abs. 2, Abs. 2a EStG, § 7 EStG direkte noch entsprechende Anwendung.¹⁸⁹ Somit fällt es schwer, den Anteilserwerbern eigenständige Wahlrechte zuzugestehen. Zudem spricht gegen eigenständige Methodenwahlrechte, dass allein die Gesellschaft zur Aufstellung der Ergänzungsbilanz für ihre Gesellschafter verpflichtet ist und die Ausübung von Wahlrechten durch den Gesellschafter somit zu gesellschaftsrechtlichen und gewerbesteuerlichen Friktionen führen kann.¹⁹⁰

Die Versagung von Wahlrechten entspricht auch der grundsätzlich gebotenen Einheitsbetrachtung bezüglich des Mehrwertes und kann durch die *ratio legis* der Abschreibungsvorschriften gestützt werden, denen Vereinfachungs- und/oder Subventionszwecke zugrunde liegen:

So dient § 6 Abs. 2 EStG neben der Subventionswirkung der Vereinfachung, indem auf die Aufstellung von AfA-Reihen bei nur geringen finanziellen Auswirkungen verzichtet wird und so der Arbeitsaufwand in Buchführung und Bilanz verringert wird.¹⁹¹ Hinter derartigen Überlegungen steht, wie der BFH bei der

¹⁸⁶ Dazu s. o. Zweites Kapitel C.IV.5. b) bb).

¹⁸⁷ S. o. Zweites Kapitel C.IV.5. b) bb).

¹⁸⁸ Dazu s. o. Drittes Kapitel F.V.

¹⁸⁹ S. o. Zweites Kapitel C.IV.5. b) cc).

¹⁹⁰ Dazu s. o. Drittes Kapitel D.III. und bereits bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungs-korrekturen Fünftes Kapitel A.IV.2. b) cc) (2).

¹⁹¹ Für (zumindest auch) eine Subventionswirkung kann die Gesetzesbegründung zum EStG 1934 angeführt werden vgl. RStBl. I 1935, 33: „Vorziehung periodenfremden Aufwandes und trägt so zur Kapitalfreisetzung bei und schafft Investitionsanreize“; deutlich anders „keine Subventionsnorm“ sondern Vereinfachungsnorm BFH Beschl. v. 27. 10. 2006 – IV B 8/05, BFH/NV 2007, 231, 232; HHR-Dreixler, § 6 EStG Rn. 1000; Brandis/Heuermann-Ehmcke, § 6 EStG Rn. 1100e.

ungeschriebenen Geringfügigkeitsgrenze bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG betont hat, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Gebot der Proportionalität¹⁹²: Mittel und Zweck müssen in angemessenem Verhältnis stehen. Die periodengerechte Zuordnung von Aufwand darf im Interesse der Vereinfachung der Buchführung nicht übertrieben werden.¹⁹³ Wahlrechte würden, wie auch eine periodische Fortentwicklung von Mehrwerten oder gar eine doppelte Prüfung der Geringfügigkeitsgrenzen, die Vereinfachungszwecke konterkarieren.¹⁹⁴ Auf geringwertige Wirtschaftsgüter entfallende Mehrwerte sind daher entsprechend ihrer ursprünglichen Behandlung bei der Gesellschaft sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.¹⁹⁵

Auch § 6 Abs. 2a EStG dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens.¹⁹⁶ Zunächst sei angemerkt, dass die Norm nach der Anhebung der Grenzen für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 EStG auf 800 Euro unter Beibehaltung der Wertgrenze für Sammelposten i. H. v. 1.000 Euro erheblich an Relevanz verloren hat.¹⁹⁷ Wahlrechte zur Bildung von Sammelposten dürfen dem Anteilserwerber aus den bei § 6 Abs. 2 EStG genannten Gründen nicht zustehen. Bisher entspricht es der Verwaltungsauffassung, aus Vereinfachungsgründen für sämtliche Mehrwerte in der Ergänzungsbilanz einen Sammelposten entsprechend § 6 Abs. 2a Satz 2 EStG zu bilden.¹⁹⁸ Dem kann allenfalls aus Vereinfachungsgründen gefolgt werden. Dogmatisch konsistent mit der hier vertretenen Auffassung wäre die Zuordnung der Mehrwerte zu den verschiedenen Sammelposten der Gesellschaft und Auflösung entsprechend der Behandlung der Sammelposten der Gesellschaft.

Andere Vorschriften wie beispielsweise § 7 Abs. 2 EStG oder Abs. 5 EStG haben zuvörderst eine Subvention im Blick.¹⁹⁹ So erleichtert die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG die Finanzierung der Investition, indem Betrieben zeitnah zur Investition möglichst große Liquiditätsvorteile zukommen sollen.²⁰⁰ Auch § 7 Abs. 5 EStG soll durch Vorverlagerung von AfA die Finanzierung von Neubauten ermög-

¹⁹² BFH Urt. v. 11. 8. 1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229.

¹⁹³ Vgl. BFH Beschl. v. 18. 3. 2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 zum Vereinfachungszweck von § 6 Abs. 2 EStG, seinen grundgesetzlichen Wurzeln und der Übertragung der Geringfügigkeitsgrenzen auf Rechnungsabgrenzungsposten.

¹⁹⁴ So aber *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 162; KSM-*Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F240.

¹⁹⁵ So bereits *Uelner*, DStJG 14 (1991), 139, 156; *Dreissig*, BB 1990, 958, 960.

¹⁹⁶ So BT-Drucks. 16/4841, 51; KSM-*Werndl*, § 6 EStG Rn. Ia3; krit., ob die Norm überhaupt je einen Vereinfachungszweck erfüllte bereits *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2008, 1217, 1221.

¹⁹⁷ KSM-*Werndl*, § 6 EStG Rn. Ia4; für eine Abschaffung der Norm daher Brandis/Heuermann-*Ehmcke*, § 6 EStG Rn. 1169a; *Wengerofsky*, StuB 2017, 369, 373 f.

¹⁹⁸ BMF v. 30. 09. 2010 – IV C 6 – S 2180/09/10001, BStBl. 2010 I S. 755, Rn. 25, wobei die Verwaltung wohl nicht von einem Wahlrecht, sondern einer zwingend entsprechenden Anwendung der Norm ausgeht („hat E in einem Sammelposten zu erfassen“). An dieser Auffassung wird die herrschende Meinung nach der Richtungsänderung zu ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen nicht mehr festhalten können. Darauf hinweisend auch HDJ-*Ley*, Abt. VII/5 Rn. 65.

¹⁹⁹ HHR-*Anziger*, § 7 EStG Rn. 253 und 319.

²⁰⁰ Schmidt-*Kulosa*, § 7 EStG Rn. 130 (33. Aufl. 2014).

lichen.²⁰¹ Teleologisch besteht daher kein Bedürfnis nach einer erhöhten Abschreibung durch Zugestehen von Methodenwahlrechten in der Ergänzungsbilanz.²⁰² Denn das Subventionsziel der Normen war die ursprünglich von der Gesellschaft getätigte Anschaffung oder Herstellung. Gesteht man dem Anteilserwerber Wahlrechte zu, greifen die konjunkturpolitischen Zwecke der Normen ins Leere, da sie den Anteilserwerb des Mitunternehmers und keine förderungswürdige Anschaffung fördern. Sinn und Zweck der Einzelsvorschrift führen daher zu einer linearen Abschreibung, die dann von der Behandlung in der Gesellschaftsbilanz abweichen kann. Die Gewährung linearer Abschreibungen über die verbleibende Nutzungsdauer ist die einfachste und praktikabelste Möglichkeit, den Anteilserwerber in die transparente Mitunternehmerbesteuerung zu integrieren und ihm Abschreibungen zu ermöglichen. Sofern der unterschiedlichen Behandlung in Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanz Praktikabilitätserwägungen entgegengehalten werden, sollte beachtet werden, dass die degressive AfA nach gewisser Zeit ohnehin zur linearen AfA wechselt. Bei Subventionsnormen sind die Mehrbeträge daher linear abzuschreiben.²⁰³ Insgesamt stehen dem Anteilserwerber daher keine Wahlrechte bei der Abschreibungsmethode zu.²⁰⁴

d) Typisierte Abschreibung

Neben der regulären Abschreibung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 1 EStG existieren auch Normen, die eine Abschreibung von Wirtschaftsgütern typisieren. Dazu zählt beispielsweise § 7 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. Satz 2 EStG. Der Gesetzgeber unterstellt bei Gebäuden Nutzungsdauern von 33 bzw. 40/50 Jahren, die nicht unterschritten werden dürfen, auch wenn damit das tatsächliche Nutzungspotential nicht abgebildet wird.²⁰⁵ Damit hat der Gesetzgeber eine realitätsferne Typisierung zu Gunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen, die jedenfalls zum Teil Subventionscharakter hat.²⁰⁶ Die Ausführungen zur Restnutzungsdauer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können daher nicht entsprechend herangezogen werden.²⁰⁷ Sinn und Zweck der Normen entspricht es daher, den Mehrwert in der Ergänzungsbilanz linear auf die noch

²⁰¹ HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 319.

²⁰² Ebenso KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F239.

²⁰³ I. E. ebenso bspw. KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG F239.

²⁰⁴ I. E. ebenso KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F239; Kirchhof-Reiß, § 15 EStG Rn. 251 (17. Aufl. 2018); so bereits Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 162; a. A. Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 465; ebenso für § 7g EStG (entgegen § 7g Abs. 7 EStG!) Lechner/Bühner, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2016, 1712, 1721; Ising, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 155; BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, 37, Rn. 24.

²⁰⁵ BFH Urt. v. 28. 10. 2008 – IX R 51/07, BFH/NV 2009, 157; dazu Brandis/Heuermann-Brandis, § 7 EStG Rn. 515 ff.

²⁰⁶ HHR-Anziger, § 7 EStG Rn. 16.

²⁰⁷ S. dazu Fünftes Kapitel A.IV.3. b).

voraussichtlich verbleibende Nutzungsdauer abzuschreiben, wobei die typisierte Nutzungsdauer entsprechend § 7 Abs. 4 EStG nicht überschritten werden darf.²⁰⁸

e) Ansatzverbote und Bewertungsbeschränkungen auf der Aktivseite

Den bisherigen Ausführungen folgend, bleibt die Gesellschaftsebene unberührt. Angedacht werden könnte nun, ob für die Mehrwerte in Ergänzungsbilanzen die Ansatzverbote und Bewertungsbeschränkungen auf der Aktivseite greifen. Im Grundsatz ist hier erneut von einer einheitsbezogenen Betrachtung auszugehen, die aber durch die *ratio legis* der Einzelvorschriften durchbrochen werden kann.

Für § 5 Abs. 2 EStG wurde bereits herausgearbeitet, dass die Vorschrift einerseits dem Vorsichtsprinzip und andererseits der Förderung von Forschung und Entwicklung dient.²⁰⁹ Diesen Zwecken kann beim Anteilserwerb wegen des erfolgten Markttests und der nicht mehr möglichen Förderung von Forschung und Entwicklung nicht mehr gedient werden, sodass die Vorschrift nicht angewandt werden darf.²¹⁰ Mehrwerte zu solchen Wirtschaftsgütern sind daher in der Ergänzungsbilanz anzusetzen.

Ihre Fortentwicklung folgt den dargestellten Grundsätzen zu Restnutzungsdauer und Wahlrechten.²¹¹ Dem folgend ist die Restnutzungsdauer so bestimmen, wie sie bei der Gesellschaft bestimmt werden müsste. Nutzt die Gesellschaft beispielsweise ein Patent, wäre dieses bei der Gesellschaft – unter Ausblendung des Ansatzverbotes gem. § 5 Abs. 2 EStG – wegen § 16 Abs. 1 Satz 1 PatG über die rechtliche Nutzungsdauer von 20 Jahren abzuschreiben.²¹² So kann mit dem Anmeldedatums des Patents und dem Zeitpunkt des Anteilserwerbs die verbliebene Nutzungsdauer bestimmt werden.

Für den selbst geschaffenen Geschäfts- und Firmenwert gelten diese Ausführungen grundsätzlich entsprechend. Jedoch sind die Besonderheiten des Geschäfts- und Firmenwertes zu beachten. Ein Geschäftswert ist der Wert, der einem Unternehmen über die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter hinaus innewohnt.²¹³ Der Wert verändert sich daher konstant und lässt sich nur im jeweiligen Erwerbszeitpunkt bestimmen. Eine Bestimmung der Nutzungsdauer „wie bei der Gesellschaft“ wäre daher nicht zielführend. Der Gesetzgeber hat sich in § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG entschlossen, den Geschäfts- und Firmenwert typisierend über einen Zeitraum von 15 Jahren abzuschreiben. Wegen dieser typisierenden Abschreibung

²⁰⁸ I. E. ebenso KSM-*Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F240.

²⁰⁹ S. o. Fünftes Kapitel A. IV. 2. b) cc) (1).

²¹⁰ S. o. Fünftes Kapitel A. IV. 2. b) cc) (1).

²¹¹ S. o. Fünftes Kapitel A. IV. 3. b) und Fünftes Kapitel A. IV. 3. c).

²¹² Oftmals dürfte bei Patenten auch die geringere wirtschaftliche Nutzungsdauer maßgeblich sein. Dies dürfte sich allerdings auch auf die Höhe der stillen Reserven auswirken.

²¹³ HHR-*Anziger*, § 7 EStG Rn. 196.

sind auch Diskussionen über die Einheitstheorie²¹⁴ des Firmenwertes obsolet geworden.²¹⁵ Das Ergebnis der individuellen Betrachtung deckt sich zudem mit den Ausführungen zur typisierten Abschreibung.²¹⁶

f) Bewertung zum niedrigeren Teilwert

Auch bei Teilwertabschreibungen bleibt das Konzept der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen grundsätzlich bestehen. Für die Gesellschaft ist eine Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG in der Gesellschaftsbilanz möglich, wenn der Teilwert voraussichtlich dauerhaft unter den Buchwert der Gesellschaftsbilanz sinkt. Diese Betrachtung erfolgt zunächst unabhängig von etwaigen Korrekturwerten in der Ergänzungsbilanz.

Für die Korrekturwerte in der Ergänzungsbilanz wurde herausgearbeitet, dass auch für diese im Grundsatz eine einheitsbezogene Betrachtung erfolgt, Durchbrechungen sich aber aus der *ratio legis* der jeweiligen Einzelvorschriften ergeben können. Sinn und Zweck der Teilwertabschreibung ist eine anlassunabhängige Wertkorrektur auf den Bilanzstichtag.²¹⁷ Eine solche Wertkorrektur ist für den Ergänzungsbereich jedoch überhaupt nur möglich, wenn die Werte der Ergänzungsbilanz in die Betrachtung einbezogen werden. Blieben die Korrekturwerte unbeachtlich, wäre der Mitunternehmer insoweit nicht in das steuerliche Transparenzprinzip mit laufender Gewinnermittlung eingebettet, sondern würde wie beim Zu- und Abflussprinzip behandelt mit der Folge, dass die Erfolgswirksamkeit erst bei Ausbuchung des Wirtschaftsgutes einträte. Die Versagung der Teilwertabschreibung käme einer Versagung der laufenden Abschreibung der Mehrwerte gleich. Gegen eine Teilwertabschreibung könnte eingewandt werden, dass diese auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht möglich ist²¹⁸ und dem Totalgewinnprinzip entsprochen werde. Dem kann jedoch entgegengehalten werden, dass das Vorgehen bei § 4 Abs. 3 EStG auf die fehlende Verweisung auf § 6 EStG gestützt werden kann.²¹⁹ Für den Ergänzungsbereich müssen Teilwert-

²¹⁴ D.h. der Theorie, dass der erworbene Geschäftswert und der vom Erwerber selbst geschaffene Geschäftswert ein nicht trennbares einheitliches Wirtschaftsgut bilden, das bilanziell miteinander verwoben ist. Zur Einheitstheorie HHR-*Anziger*, § 7 EStG Rn. 198; Schmidt-*Kulosa*, § 6 EStG Rn. 313 (39. Aufl. 2020). Aus der Rspr. BFH Urt. v. 16. 5. 2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10.

²¹⁵ HHR-*Anziger*, § 7 EStG Rn. 198.

²¹⁶ Dazu s. o. Fünftes Kapitel A.IV.3. d).

²¹⁷ KSM-Waldhoff, § 7 EStG Rn. B376.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 201.

²¹⁸ Vgl. dazu die st. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 6. 3. 1975 – IV R 146/70, BStBl. II 1975, 574; BFH Urt. v. 19. 10. 2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; BFH Urt. v. 5. 11. 2015 – III R 13/13, BStBl. II 2016, 468, Rz. 28 ff.; zur Literatur m. w. N. HHR-*Kanzler*, § 4 EStG Rn. 536.

²¹⁹ Krit. ob der fehlende Verweis auf § 6 EStG bei § 4 Abs. 3 EStG aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt ist vgl. m. w. N. HHR-*Kanzler*, § 4 EStG Rn. 536.

abschreibungen dagegen zulässig sein, wenn die Gesellschaft den Gewinn mit Bestandsvergleich ermittelt. Nur so kann der Anteilserwerber in die transparente Rechnungslegung der Personengesellschaft eingebettet werden. Zu Recht werden Teilwertabschreibungen in Ergänzungsbilanzen daher überwiegend als zulässig erachtet.²²⁰ Details wie die Berechnung und ob es sich um ein Wahlrecht oder eine Pflicht handelt, sind jedoch teilweise ungeklärt:

Eine Teilwertabschreibung in der Ergänzungsbilanz ist vorzunehmen, wenn der anteilige Teilwert des Mitunternehmers voraussichtlich dauerhaft geringer ist als der – formal – auf den Mitunternehmer entfallende anteilige Buchwert zzgl. des Mehrwertes in der Ergänzungsbilanz.²²¹ Dieser Berechnung wurde entgegengehalten, es handele sich um einen Rückschritt in die Bilanzbündeltheorie.²²² Stattdessen sollte als Vergleichswert auf den vollen Buchwert der Gesellschaftsbilanz zzgl. der Ergänzungsbilanz abgestellt werden.²²³ Letztere Berechnung vermag jedoch das Ausmaß der Wertkorrektur nicht exakt abzubilden, da der volle Buchwert in der Gesellschaftsbilanz, jedoch nur ein Teil der stillen Reserven (in Höhe der Beteiligung des Anteilserwerbers) in der Ergänzungsbilanz abgebildet wurden.²²⁴ Somit käme es beim Anteilserwerber nur zu einer verzerrten Wertberechtigung.

Ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung sollte dem Anteilserwerber dagegen nicht zustehen.²²⁵ Denn §§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG oder Nr. 2 Satz 2 EStG finden weder direkte noch entsprechende Anwendung.²²⁶ Im Zentrum steht vielmehr die Frage, was vom Korrekturwert in der Ergänzungsbilanz noch übrig ist. Sollte der anteilige Teilwert dauerhaft unter dem anteiligen Buchwert zzgl. Korrekturwert im Ergänzungsbereich liegen, hat daher eine zwingende Teilwertabschreibung zu erfolgen.

²²⁰ OFH Urt. v. 7. 12. 1949, I 18/48, StuW 1950 Nr. 41; BFH Urt. v. 6. 7. 1995 – IV R 30/93, 176, 178; zu den Auffassungen der Literatur s. jeweils m. w. N. *Ising*, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 159 f.; *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 163; a. A. basierend auf dem bereits beim generellen Erfordernis der Fortentwicklung abgelehnten Begründungsansatzes *Marx*, StuW 1994, 191, 200.

²²¹ KSM-*Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F241; Kirchhof-*Reiß*, § 15 EStG Rn. 251 (17. Aufl. 2018); Schmidt-*Wacker*, § 15 EStG Rn. 465; HDJ-*Ley*, Abt. VII/5 Rn. 66; *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 164; *Ising*, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 158 ff.; *Bitz*, DB 1992, 394, 394; *Niehus*, StuW 2002, 116, 124.

²²² *Dreissig*, StJB 1990/1991, 222, 237.

²²³ *Dreissig*, StJB 1990/1991, 222, 236 f.; *Dreissig*, BB 1990, 958, 960 f.; *Uelner*, DSzJG 14 (1991), 139, 157; vormalig *Ley*, KÖSDI 1992, 9152, 9161.

²²⁴ So bereits *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 164.

²²⁵ Wohl auch KSM-*Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F241; *Niehus*, StuW 2002, 116, 124; a. A. *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 164.

²²⁶ Für diese Vorschriften ist nach einiger Diskussion anerkannt, dass ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung besteht. Vgl. dazu m. w. N. HDJ-*Wohlgemuth/Radde*, Abt. I/6 Rn. 75; HHR-*Gabert-Pipersberg*, § 6 EStG Rn. 411.

g) *Passivierungsbeschränkungen*

Für Passivierungsbeschränkungen gelten die Ausführungen bei Ansatzverboten und Bewertungsbeschränkungen entsprechend. Die Gesellschaftsebene bleibt also unberührt. Für die Korrekturwerte in der Ergänzungsbilanz besteht im Grundsatz eine einheitsbezogene Betrachtung, die durch die *ratio legis* der Einzelschriften beim Anteilserwerb durchbrochen werden kann.

Zunächst sollte der Blick auf die Ursache der Korrekturwerte gelenkt werden. Das Bilanzsteuerrecht enthält mit §§ 5 Abs. 4, Abs. 4a, Abs. 4b, oder § 6a EStG mittlerweile einige Passivierungsbeschränkungen, die die tatsächliche Höhe der Belastungen durch ungewisse Verbindlichkeiten nicht realitätsgerecht abbilden. Diese fiskalisch motivierten Vorschriften sind kritisch zu sehen, *de lege lata* aber wohl zu akzeptieren.²²⁷ Folge dieser Unterbewertungen ist eine Aufdeckung der stillen Lasten bei Anschaffungsvorgängen, da der Ausweis eines Erwerbsgewinns gegen den Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen verstieße.²²⁸ Dieser Rechtsprechung trat der Gesetzgeber mit einem fiskalisch motivierten Nichtanwendungsgesetz entgegen, das die Materie nun in §§ 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG regelt.²²⁹ Auch diese Regelung ist *de lege lata* hinzunehmen.²³⁰

Der Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen würde den Ansatz von Korrekturwerten in Ergänzungsbilanzen gebieten. Die Frage und ihre konkrete Ausgestaltung können indes dahinstehen. Denn der Gesetzgeber hat in § 5 Abs. 7 Satz 3 EStG ausdrücklich die entsprechende Geltung von Satz 1 angeordnet, weil er davon ausging, dass für den „Sonderfall“ der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils entsprechend dem Transparenzprinzip wirtschaftlich eine Gleichstellung mit den Fällen des § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG geboten sei, die Regelung aber mangels Schuldnerwechsel im rechtlichen Sinne ins Leere griffe.²³¹ Ob die Verweisnorm notwendig gewesen ist, lässt sich auf Basis der herrschenden

²²⁷ Krit. zu den Vorschriften bspw. m. w. N. Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 9 Rn. 9.188. Nach der Rechtsprechung des BVerfG berühren solche bloß temporären Verschiebungen jedoch das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht s. o. Viertes Kapitel B. II. 1. § 6a EStG wird zumeist nicht als Ganzes, jedoch bezüglich des Zinssatzes als verfassungsrechtlich bedenklich eingeordnet vgl. bspw. Hey, FR 2016, 485, 485. Ausführlich zum Streitstand HHR-Dommermuth, § 6a EStG Rn. 3.

²²⁸ Vgl. BFH Urt. v. 16. 12. 2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; BFH Urt. v. 12. 12. 2012 – I R 28/11, BStBl. II 2017, 1265, 121; Urt. v. 12. 12. 2012 – I R 69/11, BStBl. II 2017, 1232.

²²⁹ Zu Recht krit. zur Regelung bspw. Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 9 Rn. 9.198 „Fluch der bösen Tat“; HHR-Tiedchen, § 5 EStG Rn. 2400, jeweils m. w. N.

²³⁰ Denn entsprechend den Grundsätzen zu den Jubiläumsrückstellungen in BVerfG Beschl. v. 12. 5. 2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 125, handelt es sich hier ebenfalls um bloß temporäre Verschiebungen. Dies kann man unter dem Aspekt der „Gerechtigkeit in der Zeit“ kritisch sehen s. o. Viertes Kapitel B. II. 1., Fünftes Kapitel A. IV. 2. a) und Fünftes Kapitel A. IV. 1. b). Vertiefend kritisch zu den Normen selbst Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 9 Rn. 9.198.

²³¹ BT-Drucks. 18/68, 74 und BR-Drs. 740/13, 117.

Meinung hinterfragen. Denn aus einer fiktiven Bruchteilsbetrachtung folgt eine fiktive Anschaffung von Verbindlichkeiten, die im Wege einer systematisch-teleologischen Auslegung wohl noch von Satz 1 erfasst werden könnte.²³² Somit wäre § 5 Abs. 7 Satz 3 EStG lediglich deklaratorisch. Dies zeigt erneut, dass Gesetzgebung und Rechtsprechung weiter zwischen einkommensteuerlicher Unbeachtlichkeit und partieller Steuersubjektivität der gewerblichen Personengesellschaft schwanken und keine einheitliche Linie erkennbar ist.

Daher sind Passivierungsbeschränkungen der Gesellschaft bei Erwerben von Mitunternehmeranteilen zu beachten. Erfasst werden Ansatzverbote wie § 5 Abs. 2a und Abs. 4a EStG, Ansatzbeschränkungen wie § 6a Abs. 1 EStG und Bewertungsvorbehalte wie § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG und § 6a Abs. 3 EStG. Der Funktionsweise der Regelung folgend²³³ müssen stille Lasten beim Zugang in der Ergänzungsbilanz zunächst in voller Höhe ausgewiesen werden, bevor sie zum nächsten Bilanzstichtag den bisherigen Passivierungsbeschränkungen unterworfen werden. Der daraus entstehende fiktive Erwerbsgewinn kann gem. Satz 5 auf 15 Jahre verteilt werden.²³⁴ Das Wahlrecht steht dem Anteilserwerber selbst zu.²³⁵ Dies ist kein Widerspruch zu der grundsätzlichen Ablehnung von Methodenwahlrechten in der Ergänzungsbilanz. Denn die Vorschrift ist ein gesetzlich angeordneter Durchgriff auf den einzelnen Mitunternehmer.²³⁶

4. Fortentwicklung negativer Ergänzungsbilanzen

Negative Ergänzungsbilanzen sind ebenso fortzuentwickeln wie positive. Der Erwerber hat in diesen Fällen niedrigere Anschaffungskosten für den Gesellschaftsanteil, als der Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz für ihn ausweist. Um die Erwerbsaufwendungen im Einklang mit dem objektiven Nettoprinzip darstellen zu können, müssen daher negative Ergänzungsbilanzen erstellt werden und die auf den Gesellschafter ideell entfallenden Werte korrigiert werden. Wie auch bei positiven Ergänzungsbilanzen wirken sich diese Korrekturen bereits bei der laufenden Besteuerung aus. Denn eine Fortentwicklung ist wegen des Transparenzprinzips

²³² I. E. auch *B. Rapp*, FR 2018, 170, 173; wohl auch *Förster/Staaden*, BB 2016, 1323, 1325; a. A. *HHR-Tiedchen*, § 5 EStG Rn. 2452; *Schindler*, GmbHR 2014, 786, 789, die eine Regelung mangels zivilrechtlichen Erwerbs der Personengesellschaft für zwingend halten. Dem kann jedoch entgegengehalten werden, dass ein zivilrechtlicher Erwerb der übrigen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft ebenso wenig erfolgt.

²³³ Allgemeine Meinung zur Funktionsweise der Regelung des Satzes 1 vgl. u. a. *HHR-Tiedchen*, § 5 EStG Rn. 2420; *Schindler*, GmbHR 2014, 786, 787; *Nielsen/Schulenburg*, FR 2017, 623, 624.

²³⁴ Zum Fiktionscharakter m. w. N. *HHR-Tiedchen*, § 5 EStG Rn. 2421 ff.

²³⁵ Ebenso *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539, 2540, die die Tatbestandsmerkmale ausschließlich in der Sphäre des Gesellschafters verwirklicht sehen.

²³⁶ Zu der Funktionsweise von gesetzlich angeordneten Durchgriffen in der Mitunternehmerbesteuerung s. o. Zweites Kapitel C. III. 3.

geboten.²³⁷ Ohne Ergänzungsbilanzen und die dort abgebildeten Wertkorrekturen entfielen auf die Gewinnanteile der Mitunternehmer – gemessen an den aufgewendeten Beträgen – zu hohe Abschreibungen.²³⁸ Daher sind die Wirtschaftsgüter in der Ergänzungsbilanz des Anteilserwerbers mit Korrekturwerten abzustocken und seine Abschreibungen herabzusetzen.²³⁹

Bisher haben sich die Rechtsprechung und überwiegende Literatur bei der Fortentwicklung negativer Ergänzungsbilanzen an Abgang und Verbrauch der Wirtschaftsgüter auf der Gesellschaftsebene orientiert.²⁴⁰ Dies ist nach dem Urteil des BFH v. 20. 11. 2014 und dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen jedoch nicht mehr möglich. Folgerichtig umgesetzt ist die Auffassung nur, wenn auch beim Erwerb zum Minderwert eine Neubetrachtung entsprechend dem Einzelunternehmer erfolgt.²⁴¹

Nach der hier vertretenen Grundkonzeption der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen kann dagegen an der bisherigen Handhabung festgehalten werden. Dem Erwerber werden – gemessen an den aufgewendeten Beträgen – in der Gesellschaftsbilanz zu hohe Buchwerte und zu hohe Abschreibungen zugewiesen. Dies muss über negative Ergänzungsbilanz korrigiert werden. Bei der konkreten Ausgestaltung kann auf die Ausführungen bei positiven Ergänzungsbilanzen verwiesen werden.

V. Zwischenergebnis

Ergänzungsbilanzen sind im Anteilserwerbsfall fortzuentwickeln. Nur so kann der Anteilserwerber in das transparente Besteuerungssystem der Personengesellschaft integriert werden. Ohne Fortentwicklung würde der Anteilserwerber partiell dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt und anders als Gründungsmitglieder einer Personengesellschaft behandelt werden.

Zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen haben sich mittlerweile drei Grundkonzeptionen herausgebildet, die sich übergeordneten Personengesellschaftsbesteuerungskonzepten zuordnen lassen. Zum einen die gesellschaftsbezogene Fortentwicklung, die auf dem Trennungsprinzip basiert. Sämtliche Vorgänge richteten sich nach der Behandlung in der Gesellschaftsbilanz.

²³⁷ Dazu bereits s. o. Fünftes Kapitel A. II.

²³⁸ Dazu bereits s. o. Drittes Kapitel B.

²³⁹ S. o. Drittes Kapitel G. I. 2. e).

²⁴⁰ BFH Urt. v. 19. 2. 1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730, Rn. 7 (zu neg. EB beim Anteils-erwerb); BFH Urt. v. 21. 4. 1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745 (zu neg. EB beim Anteils-erwerb); BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68 (zu neg. EB bei § 24 UmwStG). Aus der Literatur ebenso *Niehus*, StuW 2002, 116, 123; *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 167; a. A. *Ising*, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, S. 193 f.

²⁴¹ Dazu s. o. Fünftes Kapitel A. III. 3. a).

Sodann das Konzept ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen, das der IV. Senat des BFH in seinem Urteil vom 20. 11. 2014 wohl bevorzugt hat. Das Konzept basiert auf der Fiktion, der Anteilserwerber erwerbe ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft (sog. Bruchteilsfiktion) und müsse dem Einzelunternehmer gleichgestellt werden (sog. Gleichstellungsthese). Der Ansatz entspricht einer größtmöglichen Transparenz und kommt einer bilanzbündeltheoretischen Betrachtung zusammengefüger Bilanzen mehrerer Einzelunternehmer nahe. Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen umfassen sowohl die in der Gesellschaftsbilanz abgebildeten Anschaffungskosten als auch die Korrekturwerte der Ergänzungsbilanz und orientieren die Abschreibungsdauer und Modalitäten vollumfänglich an einem gedachten Einzelunternehmer. Folgerichtig zu seinen Begründungsansätzen muss das Konzept unabhängig davon gelten, ob der Erwerb des Anteils über, unter oder zum Buchwert erfolgt. Das Konzept hätte erhebliche Folgewirkungen für die Mitunternehmerbesteuerung, da die partielle Steuersubjektivität der Personengesellschaft wohl kaum noch haltbar wäre.

Das dritte Grundkonzept der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen lässt demgegenüber den Gesellschaftsbereich der Personengesellschaft unberührt. Durchgriffe auf den Anteilserwerber im Ergänzungsbereich sind möglich, aber nicht zwingend. Das Konzept entspricht einer Mischkonzeption aus Einheit und Vielheit und spiegelt damit das übergeordnete Konzept der derzeitigen Personengesellschaftsbesteuerung wider.

Alle drei Grundkonzeptionen lägen im denkbaren Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Denn verfassungsrechtlich handelt es sich lediglich um temporäre Belastungseffekte, die eine geringere Eingriffsintensität aufweisen als endgültige Abzugsverbote. Mangels gesetzlicher Regelungen ist die Rechtsprechung im Ergänzungsbereich zur Rechtsfortbildung *praeter legem* berufen. Die Lückfüllung darf indes nicht freischwebend subjektiv erfolgen, sondern muss die Verfassung, das einfache Recht, aber auch Rechtsanwendungstheorien und Rechtsprechungslinien beachten. Mit anderen Worten muss sich die Lückenfüllung in das derzeitige Besteuerungssystem einfügen.

Verfassungsrechtlich geben im Ergänzungsbereich weder das Leistungsfähigkeitsprinzip, das Individualsteuerprinzip noch das objektive Nettoprinzip den Abzugszeitpunkt einer Aufwendung vor. Einfach-rechtlich muss sich die Fortentwicklung in die derzeitige Besteuerungskonzeption der Personengesellschaft einfügen. Diese entspricht mittlerweile einer Mischkonzeption aus Einheit und Vielheit, bei der die Einheitsbetrachtung der Regelfall sein muss und Durchbrechungen gesetzlich rückführbar sein müssen. Mit dieser Grundkonzeption sind die Bruchteilsbetrachtung und Gleichstellungsthese unvereinbar. Sie können daher auch für Ergänzungsbilanzen nicht fruchtbar gemacht werden. Ergänzungsbilanzielle Mehraufwendungen entsprechen dagegen dem Konzept der Mitunternehmerbesteuerung, wahren die partielle Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft und sind praktikabel. Über die *ratio legis* der jeweiligen Einzelschriften kann

eine Durchbrechung des Einheitsgedankens erfolgen. Mit der dort grundsätzlich gebotenen Betrachtung „wie sie bei der Gesellschaft zu erfolgen hätte“, kann eine erhebliche Vereinfachung geschaffen werden. So sind positive und negative Korrekturwerte grundsätzlich verrechenbar und auch ein sukzessiver Erwerb lässt sich abbilden. Zudem kann ohne weitere Bedenken weiterhin von der zivilrechtlichen wie steuerlichen Unteilbarkeit des Personengesellschaftsanteils ausgegangen werden und eine Veräußerung nach dem Durchschnittsverfahren erfolgen. All dies ist nur mit dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen, nicht aber mit Abschreibungskorrekturen vereinbar.

Ziel des hier verfolgten Ansatzes ist es, den Anteilserwerber mit den Korrekturwerten in die transparente Mitunternehmerbesteuerung *de lege lata* „einzu-betten“. Den Anteilserwerber wie einen Einzelunternehmer besteuern zu wollen, widerspricht dagegen dem selbst von der Rechtsprechung geschaffenem Konstrukt der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft und lässt die Frage offen, warum Mitunternehmer erst bei Anteilserwerb, nicht jedoch bei Gründung der Gesellschaft einem Einzelunternehmer gleichgestellt werden. Folgerichtig fortgeführt versetzte es die Besteuerung der Personengesellschaft zurück in die Zeit der Bilanzbündeltheorie. Eine Konsequenz, die vom BFH wohl nicht intendiert war.

B. Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB

Für die Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB wurde herausgearbeitet, dass auch in diesen Fällen auf Ergänzungsbilanzen zurückgegriffen werden muss.²⁴² Denn die Anwachsung ist mit dem Anteilserwerb wirtschaftlich vergleichbar.²⁴³ Steuerrechtlich erwerben die verbliebenen Gesellschafter ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens bzw. erhöhen nach der hier vertretenen Auffassung ihren Anteil an der Gesellschaft.

Zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB kann daher vollumfänglich auf die Ausführungen beim Anteilserwerb verwiesen werden.²⁴⁴ Nach der hier vertretenen Konzeption sind Ergänzungsbilanzen bei § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB daher i. S. ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen fortzuentwickeln, deren konkrete Ausgestaltung sich – wie gerade herausgearbeitet – sehr nah an der Behandlung bei der Gesellschaft orientiert.²⁴⁵ Die Rechtsprechung und herrschende Meinung darf bei § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB nicht mehr an der Aufstockungslösung und der damit verbundenen gesellschaftsbezogenen Abschreibung festhalten.²⁴⁶ Stattdessen muss sie auch bei § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB Ergänzungs-

²⁴² Dazu s. o. Drittes Kapitel E. III.

²⁴³ Vgl. die Diskussion im Einzelnen s. o. Drittes Kapitel E. III.

²⁴⁴ Dazu ausführlich s. o. Fünftes Kapitel A.

²⁴⁵ Im Einzelnen s. o. Fünftes Kapitel A. IV. 2. und Fünftes Kapitel A. IV. 3.

²⁴⁶ Zur Aufstockungslösung s. o. Drittes Kapitel E. III. 3.

bilanzen aufstellen und diese im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen fortentwickeln.²⁴⁷

C. § 24 UmwStG

I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung

Wie auch beim Anteilserwerb stellt sich bei den anlässlich einer Einbringung gem. § 24 UmwStG gebildeten Ergänzungsbilanzen die Frage nach deren Fortentwicklung. Das Gesetz ist dem Rechtsanwender bei dieser Frage erneut wenig dienlich. Vorweggenommen sei auch, dass Rechtsprechung und Verwaltung dem Rechtsanwender ebenfalls kaum Hilfestellungen gegeben haben. Im Folgenden wird der Frage nach der Fortentwicklung unter Berücksichtigung der bisherigen Ergebnisse nachgegangen. Für die Fallgruppen von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG, ihrer fakultativen Bildung und den Wertansätzen sei bereits an dieser Stelle auf die bisherigen Ergebnisse verwiesen.²⁴⁸

Die Untersuchung beginnt mit einer kurzen Einführung zur Einordnung der Norm in die bisherigen Untersuchungsergebnisse. In der Einführung wird zudem das Leitbeispiel vorgestellt, auf welches in der weiteren Untersuchung fortlaufend zurückgegriffen wird. Danach wird die Einbringung zum gemeinen Wert behandelt, bei der Ergänzungsbilanzen zwar nicht im Einbringungsvorgang, jedoch als deren Folge gebildet werden können. Sodann wird das Kernproblem der Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen bei einer Einbringung zum Buchwert behandelt. Wie bereits beim Anteilserwerb wird zunächst untersucht, ob Ergänzungsbilanzen in Einbringungsfällen gem. § 24 UmwStG überhaupt fortzuentwickeln sind. Danach werden die gängigen Fortentwicklungskonzeptionen analysiert und aufbauend auf den bisherigen Ergebnissen eine Fortentwicklungskonzeption erarbeitet.

II. Einführung

1. Grundlegendes

Im Umstrukturierungsfall nach § 24 UmwStG hat die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen grundsätzlich gem. § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Über das Wahlrecht nach Satz 2 kann wahlweise auch der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt werden. Der gewählte

²⁴⁷ Zur Fortentwicklung im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen s. o. Fünftes Kapitel A. III. 3.

²⁴⁸ Zu den Fallgruppen des § 24 UmwStG s. o. Drittes Kapitel E. VI., zur fakultativen Bildung von Ergänzungsbilanzen s. o. Drittes Kapitel D. IV. sowie zu den Wertansätzen s. o. Drittes Kapitel G. II.

Wertansatz bestimmt die Höhe des Einbringungsgewinns und hat Auswirkungen auf die Bilanzierung bei der übernehmenden Gesellschaft.

Für die Auswirkungen auf die übernehmende Gesellschaft verweist § 24 Abs. 4 UmwStG auf § 23 Abs. 1, 3, 4, 6 UmwStG, welche die Auswirkungen bei der Einbringung in Kapitalgesellschaften regeln. § 24 UmwStG selbst stellt also keine Regeln auf, sondern verweist stattdessen auf die Vorschriften zur Einbringung in Kapitalgesellschaften. Ein solcher Verweis auf Kapitalgesellschaftsvorschriften verwundert im deutschen Ertragsteuerrecht. Denn die Besteuerungsregime von Personen- und Kapitalgesellschaften liegen in Deutschland diametral auseinander. So folgt die einkommensteuerliche Mitunternehmerbesteuerung im Grundsatz dem Transparenzprinzip, während Körperschaften i. S. d. KStG nach dem Trennungsprinzip besteuert werden.²⁴⁹

Es überrascht daher nicht, dass die Regelung des § 23 UmwStG für das Trennungsprinzip konzipiert ist und die Besteuerungsebene der Gesellschaft von den Gesellschaftsanteilen der Gesellschafter trennt. Eine solche Trennung ist der deutschen Personengesellschaftsbesteuerung fremd. In der transparenten Personengesellschaftsbesteuerung kommt den Gesellschaftsanteilen steuerlich keine Bedeutung zu.²⁵⁰ Vielmehr sind Gesellschafter- und Gesellschaftsebene dort in einer Besteuerungsebene miteinander verflochten. Die hier behandelten Ergänzungsbilanzen sind letztlich Frucht dieser Verflechtung. Damit ist bereits angedeutet, dass die Übertragung für das Trennungsprinzip konzipierter Regelungen auf die transparente Mitunternehmerbesteuerung den Rechtsanwender vor Probleme stellt, die besonders beim Buchwertansatz deutlich werden. Diese Übertragungsprobleme führen zu Unsicherheiten bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen.

2. Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse mit Auswirkung auf § 24 UmwStG

Vor der Behandlung der Thematik der Fortentwicklung bei § 24 UmwStG bietet es sich an, die bisherigen Ergebnisse mit Auswirkungen auf § 24 UmwStG kurz in Erinnerung zu rufen. So soll die grundlagengeleitete Diskussion der Fortentwicklung vereinfacht werden.

Für das Subjektsteuerprinzip wurde herausgearbeitet, dass stille Reserven subjektiv gebundene Leistungsfähigkeit sind, auf deren Abschöpfung aus Verhältnismäßigkeitsgründen zunächst verzichtet wird.²⁵¹ Die stillen Reserven haften nicht an den Besteuerungsobjekten, sondern sind subjektiv an die Person gebunden,

²⁴⁹ Kurz zu den Konzeptionen sowie ausführlich zur deutschen Personengesellschaftsbesteuerung s. o. Zweites Kapitel C.

²⁵⁰ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. IV. und Drittes Kapitel E. IX.

²⁵¹ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2.

die sie erwirtschaftet hat.²⁵² Das Subjektsteuerprinzip gebietet es, diese subjektiv gebundene Leistungsfähigkeit bei intersubjektiven Übertragungen zu sichern.²⁵³ Ergänzungsbilanzen ermöglichen eine personenbezogene Zuordnung der stillen Reserven als milderer Mittel zur Abrechnung der stillen Reserven.²⁵⁴ So kann eine Ersatzrealisation als *ultima ratio* vermieden werden.

Umstrukturierungen sind entgegen der überwiegenden Meinung kein tauschähnliches Geschäft²⁵⁵: Denn eine Subsumtion unter die gängigen Realisationstatbestände überzeugt nicht. Ein Tausch im zivilrechtlichen Sinne ist zu verneinen, da Umstrukturierungsvorgänge keine Umsatzakte, sondern gesellschaftsrechtliche Organisationsakte sind.²⁵⁶ Auch ein eigenständiger steuerlicher Tauschbegriff bzw. ein tauschähnliches Geschäft ist nach Wortlaut, Systematik und Teleologie abzulehnen, sodass ein Realisationsvorgang insgesamt abzulehnen ist.²⁵⁷ Allerdings darf ein Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip entgegen der Lehre vom Organisationsakt nicht folgenlos bleiben.²⁵⁸ Denn die Leistungsfähigkeit ist subjektiv gebunden und haftet nicht bloß am Objekt der stillen Reserven.²⁵⁹ Möglich wäre eine Besteuerung über Ersatzrealisationstatbestände, die *de lege lata* über §§ 4 Abs. 1 Satz 2, 16 Abs. 3 EStG und § 11 KStG erfolgen kann.²⁶⁰ Deren Rechtsfolgen werden sodann durch die umwandlungssteuerrechtlichen Sonderregeln gem. §§ 6 Abs. 5 EStG, §§ 3, 11, 20, 24 ff. UmwStG verdrängt. Allerdings ist die Ersatzrealisation *ultima ratio*.²⁶¹ Der Rückgriff darauf ist nicht erforderlich, wenn mit der personenbezogenen Zuordnung der stillen Reserven in Ergänzungsbilanzen ein milderer, gleich wirksames Mittel zur Verfügung steht.²⁶² Mit Ergänzungsbilanzen kann ein Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip vermieden werden. Nur in Fällen, in denen die Erstellung von Ergänzungsbilanzen nicht möglich ist oder darauf verzichtet wird, liegt überhaupt ein rechtfertigungsbedürftiger Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip vor.²⁶³ Aus der unterschiedlichen Einordnung des Einbringungsvorgangs ergeben sich erhebliche Konsequenzen, auf die im Folgenden eingegangen wird.

²⁵² S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. c).

²⁵³ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. d).

²⁵⁴ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e).

²⁵⁵ S. o. Zweites Kapitel D. III. 4.

²⁵⁶ S. o. Zweites Kapitel D. III. 4.

²⁵⁷ Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 4. c).

²⁵⁸ S. o. Zweites Kapitel D. III. 4. d).

²⁵⁹ S. o. Zweites Kapitel D. III. 4. d).

²⁶⁰ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e) und Zweites Kapitel D. III. 4. d).

²⁶¹ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e).

²⁶² S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e).

²⁶³ Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 5. b).

3. Leitbeispiel

Die Möglichkeiten der Gesellschaft, den gemeinen Wert, den Buchwert und den Zwischenwert anzusetzen und ihre jeweiligen Folgen werden anhand eines übergeordneten Leitbeispiels dargestellt. Beim Buchwertansatz werden zusätzlich die vertretenen Fortentwicklungskonzeptionen und ihre Umsetzung in Brutto- und Nettomethode anhand des Leitbeispiels dargestellt. Neben der Visualisierung soll das übergeordnete Leitbeispiel so Vergleiche zwischen den Konzeptionen ermöglichen.

Beispiel 14

Leitbeispiel zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG²⁶⁴

A und B möchten zum 01.01.01 die A und B GmbH & Co. KG gründen, an der sie im Verhältnis 75 (A) zu 25 (B) beteiligt sind. Komplementärin ist eine GmbH ohne Kapitalanteil. A bringt sein Einzelunternehmen in die KG ein, dessen Buchwert 200.000 GE bei einem gemeinen Wert von 600.000 GE beträgt. B erbringt eine Bareinlage i. H. v. 200.000 GE. Die Nebenkosten der Einbringung entfallen mit 5.000 GE auf den Grund und Boden, 10.000 GE auf das Gebäude und 1.000 GE auf die Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) und wurden von der KG getragen.

Schlussbilanz des Einzelunternehmens des A

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	40.000	Eigenkapital	200.000
Gebäude	400.000	Rückstellungen	180.000
BGA	180.000	Verbindlichkeiten	780.000
Sammelposten	20.000	USt	20.000
Vorräte	200.000	Pass. RAP	20.000
Forderungen	260.000		
Geldkonten	100.000		
Summe	1.200.000	Summe	1.200.000

Stille Reserven enthalten:

Grund und Boden	100.000
Gebäude	40.000
BGA (RND 5 Jahre)	30.000
GWG	6.000
Sammelposten	14.000
Firmenwert	210.000
Summe	400.000

²⁶⁴ Beispiel nach *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 457 ff.

III. Einbringung zum gemeinen Wert

1. Grundlagen

Erfolgt der Ansatz mit dem gemeinen Wert, gilt für die übernehmende Gesellschaft § 23 Abs. 4 UmwStG über § 24 Abs. 4 UmwStG entsprechend. Bei Einbringungen zum gemeinen Wert wird – anders als bei der Fortführung der Buchwerte – zwischen der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlungen nach dem UmwG) und der Einzelrechtsnachfolge differenziert. Einbringungen von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft erfolgen zumeist im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge.²⁶⁵ Bei der Einzelrechtsnachfolge gelten die eingebrachten Wirtschaftsgüter gem. § 23 Abs. 4 1. Halbsatz UmwStG als im Zeitpunkt der Einbringung von der übernehmenden Gesellschaft angeschafft. Dieser fingierte Anschaffungsvorgang kann vollständig in der Gesellschaftsbilanz dargestellt werden. Ergänzungsbilanzen werden bei der übernehmenden Gesellschaft nicht benötigt. Als Folge der Anschaffung sind im Zeitpunkt der Einbringung die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen und etwaige Abschreibungswahlrechte eröffnet.²⁶⁶ Maßgebend sind allein die Verhältnisse der übernehmenden Gesellschaft.²⁶⁷ In der Gesellschaftsbilanz können – wie in der Bilanz einer Kapitalgesellschaft – vollständig die gemeinen Werte angesetzt und die Abschreibungen anhand neu bestimmter Wertfortführungsparameter berechnet werden.

In der besonderen Konstellation der Einbringung eines Mitunternehmeranteils kann es dennoch zur Bildung von Ergänzungsbilanzen kommen. Gebildet werden die Ergänzungsbilanzen jedoch nicht bei der übernehmenden Gesellschaft, sondern bei der Mitunternehmerschaft, deren Mitunternehmeranteil eingebracht wird (der bereits bestehenden Gesellschaft). Diese Gesellschaft kann als Unter-gesellschaft bezeichnet werden, da die übernehmende Gesellschaft den Mitunternehmeranteil in Folge des Einbringungsvorgangs übernimmt und somit Ober-gesellschafterin im Rahmen des doppelstöckigen Personengesellschaftskonstrukts wird. Bei der Obergesellschaft werden die Anteile an Unter-gesellschaft nicht mit den aufgewandten Anschaffungskosten aktiviert. Stattdessen wird in der Bilanz der Obergesellschaft der Kapitalanteil an der Unter-gesellschaft erfasst (sog. Spie-

²⁶⁵ Die Anwachsung soll nach Auffassung der Verwaltung keine Gesamtrechtsnachfolge im Sinne der Vorschrift sein vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.06. Vorgänge mit Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 24 UmwStG sind damit lediglich die Verschmelzung von Personenhandelsgesellschaften auf Personenhandelsgesellschaften, Auf- und Abspaltung von und auf Personengesellschaften sowie die Ausgliederung ausgewählter Rechtsträger auf Personengesellschaften. Vgl. im Einzelnen BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 01.47; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 16; sowie ausführlich DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 21 ff.

²⁶⁶ Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 153; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 271 i. V. m. § 23 UmwStG Rn. 97 ff.

²⁶⁷ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 23.21.

gelbildmethode).²⁶⁸ Dieser Kapitalanteil verändert sich fortlaufend entsprechend der Bilanzen der Untergesellschaft.

Die Vorgänge werden im Folgenden anhand von zwei Beispielen dargestellt.

2. Beispielsfall einer Einbringung zum gemeinen Wert

Zunächst wird die Einbringung eines Einzelunternehmens zu gemeinen Werten dargestellt. Auf Ergänzungsbilanzen muss in solchen Fällen nicht zurückgegriffen werden.

Beispiel 15
Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft
gem. § 24 UmwStG zum gemeinen Wert²⁶⁹

Eröffnungsbilanz der AB GmbH & Co KG

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	210.000	Kapital GmbH	0
Grund und Boden	145.000	Kapital A	600.000
Gebäude	450.000	Kapital B	200.000
BGA	211.000	Rückstellungen	180.000
GWG	6.000	Verbindlichkeiten	780.000
Sammelposten	34.000	s. Verbindlichkeiten	16.000
Vorräte	200.000	USt	20.000
Forderungen	260.000	Pass. RAP	20.000
Geldkonten	300.000		
Summe	1.816.000	Summe	1.816.000

Aus der Anschaffungsfiktion gem. § 24 Abs. 4 i. V.m. § 23 Abs. 4 1. Halbsatz UmwStG folgt, dass die Abschreibungsparameter im Zeitpunkt der Einbringung für die Gesellschaft neu bestimmt werden²⁷⁰.

Firmenwert:

§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG	150.000 / 15 = – 14.000
------------------------	-------------------------

BGA:

§ 7 Abs. 1 EStG (ggf. § 7 Abs. 2 EStG)	211.000 × 20 % = – 42.200
--	---------------------------

GWG:

§ 6 Abs. 2 EStG (Wahlrecht)	– 6.000
-----------------------------	---------

²⁶⁸ Zur Spiegelbildmethode ausführlicher s. o. Drittes Kapitel F. V.
²⁶⁹ Basierend auf dem Leitbeispiel s. o. Fünftes Kapitel C. II. 3.
²⁷⁰ Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 153; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 271 i. V. m. § 23 UmwStG Rn. 97 ff.

Sammelposten:

§ 6 Abs. 2a EStG (Wahlrecht)	$34.000 \times 20 \% = - 6.800$
------------------------------	---------------------------------

Gebäude:

§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG	$450.000 \times 3 \% = 13.500$
------------------------------	--------------------------------

A realisiert durch den Einbringungsvorgang einen Veräußerungsgewinn gem. § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG i.V.m § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG. Der Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens und zugleich Veräußerungspreis gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 UmwStG beträgt 600.000 GE abzüglich des Buchwertes 200.000 GE. A erzielt damit einen Veräußerungsgewinn i. H. v. 400.000 GE, der gem. § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG zu 100.000 GE begünstigter Veräußerungsgewinn und zu 300.000 GE laufender Gewinn ist.

3. Ergänzungsbilanzen bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils

Werden dagegen Mitunternehmeranteile in eine Personengesellschaft zum gemeinen Wert eingebracht, kann dieser Vorgang die erstmalige Bildung von Ergänzungsbilanzen oder die Veränderung bestehender Ergänzungsbilanzen notwendig machen. Die Bildung erfolgt jedoch nicht bei der übernehmenden Gesellschaft (der Obergesellschaft), sondern bei der Mitunternehmerschaft, deren Mitunternehmeranteil eingebracht wird (der bereits bestehenden, nunmehr Untergesellschaft).

Beispiel 16

Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG zum gemeinen Wert

A bringt seinen Anteil an der A-OHG gem. § 24 Abs. 4 UmwStG zum gemeinen Wert 100 GE in die AC-KG ein. Der Kapitalanteil des A an der OHG beträgt 50 GE. C beteiligt sich mit Barvermögen in Höhe des gemeinen Wertes des Anteils des A an der A-OHG.

Eröffnungsbilanz der AC-KG

Aktiva		Passiva	
Beteiligung A-OHG ²⁷¹	100	Kapital A	100
Kasse	100	Kapital B	100
Summe	200	Summe	200

²⁷¹ Die Bilanzierung der Beteiligung erfolgt steuerlich nach der sog. Spiegelbildmethode, wonach der Gesellschaftsanteil an der A-OHG steuerlich kein Wirtschaftsgut ist und daher nicht mit den aufgewandten Anschaffungskosten aktiviert, sondern mit dem Kapitalanteil zzgl. und abzgl. des Gewinn- und Verlustanteils gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sowie etwaiger Entnahmen oder Einlagen laufend fortgeschrieben wird. Ausführlicher zur Spiegelbildmethode bereits s. o. Drittes Kapitel F. V.

Die Anschaffungsfiktion des § 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 1. Halbsatz UmwStG führt zu einer Anschaffung der eingebrachten Wirtschaftsgüter. Folglich schafft die AC-KG das „Wirtschaftsgut“ Personengesellschaftsanteil an. Dem Personengesellschaftsanteil kommt im deutschen Ertragsteuerrecht jedoch keine Wirtschaftsgutqualität zu.²⁷² Stattdessen deutet die herrschende Meinung den Gesellschaftsanteil mithilfe der Bruchteilsbetrachtung in ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens um.²⁷³ Diese Prämissen haben Auswirkungen auf den Einbringungsvorgang der Obergesellschaft. Mit der Einbringung zu gemeinen Werten gem. § 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 1. Halbsatz UmwStG schafft die Obergesellschaft daher ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Untergesellschaft an.²⁷⁴ Diese ideellen Anteile finden indes wegen der Spiegelbildmethode keinen Eingang in die Bilanz der Obergesellschaft. Stattdessen wird der Kapitalanteil der Untergesellschaft bilanziert.²⁷⁵ Etwaige Mehrwerte werden in einer Ergänzungsbilanz zur Untergesellschaft „durchgestockt“.²⁷⁶

So verhält es sich auch im Beispielsfall. Die AC-KG schaffte ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens der A-OHG an. Auf das Wirtschaftsgut entfallen stille Reserven i. H. v. insgesamt 100. Die für die AC-KG anteilig aufgedeckten stillen Reserven i. H. v. 50 müssen in einer Ergänzungsbilanz der AC-KG abgebildet werden, die die Mehrwerte zur Gesellschaftsbilanz der A-OHG dokumentiert.

Gesellschaftsbilanz der A-OHG

Aktiva		Passiva	
WG	100	Kapital AC-KG	50
		Kapital X	50
Summe	100	Summe	100

Positive Ergänzungsbilanz der AC-KG zur A-OHG

Aktiva		Passiva	
WG	50	Mehrkapital AC-KG	50
Summe	50	Summe	50

In diesen Fällen steht die übernehmende Personengesellschaft wegen der Anschaffungsfiktion gem. § 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 1. Halbsatz UmwStG dem

²⁷² Dazu bereits s.o. Drittes Kapitel F. V.
²⁷³ Zur Bruchteilsbetrachtung s.o. Drittes Kapitel F. II.
²⁷⁴ So wohl BMF v. 19.12.2016, BStBl. I 2017, 34, 35, unter 2; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 188; Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 77.
²⁷⁵ Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 853.
²⁷⁶ Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 853; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 188; ebenso sind wohl Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 77 und BMF v. 19.12.2016, BStBl. I 2017, 34, 35, unter 2 zu verstehen.

Anteilserwerber eines Personengesellschaftsanteils gleich.²⁷⁷ Die Obergesellschaft erwirbt – wie auch ein Anteilserwerber – ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Untergesellschaft, die mit den Anschaffungskosten zu bewerten sind.²⁷⁸ Daher kann bezüglich der Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen in diesen Fällen vollumfänglich auf die bisherigen Ergebnisse beim Anteilserwerb verwiesen werden.²⁷⁹ Dies bedeutet auch, dass der IV. Senat des BFH seine Fortentwicklungskonzeption der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen auf den Fall des § 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 1. Halbsatz UmwStG zu übertragen hätte.²⁸⁰ Dies führte zu einer Neuschätzung der Restnutzungsdauer und Eröffnung von Abschreibungswahlrechten hinsichtlich der vollständigen ideellen Anteile bei der Untergesellschaft (Buchwerte zzgl. Ergänzungsbilanz). Letztlich steht die übernehmende Gesellschaft daher einem Einzelunternehmer gleich.

Demgegenüber erfolgt die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen nach der hier vertretenen Auffassung weitgehend gesellschaftsbezogen.²⁸¹ Dieses Ergebnis wäre auch auf § 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 1. Halbsatz UmwStG zu übertragen.

IV. Einbringung zum Buchwert

1. Überblick

Deutlich problematischer wird es, wenn die übernehmende Gesellschaft ihr Wahlrecht zur Buchwertfortführung ausübt.²⁸² Ein Buchwertansatz kann zunächst ohne Bildung von Ergänzungsbilanzen erfolgen. Denn die Bildung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG ist fakultativ.²⁸³ In der Praxis wird jedoch fast immer auf Ergänzungsbilanzen zurückgegriffen werden. Denn aus dem Verzicht auf Ergänzungsbilanzen folgt ein Überspringen der stillen Reserven, in deren Folge die übrigen Gesellschafter latente Ertragsteuerlasten des Einbringenden übernehmen. Fremde Dritte werden diese Gestaltung daher meiden.

²⁷⁷ Ebenso BMF v. 19.12.2016, BStBl. I 2017, 34, 35, unter 2; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 188; Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 77.

²⁷⁸ Ebenso BMF v. 19.12.2016, BStBl. I 2017, 34, 35, unter 2; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 188; Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 77.

²⁷⁹ Zur Fortentwicklung beim Anteilserwerb s. o. Fünftes Kapitel A. III.

²⁸⁰ Zu ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen s. o. Fünftes Kapitel A. III. 3.

²⁸¹ Dazu im Einzelnen s. o. Fünftes Kapitel A. IV. 3.

²⁸² Zur Antragsberechtigung der Gesellschaft vgl. BT-Drs. 16/2710, 43; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStG) Tz. 24.03 i. V. m. 20.21; Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 73; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 100 ff.; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 716; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 195; zur Rspr. vor Einführung des SeStEG vgl. BFH Urt. v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458; BFH Urt. 9.12.2010 – VIII B 151/09, BFH/NV 2011, 437.

²⁸³ Dazu bereits s. o. Drittes Kapitel D. IV.

Wird auf Ergänzungsbilanzen zurückgegriffen, schreibt § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG keine Methode der Bildung von Ergänzungsbilanzen vor. Nach ganz überwiegender Ansicht und ständiger Praxis stehen zur bilanziellen Darstellung des Buchwertansatzes zwei Bilanzierungstechniken zur Verfügung²⁸⁴: Die sog. Brutto- und die sog. Nettomethode. Bei der Bruttomethode werden in der Gesellschaftsbilanz die gemeinen Werte angesetzt. Zusätzlich erfolgen Abstockungen in negativen Ergänzungsbilanzen. Bei der Nettomethode werden in der Gesellschaftsbilanz die Buchwerte angesetzt. Es erfolgen zusätzliche Aufstockungen in positiven Ergänzungsbilanzen und Abstockungen in negativen Ergänzungsbilanzen. Beide Methoden sind anerkannt.²⁸⁵ Weitestgehende Einigkeit besteht jedenfalls darin, dass Totalgewinn und Periodengewinn unabhängig von der gewählten Bilanzierungstechnik identisch sein müssen.²⁸⁶ Häufiger wird wohl die Bruttomethode verwendet, da der Ausweis der wahren Vermögenswerte und tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse in der Gesellschaftsbilanz oft bilanzpolitisch erwünscht ist.²⁸⁷ Die Bruttomethode schafft zudem einen Gleichlauf mit der Handelsbilanz.²⁸⁸ Dagegen ist die Nettomethode etwas komplizierter.²⁸⁹ Sie bietet jedoch den Vorteil, die Finanzbuchführung und das Anlagenverzeichnis nahtlos fortführen zu können.²⁹⁰

Der Wortlaut des § 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 1 UmwStG i. V. m. § 12 Abs. 3 1. Halbsatz UmwStG könnte nahelegen, die Nettomethode zu bevorzugen. Denn

²⁸⁴ Vgl. die ausdrückliche Erwähnung der Techniken in BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE) Tz. 24.14; aus der Literatur *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 463 ff.; *DPM-Patt*, § 24 UmwStG Rn. 126; *Widmann/Mayer-Fuhrmann*, § 24 UmwStG Rn. 820 f.; *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F258; *HHR-Tiede*, § 15 EStG Rn. 509; *Kirchhof/Seer-Krumm*, § 15 EStG Rn. 255; *Bolk*, DStR 2018, 424, 426 f.; *Bolk*, DStR 2020, 584, 586; *Stehnert*, DStR 2020, 1776, 1781; *J. Schmitt/Keuthen*, DStR 2013, 1565, 1572; FG Nds. Beschl. v. 9. 9. 2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262.

²⁸⁵ BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE) Tz. 24.14; aus der Literatur *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 463 ff.; *DPM-Patt*, § 24 UmwStG Rn. 126; *Widmann/Mayer-Fuhrmann*, § 24 UmwStG Rn. 820 f.; *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F258; *HHR-Tiede*, § 15 EStG Rn. 509; *Kirchhof/Seer-Krumm*, § 15 EStG Rn. 255; *Bolk*, DStR 2018, 424, 426 f.; *Bolk*, DStR 2020, 584, 586; *Stehnert*, DStR 2020, 1776, 1781; *J. Schmitt/Keuthen*, DStR 2013, 1565, 1572; FG Nds. Beschl. v. 9. 9. 2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262.

²⁸⁶ *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F264; *HHR-Tiede*, § 15 EStG Rn. 509; *Stehnert*, DStR 2020, 1776, 1781; *Bolk*, DStR 2020, 584, 586; *Kirchhof/Seer-Krumm*, § 15 EStG Rn. 255; a. A. FG Nds. Beschl. v. 9. 9. 2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262, das einen unterschiedlichen Periodengewinn für möglich hält. Eingängig zu dem Urteil des FG s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) bb).

²⁸⁷ *DPM-Patt*, § 24 UmwStG Rn. 126; ähnlich *Bolk*, DStR 2020, 584, 586; ebenso wohl *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F260, die auf Stimmrechte, die handelsrechtliche Gewinnverteilung und Entnahmerechte hinweisen. Jene Aspekte könnte zwar auch die Nettomethode sicherstellen, allerdings mit deutlich mehr Aufwand; in diese Richtung auch *Stehnert*, DStR 2020, 1776, 1779.

²⁸⁸ *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F260 f.

²⁸⁹ *DPM-Patt*, § 24 UmwStG Rn. 126; ähnlich wohl *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F260.

²⁹⁰ *Bolk*, DStR 2018, 424, 427.

die Normen sehen den Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers vor. Somit könnte argumentiert werden, die Rechtsstellung umfasse die bisherigen Buchwerte in der Gesellschaftsbilanz, die nur bei der Nettomethode fortgeführt werden. Allerdings muss „die Rechtsstellung“ nach der ganz überwiegenden Meinung nur im Gesamtsaldo von Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanzen fortgeführt werden.²⁹¹ Diese Lesart eröffnet den Weg für die Bruttomethode. Ein solches Verständnis ist nicht zwingend. Angemerkt sei jedenfalls, dass die Bruttomethode sowohl auf Basis der überwiegenden Meinung als auch bei dem hier vertretenen Verzicht auf die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG an ihre Grenzen kommt.²⁹² Die Verwendung der Bruttomethode sollte daher überdacht werden.

Der Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung führt bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 UmwStG zu einer Bindung an die bisherige Abschreibungsbemessungsgrundlage, Abschreibungsmethode und Nutzungsdauer.²⁹³ Aus dem Verweis des § 24 Abs. 4 UmwStG auf jene Normen könnte nun gefolgert werden, dieses Ergebnis müsse auf die Einbringung in Personengesellschaften übertragen werden. Einer unproblematischen Übertragung auf die Einbringung in Personengesellschaft steht der Dualismus der Unternehmensbesteuerung jedoch entgegen. Die Norm des § 23 UmwStG wurde für die Einbringung in Kapitalgesellschaften und damit für das Trennungsprinzip konzipiert. Zusätzlich zur Besteuerung der übernehmenden Kapitalgesellschaft regelt § 22 UmwStG die Auswirkungen des Einbringungsvorgangs auf die Besteuerung des Anteilseigners. Freilich wird in § 24 UmwStG nicht auf § 22 UmwStG verwiesen. Denn eine solche Trennung der Besteuerungsebenen von Gesellschaft und Gesellschaftern ist der Mitunternehmerbesteuerung fremd. Beide Ebenen sind bei der Personengesellschaft in Gesellschafts- und Ergänzungsbilanzen miteinander verwoben.

Aus dem Verweis auf § 23 UmwStG ergibt sich nach ganz herrschender Meinung bei Personengesellschaften jedenfalls, dass die AfA in der Summe aus Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanzen der bisherigen AfA vor Einbringung entsprechen muss.²⁹⁴ Mithin dürfe im Zuge der Einbringung in der Summe kein zusätzliches Abschreibungspotential geschaffen werden, aber auch keines verloren gehen, da sonst die steuerliche Rechtsnachfolge nicht gewahrt sei. Ein sol-

²⁹¹ Statt aller HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 510; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 779 und 812.

²⁹² Zu den Darstellungsproblemen auf Basis der überwiegenden Meinung s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) bb) sowie auf Basis des hier vertretenen Verzichts auf die Fortentwicklung in Ermangelung eines täuschähnlichen Umsatzes s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 2. b).

²⁹³ Ganz h. M. BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 23.06; aus der Literatur m. w. N. DPM-Patt, § 23 UmwStG Rn. 51 ff.; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 23 UmwStG Rn. 20; Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 23 UmwStG Rn. 43 ff.

²⁹⁴ So bspw. Bolk, DStR 2018, 424, 427; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 182 ff.; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rödder, § 24 UmwStG Rn. 139 ff.

ches Ergebnis lässt sich indes auf verschiedenen Wegen erreichen. So könnten Ergänzungsbilanzen als bloße Merkposten geführt werden und somit nicht fortentwickelt werden.²⁹⁵ Wird die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen für erforderlich gehalten, kann diese nach den bereits vom Anteilserwerb bekannten Fortentwicklungskonzeptionen der gesellschaftsbezogenen Betrachtung²⁹⁶, ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen²⁹⁷ sowie ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen²⁹⁸ erfolgen. Zu unterschiedlichen Totalgewinnen führen diese Konzeptionen allesamt nicht. Unterschiede ergeben sich jedoch für die einzelnen Periodengewinne der Mitunternehmer. Letztlich ist die Frage der Fortentwicklung bei § 24 UmwStG eine Frage der Betrachtungsperspektive, die anhand der Stellung der Personengesellschaft in der Einkommensteuer²⁹⁹ und der verfassungsrechtlichen sowie einfach-rechtlichen Einordnung des Umstrukturierungsvorgangs³⁰⁰ beantwortet werden muss. Unter Berücksichtigung dieser Grundlagen wird zunächst die Frage nach dem Erfordernis der Fortentwicklung behandelt. Danach wird die Fortentwicklung, obwohl sie nach der hier vertretenen Auffassung überhaupt nicht erforderlich ist, unter den Prämissen der herrschenden Meinung dargestellt und schließlich eine Konzeption entwickelt, die sich möglichst stringent in die Grundentscheidungen der herrschenden Meinung einordnet.

2. Erfordernis der Fortentwicklung

Zunächst ist zu untersuchen, ob es überhaupt erforderlich ist, die in den Fällen des § 24 UmwStG gebildeten Ergänzungsbilanzen fortzuentwickeln. Dazu lassen sich der Vorschrift des § 24 UmwStG keine konkreten Hinweise entnehmen. Denn die Norm erwähnt lediglich das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen, enthält aber keine Einzelheiten zu den Modalitäten der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen. Zur Untersuchung der Frage wird zunächst das Meinungsbild in Rechtsprechung und Literatur dargestellt. Danach wird das Erfordernis der Fortentwicklung basierend auf den bisherigen Ergebnissen herausgearbeitet.

a) Meinungsbild in Rechtsprechung und Literatur

Bei dem Erfordernis der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bietet es sich an, zwischen positiven und negativen Ergänzungsbilanzen zu differenzieren. Für positive Ergänzungsbilanzen wird nahezu einhellig ein Erfordernis der Fortent-

²⁹⁵ Dazu gleich s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 2.

²⁹⁶ Dazu s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) aa) (2) und Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) bb) (2).

²⁹⁷ Dazu s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) aa) (3) und Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) bb) (3).

²⁹⁸ Dazu s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) aa) (4) und Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) bb) (4).

²⁹⁹ Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel C.

³⁰⁰ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. und Zweites Kapitel D.

wicklung angenommen.³⁰¹ Die gegenteilige Auffassung von Marx³⁰² und seine bereits beim Anteilserwerb vorgebrachten Argumente der Ablehnung der Bruchteilsbetrachtung und Abrechnung erst bei Beendigung der Beteiligung konnten in der Literatur und Rechtsprechung nicht überzeugen, da sie letztlich zu einer semi-transparenten Besteuerung von Personengesellschaften und Behandlung wie einer Kapitalgesellschaft führten, die *de lege lata* dem Konzept der Personengesellschaftsbesteuerung widerspricht.³⁰³

Nicht so eindeutig ist das Bild bei der negativen Ergänzungsbilanz. Für negative Ergänzungsbilanzen wurde erwogen, diese bis zum Ausscheiden des betreffenden Wirtschaftsgutes oder bis zur Beendigung der Beteiligung als unveränderlicher Merkposten fortzuführen.³⁰⁴ Denn die Fortentwicklung führe sonst zu einer sukzessiven Aufdeckung der stillen Reserven und damit einer schleichenden Versteuerung, da die Ergänzungsbilanz des einbringenden Mitunternehmers jährlich fortgeschrieben wird und die Auflösung bei ihm gewinnerhöhend wirkt.³⁰⁵ Dies liefe dem Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes zuwider, da die Buchwertfortführung schleichend rückgängig gemacht werde.³⁰⁶ Weil diese schleichende Versteuerung der laufenden Besteuerung unterläge, stehe der Einbringende unter Umständen schlechter als bei einer tarifbegünstigten Einbringung zu gemeinen Werten.³⁰⁷ Verzichte man auf die Fortentwicklung negativer Ergänzungsbilanzen, würde der Großteil der stillen Reserven zusammengeballt bei Beendigung des mitunternehmerischen Engagements als begünstigter Veräußerungsgewinn besteuert, was auch dem Sinn und Zweck des § 24 UmwStG entspreche.³⁰⁸ So könne die positive Ergänzungsbilanz für den Eintretenden die Funktion der periodengerechten Verteilung der zusätzlichen Anschaffungskosten erfüllen, während auf der Seite des Einbringenden mit den negativen Ergänzungsbilanzen die stillen Reserven als Merkposten dokumentiert würden.³⁰⁹

³⁰¹ Statt vieler HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 510; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG F262f.; BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BFH Urt. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II S. 847; einzig anders Marx, StuW 1994, 191, 195.

³⁰² Dazu s. o. Fünftes Kapitel A. II.

³⁰³ Vgl. die Ausführungen beim Anteilserwerb s. o. Fünftes Kapitel A. II.

³⁰⁴ Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 178 ff.; H. Müller/Rebensburg, DB 1987, 68, 71; Pfalzgraf/B. Meyer, DStR 1995, 1289, 1291; zustimmend FG Nds. Urt. v. 3. 3. 1994 – XII 125/89, EFG 1994, 858 (aufgehoben durch BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94).

³⁰⁵ Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 178 ff.; H. Müller/Rebensburg, DB 1987, 68, 71; Pfalzgraf/B. Meyer, DStR 1995, 1289, 1291.

³⁰⁶ Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 179; H. Müller/Rebensburg, DB 1987, 68, 71; Pfalzgraf/B. Meyer, DStR 1995, 1289, 1291; zustimmend FG Nds. Urt. v. 3. 3. 1994 – XII 125/89, EFG 1994, 858 (aufgehoben durch BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94).

³⁰⁷ Pfalzgraf/B. Meyer, DStR 1995, 1289, 1291; Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 179; H. Müller/Rebensburg, DB 1987, 68, 71; dies erkennt auch HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 510; ebenso FG Nds. Urt. v. 3. 3. 1994 – XII 125/89, EFG 1994, 858 (aufgehoben durch BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94).

³⁰⁸ Regniet, Ergänzungsbilanzen, S. 179.

³⁰⁹ FG Nds. Urt. v. 3. 3. 1994 – XII 125/89, EFG 1994, 858 (aufgehoben durch BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94).

Diesen Bestrebungen, die negativen Ergänzungsbilanzen als unveränderliche Merkpостen fortzuführen, wurde bisher mit Verweis auf den von §§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1 und 12 Abs. 3 UmwStG angeordneten Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung widersprochen.³¹⁰ Daraus folge, dass die Ergänzungsbilanzen nach der Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode des Einbringenden fortzuentwickeln seien, da nur so der weiterhin gebotenen Buchwertfortführung entsprochen werden könne.³¹¹ Die im Umstrukturierungszeitpunkt gewählte Buchwertfortführung gebiete einen fortlaufenden Buchwertansatz über den Umstrukturierungszeitpunkt hinaus.³¹² Da sich die Buchwerte aus der Summe aus Gesellschaftsbilanz und den Ergänzungsbilanzen ergeben, wäre eine Buchwertfortführung nicht mehr gewahrt, wenn nur die positive, nicht aber die negative Ergänzungsbilanz fortgeführt würde.³¹³ Dies ergebe sich letztlich aus dem Zusammenspiel des Eintritts in die steuerliche Rechtsnachfolge und dem Erfordernis der Fortentwicklung positiver Ergänzungsbilanzen. Denn wenn die Höhe der jährlichen Abschreibungen vor und nach der Einbringung wegen der steuerlichen Rechtsnachfolge identisch sein müsse³¹⁴ und die Mehraufwendungen (Anschaffungskosten) des Eintretenden³¹⁵ in einer positiven Ergänzungsbilanz abgebildet und fortentwickelt würden, müsse diese Differenz ausgeglichen werden. Schließlich widerspreche die schleichende Versteuerung auch nicht dem Sinn und Zweck des UmwStG, da das Gesetz lediglich eine Verlagerung des Einbringungsgewinns in die Zukunft bezwecke.³¹⁶ Die Auffassung, negative Ergänzungsbilanzen als bloße Merkpостen zu behandeln, konnte sich daher nicht durchsetzen. Es kann mithin festgehalten werden, dass nach der ganz überwiegenden Meinung sowohl positive als auch negative Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG fortentwickelt werden müssen.

³¹⁰ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 510; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 183 f.; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F262; BFH Ur. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BFH Ur. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II S. 847; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.14.

³¹¹ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 510; Bolk, DStR 2018, 424, 427.

³¹² So wohl BFH Ur. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68.

³¹³ HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 510; ebenso FG Hessen Ur. v. 27. 3. 2008 – 1 K 2003/04, BeckRS 2008, 26025374; so aber wohl Eisgruber-Demuth, § 24 UmwStG Rn. 167.

³¹⁴ Einhellige Meinung vgl. Bolk, DStR 2018, 424, 427; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 182 ff.; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rödder, § 24 UmwStG Rn. 139 ff.

³¹⁵ BFH Ur. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II S. 847, 851; BFH Ur. v. 7. 9. 2016 – I R 57/14, BFHE 255, 427, 431, Rn. 13; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.14 („aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten“). So auch HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; Bolk, DStR 2020, 584, 587; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 225.

³¹⁶ BFH Ur. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68 mit Verweis auf BT-Drucks. 12/5630, 80, welche wiederum auf Tz. 79 des BMF-Schreibens in BStBl. I 1978, 235 hinweist.

b) Keine Fortentwicklung bei Verneinung eines tauschähnlichen Umsatzes

aa) Ursächlichkeit der Erwerberrolle für die Fortentwicklung

Die Fortentwicklung positiver Ergänzungsbilanzen erfolgt in der heutigen Literatur unisono.³¹⁷ Dafür ursächlich ist die Betrachtung, der Eintretende Mitunternehmer habe „Anschaffungskosten“ für seinen Gesellschaftsanteil.³¹⁸ Dem Eintretenden wird also eine Erwerberrolle zugeschrieben. Unter dieser Prämisse verbietet es sich, die in den positiven Ergänzungsbilanzen abgebildeten Mehranschaffungskosten als unveränderlichen Merkposten zu betrachten.

Unter der hier vertretenen, gegenläufigen Prämisse, Umstrukturierungsvorgänge gem. § 24 UmwStG seien keine tauschähnlichen Vorgänge³¹⁹, muss diese Frage jedoch anders beantwortet werden. Denn wenn Umstrukturierungen beim Einbringenden keinen Realisationsvorgang darstellen, darf aus diesem Gesichtspunkt keine Besteuerung beim Einbringenden erfolgen. Spiegelbildlich verwirklichen weder die Mitunternehmenshaftung noch die anderen Mitunternehmer einen Erwerbsvorgang. Daher folgt aus der Verneinung eines tauschähnlichen Vorgangs bei § 24 UmwStG, dass weder positive noch negative Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG laufend fortzuentwickeln sind.

Es reicht aus, die stillen Reserven in Ergänzungsbilanzen als bloße Merkposten individuell zuzuordnen. Herausgearbeitet wurde, dass die intersubjektive Übertragung – unbenommen der Verneinung des Realisationsvorganges – wegen des drohenden Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip nicht folgenlos bleiben darf.³²⁰ Um das Subjektsteuerprinzip zu sichern, stehen dem Gesetzgeber die Abrechnung der stillen Reserven über Ersatzrealisationstatbestände oder ihre personenbezogene Zuordnung über Ergänzungsbilanzen zur Verfügung.³²¹ Dabei ist die personenbezogene Zuordnung in Ergänzungsbilanzen milderes Mittel zur *ultima ratio* der Ersatzrealisation.³²² Mit der Technik der Ergänzungsbilanzen bleiben die bei den einzelnen Gesellschaftern entstandenen stillen Reserven bei ihnen steuerverhaftet, ohne eine Substanzbesteuerung vorzunehmen. Verfassungsrechtlich ist es geboten, aber auch ausreichend, dem Einbringenden und Eintretenden die stillen Reserven personenbezogen als Merkposten zuzuordnen. Eine Versteuerung erfolgt mit Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Gesellschaftsvermögen bzw. Aus-

³¹⁷ Dazu gerade s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 2. a).

³¹⁸ BFH Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II S. 847, 851; BFH Urt. v. 7. 9. 2016 – I R 57/14, BFHE 255, 427, 431, Rn. 13; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.14 („aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten“). So auch HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; Bolk, DStR 2020, 584, 587; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 225.

³¹⁹ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. und Zweites Kapitel D. III. 4.

³²⁰ Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 4. d).

³²¹ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e).

³²² S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. e).

scheiden des Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft. Denn das Subjektsteuerprinzip fordert keine sukzessive Ersatzrealisation, sondern lediglich eine personenbezogene Zuordnung.³²³ Dieser Zuordnung wurde bereits mit Aufstellung der Ergänzungsbilanzen Genüge getan.³²⁴ Statt einer sukzessiven Ersatzrealisation erfolgt eine Besteuerung i. d. R. bei der späteren Realisation der Wirtschaftsgüter oder dem Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft. Ein Verzicht auf die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen führt damit zu einer realisationsnäheren Besteuerung. Dieser spätere, echte Realisationszeitpunkt ist im Hinblick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und eine eigentumsschonende Besteuerung geeigneter als eine sukzessive Auflösung der Ergänzungsbilanzen.³²⁵ Sofern man gegen dieses Ergebnis einwenden mag, die stillen Reserven würden im Umstrukturierungszeitpunkt festgeschrieben und der Einbringende müsste bei Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Gesellschaftsvermögen unter Umständen nicht mehr vorhandene stille Reserven versteuern³²⁶, kann dem der Gedanke der fortdauernden Ersatzrealisation entgegengehalten werden. Die Ersatzrealisation gebietet es, die übergesprungenen stillen Reserven im Zeitpunkt der Umstrukturierung festzuschreiben. Für den Einbringenden ist es vorteilhaft, die übergesprungenen stillen Reserven realisationsnah statt sofort nach den Grundsätzen der Ersatzrealisation versteuern zu müssen. Andererseits kann er sich gerade wegen der ursprünglich drohenden Ersatzrealisation nicht darauf berufen, die stillen Reserven seien später nicht mehr vorhanden. Andere verfassungsrechtliche Prinzipien haben auf das Erfordernis der Fortentwicklung keinen Einfluss. So können weder das Folgerichtigkeitsprinzip Art. 3 Abs. 1 GG noch der Aspekt der „Gerechtigkeit in der Zeit“ für eine laufende Fortentwicklung angeführt werden. Denn nach der hier vertretenen Auffassung handelt es sich nicht um einen Erwerbsvorgang.³²⁷ Nur bei Erwerbsvorgängen ist eine laufende Fortentwicklung wegen der periodischen Gewinnermittlung zwingend erforderlich.³²⁸

Letztlich ist die von der herrschenden Meinung vorgenommene sukzessive Auflösung der Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG mit der hier erarbeiteten Grundentscheidung der Verneinung eines täuschähnlichen Vorgangs sogar unvereinbar. Denn mit der sukzessiven Auflösung käme es zu einer Ersatzrealisation, die mangels Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip (dem Subjektsteuerprinzip wurde ja bereits durch die personelle Zuordnung in den Ergänzungsbilanzen entsprochen) sogar verboten ist.³²⁹ Auch das Realisationsprinzip ist mangels tausch-

³²³ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. c), Zweites Kapitel B. III. 2. e), Zweites Kapitel D. III. 4. d) und Zweites Kapitel D. III. 5. b).

³²⁴ Dazu Zweites Kapitel D. III. 5. b).

³²⁵ Zu dem Verhältnis der Prinzipien s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. d).

³²⁶ Z. B., wenn ein Gebäude, für das einem einbringenden Mitunternehmer stille Reserven in Ergänzungsbilanzen persönlich zugeordnet wurden, bis auf die Grundmauern abbrennt.

³²⁷ Zu diesem Aspekt s. o. Viertes Kapitel B. II. 1. sowie Fünftes Kapitel A. IV. 1. b).

³²⁸ Vgl. die Ausführungen zum Anteilerwerb s. o. Fünftes Kapitel A. II.

³²⁹ Zur Ersatzrealisation s. Zweites Kapitel D. III. 4. d).

ähnlichen Vorgangs nicht berührt.³³⁰ Daher darf eine laufende Fortentwicklung bei Verneinung eines tauschähnlichen Vorgangs gar nicht erfolgen.

Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG sind daher bloße Merkposten, die erst bei Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Gesellschaftsvermögen oder Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft aufgelöst werden.

bb) Vereinbarkeit der Prämissen mit § 24 UmwStG

Diese Gedanken können bereits im einfachen Recht umgesetzt werden. Denn § 24 UmwStG steht einer Behandlung der Ergänzungsbilanzwerte als bloße Merkposten nicht entgegen. Zwar ordnet die Vorschrift in §§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1 und 12 Abs. 3 UmwStG den Eintritt in die steuerliche Rechtsnachfolge an. Der daraus abgeleitete fortlaufende Buchwertansatz steht jedoch lediglich einer unterschiedlichen Behandlung von positiver und negativer Ergänzungsbilanz entgegen.³³¹ Insoweit die überwiegende Meinung die isolierte Behandlung negativer Ergänzungsbilanzen als unveränderliche Merkposten bei gleichzeitiger Fortentwicklung positiver Ergänzungsbilanzen ablehnt³³², ist dem zuzustimmen. Eine solche Handhabung führte insgesamt zu höheren Abschreibungen und verstieße damit gegen den Buchwertansatz und den Eintritt in die steuerliche Rechtsnachfolge.

Bei einem völligen Verzicht auf die Fortentwicklung laufen die Argumente jedoch leer. Denn die Buchwertfortführung bleibt stets gewahrt³³³, da sowohl positive als auch negative Ergänzungsbilanzen nicht periodisch fortentwickelt werden. Zudem kommt es im Zuge der Einbringung weder zu höheren noch zu niedrigeren Abschreibungen als bisher. Ferner entspricht dieses Konzept eher der konventionellen Vorstellung einer Buchwertfortführung.

Gegen die hier vertretene Auffassung wurde bisher angeführt, den eintretenden Gesellschaftern müsste gem. §§ 6, 15 Abs. 1 Nr. 2, 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG AfA-Volumen entsprechend ihrer Anschaffungskosten zukommen.³³⁴ Ein Gesellschafter habe Mehranschaffungskosten im Hinblick auf die eingebrachten stillen Reserven aufgewandt.³³⁵ Dies ist jedoch Ausdruck des Verständnisses der herrschenden Meinung, der Eintretende habe im Rahmen eines tauschähnlichen Ge-

³³⁰ Zur Einordnung von Umstrukturierungen s. o. Zweites Kapitel D. III. 4., zum Subjektsteuerprinzip, dem Realisationsverhältnis und dem verfassungsrechtlichen Spannungsverhältnis s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. b), Zweites Kapitel B. III. 2. c), Zweites Kapitel B. III. 2. d).

³³¹ Insoweit wird die isolierte Behandlung der negativen Ergänzungsbilanz als bloßer Merkposten zutreffend überwiegend abgelehnt. Dazu s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 2. a).

³³² Dazu gerade s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 2. a) sowie gleich bei der Fortentwicklung nach der herrschenden Meinung s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) aa).

³³³ Bei der Bruttomethode bedarf es zur Umsetzung des Tricks der abweichenden AfA-Bemessungsgrundlage. Dazu sogleich bei der Umsetzbarkeit der Merkpostenmethode.

³³⁴ So *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 179.

³³⁵ *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 179.

schäftes ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erworben. Folgt man dieser Grundthese nicht³³⁶, entfallen auch die Gegenargumente. Ohne Anschaffungsvorgang dürfen keine fortlaufenden Abschreibungen erfolgen.

Zudem entspricht die hier vertretene Handhabe dem Sinn und Zweck des UmwStG und dem Willen des Gesetzgebers, der in der Buchwertfortführung die Möglichkeit erkennt, den Einbringungsgewinn in die Zukunft zu verlagern.³³⁷ Der „Einbringungsgewinn“ wird sogar weitestmöglich in die Zukunft verlagert und es kommt, anders als bisher, nicht zur kritisierten „schleichenden Versteuerung des Einbringungsgewinns“³³⁸.

cc) Umsetzbarkeit der Merkposten bei der Bruttomethode

Bedenken könnten schließlich bei der Umsetzbarkeit der Merkposten aufkommen. Denn bei der Bruttomethode werden die fortzuführenden Buchwerte mit den Wertkorrekturen des eintretenden Gesellschafters zusammengefasst und eine Trennung so erschwert. Über eine Korrektur der AfA-Bemessungsgrundlage wird jedoch auch dies möglich.³³⁹ Für den Abschreibungsverlauf ist nach den Grundsätzen der Rechtsnachfolge weiterhin die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage und das bisherige AfA-Volumen maßgebend. Nach Verbrauch des AfA-Volumens verbleibt ein Restwert in der Gesellschaftsbilanz, dem weiterhin eine korrespondierende negative Ergänzungsbilanz des Einbringenden gegenübersteht. Diese Schwierigkeiten sollten jedoch eher Anlass geben, die Bruttomethode zu überdenken.³⁴⁰ Ohnehin sind die Bilanzierungstechniken gesetzlich nicht vorgegeben.³⁴¹ Die Nettomethode entspricht eher dem umwandlungssteuerlichen Bild der Kapitalgesellschaft, auf das § 24 Abs. 4 UmwStG verweist.

Auf den ersten Blick könnte die Konzeption ein Störfühl auslösen, wenn der Einbringende bei Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Gesellschaftsvermögen nicht mehr vorhandene stille Reserven versteuern muss.³⁴² Gerade wenn die Wirtschaftsgüter bereits vollständig abgeschrieben waren, jedoch erhebliche stille Reserven enthielten, erscheint eine Nachversteuerung eines wertlos gewordenen Wirtschaftsgutes befremdlich. Zunächst ist anzumerken, dass dieses Ergeb-

³³⁶ Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III.

³³⁷ S. BT-Drucks. 12/5630, 80, welche wiederum auf Tz. 79 des BMF-Schreibens in BStBl. I 1978, 235 hinweist.

³³⁸ Krit. dazu bspw. *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 178 ff.; *H. Müller/Rebensburg*, DB 1987, 68, 71; *Pfalzgraf/B. Meyer*, DStR 1995, 1289, 1291.

³³⁹ So bereits *Söffing*, Harzburger Protokoll 1990, 51, 59.

³⁴⁰ Schwierigkeiten treten auch auf Basis der überwiegenden Meinung auf. Dazu s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) bb).

³⁴¹ S. o. Fünftes Kapitel C. IV. 1.

³⁴² Z. B. die Versteuerung wegen der Auflösung der Ergänzungsbilanz nach dem Brand eines Hauses.

nis keine Eigenart des Verzichts auf die Fortentwicklung ist. Auch die anderen, periodisch fortentwickelnden Konzeptionen schreiben die stillen Reserven im Erwerbszeitpunkt fest. Anschließend werden die stillen Reserven über die Abschreibungsdauer der Wirtschaftsgüter aufgelöst. Sofern noch ein Restwert verbleibt, ist dieser bei Ausbuchung des Wirtschaftsgutes in Gänze nachzuversteuern.³⁴³ Insofern würde bei Wertlosigkeit nach diesen Konzeptionen nur der Restwert und nicht der volle Betrag nachversteuert.³⁴⁴

Die Nachversteuerung knüpft zudem zu Recht an den Wert im Umstrukturierungszeitpunkt an. Denn der Umstrukturierungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der intersubjektiven Verlagerung der stillen Reserven und damit der Zeitpunkt, in dem – ohne die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen – eine Ersatzrealisation hätte vorgenommen werden müssen. Steuerpflichtige können sich nach erfolgter intersubjektiver Übertragung nicht auf nach dem Umstrukturierungszeitpunkt eingetretene Umstände berufen.

3. Fortentwicklung unter der Prämisse eines tauschähnlichen Umsatzes

a) Grundsätzliches sowie Gang der Untersuchung

Anders als hier vertreten, ordnet die ganz herrschende Meinung die Einbringung gem. § 24 UmwStG als tauschähnlichen Vorgang ein.³⁴⁵ Daher wird die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG zusätzlich auf Basis dieser grundverschiedenen Prämisse untersucht. Die Einzelheiten der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG blieben bisher größtenteils der Literatur überantwortet. Weder das Gesetz noch die Rechtsprechung oder der UmwSt-Erlass haben dem Rechtsanwender konkrete Leitlinien an die Hand gegeben. Zwar hat der BFH in der bisherigen Rechtsprechung mit der gewinnmindernden oder gewinnerhöhenden Auflösung der Ergänzungsbilanzen entsprechend dem Verbrauch, der Abnutzung oder der Veräußerung der Wirtschaftsgüter eine Formel zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG aufgestellt.³⁴⁶ Die

³⁴³ Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 883; *Offerhaus*, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 499, 505.

³⁴⁴ Bei einem Brand einen Tag nach dem Umwandlungsvorgang wäre die Handhabe daher identisch.

³⁴⁵ Statt vieler Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 1; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 5; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 397; Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 17; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 01.47; BFH Urt. v. 30. 3. 2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29; BFH Urt. v. 18. 9. 2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639; zu den tauschähnlichen Vorgängen bereits ausführlich s. o. Zweites Kapitel D. III. 4.

³⁴⁶ BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BFH Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847.

Anknüpfung an Verbrauch und Abnutzung ist jedoch ambivalent, da Verbrauch und Abnutzung aus verschiedenen Perspektiven betrachtet werden können. Ferner drängt sich nach dem Urteil des BFH v. 20. 11. 2014³⁴⁷ zur Fortentwicklung positiver Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb die Frage nach der Vergleichbarkeit der Sachverhalte bzw. Übertragung der Urteilsgrundsätze auf den Einbringungsfall gem. § 24 UmwStG auf.³⁴⁸

Nachfolgend werden zunächst die Fortentwicklungskonzeptionen in der Literatur dargestellt. Anschließend wird die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG auf Basis der bisherigen Untersuchungsergebnisse ausgearbeitet. Im Fokus stehen dabei erneut die in den Kapiteln Zwei bis Vier gelegten Grundlagen, also insbesondere verfassungsrechtliche und einfach-rechtliche Prinzipien, gesetzliche Vorschriften und Rechtsanwendungstheorien. In der Analyse wird zudem dazu Stellung genommen, wie sich Anteilserwerb und Einbringung gem. § 24 UmwStG zueinander verhalten und ob das Urteil des BFH auf § 24 UmwStG zu übertragen ist.

b) Fortentwicklungskonzeptionen

Bei den Konzeptionen besteht weitgehende Einigkeit, dass den zusätzlichen Absetzungen für Abnutzungen für die Neugesellschafter zur fortlaufenden Wahrung der Buchwertfortführung korrespondierende Gewinnerhöhungen bei den Altgesellschaftern gegenüberüberstehen müssen, die über die Abschreibungsdauer zu einer schleichenden Nachversteuerung bei den Altgesellschaftern führen.³⁴⁹ Denn wenn die Höhe der jährlichen Abschreibungen vor und nach der Einbringung wegen der steuerlichen Rechtsnachfolge identisch sein muss³⁵⁰ und die Mehraufwendungen (Anschaffungskosten) des Eintretenden³⁵¹ in einer positiven Ergänzungsbilanz abgebildet und fortentwickelt werden, muss diese Differenz ausgeglichen werden.³⁵² Auf welchem Wege zu diesem Ergebnis gelangt wird, bleibt jedoch offen.

³⁴⁷ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

³⁴⁸ Dies thematisierend bspw. HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 107; Bolk, DStR 2018, 424; HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1590 (für den analog § 24 UmwStG behandelten Fall des § 6 Abs. 5 EStG); BMF v. 19. 12. 2016, BStBl. I 2017, 34.

³⁴⁹ Dazu bereits s. o. beim Meinungsbild zum Erfordernis der Fortentwicklung Fünftes Kapitel C. IV. 2. a).

³⁵⁰ Einhellige Meinung vgl. Bolk, DStR 2018, 424, 427; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 182 ff.; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rödder, § 24 UmwStG Rn. 139 ff.

³⁵¹ BFH Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II S. 847, 851; BFH Urt. v. 7. 9. 2016 – I R 57/14, BFHE 255, 427, 431, Rn. 13; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.14 („aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten“). So auch HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; Bolk, DStR 2020, 584, 587; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 225.

³⁵² S. o. Fünftes Kapitel C. IV. 2. a).

Die verschiedenen Konzeptionen werden im Folgenden sowohl für die Brutto- also auch für die Nettomethode anhand des Leitbeispiels dargestellt.

aa) Nettomethode

(1) Weiterführung des Leitbeispiels³⁵³

In Höhe der Differenz zwischen der Bareinlage des B und dem eingeräumten Kapitalanteil ist eine positive Ergänzungsbilanz mit einem Mehrkapital von 100.000 GE aufzustellen. Der Betrag entspricht 25 % der stillen Reserven, die jeweils als Korrekturposten zu aktivieren sind.

Eröffnungsbilanz der AB GmbH & Co KG

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	45.000	Kapital GmbH	0
Gebäude	410.000	Kapital A	300.000
BGA	181.000	Kapital B	100.000
Sammelposten	20.000	Rückstellungen	180.000
Vorräte	200.000	Verbindlichkeiten	780.000
Forderungen	260.000	s. Verbindlichkeiten	16.000
Geldkonten	300.000	USt	20.000
		Pass. RAP	20.000
Summe	1.416.000	Summe	1.416.000

Die BGA sollte nach ursprünglicher Schätzung der Gesellschaft noch 4 Jahre abgeschrieben werden. Nach einer Neuschätzung beträgt die zutreffende Restnutzungsdauer nun 5 Jahre. Der Sammelkostenposten wurde erst vor einem Jahr gebildet. Die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage des Gebäudes betrug 400.000 GE.

Positive Ergänzungsbilanz des B

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	52.500	Mehrkapital B	100.000
Grund und Boden	25.000		
Gebäude	10.000		
bGA	7.500		
GWG	1.500		
Sammelposten	3.500		
Summe	100.000	Summe	100.000

³⁵³ Zum Leitbeispiel s. o. Fünftes Kapitel C. II. 3.

Negative Ergänzungsbilanz des A

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	100.000	Firmenwert	52.500
		Grund und Boden	25.000
		Gebäude	10.000
		BGA	7.500
		GWG	1.500
		Sammelposten	3.500
Summe	100.000	Summe	100.000

Die denkbaren Fortentwicklungskonzeptionen entsprechen denen beim Anteilserwerb.³⁵⁴

(2) Gesellschaftsbezogener Ansatz und Bewertung

Bei einer Fortentwicklung entsprechend der Wertfortführungsparameter der Gesellschaft werden die Restnutzungsdauern und Abschreibungsmethoden in den Ergänzungsbilanzen entsprechend der bisherigen Behandlung in der Gesellschaftsbilanz bestimmt. Eine solche gesellschaftsbezogene Fortentwicklung anhand der Wertfortführungsparameter müsste eigentlich auch Ansatzverbote und -beschränkungen bei der Gesellschaft beachten.³⁵⁵ Bereits abgeschriebene Wirtschaftsgüter müssten in den Ergänzungsbilanzen zu sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben bzw. zu zu versteuernden Auflösungsbeträgen führen. Auf diese Schwächen einer gesellschaftsbezogenen Konzeption wurde bereits beim Anteilserwerb hingewiesen.³⁵⁶ Derartige Konsequenzen werden jedoch vielfach nicht gezogen: Insbesondere Firmenwerte oder selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter werden über ihre Nutzungsdauer im Umstrukturierungszeitpunkt abgeschrieben.³⁵⁷ Dem Ansatz kann daher gewisse Inkonsequenz vorgeworfen werden.³⁵⁸

Eine Fortentwicklung in diesem Sinne entspricht wohl auch der Auffassung des BFH.³⁵⁹ In der bisherigen Literatur wurde die Formulierung des BFH, die Auflösung nach dem Verbrauch, der Abnutzung oder der Veräußerung bei der Gesellschaft vorzunehmen, als offen bezeichnet, da sowohl eine neu geschätzte

³⁵⁴ Zu den Konzeptionen dort im Einzelnen s. o. Fünftes Kapitel A.

³⁵⁵ Dazu s. o. Fünftes Kapitel A. III. 4.

³⁵⁶ Dazu im Einzelnen s. o. Fünftes Kapitel A. III. 4.

³⁵⁷ So bspw. DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 183b.

³⁵⁸ Nach der hier vertretenen Auffassung wurde die Problematik beim Anteilserwerb über eine weitgehend gesellschaftsbezogene Betrachtung bei ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen gelöst, die auch die *ratio legis* der jeweiligen Einzelvorschriften berücksichtigt. Dazu s. o. Fünftes Kapitel A. IV. 2. b) cc).

³⁵⁹ BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; a. A. zur Auslegung des Urteils Niehus, StuW 2022, 22, 32 f.

Restnutzungsdauer als auch die bisherige Abschreibungsdauer gemeint sein könnte.³⁶⁰ Zuzugestehen ist, dass der Wortlaut der Formulierung für beide Deutungen offen ist. Berücksichtigt man jedoch die Urteilssachverhalte der Verfahren, spricht einiges dafür, dass der BFH die Ergänzungsbilanzen gesellschaftsbezogenen fortentwickeln wollte. In den Urteilssachverhalten kann dies aus der Bilanzierungsmethode geschlossen werden. Nach dem BFH sei „allgemein anerkannt, daß er [der Einbringende, Anm. d. Verf.] die Abstockungen in dem Umfang auflösen muß, als die betroffenen Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Personengesellschaft durch Verbrauch, Abnutzung oder Veräußerung abgehen oder gemindert werden“.³⁶¹ Bei Verwendung der Nettomethode, die dem Urteilsfall zugrunde lag, können damit nur die bisherigen Wertfortführungsparameter der Gesellschaft gemeint sein. Denn auch nach der Auffassung der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen bleiben die Abschreibungsparameter jedenfalls in der Gesellschaftsbilanz bestehen.³⁶² Ähnlich kann auch das Urteil des BFH vom 25. 4. 2006 verstanden werden, wonach „sowohl die Aufstockungen in der positiven Ergänzungsbilanz als auch die Abstockungen in der negativen Ergänzungsbilanz entsprechend dem Verbrauch der Wirtschaftsgüter gewinnwirksam korrespondierend zur Veränderung der Buchwerte und der entsprechenden Bilanzposten in der Gesellschaftsbilanz aufzulösen sind“.³⁶³ Dies kann nur als Fortentwicklung entsprechend der Gesellschaftsbilanz verstanden werden. Denn eine Korrespondenz der Ergänzungsbilanzen zu den Buchwerten der Gesellschaftsbilanz existiert bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen nicht; vielmehr korrespondiert dort die negative Ergänzungsbilanz (rechnerisch) mit der positiven.³⁶⁴

Firmenwert:

Positive Ergänzungsbilanz des B	$52.500 / 15 = - 3.500$
Negative Ergänzungsbilanz des A	$52.500 / 15 = + 3.500$

Fortentwicklung BGA:

Positive Ergänzungsbilanz des B	$7.500 \times 25 \% = - 1.875$
Negative Ergänzungsbilanz des A	$7.500 \times 25 \% = + 1.875$

GWG:

Positive Ergänzungsbilanz des B	$- 1.500$
Negative Ergänzungsbilanz des A	$+ 1.500$

³⁶⁰ So *Bolk*, DStZ 2015, 472, 473.

³⁶¹ BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68.

³⁶² Dazu s. gleich Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) aa) (4).

³⁶³ BFH Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847.

³⁶⁴ Dazu gleich s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) aa) (4).

Sammelposten:

Positive Ergänzungsbilanz des B	$3.500 \times 25 \% (4 \text{ Jahre}) = - 875$
Negative Ergänzungsbilanz des A	$3.500 \times 25 \% = + 875$

Gebäude:

Positive Ergänzungsbilanz des B	- 300
Negative Ergänzungsbilanz des A	+ 300

(3) Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen

Bei ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen werden die Wertfortführungsparameter nur isoliert für die Ergänzungsbilanz neu bestimmt.³⁶⁵ Die Fortentwicklung wird – ungeachtet der Ausführungen beim Anteilserwerbs – nach den herkömmlichen Grundsätzen dargestellt:

Firmenwert:

Positive Ergänzungsbilanz des B	$52.500 / 15 = - 3.500$
Negative Ergänzungsbilanz des A	$52.500 / 15 = + 3.500$

Fortentwicklung BGA:

Positive Ergänzungsbilanz des B	$7.500 \times 20 \% = - 1.500$
Negative Ergänzungsbilanz des A	$7.500 \times 20 \% = + 1.500$

GWG:

Positive Ergänzungsbilanz des B	- 1.500
Negative Ergänzungsbilanz des A	0

Sammelposten:

Positive Ergänzungsbilanz des B	$3.500 \times 20 \% (5 \text{ Jahre}) = - 700$
Negative Ergänzungsbilanz des A	$3.500 \times 20 \% = + 700$

Gebäude:

Positive Ergänzungsbilanz des B	- 300
Negative Ergänzungsbilanz des A	+ 300

³⁶⁵ Zu den Einzelheiten s.o. Fünftes Kapitel A.III. Für eine Fortentwicklung bei § 24 UmwStG in diesem Sinne bisher *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 180; *Niehus*, StuW 2002, 116, 122; anders im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen jetzt HHR-*Niehus/Wilke*, § 6 EStG Rn. 1590.

(4) *Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen*

Bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen werden die Wertfortführungsparameter in der Ergänzungsbilanz aus Sicht des eintretenden Gesellschafters neu bestimmt. Allerdings bezieht sich die Neuschätzung nicht isoliert auf die Ergänzungsbilanz, sondern umfasst auch die ideellen Anteile in der Gesellschaftsbilanz.³⁶⁶ Somit erfolgt die Behandlung des Eintretenden nach dieser Auffassung – obwohl eine Übertragung des Urteils auf § 24 UmwStG z. T. ausdrücklich abgelehnt wird³⁶⁷ – nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 20. 11. 2014³⁶⁸. Dies entspricht der von Schmitt ausdrücklich vorgeschlagenen Neubestimmung der Abschreibungsparameter in der positiven Ergänzungsbilanz.³⁶⁹

Firmenwert:

Positive Ergänzungsbilanz des B	$52.500 / 15 = - 3.500$
Negative Ergänzungsbilanz des A	$52.500 / 15 = + 3.500$

*Fortentwicklung BGA nach Bolk (vereinfacht)*³⁷⁰:

Positive Ergänzungsbilanz des B	$7.500 \times 20 \% = - 1.500$
Negative Ergänzungsbilanz des A	$7.500 \times 20 \% = + 1.500$

Fortentwicklung BGA nach ideeller Bruchteilsbetrachtung:

Positive Ergänzungsbilanz des B	+ 762,50
Negative Ergänzungsbilanz des A	– 762,50

Die Abschreibung des B ergibt sich aus einer ideellen Bruchteilsbetrachtung. B hat für die BGA 211.000 GE \times 25 % aufgewandt. Diese werden mit 20 % (RND 5 Jahre) abgeschrieben. Die AfA für B beträgt somit $211.000 \text{ GE} \times 25 \% \times 20 \% = 10.550 \text{ GE}$. In der Gesellschaftsbilanz wurde die bisherige AfA bei einer Bemessungsgrundlage von 181.000 GE und einer Restnutzungsdauer von 4 Jahren fortgeführt. B wurden daher $181.000 \text{ GE} \times 25 \% \times 25 \% = 11.312,50 \text{ GE}$ AfA zugeteilt. Damit wurde B eine zu hohe AfA i. H. v. 762,50 GE zugewie-

³⁶⁶ Zu den Einzelheiten s. o. Fünftes Kapitel A. III. 3. Für eine Fortentwicklung in diesem Sinne bei § 24 UmwStG HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1590; Niehus, StuW 2022, 22, 33 ff.; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264; Eisgruber-Demuth, § 24 UmwStG Rn. 167, widersprüchlich jedoch Rn. 238; wohl auch Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 225; J. Schmitt/Keuthen, DStR 2013, 1565, 1572; Bolk, DStR 2018, 424, 428 ff.; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 472 f., der jedoch bewegliche Wirtschaftsgüter und Sammelposten nach der Methode in der Gesellschaftsbilanz abschreibt; wohl ebenso Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rz. 860 ff. (teilweise widersprüchlich).

³⁶⁷ So bspw. Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 472 f.; Bolk, DStR 2018, 424, 428 ff.

³⁶⁸ BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

³⁶⁹ Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 225; J. Schmitt/Keuthen, DStR 2013, 1565, 1572.

³⁷⁰ Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 472 f.

sen, die in der positiven Ergänzungsbilanz zu korrigieren ist. Die AfA des A erhöht sich korrespondierend um 762,50 GE. Auf vereinfachte Abschreibungen in positiven Ergänzungsbilanzen sollte verzichtet werden, da eine solche Handhabe zu – nach der ganz herrschenden Meinung³⁷¹ – unzulässigen Differenzen zwischen Brutto- und Nettomethode führt.³⁷²

GWG:

Positive Ergänzungsbilanz des B	– 1.500
Negative Ergänzungsbilanz des A	0

*Sammelposten nach Bolk (vereinfacht)*³⁷³:

Positive Ergänzungsbilanz des B	$3.500 \times 25 \% (4 \text{ Jahre}) = - 875$
Negative Ergänzungsbilanz des A	$3.500 \times 25 \% = + 875$

Sammelposten nach ideeller Bruchteilsbetrachtung:

Positive Ergänzungsbilanz des B	– 450
Negative Ergänzungsbilanz des A	+ 450

B hat für den Sammelkosten 34.000 GE \times 25 % aufgewandt. Sammelkosten sind bei Ausübung des Wahlrechts zwingend über 5 Jahre aufzulösen. Die Auflösung beträgt daher $34.000 \text{ GE} \times 25 \% \times 20 \% = 1.700 \text{ GE}$ pro Jahr. In der Gesellschaftsbilanz wurden B $20.000 \text{ GE} \times 25 \% \times 4 \text{ Jahre Rest} = 1.250 \text{ GE}$ zugewiesen. Daher stehen B weitere 450 Abschreibung in der Gesellschaftsbilanz zu. Für A ist eine korrespondierende Korrektur geboten.

Gebäude:

Positive Ergänzungsbilanz des B	– 300
Negative Ergänzungsbilanz des A	+ 300

Das Gebäude wird für B nach der neu bestimmten AfA-Bemessungsgrundlage und der im Einbringungszeitpunkt möglichen Abschreibungsmethode fortentwickelt. B stehen somit $450.000 \text{ GE} \times 25 \% \times 3 \% = 3.375 \text{ GE}$ AfA zu. In der Gesellschaftsbilanz wurden ihm lediglich $410.000 \text{ GE} \times 25 \% \times 3 \% = 3.075 \text{ GE}$ Abschreibung zugewiesen. In der Ergänzungsbilanz stehen ihm daher weitere 300 GE zu. Korrespondierend ist die negative Ergänzungsbilanz des A gewinnerhöhend aufzulösen.

³⁷¹ KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; Stehnert, DStR 2020, 1776, 1781; Bolk, DStR 2020, 584, 586; Kirchhof/Seer-Krumm, § 15 EStG Rn. 255; a. A. FG Nds. Beschl. v. 9.9.2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262, das einen unterschiedlichen Periodengewinn für möglich hält. Eingängig zu dem Urteil des FG s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) bb).

³⁷² Vgl. die Berechnungen zur Bruttomethode s. u. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) bb) (4).

³⁷³ Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 472 f.

bb) Bruttomethode

(1) Weiterführung des Leitbeispiels

Eröffnungsbilanz der AB GmbH & Co KG

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	210.000	Kapital GmbH	0
Grund und Boden	145.000	Kapital A	600.000
Gebäude	450.000	Kapital B	200.000
BGA	211.000	Rückstellungen	180.000
GWG	6.000	Verbindlichkeiten	780.000
Sammelposten	34.000	s. Verbindlichkeiten	16.000
Vorräte	200.000	USt	20.000
Forderungen	260.000	Pass. RAP	20.000
Geldkonten	300.000		
Summe	1.816.000	Summe	1.816.000

Die BGA sollte nach ursprünglicher Schätzung der Gesellschaft noch 4 Jahre abgeschrieben werden. Nach einer Neuschätzung beträgt die zutreffende Restnutzungsdauer nun 5 Jahre. Der Sammelkosten wurde erst vor einem Jahr gebildet und ist somit noch über 4 weitere Jahre aufzulösen. Die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage des Gebäudes betrug 400.000 GE.

Negative Ergänzungsbilanz des A

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	400.000	Firmenwert	210.000
		Grund und Boden	100.000
		Gebäude	40.000
		BGA	30.000
		GWG	6.000
		Sammelposten	14.000
Summe	400.000	Summe	400.000

(2) Gesellschaftsbezogener Ansatz und Bewertung

Bei einer Fortentwicklung entsprechend der Wertfortführungsparameter der Gesellschaft werden die Restnutzungsdauern und Abschreibungsmethoden in der Gesellschaftsbilanz und der negativen Ergänzungsbilanz entsprechend der bisherigen Behandlung in der Gesellschaftsbilanz bestimmt.³⁷⁴ Bezüglich der Schwä-

³⁷⁴ Zu den Einzelheiten s.o. Fünftes Kapitel A.III.4. Für eine Fortentwicklung bei § 24 UmwStG in diesem Sinne DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 183 ff.; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 510;

chen der Auffassung bei der Darstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern sei auf die Ausführungen bei der Nettomethode und den Anteilserwerb verwiesen.³⁷⁵

Firmenwert:

Gesellschaftsbilanz	$210.000 / 15 = 14.000$
§§ 23, 12 Abs. 3 UmwStG	0
Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz	+ 14.000

BGA:

Gesellschaftsbilanz	$211.000 \times 25 \% = 52.750$
§§ 23, 12 Abs. 3 UmwStG	$181.000 \times 25 \% = 45.250$
Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz	+ 7.500

GWG:

Gesellschaftsbilanz	6.000
§§ 23, 12 Abs. 3 UmwStG	0
Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz	+ 6.000

Sammelposten:

Gesellschaftsbilanz	$34.000 / 4 = 8.500$
§§ 23, 12 Abs. 3 UmwStG	$20.000 / 4 = 5.000$
Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz	+ 3.500

Gebäude:

Gesellschaftsbilanz	$450.000 \times 3 \% = 13.500$
§§ 23, 12 Abs. 3 UmwStG	$410.000 \times 3 \% = 12.300$
Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz	+ 1.200

(3) Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen

Die Darstellung von ergänzungsbilanziellen Mehrabschreibungen bereitet bei der Bruttomethode erhebliche Probleme. Denn in der Gesellschaftsbilanz sind

Böttcher/Habighorst/Schulte-Knorr, § 24 UmwStG Rn. 61; Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 77; ebenso wohl Haritz/Menner/Bilitewski-Bär/Merkle, § 24 UmwStG Rn. 192; FG Hessen Urt. v. 27.3.2008 – 1 K 2003/04, BeckRS 2008, 26025374; ebenso wohl BMF v. 19.12.2016, BStBl. I 2017, 34, 35 mit Verweis auf BFH Urt. v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68.

³⁷⁵ S. o. Fünftes Kapitel C.IV.3. b) aa) (2) und Fünftes Kapitel A.III.4.

sowohl die übernommenen Anteile in Höhe des ursprünglichen Buchwertes als auch die Mehrwerte des eintretenden Gesellschafters abgebildet. Unterscheiden sich die Wertfortführungsparameter, müssten in der Gesellschaftsbilanz zwei AfA-Reihen geführt werden.³⁷⁶ Auf die Darstellung wird hier aus Vereinfachungsgründen verzichtet.

(4) Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen

Bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen nach der Bruttomethode werden die Abschreibungsparameter in der Gesellschaftsbilanz neu bestimmt. Um insgesamt eine Gewinnauswirkung zu vermeiden und die steuerliche Rechtsnachfolge betragsmäßig zu wahren, werden von den neu berechneten Abschreibungsbeträgen die bisherigen Abschreibungsbeträge (§ 23 Abs. 1 UmwStG, § 12 Abs. 3 UmwStG) beim Einbringen abgezogen. Denn schließlich lässt der Einbringungsvorgang die Abschreibungen insgesamt unverändert. Das Ergebnis ist der Korrekturbetrag mit Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz.³⁷⁷

So können dem Eintretenden die neu berechneten Abschreibungsbeträge in der Gesellschaftsbilanz anteilig zugewiesen werden. Der Einbringende muss diese Differenz zur bisherigen Abschreibung mit Zuschreibungen in den negativen Ergänzungsbilanzen sukzessive versteuern.

Firmenwert:

Gesellschaftsbilanz	210.000 / 15 = 14.000
§§ 23, 12 Abs. 3 UmwStG	0
Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz	+ 14.000

BGA:

Gesellschaftsbilanz	211.000 × 20 % = 42.200
§§ 23, 12 Abs. 3 UmwStG	181.000 × 25 % = 45.250
Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz	– 3.050

GWG:

Gesellschaftsbilanz	6.000
§§ 23, 12 Abs. 3 UmwStG	0

³⁷⁶ So bereits *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 181.

³⁷⁷ So bspw. *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 464 ff.; *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F264; *HR-Niehus/Wilke*, § 6 EStG Rn. 1590; *Widmann/Mayer-Fuhrmann*, § 24 UmwStG 860 ff.; *Schulze zur Wiesche*, StBp 2016, 143, 147.

Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz	+ 6.000
--	---------

Sammelposten:

Gesellschaftsbilanz	$34.000 / 5 = 6.800$
§§ 23, 12 Abs. 3 UmwStG	$20.000 / 4 = 5.000$
Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz	+ 1.800

Gebäude:

Gesellschaftsbilanz	$450.000 \times 3 \% = 13.500$
§§ 23, 12 Abs. 3 UmwStG	$410.000 \times 3 \% = 12.300$
Gewinnauswirkung in der Ergänzungsbilanz	+ 1.200

cc) Erkenntnisse aus den Berechnungsbeispielen

Der Buchwertansatz unter Verwendung von Ergänzungsbilanzen stellt den Rechtsanwender derzeit vor Probleme. An die Stelle der Sofortversteuerung bei der Einbringung zu gemeinen Werten tritt beim Einbringenden eine sukzessive Nachversteuerung durch Auflösung der Ergänzungsbilanzen, die rechnerisch mit den Abschreibungen des Eintretenden gleichläuft. Für den Einbringenden kommt § 24 UmwStG damit lediglich eine Art Steuerstundungs- oder Ratenzahlungsfunktion zu.

Nach welchen Maßstäben diese sukzessive Nachversteuerung und die Abschreibungen des Eintretenden zu erfolgen haben, wird unterschiedlich beurteilt. Einigkeit besteht in diesen Fällen lediglich hinsichtlich der Höhe der Abschreibungen insgesamt. Auf welchem Wege zu diesem Ergebnis gelangt wird, bleibt jedoch offen. Dass dem Rechtsanwender mit der Brutto- und Nettomethode zwei Bilanzierungstechniken zur Verfügung stehen, erschwert die Thematik weiter. Je nach vertretener Fortentwicklungskonzeption ergeben sich unterschiedliche Ergebnisse in der Abschnittsbesteuerung der beteiligten Mitunternehmer. Aus diesen temporären Verzerrungen können sich gegebenenfalls unterschiedliche Belastungswirkungen für die Mitunternehmer ergeben. Hinsichtlich der Totalgewinnleichheit bestehen keine Unterschiede zwischen den Konzeptionen.

c) Entwicklung einer Fortentwicklungskonzeption basierend auf den bisherigen Ergebnissen

Herausgearbeitet wurde, dass sich das „Ob“ und „Wie“ der Fortentwicklung nach den zugrundeliegenden Vorgängen richtet.³⁷⁸ Entscheidend ist daher die Einordnung des § 24 UmwStG zugrundeliegenden Vorgangs – unter der Prämisse des tauschähnlichen Vorgangs – in die derzeitige Besteuerungskonzeption. Vorab sei kurz in Erinnerung gerufen, dass eine Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen nicht willkürlich und trotz der Schwierigkeit der Materie nicht pauschal erfolgen darf.³⁷⁹ Wie auch beim Anteilserwerb wird daher im Folgenden versucht, für § 24 UmwStG eine möglichst systematische Fortentwicklungskonzeption zu entwickeln, die mit dem Verfassungsrecht und dem einfachen Recht wie auch ihren Prinzipien sowie Rechtsanwendungstheorien in Einklang steht.

Zur Entwicklung der Fortentwicklungskonzeption wird zunächst der tauschähnliche Vorgang bei § 24 UmwStG untersucht. Im Fokus steht nicht (mehr) dessen Daseinsberechtigung, sondern vielmehr dessen konkrete Ausgestaltung innerhalb der Ertrags- und Umwandlungsbesteuerung der Personengesellschaft. Danach werden verfassungsrechtliche und einfach-rechtliche Aspekte der Fortentwicklung beleuchtet.

aa) Untersuchung des tauschähnlichen Vorgangs bei § 24 UmwStG

(1) Ausgangspunkt

*„Umwandlungen und Einbringungen stellen auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers sowie des übernehmenden Rechtsträgers Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge hinsichtlich des übertragenen Vermögens dar.“*³⁸⁰ Dieser Ausspruch suggeriert eine Klarheit für tauschähnliche Vorgänge, die jedenfalls für die Personengesellschaftsbesteuerung nicht besteht. Denn die Personengesellschaftsbesteuerung ist ein inkonsistentes Nebeneinander von Transparenzbetrachtung, partieller Rechtsfähigkeit sowie Einheit und Vielheit der Gesellschafter.³⁸¹ Um die Fortentwicklung bestimmen zu können, müssen die tauschähnlichen Vorgänge unter sämtlichen Prämissen der herrschenden Meinung untersucht werden. Herausgearbeitet werden muss insbesondere, welche Rollen den Einbringenden und Eintretenden sowie der Gesellschaft zukommen. Die diesbezüglich bestehende Unsicherheit führt derzeit zu einer Unsicherheit bei der Perspektive der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen.

³⁷⁸ Dazu s. o. Zweites Kapitel E., Drittes Kapitel H. und Viertes Kapitel C.

³⁷⁹ Dazu s. o. Viertes Kapitel A.

³⁸⁰ BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 00.02 mit Verweis auf die Rechtsprechung des BFH.

³⁸¹ Dazu insgesamt s. o. Zweites Kapitel C.

Mit Bejahung des täuschähnlichen Vorgangs nimmt die herrschende Meinung bei Einbringungsvorgängen im Grunde eine Betriebsveräußerung gem. § 16 Abs. 1 EStG an.³⁸² Der Einbringende, d. h. derjenige, der Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft wird³⁸³, veräußert Wirtschaftsgüter (beispielsweise eines Einzelunternehmens) an die Gesellschaft, indem er die Wirtschaftsgüter gegen Gesellschaftsrechte einbringt. Der daraus entstandene Gewinn zählt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Rechtsfolgenrechtlich findet dann die Spezialregelung des § 24 UmwStG Anwendung, die unter bestimmten Voraussetzungen eine Buchwertfortführung erlaubt und von der eigentlich nach § 16 EStG vorgesehen Sofortversteuerung absieht.³⁸⁴ Erwerber der Wirtschaftsgüter ist die Gesellschaft, die dem Einbringenden dafür als Gegenleistung die Gesellschaftsrechte gewährt und damit ein Anschaffungsgeschäft tätigt.³⁸⁵ So verstanden, muss die Gesellschaft die angeschafften Wirtschaftsgüter gem. § 6 EStG mit ihren Anschaffungskosten ansetzen. Auch hier greift rechtsfolgenrechtlich § 24 UmwStG.

Aus Sicht des Einbringenden handelt es sich also um einen täuschähnlichen Vorgang, während aus der Sicht des übernehmenden Rechtsträgers ein Anschaffungsgeschäft vorliegt.³⁸⁶ Die These, die Personengesellschaft schaffe als übernehmender Rechtsträger Wirtschaftsgüter *do ut des* gegen Ausgabe von Gesellschaftsrechten an, verwundert neben den Schwächen des täuschähnlichen Konstruktes³⁸⁷ zusätzlich wegen der steuerlichen Negation der Existenz der Personengesellschaftsanteile und der in deren Folge vorgenommenen Bruchteilsbetrachtung.³⁸⁸

Konsequent müsste diese Bruchteilsbetrachtung auf die steuerliche Abbildung des Einbringungsvorgangs durchschlagen. Denn unbenommen der „Gegenleistung“ in Form der Gesellschaftsrechte sind letztere steuerlich schlicht nicht existent. Auf Basis der bisherigen Ergebnisse fällt es daher schwer, ein Anschaffungsgeschäft der Gesellschaft anzunehmen. Zwar ist eine Anschaffung von Wirtschaftsgütern durch die partiell steuerrechtsfähige Personengesellschaft in der sonst transparenten Personengesellschaftsbesteuerung grundsätzlich möglich. Al-

³⁸² Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 4. a).

³⁸³ Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 105; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 860 ff.

³⁸⁴ Riedel, StuW 2019, 225, 227; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 19; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 32; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 6; Schmitt/Hörtnagl-Hörtnagl, § 24 UmwStG Rn. 2; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 210; so auch BFH Urt. v. 21. 6. 1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856, 858.

³⁸⁵ Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 1; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 5; Schmidt-Wacker, § 16 EStG Rn. 397; Brandis/Heuermann-Nitzschke, § 24 UmwStG Rn. 17; BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 01.47; BFH Urt. v. 30. 3. 2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29; BFH Urt. v. 18. 9. 2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639.

³⁸⁶ Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 1; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 112. Daher kann auch die Mitunternehmerschaft selbst Einbringende sein, wenn sie Mitunternehmerin an der entstehenden Gesellschaft wird.

³⁸⁷ Dazu ausführlich s. o. Zweites Kapitel D. III. 4.

³⁸⁸ Zu den Schwächen des täuschähnlichen Vorgangs bereits s. o. Zweites Kapitel D. III. 3. a). Zur Bruchteilsbetrachtung s. o. Drittes Kapitel F. II.

lerdings erstreckt sich diese Steuersubjektivität nicht auf die Gesellschaftsanteile als solche. Steuerlich existiert das hingegebene Wirtschaftsgut „Gesellschaftsanteil“ nicht. An seine Stelle treten steuerlich die ideellen Anteile am Gesellschaftsvermögen.³⁸⁹ Die Auswirkungen dieser Grundannahmen werden im Folgenden anhand eines Beispiels analysiert.

Beispiel 17

Einbringung nach § 24 UmwStG (Fall stark vereinfacht)

A und B gründen die AB-OHG. Beide bringen ihre Einzelunternehmen ein. A bringt daher eine Maschine mit Buchwert 50 GE (gemeiner Wert 100 GE) ein, während B 50 GE Kassenbestand sowie einen PKW mit Buchwert 25 GE (gemeiner Wert 50 GE) auf die OHG überträgt.

A und B wählen jeweils die Buchwertfortführung gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG und bilden den Vorgang mithilfe der Bruttomethode ab:

Eröffnungsbilanz der AB OHG

Aktiva		Passiva	
Maschine	100	Kapital A	100
Kassenbestand	50	Kapital B	100
PKW	50		
Summe	200	Summe	200

Negative Ergänzungsbilanz des A

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	50	Maschine	50
Summe	50	Summe	50

Negative Ergänzungsbilanz des B

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	25	PKW	25
Summe	25	Summe	25

(2) Bewertung der hingegebenen Gegenleistung

Unter den dargestellten Prämissen stellt sich zunächst die Frage nach der Anschaffung der Einbringungsgegenstände durch die übernehmende Gesellschaft. Nimmt

³⁸⁹ Zur Bruchteilsbetrachtung s. o. Drittes Kapitel F. II.

man das tauschähnliche Konstrukt ernst, muss die Anschaffung des Einbringungsgegenstandes mit dem Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter bewertet werden.³⁹⁰ Hingegebene „Gegenleistung“ der Gesellschaft sind die Gesellschaftsrechte. Gleich, ob man die Gesellschaftsrechte steuerlich in die ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens umdeutet oder sie weiterhin als Gesellschaftsanteile betrachtet, bedarf diese unbare Gegenleistung ihrerseits einer Bewertung. Damit wird die „Bewertungskette“ zirkulär.³⁹¹ Denn zur Bewertung der Gesellschaftsanteile bedarf es der Bewertung des Einbringungsgegenstandes. Lösen kann dieses Problem letztlich nur § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, der eine Bewertung des eingebrachten Vermögens mit dem gemeinen Wert vorschreibt. Wird demgegenüber der Buchwert mit Ergänzungsbilanzen angesetzt, kann über die Zusammensetzung dieses Wertes wie auch über dessen Abschreibung gestritten werden.

Des Weiteren muss das Konstrukt des tauschähnlichen Vorgangs bei der Personengesellschaft durch die Linse der Bruchteilsfiktion betrachtet werden. Wie bereits herausgearbeitet, negiert die Bruchteilsfiktion die steuerliche Existenz der Gesellschaftsanteile an der Personengesellschaft und deutet diese in ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft um.³⁹² So verstanden können die Gesellschaftsanteile keine Gegenleistung sein. Zivilrechtlich bereits nicht, da es sich um einen bloßen gesellschaftsrechtlichen Organisationsvorgang handelt.³⁹³ Wird die Bruchteilsbetrachtung bei Personengesellschaften im Steuerrecht konsequent umgesetzt, können die Gesellschaftsanteile mangels steuerlicher Existenz auch steuerlich nicht Teil einer Gegenleistung sein. Gegenleistung dieses tauschähnlichen Vorgangs können daher nur die ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens sein. Es könnte nun argumentiert werden, nur die Gesellschaft sei berechtigt, diese ideellen Anteile „auszuteilen“, sodass die Gesellschaft die Gegenleistung erbringe. Dieses Verständnis leidet unter denselben Problemen der Gleichzeitigkeit von Einbringung der Wirtschaftsgüter und Gegenleistung in Form der Gesellschaftsrechte, die bereits beim tauschähnlichen Vorgang³⁹⁴ und just bei der Bewertung angesprochen wurden. Die Überlegungen

³⁹⁰ Vgl. die allgemein anerkannten Grundsätze beim Tausch. Dazu bspw. Schmidt-Kulosa, § 6 EStG Rn. 851; Kirchhof/Kulosa/Ratschow-Oellerich, § 6 EStG Rn. 3012; Brandis/Heuermann-Ehmcke, § 6 EStG Rn. 1380. Die Norm des § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG gilt für den Einbringungs Vorgang nicht, da kein einzelnes Wirtschaftsgut übertragen wird (und § 24 UmwStG als *lex specialis* der Regelung vorgeht). In § 6 Abs. 6 EStG wurden jedoch nur die bereits zuvor angenommenen Tauschgrundsätze kodifiziert. Zu diesen Grundsätzen s. bspw. BFH Urt. v. 14. 12. 1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303; BFH Urt. v. 25. 1. 1984 – I R 183/81, BStBl. II 1984, 422.

³⁹¹ Dieses Bewertungsproblem verdeutlicht abermals die Schwächen der herrschenden Meinung. Ausführlich zur Verneinung des tauschähnlichen Charakters des Umstrukturierungsvorgangs s. o. Zweites Kapitel D. III. 4. c).

³⁹² Dazu s. o. Drittes Kapitel F. II.

³⁹³ Statt aller Hennrichs, DSzJG 43 (2020), 145, 159.

³⁹⁴ Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 4.

kommen dem Zirkelschluss nahe. Letztlich sind die Probleme Fluch der bösen Tat des tauschähnlichen Konstruktes. Abhilfe kann nur schaffen, den Vorgang vom Ergebnis her zu betrachten:

Anknüpfend an den Beispielsfall bedeutet dies, dass der Einbringende A vor Einbringung über die Wirtschaftsgüter seines Einzelunternehmens (hier Maschine mit Buchwert 50 GE und gemeinem Wert 100 GE) verfügt. Nach dem Einbringungsvorgang stehen bei A ideelle Anteile im Wert von insgesamt 100 GE an der Maschine, dem Geld und dem PKW. A hat daher im Ergebnis die (vollen) Anteile an dem Wirtschaftsgut Maschine im Wert von 100 GE gegen die ideellen Anteile an der Maschine, dem Geld und dem PKW „getauscht“. B wiederum „tauscht“ 50 GE und das Wirtschaftsgut PKW mit dem gemeinen Wert 50 GE gegen Gesellschaftsrechte, die ihm ideelle Anteile i. H. v. insgesamt 100 an der Maschine, dem Geld und dem PKW vermitteln. Mit anderen Worten: Der Einbringende verwirklicht sowohl einen Veräußerungsvorgang als auch einen Anschaffungsvorgang: Während er die Wirtschaftsgüter seines Einzelunternehmens veräußert, schafft er (mittels der Gesellschaftsanteile) ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft an.

Auf den Anschaffungsvorgang der ideellen Anteile hat das Wahlrecht zur Buchwertfortführung keine Auswirkung. Denn das Wahlrecht zur Fortführung der Buchwerte wirkt sich beim Einbringenden lediglich auf den Veräußerungsvorgang aus. Mit dem Buchwertansatz kann der Einbringende die Sofortbesteuerung vermeiden. Mit der Technik der Ergänzungsbilanzen werden für die von den jeweils anderen erworbenen Anteilen an den Wirtschaftsgütern stets die gemeinen Werte angesetzt. Lediglich für die selbst eingebrachten Wirtschaftsgüter können Abstockungen erfolgen, welche die bei anderen Gesellschaftern angesetzten gemeinen Werte ausgleichen können und damit im Ergebnis eine Buchwertfortführung herstellen.

Somit lässt sich festhalten, dass der Eintretende ideelle Anteile an den eingebrachten Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens anschafft und diese Einbringungsgegenstände mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. Dieses Verständnis der Anschaffung ideeller Anteile scheint gelegentlich in Rechtsprechung und Literatur durch. Der Eintretende habe insoweit aktivierungspflichtige Anschaffungskosten in Höhe der Einlagen.³⁹⁵ Diese Vorstellung liegt gerade bei der Bareinlage nahe³⁹⁶, trifft jedoch – wie der Beispielsfall zeigt – auch bei der Einbringung von Sachwerten zu. Letztlich muss ein solcher Erwerb der ideellen Anteile existieren. Denn wenn die herrschende Meinung u. a. beim Anteilserwerb eine Anschaffung und Veräußerung der ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des

³⁹⁵ BFH Urt. v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II S. 847, Rn. 68; BFH Urt. v. 7.9.2016 – I R 57/14, BFHE 255, 427, 431, Rn. 13; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.14 („aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten“).

³⁹⁶ Vgl. HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509 im Beispiel zum Buchwert (Erwerb der übergegangenen stillen Reserven).

Gesellschaftsvermögens annimmt³⁹⁷, müssen die ideellen Anteile zu irgendeinem Zeitpunkt erworben werden.³⁹⁸ Ein solcher Erwerb der ideellen Anteile findet auch im Zeitpunkt der Umstrukturierung gem. § 24 UmwStG statt.

bb) Keine materielle interpersonelle Korrespondenz
von Ergänzungsbilanzen

(1) Problemaufriss und Beispiel

Insbesondere bei Betrachtung von Ergänzungsbilanzen bei der Nettomethode drängt sich die Frage nach der materiellen interpersonellen Korrespondenz zwischen den Ergänzungsbilanzen auf. Eine solche Korrespondenz bedeutet, dass Veränderungen in positiven und negativen Ergänzungsbilanzen stets gleichlaufen müssen und beide Bilanzen aneinandergebunden sind. Dasselbe bei der Bruttomethode zu erblicken, fällt auf den ersten Blick schwer. Denn bei der Bruttomethode werden die Mehranschaffungskosten in der Gesellschaftsbilanz abgebildet und beim Einbringenden durch eine negative Ergänzungsbilanz abgestockt. Denkbar wäre eine Korrespondenz bei der Bruttomethode in diesen Fällen mit der Gesellschaftsbilanz, in der die Anschaffungskosten des Eintretenden „versteckt“ sind. Wegen des Fallbeispiels wird die Diskussion hier anhand der Nettomethode dargestellt.

Bei der Nettomethode müssen zur Abbildung des Einbringungsvorgangs positive und negative Ergänzungsbilanzen aufgestellt werden. Für diese bei der Nettomethode gebildeten negativen Ergänzungsbilanzen wird überwiegend ein sog. Grundsatz der Spiegelbildlichkeit zwischen positiven und negativen Ergänzungsbilanzen angenommen.³⁹⁹ Danach finde jede Veränderung in einer positiven Ergänzungsbilanz ihren Niederschlag in der entsprechenden negativen Ergänzungsbilanz, sodass der AfA in der positiven Ergänzungsbilanz ein außerordentlicher Ertrag in der negativen Ergänzungsbilanz gegenüberstehe. Der Frage, welche Qualität und Reichweite einem solchem Grundsatz der Spiegelbildlichkeit zwischen positiven und negativen Ergänzungsbilanzen zukommt, wird sich exemplarisch an einem aktuellen Urteil des FG Niedersachsen genähert.⁴⁰⁰

³⁹⁷ Zur Bruchteilsbetrachtung s. o. Drittes Kapitel F. II.

³⁹⁸ Darauf und auf einige Inkonssequenzen der Bruchteilsfiktion wurde bereits hingewiesen s. o. Drittes Kapitel F. II. und Drittes Kapitel F. V.

³⁹⁹ Sog. Grundsatz der Spiegelbildlichkeit vgl. Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 922; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 221 ff.; Haritz/Menner/Bilitewski-Bär/Merkle, § 24 UmwStG Rn. 143; KSM-Desens/Blischke, § 24 UmwStG Rn. F264; ebenso BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.14 („korrespondierend zur positiven Ergänzungsbilanz des einbringenden Mitunternehmers spiegelbildlich fortlaufend jährlich vorzunehmende Auflösung“); BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68, („der Auflösung [...] eine entsprechende Abschreibung von Aufstockungen [...] gegenüber“).

⁴⁰⁰ FG Nds. Beschl. v. 9. 9. 2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262 (Revision wurde eingelegt; Az. des BFH: IV R 27/19).

*Beispiel 18***Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei Anteilsveräußerung
nach Umstrukturierung gem. § 24 UmwStG⁴⁰¹**

Im Leitbeispiel zu § 24 UmwStG erfolgte eine Bilanzierung nach der Nettomethode.⁴⁰² Anschließend veräußert B seinen Anteil für 200.000 GE an C. Der Veräußerungsgewinn des B gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG beträgt 0 (200.000 GE abzüglich 100.000 GE Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz zzgl. 100.000 GE Mehrkapital in der Ergänzungsbilanz). In der Folge wird die Ergänzungsbilanz des B aufgelöst. Für C wird, abhängig von der Höhe des Veräußerungspreises, eine neue, eigene Ergänzungsbilanz gebildet. Diese ist im Beispielfall mit der des B wertidentisch, da sich der Kapitalanteil des B und der Veräußerungspreis entsprechen. Es fragt sich nun, ob die negative Ergänzungsbilanz des A wegen einer Korrespondenz mit der positiven Ergänzungsbilanz des B gewinnerhöhend aufzulösen ist und A die stillen Reserven i. H. v. 100.000 GE vollständig *en bloc* nachzuversteuern hat.⁴⁰³

Positive Ergänzungsbilanz des B (und nach Anteilserwerb die des C)

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	52.500	Mehrkapital B	100.000
Grund und Boden	25.000		
Gebäude	10.000		
BGA	7.500		
GWG	1.500		
Sammelposten	3.500		
Summe	100.000	Summe	100.000

Negative Ergänzungsbilanz des A

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	100.000	Firmenwert	52.500
		Grund und Boden	25.000
		Gebäude	10.000
		BGA	7.500
		GWG	1.500
		Sammelposten	3.500
Summe	100.000	Summe	100.000

⁴⁰¹ Dem FG-Urteil lag, anders als das hier gewählte Beispiel, ein Ausscheiden des Gesellschafters gem. § 738 BGB zu Grunde, für das die h.M. eigentlich keine Ergänzungsbilanzen bildet, sondern die Gesellschaftsbilanz aufstockt. Zu dieser Diskussion s.o. Drittes Kapitel E. III. Die im Sinne der h.M. veränderte Fallkonstellation hat jedoch keine Auswirkungen auf die Diskussion.

⁴⁰² Dazu s.o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) aa).

⁴⁰³ So das FG Nds. Beschl. v. 9.9.2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262.

(2) *Notwendigkeit der Anordnung einer materiellen interpersonellen Korrespondenz*

Kern der Frage ist, ob dem Grundsatz der Spiegelbildlichkeit zwischen positiver und negativer Ergänzungsbilanz eine materielle interpersonelle Korrespondenz zugrunde liegt. Daraus folgte, dass jeder gewinnwirksame Vorfall in der positiven Ergänzungsbilanz in der negativen Ergänzungsbilanz korrespondierend nachzuvollziehen wäre. Eine solche materielle interpersonelle Korrespondenz zwischen positiver und negativer Ergänzungsbilanz nahm das FG im Urteil an.⁴⁰⁴ Im Sachverhalt ging es konkret um die Frage, ob negative Ergänzungsbilanzen bei der Einbringung nach § 24 UmwStG korrespondierend gewinnerhöhend zu den positiven Ergänzungsbilanzen aufzulösen sind, wenn der Gesellschafter, für den positive Ergänzungsbilanzen gebildet wurden, aus der Gesellschaft ausscheidet.

Ausgangspunkt der Betrachtung war für das Gericht die Buchwertfortführung gem. § 24 Abs. 2 UmwStG. Daraus folge nicht nur eine Buchwertfortführung im Einbringungszeitpunkt, sondern eine fortlaufende Buchwertfortführung. Aus der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung ergebe sich, dass die Auf- und Abstockungen in den Ergänzungsbilanzen zeit- und beitragsgleich zur Aufwands- und Ertragsrealisierung in der Gesellschaftsbilanz aufzulösen seien.⁴⁰⁵ Bei den Abstockungen in negativen Ergänzungsbilanzen handele es sich jedoch nicht nur um Korrekturen zur Gesellschaftsbilanz, sondern auch um Korrekturen zur positiven Ergänzungsbilanz des Eintretenden.⁴⁰⁶ Die Buchwerte fortzuführen bedeute auch, dass jede gewinnwirksame Auflösung der Aufstockungen in den positiven Ergänzungsbilanzen in den negativen Ergänzungsbilanzen nachzuvollziehen sei.⁴⁰⁷ Diese Ausführungen könnten schließlich durch den Eintritt in die steuerliche Rechtsnachfolge gem. § 24 Abs. 4 UmwStG i. V. m. § 23 Abs. 1 und § 12 Abs. 3 UmwStG gestützt werden.⁴⁰⁸ Im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters mit positiver Ergänzungsbilanz wiche das Urteil damit von der bisherigen Literaturauffassung ab, die negative Ergänzungsbilanzen nach dem Ausscheiden so fortentwickeln will, wie sie ohne die Anteilsveräußerung fortentwickelt worden wären.⁴⁰⁹

⁴⁰⁴ FG Nds. Beschl. v. 9. 9. 2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262; so wohl auch die Verwaltung vgl. BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.14 („korrespondierend zur positiven Ergänzungsbilanz des einbringenden Mitunternehmers spiegelbildlich fortlaufend jährlich vorzunehmende Auflösung“); dezidiert a. A. dagegen die Urteilsanmerkungen von *Bolk*, DStR 2020, 584, 588; *Stehnert*, DStR 2020, 1776, 1780; *Breier/Horst*, DB 2020, 1592, 1596.

⁴⁰⁵ FG Nds. Beschl. v. 9. 9. 2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262, Rn. 41.

⁴⁰⁶ FG Nds. Beschl. v. 9. 9. 2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262, Rn. 42 mit Verweis auf BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BFH Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847.

⁴⁰⁷ FG Nds. Beschl. v. 9. 9. 2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262, Rn. 43.

⁴⁰⁸ FG Nds. Beschl. v. 9. 9. 2019 – 3K 52/17, DStRE 2020, 262, Rn. 43.

⁴⁰⁹ Deren abweichende Auffassung sei nach dem Gericht „ohne Begründung“. Aus der Literatur dazu Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 229 f.; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 933; Offerhaus, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 499, 506; Haritz/Menner/Bilitewski-Bär/Merkle, § 24 UmwStG Rn. 143; J. Schmitt/Keuthen, DStR 2013, 1565, 1573.

Eine materielle interpersonelle Korrespondenz ist dem deutschen Recht wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung grundsätzlich fremd, kann aber durch gesetzliche Regelungen gesondert angeordnet werden.⁴¹⁰ Dies gilt insbesondere auch für eine interpersonelle Korrespondenz zwischen Veräußerer und Erwerber, sofern einbringender und eintretender Mitunternehmer überhaupt als solche betrachtet werden.⁴¹¹ Die Korrespondenz müsste sich daher aus dem Buchwertansatz gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG oder dem Eintritt in die steuerliche Rechtsnachfolge gem. § 24 Abs. 4 UmwStG i. V. m. § 23 Abs. 1 und § 12 Abs. 3 UmwStG ergeben.

Nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG hat die Personengesellschaft bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils die Möglichkeit, statt dem gemeinen Wert die Buchwerte anzusetzen. Ein solcher Buchwertansatz erfolgt zweifelsfrei im Zeitpunkt der Einbringung. Aus dem offenen Wortlaut lässt sich jedoch nicht zweifelsfrei ein Gebot zum fortlaufenden Buchwertansatz herleiten. Sinn und Zweck von § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist es zuvörderst, einen Buchwertansatz zu ermöglichen und diesen nur unter den Voraussetzungen der Nr. 1 und Nr. 2 zuzulassen. An den Antrag auf Fortführung der Buchwerte ist die übernehmende Personengesellschaft gebunden.⁴¹² Aus dieser Antragsbindung könnte auf eine fortlaufende Pflicht zur Buchwertfortführung geschlossen werden.

Eine materielle Korrespondenz könnte sich ferner aus dem Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung gem. § 24 Abs. 4 UmwStG i. V. m. § 23 Abs. 1 und § 12 Abs. 3 UmwStG ergeben. Denn aus dem Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung wird überwiegend hergeleitet, die Abschreibungen müssten in der Summe den bisherigen Abschreibungen entsprechen.⁴¹³ Daraus könnte gefolgert werden, die Auflösung der positiven Ergänzungsbilanz führte zu einer unzulässigen *en bloc* Vornahme des Aufwandes.

(3) *Bloß rechnerische Korrespondenz*

Nach der Umstrukturierung lässt sich zumindest eine scheinbare Korrespondenz zwischen positiver und negativer Ergänzungsbilanz beobachten, da die Abschrei-

⁴¹⁰ Dazu s. o. Zweites Kapitel B. III. 3. und Zweites Kapitel C. IV. 4.

⁴¹¹ Dies berührt zum einen die str. Frage, ob die Mitunternehmerschaft selbst oder die einzelnen Mitunternehmer Einbringende im Sinne der Vorschrift sind. Dazu m. w. N. Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 105 Zum anderen die Frage, wie der tauschähnliche Vorgang *de lege lata* in der transparenten Mitunternehmerbesteuerung verstanden werden kann. Dazu just s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) aa).

⁴¹² Nahezu einhellige Meinung. Dazu jeweils m. w. N. Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 204; Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 722 ff.; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rasche, § 24 UmwStG Rn. 104.

⁴¹³ Einhellige Meinung vgl. Bolk, DStR 2018, 424, 427; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 182 ff.; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rödder, § 24 UmwStG Rn. 139 ff.

bungen in der positiven Ergänzungsbilanz den Zuschreibungen in der negativen Ergänzungsbilanz entsprechen. Dabei handelt es sich jedoch nicht um eine interpersonelle Korrespondenz, sondern um eine bloß rechnerische Korrespondenz.⁴¹⁴ Diese folgt aus dem Eintritt in die steuerliche Rechtsnachfolge. Denn wenn die Höhe der Abschreibungen vor und nach dem Umstrukturierungsvorgang identisch sein muss und dem Eintretenden als Erwerber der Wirtschaftsgüter Abschreibungen auf seine Anschaffungskosten zustehen, muss der Einbringende die Differenz in Zuschreibungen ausgleichen. Dieses Phänomen tritt nicht exklusiv bei der Nettomethode auf, sondern existiert auch bei der Bruttomethode. Mit anderen Worten: Die sukzessive Nachversteuerung durch Auflösung der negativen Ergänzungsbilanzen läuft parallel zu den gewinnmindernden Abschreibungen des Eintretenden in der positiven Ergänzungsbilanz (oder bei der Bruttomethode integriert in die Gesellschaftsbilanz). Über welchen Zeitraum die Zu- und Abschreibungen erfolgen, ist letztlich eine Frage der Perspektive, der sich gleich noch genähert wird.⁴¹⁵

Aufbauend auf dieser Korrespondenz könnte geschlossen werden, dass der Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung auch eine korrespondierende Versteuerung beim Einbringenden gebiete, wenn die positive Ergänzungsbilanz aufgelöst werde. Dies erkennt jedoch den Bezug der Ergänzungsbilanzen zur Gesellschaftsbilanz und zur Umstrukturierung. Negative und positive Ergänzungsbilanzen korrespondieren lediglich rechnerisch miteinander, da der Auflösungszeitraum in der negativen Ergänzungsbilanz dem Abschreibungszeitraum in der positiven Ergänzungsbilanz entspricht. Aus denselben Gründen erfolgt eine parallele Auflösung und Abschreibung des Postens, wenn das Wirtschaftsgut aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet.

Diese aus dem Umstrukturierungsvorgang entstandene rechnerische Korrespondenz besteht grundsätzlich fort, da eine willkürliche Veränderung der Fortentwicklungsgrundsätze in den Ergänzungsbilanzen in der Tat ein Verstoß gegen die mit dem Antrag gewählte Buchwertfortführung und den Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung wäre. Davon unbenommen bleibt jedoch eine Veränderung der rechnerischen Korrespondenz durch autonome Vorgänge nach der Umstrukturierung. Solche autonomen Vorgänge sind beispielsweise ein Anteilserwerb oder die Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB. Etwas anderes zu fordern, bedeutete den Zustand nach Einbringung für alle Beteiligten zu perpetuieren. Dies ist mit dem Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung jedoch nicht gemeint. Denn die steuerliche Rechtsstellung „lebt“ nach der Einbringung weiter. Anderenfalls käme positiven Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG die Funktion einer Sperrfrist zu⁴¹⁶ und es entstünde ein Umstrukturierungshindernis, welches die gesetzgeberische Zielsetzung des Umwandlungssteuerrechts konterkarierte. Denn der Anteilsveräußerungsvorgang des anderen Mitunternehmers berührt den Einbrin-

⁴¹⁴ So zu Recht *Bolk*, DStR 2020, 584, 588.

⁴¹⁵ Dazu s. u. Fünftes Kapitel C.IV.3.c)cc) und Fünftes Kapitel C.IV.3.c)ee).

⁴¹⁶ So zu Recht *Bolk*, DStR 2020, 584, 586; *Breier/Horst*, DB 2020, 1592, 1597.

genden nicht. Eine *en bloc* Nachversteuerung ohne Realisationsvorgang zu fordern führte zu einer Substanzbesteuerung, die nicht nur wegen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, sondern bereits wegen mangelnder Berührung des Realisations- und Subjektsteuerprinzips ausscheidet. Positive und negative Ergänzungsbilanzen korrespondieren daher nur rechnerisch und nicht materiell interpersonell. Wie sie fortzuentwickeln sind, richtet sich nach den allgemeinen Fortentwicklungsgrundsätzen bei § 24 UmwStG, die im Folgenden hergeleitet werden.

cc) Das Dilemma der Korrespondenz

Diese just behandelte rechnerische Korrespondenz schafft ein Dilemma. Auch wenn die herrschende Meinung einen täuschähnlichen Vorgang und damit eine Realisation bejaht, könnte eine Nachversteuerung des Einbringenden mit bloßen Merkposten weitestmöglich hinausgeschoben werden.⁴¹⁷ So könnte die Nachversteuerung an tatsächliche Realisationsakte wie Veräußerungen auf Gesellschaftsebene oder die Veräußerung des Mitunternehmeranteils anknüpfen, was dem Sinn und Zweck des UmwStG der Vermeidung einer Substanzbesteuerung förderlich wäre.⁴¹⁸ Freilich dürften beim Eintretenden nicht bloße Merkposten angenommen werden. Denn der Eintretende erwirbt ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern und verwirklicht daher einen Erwerbsvorgang. Diese ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern müssen entsprechend der §§ 5–7 EStG angesetzt, bewertet und fortentwickelt werden. Ein Ausweg aus diesem Dilemma könnte daher die unterschiedliche Behandlung von Einbringendem und Eintretendem bieten, z. B. indem, wie bereits in der Literatur vorgeschlagen, nur positive, nicht aber negative Ergänzungsbilanzen fortentwickelt werden.⁴¹⁹ Einer solchen unterschiedlichen Behandlung steht jedoch § 24 UmwStG entgegen, der einen Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung festlegt und damit zwar keine materiell interpersonelle, doch eine rechnerische Korrespondenz zwischen Einbringendem und Eintretendem schafft.⁴²⁰

Offen bleibt nun, anhand welchen Maßstabes die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG zu erfolgen hat. Als Perspektive der Nachversteuerung und Abschreibung kommen die Perspektive des Einbringenden, des Eintretenden und der Gesellschaft selbst in Betracht. Diese Perspektiven spiegeln sich in den bereits dargestellten Fortentwicklungskonzeptionen entsprechend der Wertfortführungsparameter der Gesellschaft, im Sinne ergänzungsbilanzieller

⁴¹⁷ Diese Behandlung der negativen Ergänzungsbilanzen als Merkposten wurde in der Literatur bereits erwogen und vom BFH abgelehnt. Dazu s. o. Fünftes Kapitel C.IV.2.a).

⁴¹⁸ Diese Behandlung der negativen Ergänzungsbilanzen als Merkposten wurde in der Literatur bereits erwogen und vom BFH abgelehnt. Dazu s. o. Fünftes Kapitel C.IV.2.a).

⁴¹⁹ So bereits *Regniet*, Ergänzungsbilanzen, S. 179; *H. Müller/Rebensburg*, DB 1987, 68, 71; *Pfalzgraf/B. Meyer*, DStR 1995, 1289, 1291; zustimmend FG Nds. Ur. v. 3.3.1994 – XII 125/89, EFG 1994, 858 (aufgehoben durch BFH Ur. v. 28.9.1995 – IV R 57/94). Dazu s. o. Fünftes Kapitel C.IV.2.a).

⁴²⁰ Dazu gerade s. o. Fünftes Kapitel C.IV.3.c)bb).

Mehrabschreibungen und ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen wider. Die Perspektiven und Interessen sind grundverschieden. Denn während der Einbringende für seine Nachsteuerversteuerung eher nach einer größtmöglichen Steuerstundung strebt, hat der Eintretende Interesse an einer möglichst zügigen aufwandswirksamen Abschreibung der angeschafften Anteile. Der Frage nach der Fortentwicklungsperspektive wird im sich Folgenden systematisch auf Basis des Verfassungsrechts und einfachen Rechts genähert.

dd) Verfassungsrechtliche Aspekte

Gelegentlich werden verfassungsrechtliche Prinzipien bei der Fortentwicklung bemüht. So sollen das Leistungsfähigkeitsprinzip⁴²¹ oder das Individualsteuerprinzip⁴²² für eine Fortentwicklung im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen streiten. Diese verfassungsrechtlichen Prinzipien sind jedoch – wie schon beim Anteilserwerb gezeigt wurde – für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen weitgehend unergiebig.⁴²³ Denn das Leistungsfähigkeitsprinzip hat nach der Zweiteilung des BVerfG keinen Einfluss auf den maßgeblichen Abzugszeitpunkt einer Aufwendung.⁴²⁴ Nach der hier vertretenen Auffassung existiert zwar eine sog. „Gerechtigkeit in der Zeit“, die sich auf den Abzugszeitpunkt auswirken kann.⁴²⁵ Allerdings ergeben sich hieraus jedenfalls für den Ergänzungsbereich keine Vorgaben.⁴²⁶

Ebenso wirken sich das Individualsteuerprinzip und das Subjektsteuerprinzip nicht auf die Fortentwicklung aus.⁴²⁷ Zwar erfordert das Individualsteuerprinzip, die individuelle Leistungsfähigkeit für jeden Steuerpflichtigen gesondert zu bestimmen, jedoch folgt daraus keine zwingende Neuschätzung der Wertfortführungsparameter im einfachen Recht. Zudem wurde gezeigt, dass § 24 UmwStG keine i. S. d. Individualsteuerprinzips rechtfertigungsbedürftige materielle interpersonelle Korrespondenz normiert.⁴²⁸ Dem Subjektsteuerprinzip ist bereits durch die individuelle Zuordnung der stillen Reserven Genüge getan.⁴²⁹ Es hat keinen Einfluss auf die Details der Fortentwicklung.

⁴²¹ So bspw. Niehus, StuW 2002, 116, 122.

⁴²² So bspw. Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 225.

⁴²³ Dazu s. o. Viertes Kapitel B. II. und Fünftes Kapitel A. IV. 2. a).

⁴²⁴ Dazu s. o. Viertes Kapitel B. II. 1. und Viertes Kapitel B. II. 3.

⁴²⁵ S. o. Viertes Kapitel B. II. 1.

⁴²⁶ S. o. Fünftes Kapitel A. IV. 1. b).

⁴²⁷ S. o. Viertes Kapitel B. II. 2. und Fünftes Kapitel A. IV. 1. sowie Fünftes Kapitel A. IV. 2. a).

⁴²⁸ Dazu s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) bb).

⁴²⁹ Dazu s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 2. b).

ee) Einfach-rechtliche Aspekte

(1) *Weitgehende Unergiebigkeit der Regelungen des UmwStG*

Einfach-rechtlich ordnen § 24 Abs. 4 i.Vm. § 23 Abs. 1 UmwStG und § 12 Abs. 3 1. Halbsatz UmwStG den Eintritt der übernehmenden Gesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers an. Daraus folgert die herrschende Meinung zunächst zu Recht, dass die Abschreibungen vor und nach dem Einbringungsvorgang in der Höhe identisch sein müssen.⁴³⁰ Wie sich die Abschreibungen aus Gesellschafts- und Ergänzungsbilanz zusammensetzen, ergibt sich daraus jedoch nicht.

Orientiert man sich streng am Wortlaut des § 12 Abs. 3 1. Halbsatz UmwStG, könnte dies eher für eine gesellschaftsbezogene Fortentwicklung sprechen. Denn der Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung umfasst nach den allgemeinen Grundsätzen des Eintritts in die steuerliche Rechtsstellung nicht nur die Übernahme der AfA-Höhe, sondern auch die Übernahme der bisherigen Nutzungsdauer und AfA-Methode.⁴³¹ Dies kann zudem systematisch dadurch gestützt werden, dass § 23 Abs. 1 UmwStG auf die Besitzzeitanrechnung gem. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG verweist. Eine Neubestimmung der Abschreibungsparameter, wie sie bei ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen vorgenommen wird, widerspricht der Besitzzeitanrechnung jedenfalls für den eintretenden Mitunternehmer.

Die Gegenposition kann sich darauf berufen, dass die Vorschriften einen Buchwertansatz und Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers fordern und der Buchwert gem. § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG der Wert ist, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Bei der Personengesellschaft umfasst dieser Wert die Steuerbilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen. Insgesamt betrachtet wird daher von allen Fortentwicklungskonzeptionen eine Buchwertfortführung erreicht. Sämtliche Auffassungen sind somit vom Wortlaut der Vorschriften umfasst.

Für eine gesellschaftsbezogene Fortentwicklung könnte ferner ein systematischer Vergleich mit den Buchwertfortführungsgrundsätzen bei § 23 UmwStG sprechen. Dort tritt der übernehmende Rechtsträger bezüglich der historischen Anschaffungskosten, der Bewertung und der AfA in die Rechtsstellung des einbringenden Rechtsträgers ein.⁴³² Insbesondere ist der übernehmende Rechtsträger auch

⁴³⁰ Einhellige Meinung vgl. *Bolk*, DStR 2018, 424, 427; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264; DPM-Patt, § 24 UmwStG Rn. 182 ff.; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Rödder, § 24 UmwStG Rn. 139 ff.

⁴³¹ Vgl. m. w. N. Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 12 UmwStG Rn. 70 ff.

⁴³² BMF v. 11. 11. 2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 23.06; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 23 UmwStG Rn. 20; Widmann/Mayer-Widmann, § 23 UmwStG Rn. 21; DPM-Patt, § 23 UmwStG Rn. 30.

an die ausgeübten steuerlichen Wahlrechte gebunden.⁴³³ Für § 20 UmwStG gilt nach der herrschenden Meinung – wie auch für § 24 UmwStG – dass die Einbringung trotz der Buchwertfortführung dem Grunde nach ein entgeltlicher Vorgang ist, der jedoch von der steuerlichen Rechtsnachfolge überlagert werde.⁴³⁴ Gerade gegen diesen Grundsatz verstößt die Fortentwicklung im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen. Denn sie behandelt den Erwerb des eintretenden Mitunternehmers als voll entgeltlichen Anschaffungsvorgang und überlagert so partiell die steuerliche Rechtsnachfolge. Eine Buchwertfortführung bzw. ein Eintritt in die steuerliche Rechtsnachfolge entsteht bei § 24 UmwStG nur wegen den Abstockungen des Einbringenden. Freilich kann diesen systematischen Überlegungen entgegengehalten werden, dass § 23 UmwStG für das Trennungsprinzip konstruiert ist und dessen Vorgaben auf § 24 UmwStG lediglich in Zusammenrechnung von Gesellschafts- und Ergänzungsbilanz übertragbar sind.

(2) *Systematischer Vergleich mit dem Anteilserwerb*

Schließlich kommt ein systematischer Vergleich mit dem Anteilserwerb in Betracht. Für den Anteilserwerb hatte der BFH mit Urteil vom 20. 11. 2014 entschieden, positive Ergänzungsbilanzen im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen fortzuentwickeln.⁴³⁵ Im Anschluss wurde in der Literatur diskutiert, ob die Grundsätze des Urteils auch auf § 24 UmwStG zu übertragen sind.⁴³⁶

Vergleicht man beide Vorgänge und ihre Begründungsansätze, zeigen sich Parallelen. Rechtsprechung und überwiegende Literatur verstehen den Anteilserwerb als Erwerb ideeller Bruchteile des Gesellschaftsvermögens gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.⁴³⁷ Die Anschaffungskosten für die ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens werden durch eine Kombination von Gesellschafts- und Ergänzungsbilanz dargestellt.

Wie auch den Anteilserwerb ordnet die herrschende Meinung Umwandlungsvorgänge als entgeltliche Vorgänge ein.⁴³⁸ Wegen der steuerlichen Negation der Existenz der Gesellschaftsanteile erfolgt auch in den Umwandlungsvorgängen ein

⁴³³ DPM-Patt, § 23 UmwStG Rn. 30; Widmann/Mayer-Widmann, § 23 UmwStG Rn. 21; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 23 UmwStG Rn. 20.

⁴³⁴ Statt aller DPM-Patt, § 23 UmwStG Rn. 17 ff.

⁴³⁵ S. BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34. Weiterhin umstritten ist, ob das Urteil im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen oder Abschreibungskorrekturen zu verstehen war. Richtigerweise geht die überwiegende Literatur mittlerweile davon aus, dass Urteil im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen verstanden werden muss. Dazu ausführlich s. o. Fünftes Kapitel A. III. 3.

⁴³⁶ Vgl. bspw. HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 107; Bolk, DStR 2018, 424; BMF v. 19. 12. 2016, BStBl. I 2017, 34.

⁴³⁷ S. o. Drittes Kapitel F. II.

⁴³⁸ Dazu s. o. Zweites Kapitel D. III. 4. a).

Erwerb ideeller Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens. Die Beteiligten schaffen (mittels der Gesellschaftsanteile) ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft an.⁴³⁹ An dieser Anschaffung der ideellen Anteile der von den jeweils anderen eingebrachten Wirtschaftsgütern ändert auch der Buchwertansatz nichts. Denn mit dem Buchwertansatz können lediglich die selbst eingebrachten Wirtschaftsgüter abgestockt werden.⁴⁴⁰ Für den Eintretenden bleibt es wegen der Technik der Ergänzungsbilanzen gleichwohl beim Ansatz des gemeinen Wertes.

Somit ist auch der Vorgang des § 24 UmwStG als Neuanschaffung des neuen Gesellschafters und Veräußerung des alten Gesellschafters zu werten. Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb und bei § 24 UmwStG gehen nach der herrschenden Meinung damit von identischen Prämissen aus.⁴⁴¹ In beiden Fällen werden ideelle Anteile an Wirtschaftsgütern entgeltlich erworben. Die Anschaffungskosten werden in einer Zusammenschau aus Gesellschafts- und Ergänzungsbilanz mit dem Buchwert abgebildet. Der systematische Vergleich von Anteilserwerb und Einbringung gem. § 24 UmwStG auf Basis der herrschenden Meinung spricht daher für eine Parallelität der Fortentwicklung in beiden Fallkonstellationen.

Auch der Gesetzeshistorie können keine entscheidenden gegenteiligen Hinweise entnommen werden. Ziel des Gesetzgebers war eine Verlagerung des Einbringungsgewinnes in die Zukunft.⁴⁴² Wie weit dieser Einbringungsgewinn in die Zukunft verlagert werden soll und damit welche Abschreibungsparameter anzuwenden sind, ergibt sich aus der Gesetzeshistorie nicht. Sinn und Zweck von § 24 UmwStG lassen sich keine gegenteiligen Ausführungen entnehmen, sodass Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG – auf Basis der herrschenden Meinung – wie Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb fortentwickelt werden sollten.

Unter der Prämisse des tauschähnlichen Vorgangs sind daher die Grundsätze des Anteilserwerbs auf § 24 UmwStG zu übertragen.⁴⁴³ Sofern dabei dem Urteil des BFH vom 20. 11. 2014 und damit einer Fortentwicklung im Sinne ergänzungs-

⁴³⁹ Dazu ausführlich s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) aa).

⁴⁴⁰ S. o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) aa).

⁴⁴¹ I. E. ebenso HDJ-Ley, Abt. VII/5 Rn. 109; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 225, der die Situation des Eintretenden mit der Einbringung gem. § 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 UmwStG für vergleichbar hält; HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1590.

⁴⁴² Vgl. BT-Drs. 12/5630, 80.

⁴⁴³ So ausdrücklich und sogar mit Bezug zur Gleichstellungsthese Eisgruber-Demuth, § 24 UmwStG Rn. 167, der dies jedoch nur auf positive Ergänzungsbilanzen bezieht, ferner widersprüchlich in Rn. 238; ebenso mit ausdrücklichem Verweis auf das Urt. Widmann/Mayer-Fuhrmann, § 24 UmwStG Rn. 861 ff.; wohl ebenso Schulze zur Wiesche, StBp 2016, 143, 147; i. E. ebenso, jedoch ohne Bezugnahme auf das Urt. Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 225, der die Situation des Eintretenden mit der Einbringung gem. § 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 UmwStG für vergleichbar hält; i. E. ebenso, obwohl dieser eine Übertragung des Urt. ausdrücklich ablehnt Bolk, DStR 2018, 424, 428 ff.; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft, S. 463 ff.; i. E. ebenso KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F264, die sich beim Anteilserwerb jedoch gegen ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen aussprechen; a. A. ausdrücklich BMF v. 19. 12. 2016, BStBl. I 2017, 34, 35.

bilanzieller Abschreibungskorrekturen⁴⁴⁴ gefolgt wird, muss dieses Ergebnis auf § 24 UmwStG übertragen werden. Die Werte sind daher aus Sicht des Eintretenden, für den die gemeinen Werte in den Ergänzungsbilanzen angesetzt werden, neu zu schätzen. Ihm stehen vollumfängliche Abschreibungswahlrechte zu.

Demgegenüber geht diese Arbeit beim Anteilserwerb von einer Fortentwicklung im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen aus, die jedoch in ihrer konkreten Ausgestaltung einer weitgehenden Fortentwicklung entsprechend der Wertfortführungsparameter der Gesellschaft nahekommt.⁴⁴⁵ Sofern der hier vertretenen Prämisse der Verneinung eines tauschähnlichen Vorgangs bei § 24 UmwStG nicht gefolgt wird, sollte die Fortentwicklung bei § 24 UmwStG nach den hier vertretenen Grundsätzen zum Anteilserwerb erfolgen, die eine weitgehende Beibehaltung der Abschreibungsparameter erlaubt. Verfährt man so, besteht eine weitgehende Parallele zu den gesellschaftsbezogenen Ansätzen bzw. der Abschreibung im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen.

ff) Folgeprobleme bei einer Fortentwicklung im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen

Bei einer Fortentwicklung im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen⁴⁴⁶ bestimmt letztlich die Perspektive des Erwerbers über die Versteuerung des Einbringenden, was typischerweise zu Interessenkonflikten führt⁴⁴⁷: Eintretende Gesellschafter werden eine möglichst schnelle Auflösung der positiven Ergänzungsbilanz durch kurze Nutzungsdauern und degressive Abschreibung anstreben, um möglichst hohe Abschreibungen zu generieren, während Einbringende möglichst Merkposten, lange Nutzungsdauern und eine lineare Abschreibung anstreben, um die Nachversteuerung so lange wie möglich hinauszuzögern.⁴⁴⁸

Ferner führt eine Fortentwicklung in diesem Sinne zu Folgeproblemen bei der Ermöglichung von Wahlrechten. Diese Abschreibungswahlrechte gesteht die herrschende Meinung dem Anteilserwerber gleich einem Einzelunternehmer zu.⁴⁴⁹ Bei einer Übertragung der Urteilsgrundsätze müssen dem Eintretenden ebenfalls solche Wahlrechte zustehen.⁴⁵⁰ Diskutiert werden müssten ferner Detailfragen wie die Anwendung von § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG.⁴⁵¹

⁴⁴⁴ Dazu s. o. Fünftes Kapitel A. III. 3.

⁴⁴⁵ Dazu im Einzelnen s. o. Fünftes Kapitel A. IV. 3.

⁴⁴⁶ Und damit der Übertragung des BFH-Urteils v. 20. 11. 2014 zu positiven Ergänzungsbilanzen s. BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

⁴⁴⁷ Darauf hinweisend HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 509.

⁴⁴⁸ Darauf hinweisend HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 510.

⁴⁴⁹ Dazu s. o. Fünftes Kapitel A. III. 3.

⁴⁵⁰ So bspw. Eisgruber-Demuth, § 24 UmwStG Rn. 167; Schmitt/Hörtnagl-J. Schmitt, § 24 UmwStG Rn. 225.

⁴⁵¹ Zu dieser Thematik jüngst monographisch Müllner, Reichweite der Sonderregeln über Verpflichtungsübernahmen. Darin verneint Müllner eine Anwendung der Normen wegen eines

Dies führt jedoch zu Problemen bei der Darstellungsweise. Denn während der Eintretende bei der Nettomethode seine Wahlrechte in seinen positiven Ergänzungsbilanzen ausüben kann⁴⁵², liegen die Wahlrechte bei der Bruttomethode bei der Gesellschaft. Dieses Folgeproblem hat keine Relevanz für die Untersuchung in dieser Arbeit und wird daher nicht vertieft. Es bleibt abzuwarten, wie die herrschende Meinung das Problem lösen wird. Neben einer Verneinung der Übertragung der Urteilsgrundsätze wären eine ausschließliche Zulassung der Nettomethode, eine Ausübung des Wahlrechts in der Gesellschaftsbilanz auf Anweisung des Eintretenden oder eine Versagung von Wahlrechten wegen der speziellen Prägung des Umwandlungssteuerrechts denkbar. Diese Ansätze sind jedoch sämtlich inkonsequent in ihrer Einordnung in die gesamte Personengesellschaftsbesteuerung. Ferner kollidieren die individuellen Fortentwicklungskonzeptionen mit der Aufstellungspflicht der Gesellschaft für Ergänzungsbilanzen.⁴⁵³

4. Zwischenergebnis

Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG sind unter den in dieser Arbeit herausgearbeiteten Prämissen nicht fortzuentwickeln, sondern können als bloße Merkpостen geführt werden. Dieses Ergebnis folgt aus der Verneinung eines tauschähnlichen Vorgangs bei der Einbringung gem. § 24 UmwStG. Wird ein tauschähnlicher Vorgang verneint, ist nicht das Realisationsprinzip, sondern lediglich das Subjektsteuerprinzip durch die interpersonelle Übertragung der stillen Reserven berührt. Dem Subjektsteuerprinzip wird bereits mit der personenbezogenen Zuordnung in Ergänzungsbilanz genügt. Eine sukzessive Nachversteuerung ist demgegenüber nicht geboten, sondern sogar verboten. Spiegelbildlich zu dieser Einordnung verwirklicht der Eintretende Mitunternehmer keinen Anschaffungsvorgang ideeller Anteile. Auch für ihn ist es daher ausreichend, die stillen Reserven über Merkpостen zuzuordnen.

Demgegenüber ist eine Fortentwicklung unter den Prämissen der herrschenden Meinung und insbesondere der Annahme, Umstrukturierungen seien tauschähnliche Vorgänge, geboten. Als Fortentwicklungskonzeptionen stehen dafür die bereits vom Anteilserwerb bekannten Fortentwicklungskonzeptionen zur Verfügung. Die Konzeptionen unterscheiden sich lediglich in den jeweiligen Periodengewinnen, nicht aber beim Totalgewinn. Letztlich liegt den unterschiedlichen Konzeptionen

Anwendungsvorrangs des UmwStG vor den Normen des EStG. Unbenommen dieses Einbringungsvorgangs fehle es bei der Buchwertübertragung an der Hebung stiller Lasten. Auf Basis der hier erarbeiteten Ergebnisse muss dieses Ergebnis hinterfragt werden. Denn eine Hebung stiller Lasten bei der Buchwertübertragung zu verneinen entspricht nicht der hier vertretenen subjektbezogenen Betrachtung. Eine Anwendung von § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG müsste auf Basis der hier vertretenen Prämissen erneut eingehend analysiert werden.

⁴⁵² Unklar ist, wie die Wahlrechte ausgeübt werden können. Zu der Problematik s. o. Drittes Kapitel D. III.

⁴⁵³ Dazu und den diesbezüglichen Problemen s. o. Drittes Kapitel D. III.

die Frage zu Grunde, aus welcher Perspektive die Nachversteuerung des Einbringenden und der Abschreibungszeitraum des Eintretenden zu betrachten ist. Beide Zeiträume sind wegen der Buchwertfortführung und des Eintritts in die steuerliche Rechtsstellung identisch. Die Korrespondenz ist nur eine rechnerische und keine materiell interpersonelle, sodass etwaige Anteilsveräußerungen keine Folgewirkungen für die anderen Mitunternehmer haben.

Zur Frage der Perspektive sind die verfassungsrechtlichen Prinzipien und insbesondere das Leistungsfähigkeits- und das Individualsteuerprinzip unergiebig, da sie nur den Totalgewinn, nicht aber den Periodengewinn betreffen. Auch ein – entgegen dem BVerfG – vertretener Aspekt der „Gerechtigkeit in der Zeit“ hat jedenfalls auf den Ergänzungsbereich keine Auswirkungen.

Einfach-rechtlich hilft die für Einbringungen in Kapitalgesellschaften konzipierte Vorschrift des § 23 Abs. 3 i. V. m. § 12 Abs. 1 1. Halbsatz UmwStG dem Rechtsanwender nur wenig weiter. Bei Würdigung des Einbringungsvorgangs unter den Gesichtspunkten des tauschähnlichen Vorgangs und der Bruchteilsbetrachtung wird deutlich, dass die Mitunternehmer letztlich die Einbringungsgegenstände gegen ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens tauschen. Sie verwirklichen damit gleichsam einen Veräußerungsvorgang und einen Anschaffungsvorgang. Die Buchwertfortführung vermag es lediglich, die Folgen des Veräußerungsvorgangs zu verändern und in eine sukzessive Nachversteuerung zu wandeln. Für den Anschaffungsvorgang der ideellen Anteile bleibt es beim Ansatz der gemeinen Werte. Insofern lässt sich der Vorgang mit dem Anteilserwerb vergleichen. Daher hat die Fortentwicklung bei § 24 UmwStG – unter der Prämisse eines tauschähnlichen Vorgangs – nach den Grundsätzen des Anteilserwerbs zu erfolgen.

V. Einbringung zum Zwischenwert

Neben dem gemeinen Wert und dem Buchwert hat die übernehmende Gesellschaft die Möglichkeit, das eingebrachte Betriebsvermögen gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG mit einem höheren Wert als dem Buchwert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, anzusetzen. Nur in diesen Fällen handelt es sich um einen sog. Zwischenwertansatz. Beim Zwischenwertansatz gelten über §§ 24 Abs. 4 die Normen der § 23 Abs. 3, 12 Abs. 3 1. Halbsatz UmwStG entsprechend. Daher tritt hier die Personengesellschaft gem. § 12 Abs. 3 1. Halbsatz UmwStG in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Gegenüber der Buchwertfortführung normiert § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 UmwStG beim Zwischenwert Sonderregeln für die Abschreibung. Damit entsteht eine modifizierte Rechtsnachfolge.

Es besteht eine Vielzahl von Möglichkeiten, da jeder beliebige Wert zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert gewählt werden kann. Die Darstellung kann zudem sowohl mit der Brutto- als auch mit der Nettomethode erfolgen. Für

die Fortentwicklung der Ergänzungsbilanz sind beim Zwischenwertansatz die zusätzlichen Regelungen des §§ 24 Abs. 3 i. V. m. § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 UmwStG zu beachten, wonach Abschreibungen nach den bisherigen Abschreibungsparametern, vermehrt um die Aufstockungsbeträge, vorzunehmen sind. Mit den Erkenntnissen vom Buchwertansatz wird deutlich, dass der Eintritt in die modifizierte steuerliche Rechtsstellung für die Diskussion um die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen unergiebig ist. Denn die Sonderregelung des § 24 Abs. 3 i. V. m. § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG verändert lediglich die Höhe der insgesamt zulässigen Abschreibung. Während die Höhe der Abschreibungen insgesamt beim Buchwertansatz nach der Einbringung und vor der Einbringung identisch sein müssen, darf die Höhe der Abschreibungen nach Einbringung beim Zwischenwertansatz den Betrag vor Einbringung zuzüglich der Abschreibungen auf die Aufstockungsbeträge nicht übersteigen. Entsprechend den obigen Darstellungen wären für die Fortentwicklung daher eine gesellschaftsbezogene Fortentwicklung (unter Beachtung von § 23 Abs. 3 UmwStG⁴⁵⁴), ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen oder Abschreibungskorrekturen denkbar.⁴⁵⁵ Die Ergebnisse des Buchwertansatzes sind auf den Zwischenwertansatz entsprechend zu übertragen. Unter der Prämisse der Verneinung eines täuschähnlichen Vorgangs ist eine Fortentwicklung daher nicht erforderlich.⁴⁵⁶ Nimmt man dagegen mit der herrschenden Meinung einen täuschähnlichen Vorgang an, hat die Fortentwicklung nach den Grundsätzen beim Anteilserwerb zu erfolgen.⁴⁵⁷

VI. Zwischenergebnis

Der Erwerb zum gemeinen Wert erfolgt weitgehend unproblematisch und in der Grundkonstellation stets ohne Ergänzungsbilanz bei der übernehmenden Gesellschaft. Werden Mitunternehmeranteile in die Gesellschaft zum gemeinen Wert eingebracht, schafft die übernehmende Gesellschaft über die Anschaffungsfiktion gem. § 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 UmwStG – nach der überwiegenden Meinung – ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der eingebrachten Personengesellschaft an. Als Folge des Anschaffungsvorgangs müssen bei der Untergesellschaft Ergänzungsbilanzen gebildet werden. Insoweit steht die Obergesellschaft über die Anschaffungsfiktion einem Anteilserwerber gleich.

Anders ist die Situation bei der Einbringung zum Buch- oder Zwischenwert. Hier stellt der Verweis auf die Fortentwicklungsregeln der Einbringungen in Kapitalgesellschaften den Rechtsanwender vor erhebliche Probleme. Wie die in diesen

⁴⁵⁴ Zum Zwischenwertansatz bei der Kapitalgesellschaft BMF v. 19. 12. 2016, BStBl. I 2017, 34, Tz. 23.15.

⁴⁵⁵ Zu den Konzeptionen s. o. Fünftes Kapitel A. III. 4., Fünftes Kapitel A. III. 2. sowie Fünftes Kapitel A. III. 3.

⁴⁵⁶ Dazu s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 2. b).

⁴⁵⁷ Dazu s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c).

Fällen gebildeten Ergänzungsbilanzen fortentwickelt werden, hängt maßgeblich von den Prämissen der Untersuchung wie der steuerlichen Einordnung des Umstrukturierungsvorgangs und der Einordnung der Personengesellschaft in die Einkommensbesteuerung ab.

Wird die Einbringung – unter der Prämisse der herrschenden Meinung – als tauschähnlicher Vorgang betrachtet, mit dem ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögen erworben werden, müssen Ergänzungsbilanzen wie beim Anteilserwerb fortentwickelt werden. Denn die Einbringung gem. § 24 UmwStG ist, so verstanden, ein Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang zugleich. Weil über das Wahlrecht der Buchwertfortführung lediglich die Folgen der Einbringung der von den Mitunternehmern selbst eingebrachten Wirtschaftsgüter, nicht aber der Anschaffungsvorgang der jeweils anderen Mitunternehmer modifiziert werden kann, handelt es sich stets um einen Erwerb der eingebrachten Wirtschaftsgüter des jeweils anderen zum gemeinen Wert. Damit ist eine Gleichbehandlung der Fälle mit dem Anteilserwerb geboten, dessen Ausgestaltung und Einzelheiten die herrschende Meinung in Zukunft beantworten müsste.

Geht man demgegenüber mit der hier vertretenen Ansicht von einem bloßen gesellschaftsrechtlichen Organisationsvorgang aus, der lediglich das Subjektsteuerprinzip, nicht aber das Realisationsprinzip berührt, ist eine Bildung von Ergänzungsbilanzen als milderer Mittel zur Ersatzrealisation geboten, aber auch ausreichend. Eine periodische Fortentwicklung mit sukzessiver Nachversteuerung verbietet sich. Die Merkposten werden bei Ausscheiden der Wirtschaftsgüter oder Anteilsveräußerung aufgelöst, sodass eine realisationsnähere Besteuerung gewährleistet wird.

D. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung

Als nächstes wird die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG betrachtet. Zunächst sei für die Fallgruppen von Ergänzungsbilanzen bei § 6 Abs. 5 EStG und ihrer fakultativen Bildung auf die bisherigen Ergebnisse verwiesen.⁴⁵⁸ Die Fallgruppen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zeigen teilweise Parallelen zu § 24 UmwStG, sodass die dort herausgearbeiteten Erkenntnisse auch für die Fortentwicklung bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG herangezogen werden können. Zu unterscheiden sind vor diesem Hintergrund Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte und unentgeltliche Übertragungen. Denn während erstere von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 24 UmwStG erfasst werden, werden letztere nur von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, nicht aber von § 24 UmwStG erfasst.

⁴⁵⁸ Zu den Fallgruppen von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG s. o. Drittes Kapitel E. V. sowie zur fakultativen Bildung von Ergänzungsbilanzen Drittes Kapitel D. IV.

II. Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte

Werden einzelne Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 oder 2 EStG gegen Gesellschaftsrechte in eine Mitunternehmerschaft eingebracht, muss zwingend der Buchwert angesetzt werden. Im Regelfall erfolgt der Buchwertansatz mithilfe von Ergänzungsbilanzen, da das Überspringen der stillen Reserven beim Verzicht auf Ergänzungsbilanzen unter fremden Dritten üblicherweise nicht gewollt ist.⁴⁵⁹

Bei der Fortentwicklung der in solchen Fällen gebildeten Ergänzungsbilanzen ist kaum noch erwähnenswert, dass das Gesetz dem Rechtsanwender keine Hilfestellung bietet. Das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen wird lediglich erwähnt. Die Lösung der Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist – wie schon beim Anteilserwerb und bei § 24 UmwStG in den verfassungsrechtlichen Prinzipien, einfach-rechtlichen Normen und Prinzipien sowie in der Einkommens- und Umwandlungsbesteuerung der Personengesellschaft zu suchen.⁴⁶⁰

Dennoch muss keine umfassende Ausarbeitung der Fortentwicklungskriterien bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfolgen. Denn die Fallgruppe der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Gesellschaftsrechte entspricht der Konstellation bei § 24 UmwStG.⁴⁶¹ Beiden Konstellationen liegt – nach der herrschenden Meinung – ein tauschähnlicher Vorgang zu Grunde: Der Tausch eines Wirtschaftsgutes (Betriebs) gegen Gesellschaftsrechte.⁴⁶² Folglich sind Ergänzungsbilanzen bei der Einbringung gegen Gesellschaftsrechte nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und bei der Einbringung gem. § 24 UmwStG nach denselben Wertfortführungsparametern fortzuentwickeln.⁴⁶³ Die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG hängt daher, ebenso wie die Fortentwicklung bei § 24 UmwStG, von den Prämissen in der Einkommens- und Umwandlungsbesteuerung der Personengesellschaft ab.⁴⁶⁴

Verneint man die Prämisse eines tauschähnlichen Vorgangs bei der Einbringung gegen Gesellschaftsrechte mit der hier vertretenen Auffassung⁴⁶⁵, ist eine Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht geboten.⁴⁶⁶ Denn das Realisationsprinzip wird so verstanden durch die Einbringung

⁴⁵⁹ Zu der Fallgruppe s. o. Drittes Kapitel E. V. 2. Zum möglichen Verzicht auf die Aufstellung in diesen Fällen s. o. Drittes Kapitel D. IV.

⁴⁶⁰ Zu diesem Ansatz s. o. Viertes Kapitel B., Fünftes Kapitel A. IV. sowie Fünftes Kapitel C. IV. 3.

⁴⁶¹ Ebenso HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1590; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 494.

⁴⁶² Ausführlich zu den tauschähnlichen Vorgängen s. o. Zweites Kapitel D. III. 4.

⁴⁶³ Ebenso HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1590; Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Korn/Strahl, § 6 EStG Rn. 494.

⁴⁶⁴ Zur Fortentwicklung bei § 24 UmwStG s. o. Fünftes Kapitel B.

⁴⁶⁵ Zur Verneinung des tauschähnlichen Vorgangs s. o. Zweites Kapitel D. III. 4. c).

⁴⁶⁶ Ausführlich zu den Konsequenzen für Einbringungen gegen Gesellschaftsrechte vgl. die Ausführungen bei § 24 UmwStG s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 2. b).

nicht berührt.⁴⁶⁷ Dem Subjektsteuerprinzip wurde bereits mit der personenbezogenen Zuordnung entsprochen.⁴⁶⁸ Eine sukzessive Nachversteuerung beim Einbringenden verbietet sich daher ebenso wie eine Abschreibung bei den anderen Gesellschaftern.

Wird demgegenüber mit der ganz herrschenden Meinung ein tauschähnlicher Vorgang bejaht⁴⁶⁹, müssen Ergänzungsbilanzen bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG periodisch fortentwickelt werden.⁴⁷⁰ Daraus folgt eine sukzessive Nachversteuerung der stillen Reserven beim Einbringenden sowie Abschreibungen für die übrigen Mitunternehmer. Ausgangspunkt der Betrachtung ist der Buchwertansatz gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG, auf den Satz 3 verweist. Aus der Norm folgt eine gesetzlich angeordnete steuerliche Einzelrechtsnachfolge.⁴⁷¹ Daraus ergibt sich jedoch lediglich, dass die Abschreibungen vor und nach der Einbringung in der Summe identisch sein müssen.⁴⁷² Über welchen Zeitraum die sukzessive Nachversteuerung und Abschreibung zu erfolgen haben, ist damit nicht gesagt. Denkbar wären eine gesellschaftsbezogene Fortentwicklung, ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen und ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen.⁴⁷³ Die Konzeptionen differieren lediglich bei der Höhe der Periodengewinne, nicht aber bei der Höhe des Totalgewinns. Bilanziell lässt sich der Tauschvorgang wegen der Bruchteilsfiktion nicht zwischen Gesellschaft und Gesellschafter darstellen.⁴⁷⁴ Stattdessen liegt eine Betrachtung als Veräußerung und Erwerb der beteiligten Gesellschafter näher.⁴⁷⁵ Über Ergänzungsbilanzen werden letztlich für die anderen Mitunternehmer die gemeinen Werte als Anschaffungskosten angesetzt, die die übrigen Gesellschafter durch Reduzierung ihrer Beteiligungsquote oder eigene Einlagen erbracht haben. Unter den Prämissen der herrschenden Meinung hat der tauschähnliche Vorgang gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG daher nach den Grundsätzen des Anteilserwerbs zu erfolgen.⁴⁷⁶ Insoweit kann vollumfänglich auf die beim Anteilserwerb herausgearbeiteten Ergebnisse verwiesen werden.⁴⁷⁷

⁴⁶⁷ S. o. Zweites Kapitel B. III. 2. d).

⁴⁶⁸ S. o. Zweites Kapitel D. III. 4. d).

⁴⁶⁹ Zu der Einordnung von Umstrukturierungen als tauschähnliche Vorgänge s. o. Zweites Kapitel D. III. 4. a).

⁴⁷⁰ Dazu s. o. bei § 24 UmwStG Fünftes Kapitel C. IV. 3.

⁴⁷¹ Dasselbe Ergebnis ließe sich über eine analoge Anwendung von § 23 Abs. 1 i. V. m. § 12 Abs. 3 I. Halbsatz UmwStG erzielen. In diesem Sinne HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1590; Niehus, StuW 2002, 116, 122.

⁴⁷² Vgl. dazu bereits bei § 24 UmwStG s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b) cc).

⁴⁷³ Zu den Konzeptionen s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. b).

⁴⁷⁴ S. o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) aa).

⁴⁷⁵ S. o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c) aa).

⁴⁷⁶ Ausführlich zur identischen Fragestellung bei § 24 UmwStG s. o. Fünftes Kapitel C. IV. 3. c). I. E. ebenso HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1590

⁴⁷⁷ Nach der hier entwickelten Konzeption hat die Fortentwicklung beim Anteilserwerb im Sinne weitgehend gesellschaftsbezogenen nach dem Konzept ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen unter zusätzlicher Berücksichtigung der *ratio legis* der jeweiligen Einzelvor-

III. Unentgeltliche Übertragungen

Anders als bei § 24 UmwStG ist § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auch bei unentgeltlichen Übertragungen eröffnet. Herausgearbeitet wurde, dass auch in diesen Fällen die besseren Argumente für die Möglichkeit der Bildung von Ergänzungsbilanzen sprechen, da die stillen Reserven so subjektsteuergetreu zugeordnet werden können.⁴⁷⁸ Eine Erstellung von Ergänzungsbilanzen ist wegen des eindeutigen Wortlautes von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG gleichwohl nicht zwingend.⁴⁷⁹ Ob und wie Ergänzungsbilanzen in diesen fortzuentwickeln sind, hängt – wie die Fortentwicklung in den anderen Fällen – von der Einordnung des Vorgangs in die verfassungsrechtlichen Prinzipien, einfach-rechtlichen Normen und Prinzipien sowie die Einkommens- und Umwandlungsbesteuerung der Personengesellschaft ab.⁴⁸⁰

Anders als sämtliche bisher in der Fortentwicklung behandelten Fälle, liegt der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG kein Veräußerungs- oder Erwerbsvorgang ideeller Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zugrunde. Der Vorgang unterscheidet sich daher von den Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 24 UmwStG. Ohne Veräußerungs- und korrespondierenden Erwerbsvorgang reicht es aus, die stillen Reserven nach der Einbringung entsprechend ihrer Entstehung personenbezogenen zuzuordnen.⁴⁸¹ Eine sukzessive Auflösung verbietet sich. Denn dann käme es zu einer schleichenden Ersatzrealisation, obwohl dem Subjektsteuerprinzip entsprochen und das Realisationsprinzip nicht berührt ist. Diese übergeordneten Prinzipien verbieten es auch, eine Fortentwicklung mit Quasi-Anschaffungskosten der übrigen Gesellschafter zu begründen.⁴⁸² Eine solche Vorgehensweise knüpfte die bilanzielle Behandlung des Vorgangs an die rein technische Bilanzierung statt an den dahinterstehenden steuerrechtlichen Vorgang.⁴⁸³ Aus Anlass von unentgeltlichen Übertragungen gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gebildete Ergänzungsbilanzen sind daher als bloße Merkposten zu führen und nicht fortzuentwickeln.⁴⁸⁴

schriften zu erfolgen, dazu ausführlich s. o. Fünftes Kapitel A. IV. Nach der Rechtsprechung erfolgt die Fortentwicklung beim Anteilserwerb dagegen nach dem Konzept der sog. ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen dazu, zu dessen konsequenter Umsetzung und Folgewirkungen s. o. Fünftes Kapitel A. III. 3.

⁴⁷⁸ Dazu s. o. Drittes Kapitel E. V. 4.

⁴⁷⁹ Dazu s. o. Drittes Kapitel D. IV.

⁴⁸⁰ Zu diesem Ansatz s. o. Viertes Kapitel B., Fünftes Kapitel A. IV. 1. sowie Fünftes Kapitel C. IV. 3.

⁴⁸¹ Zu den Prinzipien und ihrem Verhältnis s. o. Zweites Kapitel B. III. 2. und Zweites Kapitel B. III. 2. d).

⁴⁸² So aber HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1590.

⁴⁸³ Dies darf bei Ergänzungsbilanzen als wertneutralen technischen Hilfsmitteln gerade nicht erfolgen. Dazu s. o. Drittes Kapitel B.

⁴⁸⁴ A. A. HHR-Niehus/Wilke, § 6 EStG Rn. 1590; Paus, FR 2003, 59, 64.

IV. Zwischenergebnis

Bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist zwischen Übertragungen gegen Gesellschaftsrechten und unentgeltlichen Übertragungen zu differenzieren. Wie in den anderen bisher behandelten Fällen, ist die Fortentwicklung in den verfassungsrechtlichen Prinzipien, einfach-rechtlichen Normen und Prinzipien sowie in der Einkommens- und Umwandlungsbesteuerung der Personengesellschaft zu suchen.

Für Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte erfolgt die Behandlung entsprechend der bei § 24 UmwStG herausgearbeiteten Grundsätze. Damit werden die Ergänzungsbilanzen je nach Prämissen zum Tauschvorgang als bloße Merkpостen geführt oder sind identisch zum Anteilserwerb periodisch fortzuentwickeln.

Ergänzungsbilanzen bei unentgeltlichen Übertragungen sind stets als bloße Merkpостen zu führen. Die mit der periodischen Fortentwicklung verbundene schleichende Ersatzrealisation verbietet sich, da dem Subjektsteuerprinzip bereits durch die personenbezogene Zuordnung entsprochen und das Realisationsprinzips nicht berührt wurde.

E. Personenbezogene Steuervergünstigungen

Ergänzungsbilanzen sind bei personenbezogenen Steuervergünstigungen zwingend zu bilden.⁴⁸⁵ Bei ihrer Fortentwicklung bietet es sich an, zwischen Sonderabschreibungen wie § 7a Abs. 7 i. V.m. §§ 7h, 7i, 7b EStG und der Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG zu unterscheiden.

I. Sonderabschreibungen

Fälle der Sonderabschreibungen sind die gesetzlich angeordnete gesellschaftsbezogener Betrachtung gem. §§ 7a Abs. 7 EStG i. V.m. §§ 7h, 7i und 7b EStG sowie – nach der herrschenden Meinung⁴⁸⁶ – die im Wege der Auslegung gewonnene gesellschaftsbezogener Betrachtung bei § 7 Abs. 5 EStG.

Eine Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen kann in diesen Fällen ausschließlich nach dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen erfolgen.⁴⁸⁷ Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen berechnen die Ab-

⁴⁸⁵ Zur Fallgruppe und zur zwingenden Bildung von Ergänzungsbilanzen s. o. Drittes Kapitel E. VI. 4. und Drittes Kapitel D. IV. Allgemein zu personenbezogenen Steuervergünstigungen s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. b) bb).

⁴⁸⁶ Zur herrschenden Meinung sowie der hier vertretenen Gegenauffassung s. o. Zweites Kapitel C. III. 3. a).

⁴⁸⁷ Zu der Konzeption beim Anteilserwerb s. o. Fünftes Kapitel A. III. 3.

schreibungsverläufe der Gesellschafter individuell im Sinne einer Bruchteilsbetrachtung. Dieser Charakter der individuellen Abschreibungskorrektur und die gesellschaftsbezogene Bruchteilsbetrachtung ist den gesetzlichen Vorschriften der Sonderabschreibung inhärent. Die vom Anteilserwerb und den Einbringungsvorgängen bekannten Probleme der Bestimmung der Nutzungsdauer existieren nicht, da die Wertkorrekturen überhaupt erst durch die unterschiedlichen Abschreibungsverläufe notwendig werden. Dies wird in einem Beispiel deutlich:

Beispiel 19

**Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei Sonderabschreibungen
gem. § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG**

Die ABC OHG erwirbt Ende 18 eine Mietwohnung für ihr Betriebsvermögen, für die die zusätzlichen Voraussetzungen der Sonderabschreibung gem. § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt sind. Anfang 19 benötigt C spontan Liquidität und veräußert seinen Anteil an der OHG zum Buchwert an D. D erfüllt nicht die Voraussetzungen der Sonderabschreibung gem. § 7a Abs. 7 Satz 1 i. V. m. § 7b Abs. 1 Satz 2 EStG, da die Wohnung nicht bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung durch ihn angeschafft wurde. Für ihn ist das Gebäude daher gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 lit. a. EStG abzuschreiben.

Bilanz der ABC OHG zum 01.01.19 (vereinfacht)⁴⁸⁸

Aktiva		Passiva	
Mietwohnung	150.000.	Kapital A	50.000
		Kapital B	50.000
		Kapital C	50.000
Summe	150.000	Summe	150.000

Wegen des Anteilserwerbs zum Buchwert erfolgt zunächst keine Bildung einer Ergänzungsbilanz.⁴⁸⁹ Allerdings machen die unterschiedlichen Abschreibungsverläufe die Bildung von Ergänzungsbilanzen zum 31. 12. 19 notwendig.

Abschreibung Gesellschaft regulär:

§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG	$150.000 / 50 = - 3.000$
------------------------------	--------------------------

Zusätzlich in der Gesellschaft § 7b EStG:

§ 7b Abs. 1 Satz 1	$150.000 \times 5 / 100 = - 7.500$
--------------------	------------------------------------

⁴⁸⁸ Aus Vereinfachungsgründen wurde auf die Darstellung der Abschreibung für 2018 sowie anderer Wirtschaftsgüter verzichtet.

⁴⁸⁹ So verfährt bisher die herrschende Meinung. Dass der Ansatz des Buchwertes unter den Prämissen der Bruchteilsbetrachtung und der Gleichstellungsthese kein hinreichender Grund für einen Verzicht auf eine Bildung von Ergänzungsbilanzen ist, wurde oben unter Fünftes Kapitel A.III.3.a) gezeigt.

Bilanz der ABC OHG zum 31. 12. 19 (vereinfacht)

Aktiva		Passiva	
Mietwohnung	139.500.	Kapital A	46.500
		Kapital B	46.500
		Kapital C	46.500
Summe	139.500	Summe	139.500

Für D ist in der Gesellschaft vorgenommene Sonderabschreibung in der Ergänzungsbilanz rückgängig zu machen:

Positive Ergänzungsbilanz des D

Aktiva		Passiva	
Mietwohnung	2.500	Mehrkapital B	2.500
Summe	2.500	Summe	2.500

II. Übertragungen stiller Reserven gem. § 6b EStG

Auch bei § 6b EStG sind Wertkorrekturen in Ergänzungsbilanzen abzubilden.⁴⁹⁰ Sinn und Zweck von § 6b EStG ist es, aufgedeckte stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter ausnahmsweise nicht zu besteuern, sondern eine steuerfreie Übertragung auf bestimmte Wirtschaftsgüter zuzulassen, um Unternehmen ökonomisch sinnvolle Strukturanpassungen zu ermöglichen.⁴⁹¹ Die Regelung folgt dabei nach einer Volte des Gesetzgebers wohl wieder einer gesellschaftsbezogener Betrachtung.⁴⁹²

Werden in der Gesellschaftsbilanz die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts abgebildet und hat nur einer der Mitunternehmer von der Übertragungsmöglichkeit der stillen Reserven gem. § 6b EStG Gebrauch gemacht, ist die Abbildung nach der Bruttomethode das bilanzielle Mittel der Wahl. Damit werden in der Gesellschaftsbilanz wegen der Übertragung der stillen Reserven gem. § 6b EStG für einen Mitunternehmer zu hohe Anschaffungskosten und ein zu hohes AfA-Volumen ausgewiesen. Als Folge werden dem Mitunternehmer in der Gesellschaftsbilanz zu hohe Abschreibungen zugewiesen. Daher erfolgt eine Wertkorrektur in einer negativen Ergänzungsbilanz, in der die Wertansätze der Gesellschaftsbilanz für den einzelnen Mitunternehmer abgestockt werden. Dem folgend müssen die dem Mitunternehmer in der Gesellschaftsbilanz zu hoch zugewiesenen Abschreibungen in der Ergänzungsbilanz durch gewinnerhöhende Zuschreibungen ausgeglichen werden. Wegen der ausschließlichen Kompensationsfunktion erfolgt die

⁴⁹⁰ S. o. Drittes Kapitel E. VI. 4.

⁴⁹¹ Statt aller Schmidt-Loschelder, § 6b EStG Rn. 1.

⁴⁹² Dazu s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. b) bb).

Auflösung unbestritten korrespondierend zur Gesellschaftsbilanz.⁴⁹³ Dies wird durch ein Beispiel deutlich:

Beispiel 20

Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei einer Rücklage gem. § 6b EStG

Die ABC OHG erwirbt zum 01.01.19 ein Gebäude für 800.000 GE. Davon entfallen 500.000 GE auf das Gebäude und 300.000 GE auf das Grundstück. C steht aus einem Verkauf eines Grundstücks mit Gebäude eine § 6b-Rücklage zur Verfügung, die er auf seinen Anteil der OHG übertragen möchte. An der OHG ist A zu 20 % beteiligt, auf B und C entfallen jeweils 40 %. Das Gebäude wird gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG abgeschrieben.

Bilanz der ABC OHG zum 01.01.19

Aktiva		Passiva	
Grundstück	300.000	Kapital A	200.000
Gebäude	500.000	Kapital B	400.000
Bank	200.000	Kapital C	400.000
Summe	1.000.000	Summe	1.000.000

A kann seine Rücklage i. H. v. 20 % der Anschaffungskosten auf die Reinvestition übertragen. Von den 800.000 GE \times 20 % = 160.000 GE entfallen 60.000 GE auf das Grundstück und 100.000 GE auf das Gebäude.

Negative Ergänzungsbilanz des A 01.01.19

Aktiva		Passiva	
Minderkapital A	160.000	Grundstück	60.000
		Gebäude	100.000
Summe	160.000	Summe	160.000

Fortentwicklung:

Abreibung Gesellschaft:

§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG	$500.000 \times 3 / 100 = - 15.000$
------------------------------	-------------------------------------

Bilanz der ABC OHG zum 31.12.19

Aktiva		Passiva	
Grundstück	300.000	Kapital A	197.000
Gebäude	485.000	Kapital B	394.000
Bank	200.000	Kapital C	394.000
Summe	985.000	Summe	985.000

⁴⁹³ Vgl. Niehus, StuW 2002, 116, 123; Bolk, DStZ 2015, 472, 476.

Für A ist die negative Ergänzungsbilanz korrespondierend zur Wertentwicklung in der Gesellschaftsbilanz aufzulösen, da seine Anschaffungskosten aufgrund der übertragenen stillen Reserven geringer sind als die der anderen Mitunternehmer. Ihm stehen daher auch nur geringere Abschreibungen zu. Mit der Korrektur wird erreicht, dass der Vorgang im Ergebnis steuerneutral bleibt.

Negative Ergänzungsbilanz des A 31. 12. 19

Aktiva		Passiva	
Minderkapital A	157.000	Grundstück	60.000
		Gebäude	97.000
Summe	157.000	Summe	157.000

Auflösung Ergänzungsbilanz:

§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG	$100.000 \times 3 / 100 = + 3.000$
------------------------------	------------------------------------

III. Zwischenergebnis

Ergänzungsbilanzen bei Sonderabschreibungen sind nach dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen fortzuentwickeln. Die individuelle Abschreibungskorrektur und gesellschaftsbezogener Bruchteilsbetrachtung wurde in diesen Fällen gesetzlich angeordnet.

Die Auflösung von Ergänzungsbilanzen bei § 6b EStG erfolgt dagegen korrespondierend zur Gesellschaftsbilanz. Ergänzungsbilanzen haben in diesen Fällen ausschließlich eine Kompensationsfunktion. Sie gleichen die dem Mitunternehmer in der Gesellschaftsbilanz zu hoch zugewiesenen Abschreibungen durch gewinnerhöhende Zuschreibungen in der Ergänzungsbilanz wieder aus.

F. Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften

I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung

Ergänzungsbilanzen (Ergänzungsrechnungen)⁴⁹⁴ sind beim Anteilserwerb und der Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB an vermögensverwaltenden Personengesellschaften ebenso zu bilden wie bei gewerblich tätigen Personengesellschaften.⁴⁹⁵ Gleiches gilt für Fälle, in denen die Abschreibungsverläufe der

⁴⁹⁴ Diese werden als sog. Ergänzungsrechnungen bezeichnet. Dazu s. o. Drittes Kapitel E. IX.

⁴⁹⁵ Dazu s. o. Drittes Kapitel E. IX.

Gesellschafter wegen Sonderabschreibungen divergieren. Im Folgenden wird untersucht, nach welchen Vorgaben die Fortentwicklung dieser Ergänzungsrechnungen erfolgt und ob sich daraus Rückschlüsse auf die Mitunternehmerbesteuerung ziehen lassen.

II. Keine entsprechende Anwendung der Grundsätze gewerblich tätiger Personengesellschaften bei der Fortentwicklung

Wegen der entsprechenden Bildung von Ergänzungsbilanzen beim Anteils-erwerb und der Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB könnte bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften eine Fortentwicklung nach den für die gewerbliche Personengesellschaft herausgearbeiteten Grundsätzen erwogen werden.⁴⁹⁶ Dafür könnte zudem die sog. Gleichwertigkeit der Einkunftsarten streiten, die bereits im Katalog der sieben Einkunftsarten angelegt ist.⁴⁹⁷ Danach kann die bloße systematische Einteilung der Einkunftsarten eine Ungleichbehandlung zwischen den Einkunftsarten nicht rechtfertigen. Allerdings führte eine unterschiedliche Behandlung lediglich zu unterschiedlichen Periodengewinnen und nicht zu endgültigen Abzugsverboten. Diese unterschiedliche Ermittlung der Einkünfte wurzelt bereits in dem Dualismus der Einkünfteermittlung, der, trotz vielfacher Kritik, vom BVerfG als verfassungsgemäß angesehen wurde.⁴⁹⁸ Herausgearbeitet wurde zudem, dass die verfassungsrechtlichen Prinzipien wie das Leistungsfähigkeitsprinzip, das objektive Nettoprinzip und das Subjektsteuerprinzip keinen Einfluss auf den Zeitpunkt der Besteuerung haben.⁴⁹⁹

Die einfach-rechtliche Einordnung von vermögensverwaltenden und gewerblichen Personengesellschaften unterscheidet sich erheblich. Denn die gewerbliche Personengesellschaft ist Subjekt der Gewinnermittlung, Einkünftequalifikation und Gewinnerzielung und damit partielles Steuersubjekt.⁵⁰⁰ Die Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 verdrängt.⁵⁰¹ Dagegen ist die vermögensverwaltende Personengesellschaft nicht partielles Steuersubjekt.⁵⁰² Bei ihr bleibt es somit bei der Bruchteilsbetrachtung gem.

⁴⁹⁶ Zur Bildung von Ergänzungsbilanzen beim Anteils-erwerb und bei § 738 Abs. 1 Satz 1 s. o. Drittes Kapitel E. II. und Drittes Kapitel E. III. sowie zur Fortentwicklung Fünftes Kapitel A. und Fünftes Kapitel B.

⁴⁹⁷ BVerfG Beschl. v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95; *Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, S. 53.

⁴⁹⁸ BVerfG Beschl. v. 7. 10. 1969 – 2 BvL 3/66, BVerfGE 27, 111; BVerfG Beschl. v. 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302; kritisch bspw. Kirchhof-P. Kirchhof, § 2 EStG Rn. 91 (17. Aufl. 2018).

⁴⁹⁹ S. o. Fünftes Kapitel A. IV. 1. und Fünftes Kapitel A. IV. 2. a).

⁵⁰⁰ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 2.

⁵⁰¹ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 2. a).

⁵⁰² S. o. Zweites Kapitel C. III. 5.

§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Danach werden jedem Gesellschafter Anteile an den Wirtschaftsgütern zugerechnet, sodass diese wie Miteigentümer zur AfA berechtigt sind und die AfA-Methode selbst wählen können.⁵⁰³

Kraft der gesetzlich angeordneten Bruchteilsbetrachtung erübrigt sich auch die Diskussion, ob die Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen gesellschaftsbezogen, im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen oder ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen erfolgt.⁵⁰⁴ Denn die Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bezieht sich denknotwendig auf die gesamten anteilig erworbenen Bruchteile an der Gesellschaft und umfasst damit nicht nur die Mehranschaffungskosten, sondern auch die Buchwerte. Eine Fortentwicklung bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften hat daher im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen zu erfolgen.⁵⁰⁵ Den Gesellschaftern sind zudem nach den Grundsätzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften berechtigt, die AfA-Methode hinsichtlich der erworbenen Anteile an den Wirtschaftsgütern selbst zu wählen.

III. Rückschlüsse auf die Mitunternehmerbesteuerung

Aus den aktuellen Urteilen zur Fortentwicklung der Ergänzungsrechnungen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften könnten sich Rückschlüsse für die Mitunternehmerbesteuerung ziehen lassen. Die Ausführungen im Urteil des FG Rheinland-Pfalz könnten dies nahelegen.⁵⁰⁶ Denn anders als der BFH suchte das FG die Lösung nicht in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, sondern argumentierte in großen Teilen mit Vergleichen zur Mitunternehmerschaft, für deren Besteuerung das Gericht in Anlehnung an die jüngste BFH-Rechtsprechung die Gleichstellungsthese als Leitbild der Besteuerung erkennt.⁵⁰⁷ Für die vermögensverwaltende Personengesellschaft fehle es zwar – anders als bei der gewerblich tätigen Personengesellschaft – an einer die Gleichstellung anordnenden Norm, jedoch seien Einkünfte aus Personengesellschaften sämtlich der transparenten Einkommensteuer unterworfen.⁵⁰⁸ Für gewerblich tätige und vermögensverwaltende Personengesellschaft

⁵⁰³ S. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. b).

⁵⁰⁴ Zu den Varianten s. o. beim Anteilserwerb von Mitunternehmerschaften Fünftes Kapitel A. III.

⁵⁰⁵ So zu Recht BFH Urt. v. 29. 10. 2019 – IX R 38/17, BFHE 267, 18, Rn. 36; bestätigt in BFH Urt. v. 3. 5. 2022 – IX R 22/19, BFH/NV 2022, 1244; FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 19. 11. 2018 – 3 K 1280/18 (rechtskräftig), DStRE 2019, 675, 681.

⁵⁰⁶ FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 19. 11. 2018 – 3 K 1280/18 (rechtskräftig), DStRE 2019, 675, 678 ff.

⁵⁰⁷ FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 19. 11. 2018 – 3 K 1280/18 (rechtskräftig), DStRE 2019, 675, 679.

⁵⁰⁸ FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 19. 11. 2018 – 3 K 1280/18 (rechtskräftig), DStRE 2019, 675, 679.

ten bestehe eine zivilrechtlich identische Ausgangslage, für deren unterschiedliche steuerliche Behandlung keine ausdrückliche gesetzliche Regelung bestehe.⁵⁰⁹ Eine ähnliche Sichtweise legt das jüngere Urteil des BFH nahe.⁵¹⁰ Darin schließt sich der IX. Senat den eigenen Ausführungen sowie denen des IV. Senats an und sieht keinen sachlichen Grund, den Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft anders zu behandeln als den Erwerb eines Mitunternehmeranteils.⁵¹¹ Der Senat stellt also nicht § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, sondern den Transparenzgedanken sowie Vergleichsüberlegungen zur Mitunternehmerschaft in den Vordergrund. Dogmatisch verwundert dies.

Dennoch sind die Ausführungen teilweise nicht unberechtigt. Sie zielen auf die Frage, warum ausschließlich die gewerblich tätige Personengesellschaft partielles Steuersubjekt ist. Eine Gleichbehandlung der Gesellschaften kann auf mehreren Wegen erfolgen: So könnten beide Gesellschaften, anknüpfend an die Geprägerrechtsprechung des Großen Senats, als partiell rechtsfähige Steuersubjekte behandelt werden.⁵¹² Auch könnte beiden Gesellschaften jedwede steuerliche Rechtsfähigkeit abgesprochen werden, sodass sie, frei nach Enno Becker „als steuerlich nicht existent“ behandelt würden.⁵¹³ Dies bedeutete die Aufgabe der Geprägerrechtsprechung des Großen Senats. Dazwischen liegt die derzeitige Konzeption der deutschen Personengesellschaftsbesteuerung, in der zwar sowohl die vermögensverwaltende Personengesellschaft als auch die gewerblich tätige Personengesellschaft partiell steuerrechtsfähig sind, die partielle Rechtsfähigkeit der vermögensverwaltenden Personengesellschaft jedoch nahezu vollständig von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ausgehöhlt wird.⁵¹⁴

Gewiss könnte, unter Berufung auf eine fehlende Rechtsgrundlage, die partielle Steuerrechtsfähigkeit der gewerblichen Personengesellschaft zurückgedreht werden. Doch dies wäre ein deutlicher Schritt zurück in Richtung einer Bilanzbündeltheorie und verliefte diametral zu der zivilrechtlichen Einordnung der Personengesellschaft, deren Rechtsfähigkeit sogar jüngst durch die Modernisierung des Personengesellschaftsrechts bekräftigt und vorangetrieben wurde.⁵¹⁵

Herausgearbeitet wurde zudem, dass die gewerblich tätige Personengesellschaft in ihrer Leistungsfähigkeit gerade nicht mit dem Einzelunternehmer vergleichbar

⁵⁰⁹ FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 19. 11. 2018 – 3 K 1280/18 (rechtskräftig), DStRE 2019, 675, 678 ff.

⁵¹⁰ BFH Urt. v. 3. 5. 2022 – IX R 22/19, BFH/NV 2022, 1244.

⁵¹¹ BFH Urt. v. 3. 5. 2022 – IX R 22/19, BFH/NV 2022, 1244.

⁵¹² Richtigerweise umfasste der Geprägebefehl auch die vermögensverwaltende Personengesellschaft. Die dort „gewährte“ partielle Steuersubjektivität wurde in der Folge jedoch wieder vollumfänglich ausgehöhlt. Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel C. III. 5.

⁵¹³ Vgl. Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, S. 94, für den die „Mitunternehmerschaften, seien sie auch noch so selbständige Gebilde für die Einkommen- und Körperschaftsteuer überhaupt nicht da“ waren.

⁵¹⁴ Dazu s. o. Zweites Kapitel C. III. 5.

⁵¹⁵ MoPeG v. 10. 8. 2021, BGBl. I S. 3436.

ist.⁵¹⁶ Der Irrweg ist es daher gerade, mit den Worten Wolfgang Schöns, die von einer Gesellschaftergesamtheit geprägten Gesellschaften in das „Prokrustesbett der Einzelunternehmerideologie“ zu zwingen.⁵¹⁷

Des Pudels Kern des finanzgerichtlichen Unbehagens sowie des BFH ist wohl eher die Differenzierung zwischen gewerblich tätigen und vermögensverwaltenden Personengesellschaften bzw. abstrakter die Differenzierung zwischen gewerblichen und anderen Einkünften, die unterschiedliche Rechtsfolgen bei der Einkünfteermittlung, der Zulässigkeit von Rückstellungen, Verlusten oder der Gewerbesteuerpflicht auslöst. Zutreffend hat bereits Knobbe-Keuk diesbezüglich herausgearbeitet, dass die unterschiedlichen Systeme ihre Vorzüge und Nachteile haben und daher nicht pauschal als gut oder schlecht, sondern vielmehr als anders begriffen werden sollten.⁵¹⁸ Diese überaus schwierige Frage nach der Berechtigung des Einkünfte dualismus *de lege ferenda* kann im Rahmen dieser Arbeit nicht beantwortet werden.⁵¹⁹ Herausgearbeitet wurde jedoch, dass die partielle Steuerrechtsfähigkeit der gewerblichen Personengesellschaft ihre Berechtigung hat und Personengesellschaften in ihrer Leistungsfähigkeit nicht mit Einzelunternehmern vergleichbar sind.⁵²⁰ Daran muss festgehalten werden. Folglich sollte eher die Aushöhlung der Steuerrechtsfähigkeit der vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf den Prüfstand gestellt werden.⁵²¹ Anlass dafür könnte die Modernisierung des Personengesellschaftsrechts durch das MoPeG bieten.⁵²²

IV. Zwischenergebnis

Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften erfolgt gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine Bruchteilsbetrachtung, die den Gesellschaftern Anteile an den Wirtschaftsgütern wie Miteigentümern zuordnet, sodass diese insoweit selbst zur AfA berechtigt sind und auch die AfA-Methode selbst wählen dürfen. Wegen der gesetzlich angeordneten Bruchteilsbetrachtung erfolgt die Fortentwicklung der Ergänzungsrechnungen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen. Daraus lassen sich jedoch keine Rückschlüsse auf die Mitunternehmerbesteuerung ziehen. Denn die

⁵¹⁶ Dazu ausführlich s. o. Viertes Kapitel B. III.

⁵¹⁷ Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 139, 163.

⁵¹⁸ Knobbe-Keuk, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, S. 53 f.

⁵¹⁹ Kritisch Kirchhof-P. Kirchhof, § 2 EStG Rn. 91 (17. Aufl. 2018); der Dualismus ist jedoch nach der Rspr. des BVerfG verfassungsgemäß vgl. BVerfG Beschl. v. 7. 10. 1969 – 2 BvL 3/66, BVerfGE 27, 111; BVerfG Beschl. v. 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302. Zu beachten ist ferner, dass die Diskussion nach Ausdehnung der Besteuerung privater Veräußerungserlöse an Relevanz verloren hat.

⁵²⁰ S. o. Zweites Kapitel C. III. 2. und Viertes Kapitel B. III.

⁵²¹ Dazu eingängig Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 58 ff.

⁵²² Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel C. III. 5.

gewerbliche Personengesellschaft ist Subjekt der Gewinnermittlung. Bei ihr wird die Bruchteilsbetrachtung durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängt. Die Einordnung als partielles Steuersubjekt hat wegen der zivilrechtlichen Selbständigkeit der Personengesellschaft und aus Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten ihre Berechtigung. Sofern vermögensverwaltende Personengesellschaften wie gewerbliche behandelt werden sollen, ist eher die Aushöhlung der partiellen Rechtsfähigkeit der vermögensverwaltenden Personengesellschaft als die Behandlung der gewerblich tätigen Personengesellschaft zu überdenken.

G. Ergebnis

Bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen ist zwischen den unterschiedlichen Anwendungsfällen zu unterscheiden. Ergänzungsbilanzen beim Anteils-erwerb und bei der Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB sind im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen unter zusätzlicher Berücksichtigung der *ratio legis* der jeweiligen Einzelvorschriften fortzuentwickeln. Dies führt zu einer weitgehend gesellschaftsbezogenen Betrachtung. So kann der Anteilserwerber in die transparente Mitunternehmerbesteuerung integriert und gleichzeitig die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft gewahrt werden. In Einzelfällen erfolgen Durchgriffe. Diese Konzeption entspricht der übergeordneten Personengesellschaftsbesteuerung *de lege lata*.

Sollte der IV. Senat des BFH demgegenüber tatsächlich im Sinne des Konzepts der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen zu verstehen sein, könnte die Daseinsberechtigung der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Gesellschaft hinterfragt werden. Die Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer könnte die Besteuerung der gewerblichen Personengesellschaft zurück in die Zeit der Bilanzbündeltheorie versetzen. Unbenommen etwaiger Zweifel in Bezug auf die Leistungsfähigkeit, mutet ein solcher (Rück-)Schritt wegen der aktuellen Entwicklungen im Zivilrecht und den bekannten Problemen und Praktikabilitätsbedenken anachronistisch an.

Die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei Einbringungen zum Buch- oder Zwischenwert gem. § 24 UmwStG ist von den Prämissen der steuerlichen Einordnung der Personengesellschaft in die Einkommensbesteuerung sowie der steuerlichen Einordnung des Umstrukturierungsvorgangs abhängig. Unter der hier vertretenen Prämisse der Verneinung eines tauschähnlichen Vorgangs bei Umstrukturierungen gegen Gesellschaftsrechte reicht es zur Wahrung des Subjektsteuerprinzips aus, die stillen Reserven in Ergänzungsbilanzen personengetreu als Merkposten zuzuordnen. Sofern dagegen mit der herrschenden Meinung ein tauschähnlicher Vorgang bejaht wird, liegt diesem Vorgang eine Veräußerung des Einbringungsgegenstandes und der Erwerb der ideellen Anteile der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens durch die Gesellschafter (vermittelt durch die steuerlich nicht existenten Gesellschaftsrechte) zugrunde. Die Möglichkeit des

Buchwertansatzes hat auf diesen Erwerb der ideellen Anteile der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens keine Auswirkungen, da sie lediglich den Wertansatz des Einbringenden betrifft und die Sofortversteuerung in eine sukzessive Nachversteuerung wandelt. Aus Sicht der anderen Gesellschafter ist die Konstellation dagegen mit dem Anteilserwerb vergleichbar. Unter der Prämisse eines tauschähnlichen Vorgangs sind die Fortentwicklungskonzeptionen des Anteilserwerbs daher auf § 24 UmwStG zu übertragen. Für die hier vertretene Auffassung bedeutete dies eine Übertragung des Konzepts ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen, das in seiner konkreten Ausgestaltung einer weitgehenden Fortentwicklung entsprechend der Wertfortführungsparameter der Gesellschaft nahekommt. So könnten die Abschreibungsparameter auch bei § 24 UmwStG weitgehend beibehalten werden. Sollte der IV. Senat des BFH beim Anteilserwerb demgegenüber tatsächlich im Sinne des Konzepts ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen zu verstehen sein, müsste er dieses Konzept auch auf § 24 UmwStG übertragen.

Für Einbringungen gegen Gesellschaftsrechte gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gelten die Ausführungen zu § 24 UmwStG entsprechend. Anders ist dies bei unentgeltlichen Übertragungen gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG. Sofern in derartigen Konstellationen Ergänzungsbilanzen gebildet werden, sind diese ohnehin als bloße Merkposten zu führen und erst bei Ausscheiden der Wirtschaftsgüter oder Ausscheiden aus der Gesellschaft aufzulösen. Denn ohne Veräußerungs- und Erwerbsvorgang reicht es aus, die stillen Reserven entsprechend dem Subjektsteuerprinzip personengetreu zuzuordnen.

Bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei personenbezogenen Steuervergünstigungen ist zwischen Sonderabschreibungen und Übertragungen stiller Reserven gem. § 6b EStG zu differenzieren. Bei Sonderabschreibungen sind Ergänzungsbilanzen nach der Konzeption der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen fortzuentwickeln. Denn die Sonderabschreibungen sind gesetzlich angeordnete Durchbrechungen der partiellen Rechtsfähigkeit der gewerblichen Personengesellschaft. Diese gesetzlich angeordnete Bruchteilsbetrachtung führt letztlich zum Konzept der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen. Freilich besteht keine Möglichkeit der eigenständigen Wahl der Nutzungsdauer oder Abschreibungsmethode auf Ebene der Ergänzungsbilanz. Vielmehr wird die Ergänzungsbilanz nach Ausübung bzw. Nichtvorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen des Abschreibungswahlrechts erst gebildet.

Demgegenüber sind Ergänzungsbilanzen bei § 6b EStG korrespondierend zur Gesellschaftsbilanz fortzuentwickeln. Denn die Ergänzungsbilanzen dienen in diesen Fällen lediglich der Korrektur der Abschreibungsbeträge. Gesellschaftern, die steuerfreie Rücklagen auf Wirtschaftsgüter der Gesellschaft übertragen haben, stehen gegenüber anderen Gesellschaftern lediglich verminderte Abschreibungsbeträge zu.

Schließlich hat die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften nach den Grundsätzen ergänzungsbilanzieller

Abschreibungskorrekturen zu erfolgen. Dies folgt aus der Bruchteilsfiktion gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Sofern gegen die unterschiedliche Behandlung von vermögensverwaltenden und gewerblichen Personengesellschaften Bedenken erhoben werden, sollte die Aushöhlung der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der vermögensverwaltenden Personengesellschaft, nicht aber die partielle Steuerrechtsfähigkeit der gewerblich tätigen Personengesellschaft hinterfragt werden. Alles andere führte wieder zur Bilanzbündeltheorie.

Sechstes Kapitel

Berichtigung fehlerhafter Ergänzungsbilanzen

Abschließend erfolgt eine kurze verfahrensrechtliche Betrachtung der Thematik, bei der insbesondere auf die Berichtigung und Änderung fehlerhafter Ergänzungsbilanzen eingegangen wird.

A. Prozessuales

Die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft werden gem. §§ 179 Abs. 1 i. V. m. 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a. AO gesondert und einheitlich festgestellt. Zur Abgabe der Feststellungserklärung ist gem. § 181 Abs. 2 Nr. 1 AO jeder Feststellungsbeteiligte, mithin jeder Mitunternehmer, verpflichtet. Diese Regelung ist auf erhebliche Kritik gestoßen.¹ Denn eine solche Pflicht stößt auf rechtliche wie tatsächliche Grenzen:

So ist die Mitunternehmerschaft als partielles Steuersubjekt für das Gesellschaftsvermögen buchführungspflichtig.² Nach der hier vertretenen Auffassung erstreckt sich die Buchführungspflicht auf den Ergänzungsbereich, nicht aber auf den Sonderbereich.³ Insbesondere gering beteiligte Mitunternehmer, Kommanditisten (wegen § 166 Abs. 1 HGB) oder atypisch still Beteiligte verfügen unter Umständen nicht über die zur Abgabe der Erklärung erforderlichen rechtlichen und tatsächlichen Informationsmöglichkeiten wie den Zugriff auf die Buchführung der Gesellschaft oder gar den Sonderbereich anderer Mitunternehmer.⁴ Daher wird zu Recht gefordert, nur geschäftsführende Gesellschafter seien zur Abgabe der Erklärung verpflichtet, während die anderen Gesellschafter lediglich Mitwirkungspflichten tragen.⁵

¹ Koenig-Koenig, § 181 AO Rn. 17; Hübschmann/Hepp/Spitaler-Söhn, § 181 AO Rn. 50; Gschwendtner, DStZ 1998, 335, 341; die Vorschrift gar für unwirksam haltend Tipke/Kruse-Brandis, § 181 AO Rn. 13; Schick, StuW 1992, 197, 218.

² Dazu s. o. Drittes Kapitel D.

³ Der BFH nimmt dagegen auch für den Sonderbereich eine Buchführungspflicht der Gesellschaft an. Dazu im Einzelnen s. o. Drittes Kapitel D. II.

⁴ Hübschmann/Hepp/Spitaler-Söhn, § 181 AO Rn. 50; Koenig-Koenig, § 181 AO Rn. 17; Tipke/Kruse-Brandis, § 181 AO Rn. 13.

⁵ Methodisch kann dies über das Auswahlermessen erfolgen, wobei die nicht geschäftsführenden Gesellschafter teilweise als gar nicht, teilweise als subsidiär erklärungs-pflichtig eingeordnet werden. Für einen vollständigen Wegfall der Erklärungspflicht richtigerweise Hübschmann/Hepp/Spitaler-Söhn, § 181 AO Rn. 50; für eine subsidiäre Abgabepflicht wohl Koenig-Koenig, § 181 AO Rn. 17; Gschwendtner, DStZ 1998, 335, 341.

Mit dem Feststellungsbescheid gesondert festgestellte Besteuerungsgrundlagen können nur mit einem Rechtsbehelf gegen den Feststellungsbescheid angefochten werden. Der Feststellungsbescheid selbst ist wiederum nur eine Zusammenfassung einzelner Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, welche – soweit sie eine rechtlich selbständige Würdigung enthalten – selbständiger Gegenstand eines Rechtsbehelfs- oder Klageverfahrens sein können und demgemäß einem eigenständigen prozessualen Schicksal unterliegen.⁶ Diese einzelnen Feststellungen sind von den Grundlagen der Feststellungen abzugrenzen, was mitunter zu Schwierigkeiten führen kann.⁷ Als solche selbständig anfechtbaren Besteuerungsgrundlagen ordnet die Rechtsprechung auch die Mehr- oder Minderergebnisse aus Ergänzungsbilanzen ein.⁸ Anfechtungen der Gesellschaftsbilanz führen daher in der Regel nicht zu einer Durchbrechung der Bestandskraft bei den Einkünften aus dem Ergänzungsbereich. Freilich kann eine Durchbrechung der Bestandskraft nach den üblichen Korrektornormen und insbesondere § 174 Abs. 4 AO in Betracht kommen.

B. Bilanzberichtigung

Die Bilanzberichtigung ist bei einem falschen Bilanzansatz möglich. Der Begriff der Bilanz wird weit verstanden und umfasst jede materielle Steuerbilanz, die für die Besteuerung von Bedeutung ist.⁹ Darunter werden auch Sonder- und Ergänzungsbilanzen gefasst.¹⁰ Dieser Schluss verwundert auf Basis der bisherigen Ergebnisse auf den ersten Blick. Denn Ergänzungsbilanzen sind keine echten Bilanzen, sondern lediglich Nebenrechnungen in Bilanzformen.¹¹ Sie beziehen sich als Wertkorrekturbilanzen auf die Gesellschaftsbilanz.¹² Doch für Ergänzungsbilanzen als Korrekturbilanzen zu Gesellschaftsbilanzen kann nichts anderes als für Gesellschaftsbilanzen selbst gelten, sodass die folgenden Grundsätze auf Ergänzungsbilanzen zu übertragen sind.¹³

Objektiv falsche Gesellschaftsbilanzen sind zu berichtigen.¹⁴ Ausdrücklich gilt dies jedoch nur für rechtliche Beurteilungen, offen gelassen wurde dagegen

⁶ BFH Urt. v. 9.2.2011 – IV R 15/08, BStBl. II 2011, 764; BFH Beschl. v. 26.8.2013 – IV B 62/13, BFH/NV 2013, 1940; Klein-Ratschow, § 179 AO Rn. 11.

⁷ Klein-Ratschow, § 157 AO Rn. 21.

⁸ BFH Urt. v. 27.10.2015 – VIII R 47/12 –, BFHE 252, 80, BStBl. II 2016, 600, 606, Rn. 61; BFH Urt. v. 3.5.2022 – IX R 22/19, BFH/NV 2022, 1244; BFH Urt. v. 16.12.2022 – IV R 7/19, BFH/NV 2022, 650, Rn. 26 (jedenfalls betreffend den laufenden Gewinn), da die individuellen steuerlichen Verhältnisse der einzelnen Mitunternehmer betroffen seien.

⁹ HHR-*Stapperfend*, § 4 EStG Rn. 400; KSM-*Seiler*, § 4 EStG Rn. C30.

¹⁰ HHR-*Stapperfend*, § 4 EStG Rn. 400; KSM-*Seiler*, § 4 EStG Rn. C30.

¹¹ S. o. Drittes Kapitel C.

¹² S. o. Drittes Kapitel F.

¹³ HDJ-*Ley*, Abt. VII/5 Rn. 78.

¹⁴ BFH Beschl. v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, 322.

die Frage, ob der objektive Fehlerbegriff auch für tatsächliche Umstände wie Tatsachen, Prognosen oder Schätzungen gilt.¹⁵ Die Frage wird im Schrifttum kontrovers diskutiert.¹⁶ Entschärft wird die Diskussion jedoch dadurch, dass auch diejenigen, die eine Übertragbarkeit des objektiven Fehlerbegriffs auf Tatsachen fordern, Beurteilungsspielräume und Entscheidungsprärogativen zugestehen.¹⁷ Nichts anderes fordert der subjektive Fehlerbegriff.¹⁸ In diesen Beurteilungsspielraum fallen auch Schätzungen wie die Bestimmung einer Nutzungsdauer.¹⁹ Abschreibungen aus dem Beurteilungsspielraum mit Verweis auf die objektive Bestimmbarkeit der Nutzungsdauer auszuklammern, überzeugt dagegen nicht.²⁰ Zwar wird die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes durch die objektive Nutzbarkeit unter Berücksichtigung der betriebstypischen Beanspruchung bestimmt und nicht durch eine davon losgelöste subjektive Vorstellung der Beteiligten²¹, damit werden jedoch lediglich die Schätzungsgrundlagen zwecks Nachprüfbarkeit objektiviert. Daraus folgt jedoch keine „einzig richtige“ Nutzungsdauer. So mathematisch genau ist Rechnungslegung konzeptionsbedingt nicht.²² Schätzungen ist eine gewisse Ungenauigkeit inhärent, die zu mehreren vertretbaren Ergebnissen in einem abgesteckten Korridor führt.

Grundsätzlich hat die Korrektur in der ersten noch offenen Bilanz zu erfolgen.²³ Bei der Korrektur der in Ergänzungsbilanzen häufig betroffenen Abschreibung gelten zudem Besonderheiten, die bereits angerissen wurden und in dieser Arbeit nicht weiter vertieft werden können.²⁴ Prinzipiell ist der verbliebende Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.²⁵ Für die Schätzung der Nutzungsdauer gilt die weitere Besonderheit, dass wenn die Schätzung objektiv fehlerhaft war, aber subjektiv *ex ante* fehlerfrei war, eine Berichtigung nur bei erheblicher Abweichung

¹⁵ BFH Beschl. v. 31. 1. 2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, 322.

¹⁶ Für einen subjektiven Fehlerbegriff bei Tatsachen *Schulze-Osterloh*, BB 2013, 1131, 1133; *Drüen*, GmbHR 2013, 505, 512; *Prinz*, StbJb 2011/2012, 241, 260; a. A. *Stapperfend*, IFSt-Schrift Nr. 464, S. 44 ff.; *HHR-Stapperfend*, § 4 EStG Rn. 410; *Weber-Grellet*, DStR 2013, 729, 732; *KSM-Seiler*, § 4 EStG Rn. C45.

¹⁷ *Stapperfend*, IFSt-Schrift Nr. 464, S. 44 ff.; *HHR-Stapperfend*, § 4 EStG Rn. 410; *Weber-Grellet*, DStR 2013, 729, 732; *KSM-Seiler*, § 4 EStG Rn. C45.

¹⁸ *Hennrichs*, NZG 2013, 681, 686.

¹⁹ *Hennrichs*, NZG 2013, 681, 681 und 685; *Weber-Grellet*, DStR 2013, 729, 733.

²⁰ So aber ausdrücklich *HHR-Stapperfend*, § 4 EStG Rn. 410.

²¹ BFH Urt. v. 18. 9. 2003 – X R 54/01, BFH/NV 2004, 474.

²² *Hennrichs*, NZG 2013, 681, 681.

²³ St. Rspr. des BFH vgl. BFH Urt. v. 8. 11. 2018 – IV R 38/16, BFH/NV 2019, 551; BFH Urt. v. 30. 3. 2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171; BFH Urt. v. 25. 8. 1960 – IV 185/58 U, BStBl. III 1960, 444; aus der Literatur jeweils m. w. N. *HHR-Stapperfend*, § 4 EStG Rn. 429; *KSM-Seiler*, § 4 EStG Rn. C50 und 55.; R 4.4. Abs. 1 Satz 9 EStR.

²⁴ Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. d); zur Bilanzberichtigung und Korrekturen bei Abschreibungen s. *Schmidt-Loschelder*, § 4 EStG Rn. 336 ff. (39. Aufl. 2020); *HHR-Stapperfend*, § 4 EStG Rn. 433, jeweils m. w. N.

²⁵ *HHR-Stapperfend*, § 4 EStG Rn. 433; *Schmidt-Loschelder*, § 4 EStG 336 ff. (39. Aufl. 2020).

für die Zukunft in Betracht kommt.²⁶ Richtigerweise gilt dies sowohl für zu lang als auch für zu kurz geschätzte Nutzungsdauern.²⁷

Führt ein Anteilerwerb zu einer Aufdeckung falsch geschätzter Nutzungsdauern, ist zu überprüfen, ob eine Bilanzberichtigung nach den dargestellten Kriterien in Betracht kommt. Altfälle, in denen Ergänzungsbilanzen bereits deklariert und fortgeschrieben worden sind, sind dagegen nach dem BFH-Urteil objektiv falsch, ohne dass es auf subjektive Elemente ankommt. Denn Richterrecht wirkt als Erkenntnis dessen, was schon immer rechtens war, *ex tunc*.²⁸ Es handelt sich nicht um eine fehlerhafte, in einem Prognosespielraum liegende Schätzungen der Nutzungsdauer, sondern um die (vermeintlich) falsche rechtliche Beurteilung, für die Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen seien die Wertfortführungsparameter der Gesellschaftsbilanz relevant. In diesen Fällen ist der verbleibende Restwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

Berechtigt zu Bilanzberichtigungen ist der Steuerpflichtige. Steuerpflichtiger in diesem Sinne ist mit der Anerkennung der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft grundsätzlich diese und nicht ihre einzelnen Gesellschafter.²⁹ Damit besteht ein Gleichlauf zur hier vertretenen Buchführungspflicht der Gesellschaft für die Ergänzungsbilanz.³⁰

C. Bilanzänderung

Eine Bilanzänderung betrifft, anders als die Bilanzberichtigung, keinen falschen Ansatz, sondern den Austausch richtiger Bilanzansätze, typischerweise bei Wahlrechten.³¹ Sie setzt einen engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung voraus. Dieser Zusammenhang soll bei Personengesellschaften auch mit Sonder- und Ergänzungsbilanzen bestehen können.³² Somit könnte eine Bilanzberichtigung in der Gesellschaftsbilanz eine Bilanzänderung in der Ergänzungsbilanz oder Sonderbilanz des Mitunternehmers zulassen. Es wird also bei der Bilanzänderung eine gesellschaftsbezogene Betrachtung angenommen.³³

²⁶ Dazu bereits s. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. d).

²⁷ S. o. Zweites Kapitel C. IV. 5. d).

²⁸ *Wenzel*, NJW 2008, 345, 346.

²⁹ Ebenso *KSM-Desens/Blischke*, § 15 EStG Rn. F186; *Tipke/Lang-Hennrichs*, Kap. 10 Rn. 10.110.

³⁰ S. o. Drittes Kapitel D. III.

³¹ *Schmidt-Loschelder*, § 4 EStG Rn. 280; *Kirchhof/Seer-Bode*, § 4 EStG Rn. 127.

³² *Schmidt-Loschelder*, § 4 EStG Rn. 280; *Kirchhof/Seer-Bode*, § 4 EStG Rn. 129; *HHR-Stapperfend*, § 4 EStG Rn. 469; R 4.4 Abs. 2 Satz 6 EStR; a. A. *Bischof/Börner*, StuB 2000, 593, 598.

³³ So ausdrücklich *HHR-Rätke*, § 15 EStG Rn. 93; a. A. wohl *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG Rn. 165.

Berechtigt zur Bilanzänderung ist, wie auch bei der Bilanzberichtigung, nach dem Wortlaut der Steuerpflichtige und damit die Gesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt. Die gesellschaftsbezogene Betrachtung bei Bilanzänderungen entspricht der Einordnung der Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnermittlung.³⁴ Sie widerspricht indes der von der herrschenden Meinung vertretenen Bruchteilsfiktion bei Ergänzungsbilanzen und der Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer. Denn einem Einzelunternehmer ist es nicht möglich, im Rahmen einer Bilanzänderung Wahlrechte (nach der herrschenden Meinung sogar solche in Ergänzungsbilanzen) auszuüben, die erst durch eine Bilanzberichtigung in der Gesellschaftsbilanz möglich wird. Konsequenter müsste nach dieser Auffassung auch die Bilanzänderung gesellschafterbezogen interpretiert werden.³⁵ Bilanzänderungen dürften danach nur insoweit zulässig sein, wie der Gesellschafter betroffen ist. Dies scheint kaum durchführbar und zeigt erneut, dass die Begründungstheoreme des BFH weit gewichtigere Auswirkungen hat als bloß die Berechnung der Abschreibungen.

D. Ergebnis

Sogar das Verfahrensrecht bleibt von der Zerrissenheit der Personengesellschaftsbesteuerung nicht verschont. Der Mitunternehmer wird qua Gesetz zur Abgabe der Feststellungserklärung verpflichtet, obwohl die Mitunternehmerschaft selbst buchführungspflichtig ist und dem Mitunternehmer die Erfüllung dieser Pflicht aus rechtlichen wie praktischen Gründen teilweise nicht möglich ist. Diesen gesetzgeberischen Fauxpas hat erneut der Rechtsanwender zu bereinigen. Bei der Anfechtung der im Feststellungsbescheid festgestellten Ergebnisse aus dem Ergänzungsbereich ist zu beachten, dass diese innerhalb des Feststellungsbescheides gesonderte Besteuerungsgrundlagen mit eigenem prozessualen Schicksal bilden.

Bilanzänderung und Bilanzberichtigung sind trotz des fehlenden Bilanzcharakters von Ergänzungsbilanzen möglich, da für Ergänzungsbilanzen als Wertkorrekturbilanzen zur Gesellschaftsbilanz nichts anderes gelten kann als für die Gesellschaftsbilanz selbst. Der Umfang der Bilanzberichtigung und -änderung hängt von Vorfragen der Mitunternehmerbesteuerung ab.

³⁴ S. o. Zweites Kapitel C. III. 2. a).

³⁵ So konsequent wohl, wenn auch ohne Begründung Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 165.

Zusammenfassung der Ergebnisse

Die Untersuchung hat gezeigt, dass die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen nicht pauschal oder beliebig erfolgen darf, sondern vielmehr verfassungsrechtlichen Besteuerungsprinzipien, einfach-rechtlichen Normen und Prinzipien sowie Rechtsanwendungstheorien entsprechen muss. Unterschiedliche Prämissen in der Besteuerungskonzeption der Personengesellschaft verändern die Fortentwicklung in den einzelnen Aufstellungsanlässen von Ergänzungsbilanzen daher dramatisch. Die wesentlichen Ergebnisse lassen sich in folgenden Thesen zusammenfassen:

1. Stille Reserven verkörpern bereits mit ihrer Entstehung Leistungsfähigkeit. Die Entstehung von Leistungsfähigkeit ist jedoch vom geeignetsten Besteuerungszeitpunkt zu trennen. Der verfassungsrechtliche Teil des Realisationsprinzips, der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und der Eigentumsschutz gem. Art. 14 GG gebieten eine eigentumsschonende Besteuerung. Stille Reserven können so als Leistungsfähigkeit eingeordnet werden, auf deren Abschöpfung vorläufig verzichtet wird. Da die Besteuerung grundrechtsgebunden an die individuelle Leistungsfähigkeit der einzelnen Personen anknüpft und die Einkommensteuer personal ausgestaltet ist, ist Leistungsfähigkeit subjektiv gebunden. Bei Mitunternehmerschaften führt dies *de lege lata* zu einer Subjektbindung bei den einzelnen Mitunternehmern, denn trotz partieller Steuersubjektivität der Mitunternehmerschaft bleibt das Steuersubjekt der Einkommensteuer weiterhin die natürliche Person.

2. Während aus Sicht des Realisationsprinzips und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit auf die Besteuerung stiller Reserven beim Überspringen auf andere Personen verzichtet werden kann, ist eine Erfassung bei dem Steuersubjekt, bei dem die stillen Reserven entstanden sind, aus Sicht des Subjektsteuerprinzips *ultima ratio*. Damit sind intersubjektive Übertragungen grundsätzlich zu besteuern bzw. die stillen Reserven personenbezogen zuzuordnen. Eine solche personenbezogene Zuordnung wird durch Ergänzungsbilanzen ermöglicht. Sie vermögen als milderes Mittel zur Abrechnung und Ersatzrealisation stiller Reserven das Subjektsteuerprinzip mit gleichem Erfolg zu sichern. Nur sofern keine personelle Zuordnung erfolgt (oder erfolgen kann) und der Gesetzgeber gleichwohl auf eine Abrechnung der stillen Reserven verzichtet, handelt es sich um eine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips.

3. Der Versuch, der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft im System einer transparenten Einkommensbesteuerung Rechnung zu tragen, hat in Deutschland zu einem Mischsystem geführt. In diesem Mischsystem sind die Mitunternehmer einer Mitunternehmerschaft weiterhin kraft Gesetzes die Steuersub-

jekte der Einkommensteuer. Der Mitunternehmerschaft selbst kommt jedoch eine partielle Steuersubjektivität zu, infolge der sie u. a. Subjekt der Gewinnermittlung ist. Insoweit wird die eigentlich gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vorgesehene Bruchteilsbetrachtung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 1. Halbsatz EStG als *lex specialis* verdrängt. Gleichwohl darf wegen der fortbestehenden Steuersubjekteigenschaft des Mitunternehmers in Einzelfällen ein Besteuerungsdurchgriff erfolgen, sodass die deutsche Personengesellschaftsbesteuerung sich stets im Spannungsfeld von Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter befindet. Dieses Spannungsverhältnis ist *de lege lata* nicht lösbar. Um die Widersprüche im geltenden Recht gering zu halten, sollte vorwiegend auf eine gesellschaftsbezogene Betrachtung abgestellt werden, die lediglich in gesetzlich rückführbaren Einzelfällen durchbrochen werden darf. Ein ungeschriebener Besteuerungsdurchgriff in Form einer sachlich zutreffenden Besteuerung des Mitunternehmers ist abzulehnen, denn dieser schadet der Rechtssicherheit und leidet mit einer Inkonsequenz und Widerspruchlichkeit in der Anwendung sowie einer fehlenden Grundlage im Gesetz an denselben Schwächen wie die Bilanzbündeltheorie.

4. Das Subjektsteuerprinzip hat gewichtige Auswirkungen auf das Umstrukturierungsrecht der Personengesellschaft. Zur Sicherung des Subjektsteuerprinzips muss entweder eine personenbezogene Zuordnung oder eine Abrechnung stiller Reserven erfolgen. Für die Abrechnung bedarf es mangels Realisationsaktes eines Ersatzrealisationstatbestandes.

5. Bei unentgeltlichen Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten hat grundsätzlich eine Ersatzrealisation über §§ 4 Abs. 1 Satz 2, 16 Abs. 3 EStG zu erfolgen, sofern nicht die stillen Reserven personenbezogen zugeordnet werden. Für Einzelwirtschaftsgüter lässt sich dies umsetzen, wenn dem sog. engen Betriebsbegriff gefolgt wird, wonach ein Betrieb eine selbständige wirtschaftliche Einheit eines Steuersubjektes ist, mit der am Markt Vermögensmehrungen erzielt werden können. Anknüpfend an die Theorie vom fiktiven Sonderbetrieb des Gesellschafters sind die Sonderbetriebe der Gesellschafter eigenständige steuerliche Betriebe. Dies führt dazu, dass Überführungen zwischen einzelnen Betrieben eines Gesellschafters ebenso Entnahmen gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG sind wie unentgeltliche Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern unter Beteiligung von Gesellschafts- und Sonderbetriebsvermögen. Werden unentgeltliche Sachgesamtheiten übertragen, greift im Grundsatz der Betriebsaufgabestatbestand gem. § 16 Abs. 3 EStG. Diese Rechtsfolgen werden teilweise durch Spezialregelungen außer Kraft gesetzt, die entweder eine technisch durch den engen Betriebsbegriff entstandene, aber nicht gebotene Besteuerung (z. B. gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zwischen zwei Betrieben eines Steuerpflichtigen) zurücknehmen oder wie § 6 Abs. 3 EStG das Subjektsteuerprinzip verfassungsrechtlich gerechtfertigt durchbrechen.

6. Umstrukturierungen von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten gegen Gesellschaftsrechte sind keine tauschähnlichen Vorgänge und lassen sich

nicht unter die gängigen einkommensteuerlichen Realisationstatbestände subsumieren. Allerdings darf das mit diesen Vorgängen verbundene Überspringen stiller Reserven wegen des Subjektsteuerprinzips nicht folgenlos bleiben. Sofern keine personenbezogene Zuordnung erfolgt, gebietet das Subjektsteuerprinzip in diesen Fällen grundsätzlich eine Ersatzrealisation. Letztere Funktion können bereits *de lege lata* §§ 4 Abs. 1 Satz 2, 16 Abs. 3 EStG und § 11 KStG erfüllen. Die Rechtsfolgen dieser Normen werden sodann durch die umwandlungssteuerrechtlichen Sonderregeln der § 6 Abs. 5 EStG, §§ 3, 11, 20, 24 ff. UmwStG verdrängt. Die damit verbundene Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips ist verfassungsrechtlich durch die Gemeinwohlzwecke der Erhaltung der betrieblichen Einheit und der Generationennachfolge gerechtfertigt.

7. Ergänzungsbilanzen haben zuvörderst einen technischen Zweck. Sie sind das technische Hilfsmittel der Mitunternehmerbesteuerung, um eine den verfassungsrechtlichen und einfach-rechtlichen Prinzipien und Normen entsprechende Besteuerung des Mitunternehmers umzusetzen. Ergänzungsbilanzen selbst sind wertneutral, ihnen liegen also keine eigenen Wertungen zu Grunde, sodass auf Wertungen des Steuerverfassungsrechts, einfach-rechtliche Normen und steuerrechtliche Prinzipien zurückgegriffen werden muss. Welche Wertungen dies sind, wird folglich durch die den Ergänzungsbilanzen zu Grunde liegenden Vorgänge bestimmt, was zu einer strikten Differenzierung zwischen den einzelnen Aufstellungsgründen von Ergänzungsbilanzen führt.

8. Ergänzungsbilanzen sind keine echten Bilanzen, sondern bloße Nebenrechnungen in Bilanzform. Auch wenn es sich um gesellschafterindividuelle Korrekturen handelt, liegt die Buchführungspflicht bei der Gesellschaft, in deren Rechnungslegung die Ergänzungsbilanz den Mitunternehmer einzubetten versucht.

9. Ergänzungsbilanzen sind für Mitunternehmerschaften in den unregelmäßigen Fällen des Anteilserwerbs, der Anwachsung von Personengesellschaftsanteilen und bei personenbezogenen Steuervergünstigungen zu bilden. Ferner können sie bei Einbringungen in Personengesellschaften und zwischen dem Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer bei derselben Mitunternehmerschaft gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 und 4 EStG sowie bei Einbringungen gem. § 24 UmwStG aufgestellt werden. Keine Ergänzungsbilanzen sind bei der Realteilung und in den sog. Ausbringungsfällen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu bilden, da dies nur zusammen mit dem abzulehnenden Rechtsinstitut der Kapitalkontenausgleichspostenmethode möglich wäre. Diese Ausführungen gelten für die Bilanzierung wie die Einnahme-Überschuss-Rechnung gleichermaßen, auch wenn die Ergänzungsbilanzen dort als sog. Ergänzungsrechnungen bezeichnet werden. Für vermögensverwaltende Personengesellschaften sind beim Anteilserwerb, bei der Anwachsung sowie bei etwaigen Sonderabschreibungen Ergänzungsrechnungen aufzustellen.

10. Dogmatisch sind Ergänzungsbilanzen rechnerische Wertkorrekturposten. Die heute insbesondere von der Rechtsprechung vertretene Bruchteilsbetrachtung, wonach der Anteilserwerber ideelle Bruchteile an den Wirtschaftsgütern des Ge-

schaftsvermögens erwirbt, ist weder gesetzlich vorgesehen noch steuerlich notwendig und widerspricht dem Konstrukt der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft. Es überzeugt nicht, der Personengesellschaft bei der laufenden Besteuerung eine partielle Steuersubjektivität zuzugestehen und sodann bei Umstrukturierungen mit erheblichen dogmatischen Widersprüchen und Inkonssequenzen über die Bruchteilsbetrachtung zu einer bilanzbündeltheoretischen Sichtweise zurückzukehren. Ergänzungsbilanzen dienen einer „Einbettung“ der Mitunternehmer in die transparente Mitunternehmerbesteuerung, nicht aber einer bilanzbündeltheoretischen Schattenrechnung.

11. Ergänzungsbilanzen dürfen weder pauschal noch sonst beliebig fortentwickelt werden. Das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen füllt eine Lücke *praeter legem*, für die der Richter zur Rechtsfortbildung berufen ist. Trotz fehlender Anknüpfung im positiven Recht dürfen solche Lücken nicht freischwebend schöpferisch gefüllt werden. Vielmehr muss die Lückenfüllung den verfassungsrechtlichen Besteuerungsprinzipien, einfach-rechtlichen Normen und Prinzipien sowie Rechtsanwendungstheorien entsprechen.

12. Bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen helfen verfassungsrechtliche Besteuerungsprinzipien nicht weiter. Denn das Individual- und das Subjektsteuerprinzip sichern lediglich die personelle Zuordnung der stillen Reserven, die von allen Fortentwicklungskonzeptionen gewahrt wird. Das objektive Nettoprinzip berührt lediglich die Abzugsmöglichkeit von Aufwendungen (das „Ob“), nicht aber Einzelheiten der laufenden Besteuerung (und damit das „Wann“). Gleiches gilt nach dem BVerfG für das Leistungsfähigkeitsprinzip. Auch ein entgegen dieser Zweiteilung vertretener, aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip i. V. m. dem Folgerichtigkeitsgebot hergeleiteter Ansatz der „Gerechtigkeit in der Zeit“ wirkt sich jedenfalls im Ergänzungsbereich nicht aus. Dafür ist das relevante Subsystem der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft nicht hinreichend klar genug ausgestaltet.

13. Eine vollumfängliche Gleichstellungsthese, die den Einzel- mit dem Mitunternehmer in der Besteuerung gleichstellt, kann weder aus dem einfachen Recht noch aus dem Verfassungsrecht hergeleitet werden. Letztlich ist eine Gleichstellung nur partiell in den vom Gesetzgeber angeordneten Bereichen möglich. Ergänzungsbilanzen zählen nicht zu diesen Bereichen. Sie sind selbst wertneutrales technisches Hilfsmittel.

14. Die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen wird durch die Grundlagen des Rechtsinstituts selbst und die derzeitige Besteuerungskonzeption, in der die gewerbliche Personengesellschaft partielles Steuersubjekt ist, beeinflusst. Auch die Einordnung von Umstrukturierungsvorgängen wirkt sich auf die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen aus. Ferner muss sich die Lösung möglichst systematisch in von der Rechtsprechung geprägte Rechtsanwendungstheorien einordnen oder Durchbrechungen sinnvoll begründen. Schließlich muss die gesuchte Lösung praktikabel sein. Auch wenn der Grundsatz der Praktikabilität keine eigene Auslegungsmethode ist, kommt ihm der Charakter einer Hilfsmethode zu.

15. Bei der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen ist zwischen den einzelnen Anwendungsfällen strikt zu unterscheiden.

16. Der IV. Senat des BFH war im Urteil vom 20. 11. 2014 zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen wohl im Sinne einer Fortentwicklung nach dem Konzept der ergänzungsbilanziellen Abschreibungskorrekturen zu verstehen. Wegen der Begründung mit der Bruchteilsfiktion und Gleichstellungsthese muss das Konzept unabhängig davon gelten, ob der Erwerb des Anteils über, unter oder zum Buchwert erfolgt. So entstünden erhebliche Folgewirkungen für die Mitunternehmerbesteuerung, die konsequent sogar mit der Aufgabe der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft verbunden wären.

17. Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb und bei der Anwachsung sind entgegen dem BFH im Sinne ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen unter zusätzlicher Berücksichtigung der *ratio legis* der jeweiligen Einzelvorschriften fortzuentwickeln. Dies führt zu einer weitgehend gesellschaftsbezogenen Betrachtung, bei der Neuschätzungen der Nutzungsdauer zumeist und gesellschafterindividuelle Wahlrechte stets ausscheiden. Entsprechend der übergeordneten Besteuerungskonzeption *de lege lata* baut die Lösung auf der partiellen Steuersubjektivität der Mitunternehmerschaft auf, wobei in Einzelfällen gesetzlich rückführbare Durchgriffe auf den Mitunternehmer erfolgen können.

18. Einer Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei Einbringungen zum Buch- oder Zwischenwert bei § 24 UmwStG und § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bedarf es unter den hier vertretenen Prämissen nicht. Denn mit der Verneinung eines tauschähnlichen Vorgangs bei Umstrukturierungen gegen Gesellschaftsrechte wird das Realisationsprinzip nicht berührt. Zur Wahrung des berührten Subjektsteuerprinzips reicht es aus, den Mitunternehmern die stillen Reserven in Ergänzungsbilanzen personengetreu als Merkposten zuzuordnen. Eine sukzessive Ersatzrealisation wäre unter diesen Prämissen sogar verboten. Da es sich nicht um einen Erwerbsvorgang handelt, gebietet auch das Folgerichtigkeitsgebot keine Berücksichtigung in der periodischen Gewinnermittlung. Dies unterscheidet den Umstrukturierungsvorgang vom Anteilserwerb.

19. Sofern mit der herrschenden Meinung in Umstrukturierungen ein tauschähnlicher Vorgang gesehen wird, muss die Fortentwicklung wie beim Anteils-erwerb erfolgen. Denn die Einbringung gem. § 24 UmwStG ist, so verstanden, ein Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang zugleich. Weil über das Wahlrecht der Buchwertfortführung lediglich die Folgen der Einbringung der von den Mitunternehmern selbst eingebrachten Wirtschaftsgüter, nicht aber die Anschaffungsvorgänge der jeweils anderen Mitunternehmer modifiziert werden können, handelt es sich stets um einen Erwerb der eingebrachten Wirtschaftsgüter des jeweils anderen zum gemeinen Wert. Damit ist eine Gleichbehandlung der Fälle mit dem Anteils-erwerb geboten, dessen Ausgestaltung und Einzelheiten die herrschende Meinung in Zukunft beantworten müsste.

20. Ergänzungsbilanzen bei Sonderabschreibungen sind nach der Konzeption ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen fortzuentwickeln. Denn die Sonderabschreibungen sind gesetzlich angeordnete Durchbrechungen der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der gewerblichen Personengesellschaft.

21. Demgegenüber sind Ergänzungsbilanzen bei § 6b EStG korrespondierend zur Gesellschaftsbilanz fortzuentwickeln. Denn Ergänzungsbilanzen dienen in diesen Fällen lediglich der Korrektur der Abschreibungsbeträge. Gesellschaftern, die steuerfreie Rücklagen auf Wirtschaftsgüter der Gesellschaft übertragen haben, stehen gegenüber anderen Gesellschaftern lediglich verminderte Abschreibungsbeträge zu.

22. Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften sind im Sinne ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen fortzuentwickeln. Denn anders als bei der Mitunternehmerschaft wird die Bruchteilsfiktion gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht durch eine partielle Steuerrechtsfähigkeit verdrängt. Allerdings sollte angesichts der gesetzgeberischen Bestätigung der modernen Zivilrechtsdogmatik durch das MoPeG *de lege ferenda* überdacht werden, ob die Bruchteilsfiktion für vermögensverwaltende Personengesellschaft noch zeitgemäß ist.

23. Ergänzungsbilanzen werden trotz fehlenden Bilanzcharakters von Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen umfasst. Berechtigt zur Bilanzberichtigung und -änderung ist die Mitunternehmerschaft als partielles Steuersubjekt.

24. Die Ergebnisse des Ergänzungsbereichs sind selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlagen innerhalb des Feststellungsbescheides.

Literaturverzeichnis

- Albach*, Horst, Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht, in: Gerhard Thoma, O. H. Zacharias, Ursula Niemann (Hrsg.), *Steuerberater-Jahrbuch 1970/1971*, zugleich Bericht über den 22. Fachkongress der Steuerberater Köln, 2. und 4. November 1970, Köln 1971, S. 287–320 (zitiert: *Albach*, StbJb 1970/1971, 287).
- Alexy*, Robert, *Begriff und Geltung des Rechts*, 2. Aufl., Alber-Reihe Rechts- und Sozialwissenschaft, Freiburg i. Br. 1994 (zitiert: *Alexy*, Begriff).
- Anziger*, Heribert M./Linn, Alexander, Praxisfragen immaterieller Wirtschaftsgüter, in: Thomas Rödder, Rainer Hüttemann (Hrsg.), *Steuerberater-Jahrbuch 2017/2018*, zugleich Bericht über den 69. Fachkongress der Steuerberater Köln, 4. und 5. Oktober 2017, Köln 2018, S. 353–380 (zitiert: *Anziger/Linn*, StbJB 2017/2018, 353).
- Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Beilage zu ZIP 2/2021, 1–28, (zitiert: AK Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Beilage zu ZIP 2/2021, 1).
- Arndt*, Hans-Wolfgang, Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ 1988, 787–794 (zitiert: *Arndt*, NVwZ 1988, 787).
- Arndt*, Hans-Wolfgang, Praktikabilität und Effizienz, Zur Problematik gesetzesvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der „Effektuiierung“ subjektiver Rechte, *Steuerwissenschaft* 14, Köln 1983 (zitiert: *Arndt*, Praktikabilität).
- Atilgan*, Erdogan, Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften in der Handels- und Steuerbilanz, *StuB* 2019, 137–143 (zitiert: *Atilgan*, *StuB* 2019, 137).
- Auler*, Artur/Schöne, Wolf-Dieter, Überführung von Grund und Boden aus einem Gewerbebetrieb in einen nicht gewerblichen Betrieb, *FR* 1966, 109–112 (zitiert: *Auler/Schöne*, *FR* 1966, 109).
- Autenrieth*, Karlheinz, Besonderheiten bei Ergänzungsbilanzen im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, *NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2003, 482–484 (zitiert: *Autenrieth*, *NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2003, 482).
- Bachem*, Rolf Georg, Berücksichtigung negativer Geschäftswerte in Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz, *BB* 1993, 967–973 (zitiert: *Bachem*, *BB* 1993, 967).
- Bachem*, Rolf Georg, Der „negative Geschäftswert“ – eine Schimäre als Steuersparmodell?, *BB* 1993, 1976–1978 (zitiert: *Bachem*, *BB* 1993, 1976).
- Bachem*, Rolf Georg, Überlegungen zum Beitrag von Ossadnik, *BB* 1994, 747 ff., *BB* 1995, 350–353 (zitiert: *Bachem*, *BB* 1995, 350).
- Bachmann*, Gregor, Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG), *NZG* 2020, 612–619 (zitiert: *Bachmann*, *NZG* 2020, 612).
- Baetge*, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, *Bilanzen*, 16. Aufl., Düsseldorf 2021 (zitiert: *Baetge/Kirsch/Thiele*, *Bilanzen*).

- Bahlburg*, Volker, Wahlrechte in der Ergänzungsbilanz eines neuen Mitunternehmers, Steuerliche und gesellschaftsrechtliche Aspekte nach dem BFH-Urt. vom 20. 11. 2014 – IV R 1/11, *StuB* 2015, 456–460 (zitiert: *Bahlburg*, *StuB* 2015, 456).
- Baier*, Sonderfragen zur Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, *DStZ* 1937, 1212–1218 (zitiert: *Baier*, *DStZ* 1937, 1212).
- Baldauf*, Sina, Das innere System der einkommensteuerrechtlichen Gewinnrealisierung, Unter besonderer Berücksichtigung der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG, Zugl.: Leipzig, Univ., Diss., 2006–2007, Europäische Hochschulschriften – Reihe 2, Rechtswissenschaft 4799, Frankfurt am Main 2009 (zitiert: *Baldauf*, Das innere System der einkommensteuerlichen Gewinnrealisierung).
- Bareis*, Peter, Änderungen der Verfügungsrechte bei Mitunternehmerschaften ohne oder mit Gewinnrealisierung?, *FR* 2011, 153–165 (zitiert: *Bareis*, *FR* 2011, 153).
- Bareis*, Peter, Zur systemgerechten Behandlung von Realteilungen, *DB* 2016, 2973–2982 (zitiert: *Bareis*, *DB* 2016, 2973).
- Bauer*, Thomas/*Baumgartner*, Egid, Die Kaufpreisaufteilung beim Unternehmenskauf, *FR* 2015, 838–845 (zitiert: *Bauer/Baumgartner*, *FR* 2015, 838).
- Becker*, Enno, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940 (zitiert: *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer).
- Becker*, Enno, Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen, *StuW* I 1928, 1579–1610 (zitiert: *Becker*, *StuW* I 1928, 1579).
- Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl., hrsg. von Bernd Grottel, Petra Justenhoven u. a., München 2022 (zitiert: Beck Bil-Komm.-*Bearbeiter*).
- Beierl*, Otto, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht, Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 1987, Schriften zum Steuerrecht 31, Berlin 1987 (zitiert: *Beierl*, Einkünftequalifikation).
- Beisse*, Heinrich, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in: Hans Georg Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie u. Praxis d. Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt u. durch Steuerentstrickung sowie d. Besteuerungsaufschubs, Köln 1981, S. 13–43 (zitiert: *Beisse*, *DStJG* 1981 (4), 13).
- Belser*, Karl-Heinz, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte, Einflußmöglichkeiten d. Steuerpflichtigen auf d. Einkommensteuerschuld nach abgeschlossenem Sachverhalt, Europäische Hochschulschriften Reihe 2 590, Frankfurt am Main 1986 (zitiert: *Belser*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte).
- Benecke*, Andreas/*Schnittker*, Helder, Umwandlung von Personengesellschaften als Veräußerungstabestand? – Ein Diskussionsbeitrag, *FR* 2010, 555–564 (zitiert: *Benecke/Helder*, *FR* 2010, 555).
- Bergmann*, Malte, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, Rechtsordnung und Steuerwesen 46, Berlin/Köln 2012 (zitiert: *Bergmann*, Liquidationsbesteuerung).
- Bergsteiner*, Stephan, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, Düsseldorf 2002 (zitiert: *Bergsteiner*, Umstrukturierung von Personenunternehmen).

- Beyschlag*, Anne, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern bei gewerblichen Personenunternehmen, Zugl.: Bamberg, Univ., Diss., 2009, Steuerrecht in Forschung und Praxis 58, Hamburg 2010 (zitiert: *Beyschlag*, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern).
- Biergans*, Enno, Zur personellen Zurechnung latenter Einkünfte, in: Arndt Raupach, Adalbert Uelner (Hrsg.), Ertragsbesteuerung. Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung., Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München 1993, S. 75–103 (zitiert: *Biergans*, FS Schmidt, 75).
- Bilanzrecht, Kommentar, 3. Auflage, hrsg. von Dirk Hachmeister, Holger Kahle, Sebastian Mock u. a., Köln 2022 (zitiert: *Hachmeister-Bearbeiter*).
- Birk*, Dieter, „Besteuerung nach Wahl“ als verfassungsrechtliches Problem, NJW 1984, 1325–1329 (zitiert: *Birk*, NJW 1984, 1325).
- Birk*, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1983 (zitiert: *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen).
- Birk*, Dieter, Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit, StuW 2011, 354–364 (zitiert: *Birk*, StuW 2011, 354).
- Birk*, Dieter/*Desens*, Marc/*Tappe*, Henning, Steuerrecht, 25. Aufl., Schwerpunktbereich, Heidelberg 2022 (zitiert: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht).
- Birke*, Alfons, Die Behandlung von Barabfindungen an ausscheidende Gesellschafter (§§ 738 ff. BGB) im Jahresabschluß der Personenhandelsgesellschaft nach Handels- und Steuerrecht, Zugl.: Mainz, Univ., Diss., 1990, Reihe Wirtschaftswissenschaften 66, Pfaffenweiler 1990 (zitiert: *Birke*, Behandlung von Barabfindungen an ausscheidende Gesellschafter).
- Bischof*, Stefan/*Börner*, Jörg, Zur Zulässigkeit von Bilanzänderungen im Lichte der Neuregelung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, StuB 2000, 593–600 (zitiert: *Bischof/Börner*, StuB 2000, 593).
- Bitz*, Horst, Teilwertabschreibungen in Ergänzungsbilanzen von Personengesellschaften anlässlich eines Gesellschafterwechsels, DB 1992, 394–395 (zitiert: *Bitz*, DB 1992, 394).
- Blaurock*, Uwe (Hrsg.), Handbuch Stille Gesellschaft, Gesellschaftsrecht – Steuerrecht, 9. Aufl., Köln 2020 (zitiert: *Blaurock-Bearbeiter*).
- Blumers*, Wolfgang/*Elicker*, Michael, Realisierungszeitpunkt und Bewertung beim Anteils-tausch im Rahmen der Einkünfte aus § 17 EStG, BB 2009, 1156–1161 (zitiert: *Blumers/Elicker*, BB 2009, 1156).
- Bodden*, Guido, 4 Thesen zur Neuorientierung bei der Besteuerung von Personengesellschaften, FR 2002, 559–568 (zitiert: *Bodden*, FR 2002, 559).
- Bolk*, Wolfgang, Auflösung einer negativen Ergänzungsbilanz aufgrund Aufgabe des Mit-unternehmeranteils eines anderen Gesellschafters?, Anmerkungen zu FG Niedersachsen v. 9.9.2019 – 3 K 52/17, DStR 2020, 584–588 (zitiert: *Bolk*, DStR 2020, 584).
- Bolk*, Wolfgang, Auflösung von Ergänzungsbilanzen, DStZ 2015, 472–478 (zitiert: *Bolk*, DStZ 2015, 472).
- Bolk*, Wolfgang, Auflösung von Ergänzungsbilanzen nach § 24 UmwStG, DStR 2018, 424–429 (zitiert: *Bolk*, DStR 2018, 424).

- Bolk*, Wolfgang, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter, Abkürzungen durch die Personengesellschaftsberatung, 4. Aufl., Fachinformationen für die steuerberatenden Berufe, Köln 2021 (zitiert: *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft).
- Böttcher*, Conrad, Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen. Rückschau und Erfahrungen zwischen dem 4. und 5. Fachkongreß Oktober 1952 bis Oktober 1953, in: Armin Spitaler (Hrsg.), Steuerberater Jahrbuch 1953/54, zugleich Bericht über den V. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland. Köln, 19. bis 21. Oktober 1953, S. 239–288 (zitiert: *Böttcher*, StbJb 1953/1954, 239).
- Böttcher*, Conrad/*Beinert*, Jörg, Der Wechsel der Unternehmensform, Veräußerungsgeschäft oder gesellschaftsrechtlicher Vorgang, DB 1968, 1961–1962 (zitiert: *Böttcher/Beinert*, DB 1968, 1961).
- Böttcher*, Conrad/*Beinert*, Jörg, Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen, DB 1963, 1405–1410 (zitiert: *Böttcher/Beinert*, DB 1963, 1405).
- Böttcher*, Lars/*Habighorst*, Oliver/*Schulte*, Christian (Hrsg.), Umwandlungsrecht, 2. Aufl., Baden-Baden 2019 (zitiert: *Böttcher/Habighorst/Schulte-Bearbeiter*).
- Boujong*, Karlheinz/*Ebenroth*, Thomas/*Joost*, Detlev, Handelsgesetzbuch Band 1 §§ 1–342e, hrsg. von Detlev Joost, Lutz Strohn, 4. Aufl., München 2020 (zitiert: *Boujong/Ebenroth/Joost-Bearbeiter*).
- Brandis*, Peter, Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Kapitalgesellschaften, in: Thomas Rödter, Rainer Hüttemann, (Keine Angabe) (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2018/2019, zugleich Bericht über den 70. Fachkongress der Steuerberater Köln, 30. und 31. Oktober 2018, Köln 2019, S. 67–118 (zitiert: *Brandis*, StbJb 2018/2019, 67).
- Brandis*, Peter/*Heuermann*, Bernd (Hrsg.), Ertragsteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze, 163. Lieferung, 08.2022, München 2022 (zitiert: *Brandis/Heuermann-Bearbeiter*).
- Brandt*, Jürgen, Anwendung von Vereinfachungsnormen und Vereinfachung als Auslegungstopos – Aus Sicht der Rechtsprechung, in: Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Meltinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprung in Deutschland 1918–2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 289–319 (zitiert: *Brandt*, FS 100 Jahre BFH, 289).
- Breidert*, Ulrike, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschreibungen auf abnutzbare Anlagegegenstände, Düsseldorf 1994 (zitiert: *Breidert*, Grundsätze ordnungsgemäßer Abschreibungen).
- Breier*, Ulrich/*Horst*, Alexander, Bildung und Entwicklung von Ergänzungsbilanzen und deren Auflösung bei Ausscheiden eines Gesellschafters, DB 2020, 1592–1597 (zitiert: *Breier/Horst*, DB 2020, 1592).
- Bücheler*, Ernst, Die verdeckte Einlage im Brennpunkt von Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1999, 2336–2340 (zitiert: *Bücheler*, DB 1999, 2336).
- Bücheler*, Ernst, Offene und verdeckte Einlagen im Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1997, 2337–2344 (zitiert: *Bücheler*, DB 1997, 2337).

- Büning*, Martin, Bilanzsteuerrechtliche Fallstricke und Praktikabilitätsfragen bei der Ausübung der Körperschaftsteuroption, BB 2022, 427–431 (zitiert: *Büning*, BB 2022, 427)
- Bydlinski*, Franz, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl., Wien 1991 (zitiert: *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre).
- Campenhausen*, Otto von, Steuersubjekt- und -objektgebundene stille Reserven bei Ergänzungsbilanzen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 24 UmwStG, DB 2004, 1282–1285 (zitiert: *Campenhausen*, DB 2004, 1282).
- Canaris*, Claus-Wilhelm, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung praeter legem, 2. Aufl., Schriften zur Rechtstheorie, Berlin 1983 (zitiert: *Canaris*, Feststellung von Lücken im Gesetz).
- Carle*, Thomas, Steuerlicher Durchgriff bei Mitunternehmern und Körperschaften, KÖSDI 2009, 16769–16778 (zitiert: *Carle*, KÖSDI 2009, 16769).
- Costede*, Jürgen, Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, StuW 1996, 19–25 (zitiert: *Costede*, StuW 1996, 19).
- Crezelius*, Georg, Besteuerung aus Drittverhalten?, – Überlegungen zu sog. Behaltefristen –, FR 2002, 805–811 (zitiert: *Crezelius*, FR 2002, 805).
- Crezelius*, Georg, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: Dieter Birk (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln 1999, S. 127–162 (zitiert: *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 127).
- Crezelius*, Georg, Diskussion zu Kleinheisterkamp, Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen bei Anteilserwerb: BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, JbFfSt 2015/2016, 462–472 (zitiert: *Crezelius*, JbFfSt 2015/2016, 462).
- Crezelius*, Georg, Steuerrecht II, Die einzelnen Steuerarten, München 1994 (zitiert: *Crezelius*, Steuerrecht II).
- Crezelius*, Georg, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis, Zugl.: Bielefeld, Univ., Habil.-Schr., 1982, Steuerrecht in Wissenschaft und Praxis, Herne 1983 (zitiert: *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung).
- Crezelius*, Georg, Systeminkonsequenzen und Rückausnahmen, FR 2009, 881–890 (zitiert: *Crezelius*, FR 2009, 881).
- Cropp*, Olaf Christian, Das Subjektsteuerprinzip als personaler Bezugspunkt einer Ertragsbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Unter besonderer Berücksichtigung des Wirtschaftsguttransfers zwischen Gesamthandsvermögen bei Schwesterpersonengesellschaften, Reihen des Cuvillier-Verlages – Rechtswissenschaften v.67, Göttingen 2016 (zitiert: *Cropp*, Subjektsteuerprinzip).
- Damas*, Jens-Peter, Einführung in das neue Umwandlungssteuerrecht, DStZ 2007, 128–141 (zitiert: *Damas*, DStZ 2007, 128).
- Dannecker*, Achim/*Rudolf*, Michael, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Unternehmenstransaktionen mit negativem Kaufpreis im Lichte der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, BB 2014, 2539–2543 (zitiert: *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539).

- Danz, Daniela*, Das Subjektsteuerprinzip – Begriff, Rechtfertigung und Auswirkungen, FR 2018, 160–169 (zitiert: *Danz*, FR 2018, 160).
- Danz, Daniela*, Das Subjektsteuerprinzip in der Einkommensteuer, Göttingen 2017 (zitiert: *Danz*, Subjektsteuerprinzip).
- Daragan, Hanspeter*, Einbringung von Wirtschaftsgütern – (k)ein kauf- oder tauschähnliches Geschäft?, DStR 2000, 573–576 (zitiert: *Daragan*, DStR 2000, 573).
- Demuth, Ralf*, GmbH & Still als Gestaltungsalternative, KÖSDI 2015, 19483–19491 (zitiert: *Demuth*, KÖSDI 2015, 19483).
- Desens, Marc*, Der Verlust von Verlustvorträgen nach der Mindestbesteuerung, FR 2011, 745–751 (zitiert: *Desens*, FR 2011, 745).
- Desens, Marc*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen und ertragsteuerrechtliche Grundprinzipien von Umstrukturierungen, in: Joachim Hennrichs (Hrsg.), Umstrukturierung und Steuerrecht, Köln 2020, S. 73–142 (zitiert: *Desens*, DStJG 43 (2020), 73).
- Deubert, Michael/Lewe, Stefan*, Ausstrahlungswirkung des DRS 23 „Kapitalkonsolidierung“ auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss, BB 2018, 2155–2159 (zitiert: *Deubert/Lewe*, BB 2018, 2155).
- Dißars, Ulf-Christian*, Buchführung für das Sonderbetriebsvermögen?, StuB 2016, 452–454 (zitiert: *Dißars*, StuB 2016, 452).
- Dorenkamp, Christian*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung, Institut für Finanzen und Steuern e. V., IFSt-Schrift 461, Bonn 2010 (zitiert: *Dorenkamp*, IFSt-Schrift Nr. 461).
- Döllner, Georg*, Das Bilanzrecht in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 25. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung, Wiesbaden vom 13. bis 15. Mai 1974, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1974/75, Herne/Berlin 1974, S. 142–163 (zitiert: *Döllner*, JbFfSt 1974/1975, 142).
- Döllner, Georg*, Die atypisch stille Gesellschaft – gelöste und ungelöste Probleme, DStR 1985, 295–303 (zitiert: *Döllner*, DStR 1985, 295).
- Döllner, Georg*, Die Bilanzen der Personenhandelsgesellschaft und ihrer Gesellschafter – Chaos oder System?, DStZ 1980, 259–265 (zitiert: *Döllner*, DStZ 1980, 259).
- Döllner, Georg*, Die Steuerbilanz der Personengesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ/A 1974, 211–220 (zitiert: *Döllner*, DStZ/A 1974, 211).
- Döllner, Georg*, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht der Personengesellschaft, DStZ/A 1976, 435–441 (zitiert: *Döllner*, DStZ/A 1976, 435).
- Döllner, Georg*, Rechtsbeziehungen zwischen der Personenhandelsgesellschaft und ihren Gesellschaftern in der Steuerbilanz, in: Horst Heinrich Jakobs, Brigitte Knobbe-Keuk, Eduard Picker et al. (Hrsg.), Festschrift für Werner Flume Band II, zum 70. Geburtstag, 12. September 1978, Köln 1978, S. 43–54 (zitiert: *Döllner*, FS Flume Band II, 43).
- Dötsch, Franz*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Zugl.: Bonn, Univ., Diss., 1986, Rechtsordnung und Steuerwesen 5, Köln 1987 (zitiert: *Dötsch*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe).

- Dötsch*, Franz, Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft, in: Franz Dötsch, Andreas Herlinghaus, Rainer Hüttemann et al. (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, S. 7–38 (zitiert: *Dötsch*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 7).
- Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz und zum Umwandlungssteuergesetz, 107. Lieferung, 09.2022, hrsg. von Franz Dötsch, Alexandra Pung, Rolf Möhlenbrock, Stuttgart 2022 (zitiert: *DPM-Bearbeiter*).
- Dreier*, Horst (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Band III Artikel 83–146, 3. Aufl., Tübingen 2018 (zitiert: *Dreier-Bearbeiter*).
- Dreissig*, Hildegard, Ausgewählte Probleme bei Ergänzungsbilanzen, BB 1990, 958–967 (zitiert: *Dreissig*, BB 1990, 958).
- Dreissig*, Hildegard, Ergänzungsbilanzen – steuerliche Zweifelsfragen und wirtschaftliche Auswirkungen, in: Norbert Herzig, Manfred Güntel, Ursula Niemann (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1990/1991, zugleich Bericht über den 42. Fachkongress der Steuerberater Köln, Köln 1991, S. 222–246 (zitiert: *Dreissig*, StJB 1990/1991, 222).
- Dreßler*, Daniel/*Schwechel*, Sören, Aufwärtsverschmelzung löst laut BFH Einbringungsgewinn II aus, Einordnung des enttäuschenden Ur. I R 48/15, Ubg 2018, 439–447 (zitiert: *Dreßler/Schwechel*, Ubg 2018, 439).
- Drüen*, Klaus-Dieter, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, StuW 2008, 3–14 (zitiert: *Drüen*, StuW 2008, 3).
- Drüen*, Klaus-Dieter, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts, in: Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprung in Deutschland 1918–2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 1317–1348 (zitiert: *Drüen*, FS 100 Jahre BFH, 1317).
- Drüen*, Klaus-Dieter, Periodengewinn und Totalgewinn, Zum Einfluß des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung, Zugl.: Bochum, Univ., Diss., 1998, Schriften zum Steuerrecht 64, Berlin 1999 (zitiert: *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn).
- Drüen*, Klaus-Dieter, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, in: Monika Jachmann-Michel (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts, Köln 2014, S. 9–61 (zitiert: *Drüen*, DStJG 37 (2014), 9).
- Drüen*, Klaus-Dieter, – Überlegungen zum BFH-Beschluss vom 31.1.2013 – GrS 1/10 zur Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen –, GmbHR 2013, 505–513 (zitiert: *Drüen*, GmbHR 2013, 505).
- Dürig/Herzog/Scholz*, Grundgesetz, Kommentar, hrsg. von Roman Herzog, Rupert Scholz, Matthias Herdegen u. a., 95. Lieferung, 07.2021, München 2021 (zitiert: *Dürig/Herzog/Scholz-Bearbeiter*).
- Egner*, Thomas/*Gries*, Matthias/*Stöbel*, Johannes, Abschreibung in Ergänzungsbilanzen bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils, BFH-Urt. vom 20.11.2014 – IV R 1/11 und BMF-Schreiben vom 19.12.2016 – IV C 6 – S 2241/15/10005, StStud 2017, 295–307 (zitiert: *Egner/Gries/Stöbel*, StStud 2017, 295).
- Eisgruber*, Thomas (Hrsg.), Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., Herne 2018 (zitiert: *Eisgruber-Bearbeiter*).

- Elicker*, Michael, Darf der Steuerzugriff ein Unternehmen zahlungsunfähig machen?, *StuW* 2002, 217–234 (zitiert: *Elicker*, *StuW* 2002, 217).
- Engisch*, Einführung in das juristische Denken, hrsg. von Thomas Würtenberger, Dirk Otto, Stuttgart 2018 (zitiert: *Engisch*, Einführung in das juristische Denken-Bearbeiter).
- Engl*, Richard, Realteilung auch mit Einzelwirtschaftsgütern rückwirkend ab 1.1.2001 nach UntStFG ohne Behaltefrist steuerneutral möglich, *DStR* 2002, 119–122 (zitiert: *Engl*, *DStR* 2002, 119).
- Englisch*, Joachim, Dividendenbesteuerung, Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2003–2004, Rechtsordnung und Steuerwesen 34, Köln 2005 (zitiert: *Englisch*, Dividendenbesteuerung).
- Englisch*, Joachim, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 34, 92–100 (zitiert: *Englisch*, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 34, 92).
- Ettinger*, Jochen/*Schmitz*, Markus, Einbringungen ins Sonderbetriebsvermögen – Anwendbarkeit des § 24 UmwStG nach dem SEStEG, *DStR* 2009, 1248–1252 (zitiert: *Ettinger/Schmitz*, *DStR* 2009, 1248).
- Farwick*, Lars-Oliver, Behandlung der Ergänzungsbilanzen im Rahmen des Optionsmodells, Zugleich Anmerkungen zum Beitrag von Ott, *StuB* 2021, 597, *StuB* 2021, 742–745 (zitiert: *Farwick*, *StuB* 2021, 742).
- Farwick*, Lars-Oliver, Berechnung der AfA anlässlich eines Gesellschafterwechsels bei einer Mitunternehmerschaft, *StuB* 2017, 175–178 (zitiert: *Farwick*, *StuB* 2017, 175).
- Farwick*, Lars-Oliver, Fortführung und Auflösung der Ergänzungsbilanzen, Klarheit nach dem BFH-Urt. vom 20.11.2014?, *StuB* 2016, 732–737 (zitiert: *Farwick*, *StuB* 2016, 732).
- Felix*, Günther, Zur Gewinnrealisierung – insbesondere zur Veräußerung, Aufgabe, Entstrickung und Wechsel der Einkunftsart, in: Bundessteuerberaterkammer Körperschaft des öffentlichen Rechts (Hrsg.), Steuerberaterkongressreport 1980, München 1980, S. 129–163 (zitiert: *Felix*, Steuerberaterkongressreport 1980, 129).
- Fischer*, Michael, Gesamthandgesellschaft, juristische Person und das Steuerrecht, in: Michael Fischer, Reinhard Geck, Wilhelm Haarmann (Hrsg.), Zivilrechtliches Ordnungsgefüge und Steuerrecht, Festschrift für Georg Crezelius, Köln 2018, S. 117–136 (zitiert: *M. Fischer*, FS Crezelius, 117).
- Fischer*, Peter, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs, Ein Beitrag zur subjektiven Zurechnung des einkommensteuerbaren Handlungs- und Erfolgstatbestandes, in: Wolfgang Dieter Budde, Adolf Moxter, Klaus Offerhaus (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h. c. Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, S. 189–205 (zitiert: *Fischer*, FS Beisse, 189).
- Florstedt*, Tim, Stand und Entwicklung der steuerrechtlichen Mitunternehmerdoktrin, Berlin 2015 (zitiert: *Florstedt*, Stand und Entwicklung der steuerrechtlichen Mitunternehmerdoktrin).

- Flume*, Werner, Ungelöste steuerrechtliche Probleme der Unternehmenskonzentration, ZfbF 1968, 90–103 (zitiert: *Flume*, ZfbF 1968, 90).
- Flume*, Werner, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Band 1, 1. Teil, Die Personengesellschaft, Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft Abteilung Rechtswissenschaft/Werner Flume; Bd. 1, Teil 1, Berlin/Heidelberg/New York 1977 (zitiert: *Flume*, Die Personengesellschaft).
- Flume*, Werner, Die „Steuerbegünstigung“ der Umwandlung, Nur eine mäßige Nachversteuerung ist gerechtfertigt, DB 1957, 804–805 (zitiert: *Flume*, DB 1957, 804).
- Flume*, Werner, Ungelöste steuerliche Probleme der Unternehmenskonzentration, Vielbeachteter Vorschlag von Prof. Dr. Flume auf der Arbeitstagung der Schmalenbach-Gesellschaft am 17. Nov. 1967, DB 1967, 2050–2051 (zitiert: *Flume*, DB 1967, 2050).
- Förster*, Guido/*Brinkmann*, Lars, Teilentgeltliche Nachfolge in betrieblichen Einheiten, BB 2003, 657–665 (zitiert: *Förster/Brinkmann*, BB 2003, 657).
- Förster*, Guido/*Staaen*, Felix, Veräußerung und Erwerb von Mitunternehmeranteilen mit passivierungsbeschränkten Verpflichtungen, BB 2016, 1323–1326 (zitiert: *Förster/Staaen*, BB 2016, 1323).
- Fraedrich*, Jennifer, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung durch Körperschaftsteuroption, Eine rechtsvergleichende Arbeit über die Realisierbarkeit in Deutschland, Zugl.: Bonn, Univ., Diss., 2007, Schriftenreihe Deutscher Anwaltverlag 3, Bonn 2008 (zitiert: *Fraedrich*, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung durch Körperschaftsteuroption).
- Freikamp*, Gerhard, Bewertung von Anteilen an abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach entgeltlichem Erwerb eines Mitunternehmeranteils, DB 2015, 1063–1069 (zitiert: *Freikamp*, DB 2015, 1063).
- Friz*, Fabian, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, Zugl.: Tübingen, Univ., Diss., 2013, Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht 95, Berlin 2014 (zitiert: *Friz*, Verhältnis der Erbschaft und Schenkungssteuer zur Einkommensteuer).
- Frotscher*, Gerrit, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 231. Lieferung, 10.2022, hrsg. von Matthias Geurts, Gerrit Frotscher, Freiburg 2022 (zitiert: *Frotscher-Bearbeiter*).
- Fudickar*, Joachim, Zur Gliederung der betriebswirtschaftlichen Bilanz, Zugleich: Berlin, Freie Univ., Diss., Betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse Band 55, Berlin 1971 (zitiert: *Fudickar*, Zur Gliederung der betriebswirtschaftlichen Bilanz).
- Geissler*, Michael, Die verbilligte Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten – Anwendung der Einheitstheorie bei § 16 EStG und § 24 UmwStG (§ 16 EStG, § 24 UmwStG), FR 2014, 152–158 (zitiert: *Geissler*, FR 2014, 152).
- Gierke*, Otto von, Deutsches Privatrecht, Erster Band Allgemeiner Teil und Personenrecht, Leipzig 1885 (zitiert: *Gierke*, Deutsches Privatrecht Bd. 1).
- Gießler*, Oliver, Der „passive Ausgleichsposten“ in der Bilanz – nichts anderes als ein negativer Geschäftswert?, DStR 1995, 699–703 (zitiert: *Gießler*, DStR 1995, 699).

- Gießler*, Oliver, Der negative Geschäftswert – Bilanzielle Anerkennung und Behandlung, BB 1996, 1759–1765 (zitiert: *Gießler*, BB 1996, 1759).
- Gosch*, Dietmar (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., München 2020 (zitiert: *Gosch-Bearbeiter*).
- Gosch*, Dietmar, Steuerlicher Zugriff auf Gesellschafter von Personen- und Kapitalgesellschaften*, DStZ 1996, 417–425 (zitiert: *Gosch*, DStZ 1996, 417).
- Gosch*, Dietmar, „Zoff im BFH“: Die vorläufig vorweggenommene Divergenzanrufung, DStR 2010, 1173–1176 (zitiert: *Gosch*, DStR 2010, 1173).
- Graw*, Christian, Stille Reserven und Buchwertfortführung, in: Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprung in Deutschland 1918–2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 1433–1455 (zitiert: *Graw*, FS 100 Jahre BFH, 1433).
- Graw*, Christian, Teilentgeltliche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmensschaften – strenge vs. modifizierte Trennungstheorie, FR 2015, 260–267 (zitiert: *Graw*, FR 2015, 260).
- Groh*, Manfred, § 39 AO und die Gewinnermittlung für Mitunternehmer, in: Deutsches Anwaltsinstitut e. V. (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1983/1984, Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 34. steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Wiesbaden vom 9. bis 11. Mai 1983, Herne/Berlin 1983, S. 255–267 (zitiert: *Groh*, JbFfSt 1983/84, 255).
- Groh*, Manfred, Abfärberegulation auch bei gewerblicher Beteiligung einer Personengesellschaft?, DB 2005, 2430–2434 (zitiert: *Groh*, DB 2005, 2430).
- Groh*, Manfred, Die atypisch stille Gesellschaft als fiktive Gesamthandsgesellschaft, in: Walter Drenseck, Roman Seer (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, zum 70. Geburtstag, Köln 2001, S. 417–432 (zitiert: *Groh*, FS Kruse, 417).
- Groh*, Manfred, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383–389 (zitiert: *Groh*, StuW 1995, 383).
- Groh*, Manfred, Gesellschafter-Abfindungen in der Bilanz der Personengesellschaft, in: Fachanwälte für Steuerrecht e. V. (Hrsg.), Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen: gleichzeitig ein Beitrag zur Gestaltungs- und Durchsetzungsberatung; Festschrift 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e. V. und 50 Jahre Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung., Herne/Berlin 1999, S. 243–252 (zitiert: *Groh*, FS-Arbeitsgemeinschaft, 243).
- Groh*, Manfred, Negative Geschäftswerte in der Bilanz, in: Paul Kirchhof (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 815–826 (zitiert: *Groh*, FS Klein, 815).
- Groh*, Manfred, Teilwerteinbringung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften, DB 2003, 1403–1409 (zitiert: *Groh*, DB 2003, 1403).
- Groh*, Manfred, Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften, ZIP 1998, 89–95 (zitiert: *Groh*, ZIP 1998, 89).

- Grube*, Georg, Zur Absetzung wegen wirtschaftlicher Abnutzung insbesondere von Gebäuden, Analyse der neueren Rechtsprechung, FR 2011, 633–640 (zitiert: *Grube*, FR 2011, 633).
- Grunewald*, Barbara, Gesellschaftsrecht, 11. Aufl., Mohr Lehrbuch, Tübingen 2020 (zitiert: *Grunewald*, Gesellschaftsrecht).
- Grüneberg*, Christian (Hrsg.), 81. Aufl., München 2022 (zitiert: *Grüneberg-Bearbeiter*).
- Gschwendtner*, Hubert, Die atypisch stille Gesellschaft als beschränkt rechtsfähiges Steuersubjekt im Einkommensteuerrecht, – Zugleich eine Besprechung des BFH-Urt. vom 26. November 1996 VIII R 42/91, DStZ 1998, 335–344 (zitiert: *Gschwendtner*, DStZ 1998, 335).
- Gschwendtner*, Hubert, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz II in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, DStR 1993, 817–825 (zitiert: *Gschwendtner*, DStR 1993, 817).
- Haas*, Franz Josef, Ist die Bilanzbündeltheorie tatsächlich überholt?, DStR 1997, 1706–1712 (zitiert: *Haas*, DStR 1997, 1706).
- Hageböke*, Jens, Wo ist die Ergänzungsbilanz für den pHG der KGaA zu bilden?, – Anm. zum BFH-Urt. I R 41/16 –, DK 2018, 136–150 (zitiert: *Hageböke*, DK 2018, 136).
- Hallerbach*, Dorothee, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, München 1999 (zitiert: *Hallerbach*, Personengesellschaft).
- Hallerbach*, Dorothee, Gleichstellungsthese – Wann ist der Mitunternehmer ein Einzelunternehmer?, FR 2016, 1117–1125 (zitiert: *Hallerbach*, FR 2016, 1117).
- Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, Band 2, 37. Lieferung, 09.2022, hrsg. von Michael Dusemond, Peter Küting, Claus-Peter Weber u. a., Stuttgart 2022 (zitiert: *HDR-Bearbeiter*).
- Handbuch des Jahresabschlusses, Bilanzrecht nach HGB, EStG und IFRS, 82. Lieferung, 09.2022, hrsg. von Joachim Schulze-Osterloh, Joachim Hennrichs, Jens Wüstemann, Köln 2022 (zitiert: *HDJ-Bearbeiter*).
- Handbuch des Staatsrechts, Handbuch des Staatsrechts V, 3. Aufl., hrsg. von Josef Isensee, Paul Kirchhof, Heidelberg 2007 (zitiert: *Handbuch des Staatsrechts-Bearbeiter*).
- Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, hrsg. von Wolfgang Ballwieser, Adolf G. Coenenberg, Klaus v. Wysocki, Stuttgart 2002 (zitiert: *Handwörterbuch der Rechnungslegung-Bearbeiter*).
- Handbuch Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht – Steuerrecht – Sozialversicherungsrecht – Verträge und Formulare, 84. Lieferung, 09.2022, hrsg. von Harm Peter Westermann, Johannes Wertenbruch, Köln 2022 (zitiert: *Westermann/Wertenbruch-Bearbeiter*).
- Heidel*, Thomas/*Schall*, Alexander (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, Handkommentar, 3. Aufl., Baden-Baden 2020 (zitiert: *Heidel/Schall-Bearbeiter*).
- Heinemann*, Peter, BMF-Schreiben v. 19. 12. 2016, BStBl. 2017 I 34 – AfA bei fortgeführter Ergänzungsbilanz, JbFfSt 2017/2018, 494–500 (zitiert: *Heinemann*, JbFfSt 2017/2018, 494).
- Heinze*, Stefan, Der Mauracher Entwurf und die Abkehr von der Gesamthand – Gefahren im Steuerrecht?, DStR 2020, 2107–2110 (zitiert: *Heinze*, DStR 2020, 2107).

- Hennrichs*, Joachim, Besteuerung von Personengesellschaften – Transparenz- oder Trennungsprinzip?, FR 2010, 721–731 (zitiert: *Hennrichs*, FR 2010, 721).
- Hennrichs*, Joachim, Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter – Steuerrecht vs. Handelsrecht, in: Karlheinz Muscheler, Reinhard Zimmermann (Hrsg.), Zivilrecht und Steuerrecht, Erwerb von Todes wegen und Schenkung, Festschrift für Jens Peter Meincke, Zum 80. Geburtstag, München 2015, S. 163–174 (zitiert: *Hennrichs*, FS Meincke, 163).
- Hennrichs*, Joachim, Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht, Oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmenssteuerreform, StuW 2002, 201–216 (zitiert: *Hennrichs*, StuW 2002, 201).
- Hennrichs*, Joachim, Grundlagen und Grenzen der ertragsteuerlichen Neutralität von Umstrukturierungen, in: Joachim Hennrichs (Hrsg.), Umstrukturierung und Steuerrecht, Köln 2020, S. 145–184 (zitiert: *Hennrichs*, DSJG 43 (2020), 145).
- Hennrichs*, Joachim, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in: Klaus Tipke, Roman Seer, Johanna Hey, Joachim Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Zum 70. Geburtstag, Köln 2015, S. 237–254 (zitiert: *Hennrichs*, FS Lang, 237).
- Hennrichs*, Joachim, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, in: Iris Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Köln 2001, S. 301–328 (zitiert: *Hennrichs*, DSJG 24 (2001), 301).
- Hennrichs*, Joachim, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften, Unter besonderer Berücksichtigung der EG-Bilanz-Richtlinie, Zugl.: Mainz, Univ., Habil.-Schr., 1998, Köln 1999 (zitiert: *Hennrichs*, Wahlrechte).
- Hennrichs*, Joachim, Zum Fehlerbegriff im Bilanzrecht, NZG 2013, 681–687 (zitiert: *Hennrichs*, NZG 2013, 681).
- Hennrichs*, Joachim/*Lehmann*, Ulrike, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, StuW 2007, 16–21 (zitiert: *Hennrichs/Lehmann*, StuW 2007, 16).
- Hennrichs*, Joachim/*Riedel*, Lisa, Blick ins Bilanz(steuer)recht, NZG 2015, 586–588 (zitiert: *Hennrichs/Riedel*, NZG 2015, 586).
- Henssler*, Martin/*Strohn*, Lutz (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., München 2021 (zitiert: *Henssler/Strohn-Bearbeiter*).
- Herlinghaus*, Andreas, Sacheinbringungen nach dem SEStEG: Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums fällt unter §§ 1 Abs. 3, 20 Abs. 1 UmwStG!, FR 2007, 286–290 (zitiert: *Herlinghaus*, FR 2007, 286).
- Herlinghaus*, Andreas, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, in: Franz Dötsch, Andreas Herlinghaus, Rainer Hüttemann et al. (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, S. 67–94 (zitiert: *Herlinghaus*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 67).
- Herrmann*, Horst, Zur Bilanzierung bei Personenhandelsgesellschaften, – Die Überarbeitung der HFA-Stellungnahme 1/1976 –, WPg 1994, 500–513 (zitiert: *Herrmann*, WPg 1994, 500).

- Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 314. Nachlieferung, 12.2022, hrsg. von Johanna Hey, Martin Klein, Michael Wendt, Köln 2022 (zitiert: *HHR-Bearbeiter*).
- Heuermann*, Bernd, System- und Prinzipienfragen beim Verlustabzug, Zugleich zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung, FR 2012, 435–442 (zitiert: *Heuermann*, FR 2012, 435).
- Herzig*, Norbert, Derivatebilanzierung und GoB-System, in: Thomas R. Fischer (Hrsg.), Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung: Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, Festschrift zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, S. 38–63 (zitiert: *Herzig*, FS Baetge, 38).
- Herzig*, Norbert, Die Realteilung von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, DB 1986, 1401–1412 (zitiert: *Herzig*, DB 1986, 1401).
- Herzig*, Norbert, Die rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips, in: Arndt Raupach, Adalbert Uelner (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung, Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München 1993, S. 209–226 (zitiert: *Herzig*, FS Schmidt, 209).
- Herzig*, Norbert/*Joisten*, Christian, Bilanzierung von Abschlussgebühren für Darlehensverträge als Rechnungsabgrenzungsposten, DB 2011, 1014–1019 (zitiert: *Herzig/Joisten*, DB 2011, 1014).
- Hey*, Johanna, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in: Wolfgang Schön, Christine Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Berlin/Heidelberg 2010, S. 1–29 (zitiert: *Hey*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, I).
- Hey*, Johanna, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, in: Iris Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Köln 2001, S. 155–223 (zitiert: *Hey*, DStJG 24 (2001), 155).
- Hey*, Johanna, Gesetzliche Begründung des temporären Rückstellungsverbotes, DStR 2009, S. 2561–2567 (zitiert: *Hey*, DStR 2009, 2561).
- Hey*, Johanna, Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, in: Klaus Tipke, Hartmut Söhn (Hrsg.), GS für Christoph Trzaskalik, Köln 2005, S. 219–237 (zitiert: *Hey*, GS Trzaskalik, 219).
- Hey*, Johanna, Realitätsgerechtigkeit von Typisierungen als verfassungsrechtliches Problem der Niedrigzinsphase – Zur Verfassungswidrigkeit von § 238 AO und § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG, FR 2016, 485–496 (zitiert: *Hey*, FR 2016, 485).
- Hey*, Johanna, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002 (zitiert: *Hey*, Steuerplanungssicherheit).
- Hey*, Johanna, Und jetzt auch noch eine Körperschaftsteuroption ... Hat sich die Forderung nach der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung überlebt?, in: Barbara Dauner-Lieb, Joachim Hennrichs, Martin Hennsler u. a. (Hrsg.), Festschrift für Barbara Grunewald zum 70. Geburtstag, Köln 2021, S. 361–378 (zitiert: *Hey*, FS Grunewald, 361).
- Hoffmann*, Wolf-Dieter, Der Transfer von Einzel-Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG nach Verabschiedung des UntStFG, GmbHR 2002, 124–134 (zitiert: *Hoffmann*, GmbHR 2002, 124).

- Hoffmann*, Wolf-Dieter, Zur ertragsteuerlichen Behandlung eines negativen Kaufpreises bzw. Geschäftswertes – Besprechung des BFH-Urt. vom 21.4.1994, IV R 70/92, DStR 1994, 1762–1766 (zitiert: *Hoffmann*, DStR 1994, 1762).
- Höhn*, Alexander, Die Handels- und Steuerbilanz einer OHG nach Ausscheiden eines Gesellschafters bei Abfindung über Buchwert, Erlangen/Nürnberg 1997 (zitiert: *Höhn*, Handels- und Steuerbilanz einer OHG nach Ausscheiden).
- Hölzle*, Gerrit, Die Besteuerung stiller Reserven bei der Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2005, Steuerlehre, Aachen 2005 (zitiert: *Hölzle*, Besteuerung stiller Reserven).
- Homburg*, Stefan, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl., Vahlers Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, München 2015 (zitiert: *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre).
- Hopt*, Handelsgesetzbuch, mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Kapitalmarktrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), 41. Aufl., hrsg. von Christoph Kumpan, Hanno Merkt, Markus Roth, München 2022 (zitiert: *Hopt-Bearbeiter*).
- Hörger*, Helmut/*Stobbe*, Thomas, Die Zuordnung stiller Reserven beim Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, – Modifizierte Stufentheorie –, DStR 1991, 1230–1235 (zitiert: *Hörger/Stobbe*, DStR 1991, 1230).
- Huber*, Ulrich, Rechtsfähigkeit, juristische Person und Gesamthand, in: Uwe H. Schneider, Peter Hommelhoff, Karsten Schmidt et al. (Hrsg.), Festschrift für Marcus Lutter zum 70. Geburtstag, Deutsches und europäisches Gesellschafts-, Konzern- und Kapitalmarktrecht, Köln 2000, S. 107–139 (zitiert: *Huber*, FS Lutter, 107).
- Huber*, Ulrich, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970 (zitiert: *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften).
- Hubert*, Tina, Die steuerliche Seite der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, Zum Regierungsentwurf des MoPeG vom 20. 1. 2021, StuB 2021, 113–118 (zitiert: *Hubert*, StuB 2021, 113).
- Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 271. Lieferung 11.2022, hrsg. von Klaus-Dieter Drüen, Harald Jatzke, Hartmut Söhn u.a., Köln 2022 (zitiert: *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Bearbeiter*).
- Hüttemann*, Rainer, Das Passivierungsverbot für Jubiläumsrückstellungen, in: Rudolf Meltinghoff, Wolfgang Schön, Hermann-Ulrich Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, 2011, S. 627–639 (zitiert: *Hüttemann*, FS Spindler, 627).
- Hüttemann*, Rainer, Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl, in: Siegbert F. Seeger (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, 26. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Hamburg, 24. und 25. September 2001, Hannover 2002, S. 123–144 (zitiert: *Hüttemann*, DStJG 26 (2002), 123).
- Hüttemann*, Rainer, Die Zukunft der Steuerbilanz, DStZ 2011, S. 507–513 (zitiert: *Hüttemann*, DStZ 2011, 507).

- Hüttemann*, Rainer, Einkünfteermittlung bei Gesellschaften, in: Johanna Hey (Hrsg.), Einkünfteermittlung, Köln 2011, S. 291–319 (zitiert: *Hüttemann*, DStJG 34 (2011), 291).
- Hüttemann*, Rainer, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in: Franz Dötsch, Andreas Herlinghaus, Rainer Hüttemann et al. (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, S. 39–66 (zitiert: *Hüttemann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39).
- IDW, IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften IDW RS HFA 7 n. F., IDW Life 2018, 258–268 (zitiert: IDW, IDW Life 2018, 258).
- IDW, IDW Stellungnahme: Zweifelsfragen zu §§ 6 Abs. 3, 6 Abs. 5 Sätze 3 ff. sowie 16 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, WPg 2002, 1087–1096 (zitiert: IDW, WPg 2002, 1087).
- Ising*, Matthias, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, Zugl.: Mainz, Univ., Diss., 2000, Europäische Hochschulschriften Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft 2770, Frankfurt am Main u. a. 2001 (zitiert: *Ising*, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels).
- Jachmann-Michel*, Monika, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, Unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen, Einkunftsarten, Werten und Steuersubjekten im Ertrags- und Erbschaftssteuerrecht, in: Jürgen Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S. 9–65 (zitiert: *Jachmann-Michel*, DStJG 23 (2000), 9).
- Jachmann-Michel*, Monika, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als Ausübung der dritten Staatsgewalt, in: Rudolf Mellinshoff, Wolfgang Schön, Hermann-Ulrich Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, 2011, S. 115–137 (zitiert: *Jachmann-Michel*, FS Spindler, 115).
- Jachmann-Michel*, Monika, Grundthesen zu einer Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insbesondere durch Vereinfachung des Einkommensteuerrechts, StuW 1998, 193–207 (zitiert: *Jachmann-Michel*, StuW 1998, 193).
- Jakob*, Wolfgang, Die bilanzielle Durchsetzbarkeit der (gewinnneutralen) Realteilung von Mitunternehmenschaften, BB 1987, 2400–2412 (zitiert: *Jakob*, BB 1987, 2400).
- Jakob*, Wolfgang/*Hörmann*, Norbert, Zur Einkünfteerzielung bei gemeinsamer wirtschaftlicher Bestätigung, Zugleich ein Beitrag zur steuerrechtlichen Dogmatik von Personengesellschaften, FR 1990, 33–39 (zitiert: *Jakob/Hörmann*, FR 1990, 33).
- Jakob*, Wolfgang/*Hörmann*, Norbert/*Wittmann*, Rolf, Die Realteilung von Mitunternehmenschaften – Ein Gestaltungsauftrag an den Gesetzgeber, – Zugleich grundsätzliche Bemerkungen zum Grundsatzurteil des BFH v. 10. 12. 1991, VIII R 69/86, DStR 1992, 1149–1156 (zitiert: *Jakob/Hörmann/Wittmann*, DStR 1992, 1149).
- Jakob*, Wolfgang/*Wittmann*, Rolf, Von Zweck und Wesen steuerlicher AfA, FR 1988, 540–553 (zitiert: *Jakob/Wittmann*, FR 1988, 540).
- Jauernig*, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 18. Aufl., hrsg. von Rolf Stürner, München 2021 (zitiert: *Jauernig-Bearbeiter*).

- Joisten*, Christian, Ertrags- und Aufwandsrealisierung bei stornobehafteten Provisionen eines Versicherungsvertreters, FR 2013, 206–212 (zitiert: *Joisten*, FR 2013, 206).
- Jüttner*, Uwe, GoB-System, Einzelbewertungsgrundsatz und Imparitätsprinzip, Zugl.: Hannover, Univ., Diss., 1992, Betriebswirtschaftliche Studien Rechnungs- und Finanzwesen, Organisation und Institution 18, Frankfurt am Main 1993 (zitiert: *Jüttner*, GoB).
- Kahle*, Holger, Brennpunkte der Unternehmensbesteuerung, Zum Gedenken an Prof. Dr. Peter Bareis, FR 2019, 337–346 (zitiert: *Kahle*, FR 2019, 337).
- Kahle*, Holger, Die Sonderbilanz bei der Personengesellschaft, FR 2012, 109–117 (zitiert: *Kahle*, FR 2012, 109).
- Kahle*, Holger, Die Steuerbilanz der Personengesellschaft, DSStZ 2012, 61–72 (zitiert: *Kahle*, DSStZ 2012, 61).
- Kahle*, Holger, Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften, FR 2013, 873–882 (zitiert: *Kahle*, FR 2013, 873).
- Kahle*, Holger, Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften: Gleichstellungsthese in der Diskussion, BB 2018, 747–751 (zitiert: *Kahle*, BB 2018, 747).
- Kahle*, Holger, Zur Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, 377–385 (zitiert: *Kahle*, FR 2022, 377).
- Kanitz*, Friedrich Graf von, Rechnungslegung von Personengesellschaften, Anmerkungen zur Neufassung von IDW RS HFA 7, WPg 2018, 486–491 (zitiert: *Kanitz*, WPg 2018, 486).
- Kanzler/Kraft/Bäuml*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 7. Aufl., hrsg. von Hans-Joachim Kanzler, Gerhard Kraft, Swen Oliver Bäuml u.a., Herne 2022 (zitiert: *KKB-Bearbeiter*).
- Kempff*, Andreas/*Obermann*, Achim, Offene Fragen zur Abstockung beim Kauf von Anteilen an Personengesellschaften, DB 1998, 545–547 (zitiert: *Kempff/Obermann*, DB 1998, 545).
- Kessler*, Wolfgang/*Huck*, Friederike, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen, Die Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern, Betriebsstätten und Betrieben ins Ausland, StuW 2005, 193–215 (zitiert: *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193).
- Kirchhof*, Gregor/*Kulosa*, Egmont/*Ratschow*, Eckart (Hrsg.), Einkommensteuergesetz Kommentar, Band 1 §§ 1–8, München 2020 (zitiert: *Kirchhof/Kulosa/Ratschow-Bearbeiter*).
- Kirchhof*, Gregor/*Kulosa*, Egmont/*Ratschow*, Eckart (Hrsg.), Einkommensteuergesetz Kommentar, Band 2 §§ 9–25, München 2020 (zitiert: *Kirchhof/Kulosa/Ratschow-Bearbeiter*).
- Kirchhof*, Paul, Besteuerung nach Gesetz, in: Walter Drenseck, Roman Seer (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, zum 70. Geburtstag, Köln 2001, S. 17–38 (zitiert: *Kirchhof*, FS Kruse, 17).
- Kirchhof*, Paul, Besteuerung und Eigentum, in: Hans Herbert von Arnim, Paul Kirchhof (Hrsg.), Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen, Besteuerung und Eigentum, Berlin/New York 1981, S. 213–285 (zitiert: *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213).
- Kirchhof*, Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319–329 (zitiert: *Kirchhof*, StuW 1985, 319).

- Kirchhof*, Paul (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl., Köln 2018 (zitiert: *Kirchhof-Bearbeiter* (17. Aufl. 2018)).
- Kirchhof*, Paul, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer, in: Iris Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Köln 2001, S. 9–28 (zitiert: *Kirchhof*, DStJG 24 (2001), 9).
- Kirchhof/Seer*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., hrsg. von Paul Kirchhof, Roman Seer, Köln 2022 (zitiert: *Kirchhof/Seer-Bearbeiter*).
- Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 329. Lieferung, 10.2022, hrsg. von Paul Kirchhof, Rudolf Mellinghoff, Hanno Kube, Heidelberg 2022 (zitiert: *KSM-Bearbeiter*).
- Klein*, Franz, Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, 15. Aufl., hrsg. von Eva-Maria Gersch, Markus Jäger, Bernd Rätke u. a., München 2020 (zitiert: *Klein-Bearbeiter*).
- Kleinheisterkamp*, Thomas, Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen bei Anteilserwerb: BFH v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, JbFfSt 2015/2016, 462–472 (zitiert: *Kleinheisterkamp*, JbFfSt 2015/2016, 462).
- Kloster*, Anja/*Kloster*, Lars, Auslegungs- und Anwendungsprobleme bei der Restrukturierung von Mitunternehmenschaften, Die „Reform der Reform“ des § 6 Abs. 5 EStG durch das UntStFG, GmbHR 2002, 717–732 (zitiert: *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717).
- Knobbe-Keuk*, Brigitte, Besteuerung stiller Reserven mit und ohne Gewinnrealisierung, DStR 1985, 494–498 (zitiert: *Knobbe-Keuk*, DStR 1985, 494).
- Knobbe-Keuk*, Brigitte, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993 (zitiert: *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht).
- Knobbe-Keuk*, Brigitte, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, Rechtsordnung und Steuerwesen 4, Köln 1986 (zitiert: *Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?).
- Knobbe-Keuk*, Brigitte, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144–149 (zitiert: *Knobbe-Keuk*, DB 1985, 144).
- Knobbe-Keuk*, Brigitte, Die Personengesellschaft im Recht der Steuervergünstigungen, in: Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsgesellschaften mit einem rechtsvergleichenden Teil, Köln 1979, S. 109–129 (zitiert: *Knobbe-Keuk*, DStJG 2 (1979), 109).
- Knobbe-Keuk*, Brigitte, Die Realteilung des Vermögens von Personengesellschaften, DB 1972, 598–603 (zitiert: *Knobbe-Keuk*, DB 1972, 598).
- Koenig*, Ulrich (Hrsg.), Abgabenordnung, §§ 1 bis 368 Kommentar, 4. Aufl., München 2021 (zitiert: *Koenig-Bearbeiter*).
- Könemann*, Ragnar W., Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, Unter besonderer Berücksichtigung der Übertragung von Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, Zugl.: Passau, Univ., Diss., 2001, Europäische Hochschulschriften Reihe 2, Rechtswissenschaft 3293, Frankfurt am Main 2001 (zitiert: *Könemann*, Grundsatz der Individualbesteuerung).

- Korn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. von Klaus Korn, Rudolf Stahl, Martin Strahl, 139. Lieferung, 09.2021, Bonn 2022 (zitiert: *Korn/Carlé/Stahl/Strahl-Bearbeiter*).
- Kraft*, Gerhard/*Edelmann*, Georg/*Bron*, Jan Frederik (Hrsg.), Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., Heidelberg 2019 (zitiert: *Kraft/Edelmann/Bron-Bearbeiter*).
- Kraft*, Gerhard/*Kraft*, Cornelia, Abschreibungen in der Ergänzungsbilanz nach Erwerb eines Mitunternehmeranteils, NJW 2015, 1452–1456 (zitiert: *Kraft/Kraft*, NJW 2015, 1452).
- Kraus*, Christoph, Körperschaftsteuerliche Integration von Personenunternehmen, Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2008, Europäische Hochschulschriften Reihe 2, Rechtswissenschaft 4840, Frankfurt am Main 2009 (zitiert: *Kraus*, Körperschaftsteuerliche Integration von Personenunternehmen).
- Kredig*, Alexander, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, Zugl.: Bayreuth, Univ., Diss., 2012–2013, Schriften zum Wirtschaftsrecht 245, Berlin 2013 (zitiert: *Kredig*, System der Besteuerung stiller Reserven).
- Kruse*, Heinrich Wilhelm, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, in: Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsgesellschaften mit einem rechtsvergleichenden Teil, Köln 1979, 37–66 (zitiert: *Kruse*, DStJG 2 (1979), 37).
- Kupsch*, Peter/*Achtert*, Frank, Der Grundsatz der Bewertungseinheitlichkeit in Handels- und Steuerbilanz, BB 1997, 1403–1411 (zitiert: *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403).
- Kurth*, Hans, Die Besteuerung des Mitunternehmers, Köln 1977 (zitiert: *Kurth*, Besteuerung des Mitunternehmers).
- Kurth*, Hans, Irrwege zur Bilanzbündeltheorie – Wege zur Beitragstheorie?, StuW 1978, 1–22 (zitiert: *Kurth*, StuW 1978, 1).
- Lademann*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 271. Lieferung, 8.2022, Stuttgart 2022 (zitiert: *Lademann-Bearbeiter*).
- Lang*, Joachim, Auf der Suche nach rechtsformneutraler Besteuerung der Unternehmen, in: Wolfgang Kessler, Förster Guido, Christoph Watrin (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, München 2010, S. 323–333 (zitiert: *Lang*, FS Herzig 2010, 323).
- Lang*, Joachim, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzipis im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3–15 (zitiert: *Lang*, StuW 2007, 3).
- Lang*, Joachim, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1988 (zitiert: *Lang*, Bemessungsgrundlage).
- Lang*, Joachim, Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, in: Hans Georg Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie u. Praxis d. Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt u. durch Steuerentstrickung sowie d. Besteuerungsaufschubs, Köln 1981, S. 45–96 (zitiert: *Lang*, DStJG 4 (1981), 45).

- Lang*, Joachim, Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften, *StuW* 1978, 215–225 (zitiert: *Lang*, *StuW* 1978, 215).
- Lang*, Joachim, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: Iris Ebling (Hrsg.), *Besteuerung von Einkommen*, Köln 2001, S. 49–134 (zitiert: *Lang*, *DStJG* 24 (2001), 49).
- Lang*, Joachim, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: Wolfgang Spindler, Klaus Tipke, Thomas Rödder (Hrsg.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag*, Köln 2009, S. 45–64 (zitiert: *Lang*, *FS Schaumburg*, 45).
- Lang*, Joachim, Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG – eine Bestandsaufnahme, *GmbHR* 2012, 57–63 (zitiert: *Lang*, *GmbHR* 2012, 57).
- Lang*, Joachim, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in: Arndt Raupach, Adalbert Uelner (Hrsg.), *Ertragsbesteuerung. Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung*, Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München 1993, S. 291–306 (zitiert: *Lang*, *FS Schmidt*, 291).
- Lang*, Joachim/*Englisch*, Joachim/*Keß*, Thomas, Grundzüge des Kölner Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes, *DStR* 2005, Beihefter zu Heft 25, 1–12 (zitiert: *Lang/Englisch/Keß*, *DStR* 2005, Beihefter zu Heft 25, 1).
- Lange*, Joachim/*Bilitweski*, Andrea/*Götz*, Hellmut (Hrsg.), *Personengesellschaften im Steuerrecht*, 11. Aufl., Herne 2020 (zitiert: *Lange/Bilitweski/Götz-Bearbeiter*).
- Langenbeck*, Jochen, Sonderbilanzen, Teil I: Ordentliche Bilanzen und Sonderbilanzen, *BBK* 2006, 473–474 (zitiert: *Langenbeck*, *BBK* 2006, 473).
- Larenz*, Karl, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft Abteilung Rechtswissenschaft, Berlin 1991 (zitiert: *Larenz*, *Methodenlehre*).
- Lechner*, Humbert/*Bührer*, Klaus, Sonder-AfA nach § 7g EStG bei Personengesellschaften, Disquotale Verteilung bei Gesellschafterwechsel und Inanspruchnahme in der Ergänzungsbilanz, *NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2016, 1712–1722 (zitiert: *Lechner/Bührer*, *NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2016, 1712).
- Leffson*, Ulrich, *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 6. Aufl., Düsseldorf 1982 (zitiert: *Leffson*, *GoB*).
- Lehner*, Moris, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzip, Zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale, *DStR* 2009, 185–191 (zitiert: *Lehner*, *DStR* 2009, 185).
- Lehner*, Moris, *Einkommensteuer und Sozialhilferecht, Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates*, Tübingen 1993 (zitiert: *Lehner*, *Einkommensteuer*).
- Lepsius*, Oliver, Anmerkung zu BVerfG Beschl. v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, *BVerfGE* 123, 111, 125, *JZ* 2009, 260–263 (zitiert: *Lepsius*, *JZ* 2009, 260).
- Levedag*, Christian, Rechtsprechungskontinuität und -änderungen, in: Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), *100 Jahre Steuerrechtsprung in Deutschland 1918–2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof*, Köln 2018, S. 181–205 (zitiert: *Levedag*, *FS 100 Jahre BFH*, 181).

- Ley, Ursula*, Ausgewählte Fragen und Probleme im Zusammenhang mit Gesellschafterkonten und Ergänzungsbilanzen, in: Norbert Herzig, Manfred Günkler, Ursula Niemann (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2003/2004, zugleich Bericht über den 55. Fachkongress der Steuerberater Köln, 7. und 8. Oktober 2003, Köln 2004, S. 135–172 (zitiert: *Ley*, StbJb 2003/2004, 135).
- Ley, Ursula*, Die Anwendung von § 15a EStG auf doppelstöckige Personengesellschaften, DStR 2004, 1498–1504 (zitiert: *Ley*, DStR 2004, 1498).
- Ley, Ursula*, Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, KÖSDI 2001, 12982–12996 (zitiert: *Ley*, KÖSDI 2001, 12982).
- Ley, Ursula*, Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen in Fällen des Anteilserwerbs nach dem BMF-Schreiben vom 19. 12. 2016, KÖSDI 2017, 20278–20292 (zitiert: *Ley*, KÖSDI 2017, 20278).
- Ley, Ursula*, Schwerpunkte und Streitfragen aus dem Bilanzsteuerrecht (Teil 2), KÖSDI 1992, 9152–9161 (zitiert: *Ley*, KÖSDI 1992, 9152).
- Ley, Ursula*, Zur Buchführungs- und Abschlusserstellungspflicht sowie zur Ausübung von Bilanzierungswahlrechten in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, – zugleich Besprechung des BFH-Urt. vom 25. 01. 2006, WPg 2006, 904–909 (zitiert: *Ley*, WPg 2006, 904).
- Ley, Ursula/Brandenberg, Hermann*, Umstrukturierungen von Personengesellschaften (§§ 6 Abs. 5, 24 UmwStG), Ubg 2010, 767–785 (zitiert: *Ley/Brandenberg*, Ubg 2010, 767).
- Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuerrecht, 161. Lieferung, 11. 2022, hrsg. von Horst Bitz, Hartmut Pust, Stuttgart 2022 (zitiert: *LBP-Bearbeiter*).
- Luckey, Günter*, Gewinnrealisierung bei Unternehmungsumwandlung und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, Zugleich ein Betrag zu Prinzipienfragen der steuerlichen Gewinnrealisierung, StuW 1979, 129–148 (zitiert: *Luckey*, StuW 1979, 129).
- Luckey, Günter*, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, Schriftenreihe „Besteuerung der Unternehmung“ 8, Wiesbaden 1977 (zitiert: *Luckey*, Steuerliche Gewinnrealisierung).
- Lüdenbach, Norbert*, Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters durch die Personengesellschaft, StuB 2013, 744–744 (zitiert: *Lüdenbach*, StuB 2013, 744).
- Lüdenbach, Norbert*, Abfindung eines Gesellschafters in der Bilanz der Personengesellschaft, StuB 2017, 355–355 (zitiert: *Lüdenbach*, StuB 2017, 355).
- Maetz, Philipp*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, Wirtschafts- und Steuerrecht v. 14, Baden-Baden 2017 (zitiert: *Maetz*, Teilbetrieb).
- Märkle, Rudi*, Teilentgeltlichkeit bei der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen und betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, in: Norbert Herzig, R. Curtius-Hartung, Ursula Niemann (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1987/1988, zugleich Bericht über den 39. Fachkongress der Steuerberater Köln, Köln 1988, S. 309–335 (zitiert: *Märkle*, StbJb 1987/1988).

- Marx*, Franz Jürgen, Steuerliche Ergänzungsbilanzen, Anwendungsbereiche, Ermittlungsproblematik und Gestaltungsaspekte aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, *StuW* 1994, 191–203 (zitiert: *Marx*, *StuW* 1994, 191).
- Marx*, Franz Jürgen/*Löffler*, Christoph/*Kläne*, Sebastian, Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften, – Erscheinungsformen und Möglichkeiten der Berücksichtigung aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre –, *StuW* 2010, 65–80 (zitiert: *Marx/Löffler/Kläne*, *StuW* 2010, 65).
- Mathiak*, Walter, Maßgeblichkeit der tatsächlichen Handelsbilanzansätze für die Steuerbilanz und umgekehrte Maßgeblichkeit, in: Norbert Herzig, R. Curtius-Hartung, Ursula Niemann (Hrsg.), *Steuerberater-Jahrbuch 1986/1987*, zugleich Bericht über den 38. Fachkongress der Steuerberater Köln, Köln 1987, S. 79–107 (zitiert: *Mathiak*, *StbJb* 1986/1987, 79).
- Mayer*, Lars, Notwendiges Zusammentreffen von § 24 UmwStG und § 6 Abs. 5 EStG, *DStR* 2003, 1553–1559 (zitiert: *Mayer*, *DStR* 2003, 1553).
- Meier*, Herbert/*Geberth*, Georg, Behandlung des passiven Ausgleichspostens („negativer Geschäftswert“) in der Steuerbilanz, *DStR* 2011, 733–737 (zitiert: *Meier/Geberth*, *DStR* 2011, 733).
- Mellinghoff*, Rudolf, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer – Zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen, in: Dieter Birk (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, Köln 1999, S. 73–126 (zitiert: *Mellinghoff*, *DStJG* 22 (1999), 73).
- Mellwig*, Winfried, Der Mitunternehmergewinn als Gewinn einer wirtschaftlichen Einheit, in: Brigitte Knobbe-Keuk, Franz Klein, Adolf Moxter (Hrsg.), *Handelsrecht und Steuerrecht*, Festschrift für Dr. Dr. h.c. Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 411–428 (zitiert: *Mellwig*, *FS Döllerer*, 411).
- Mellwig*, Winfried, Herstellungskosten und Realisationsprinzip, in: Gerhart Förschle, Klaus Kaiser, Adolf Moxter (Hrsg.), *Rechenschaftslegung im Wandel*, Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, München 1995, S. 397–417 (zitiert: *Mellwig*, *FS Budde*, 397).
- Meßmer*, Kurt, Die Bilanzbündeltheorie, Eine meisterhafte Schöpfung der Rechtsprechung?, in: Gehard Thoma, O.H. Zacharias, Ursula Niemann (Hrsg.), *Steuerberater – Jahrbuch 1972/73*, zugleich Bericht über den XXIV. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland, S. 127–206 (zitiert: *Meßmer*, *StbJB* 1972/73, 127).
- Meyer*, André, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, Zum zivilrechtlichen Ausgleich von Steuerfolgen, Zugl.: Bonn, Univ., *Habil.-Schr.*, 2013, Köln 2013 (zitiert: *Meyer*, *Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip*).
- Meyering*, Stephan, Ermittlung der Anschaffungskosten im Rahmen der Bewertung gemäß § 6 Absatz 1 Nr. 7 EStG, *DStR* 2008, 1008–1016 (zitiert: *Meyering*, *DStR* 2008, 1008).
- Meyer-Scharenberg*, Dirk E., *Steuergestaltung durch Umwandlung*, Zugl.: München, Univ., *Habil.-Schr.*, 1990, Herne 1990 (zitiert: *Meyer-Scharenberg*, *Steuergestaltung*).
- Möllers*, Thomas M.J., *Juristische Methodenlehre*, 4. Aufl., München 2021 (zitiert: *Möllers*, *Juristische Methodenlehre*).

- Möhlenbrock, Rolf/Haubner, David*, Die Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften: MoPeG, KöMoG und DAOs, FR 2022, 53–61, (zitiert: *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53).
- Moxter, Adolf*, Bilanzrechtliche Probleme beim Geschäftsoder Firmenwert, in: Marcus Bierich, Peter Hommelhoff, Bruno Kropff (Hrsg.), Festschrift für Johannes Semler zum 70. Geburtstag am 28. April 1993, Unternehmen und Unternehmensführung im Recht, Berlin/New York 1993, S. 853–861 (zitiert: *Moxter*, FS Semler, 853).
- Moxter, Adolf*, Einführung in die Bilanztheorie, 3. Aufl., Bd. 1, Wiesbaden 1993 (zitiert: *Moxter*, Einführung in die Bilanztheorie).
- Moxter, Adolf*, Sinn und Zweck des Jahresabschlusses, in: Hans Havermann (Hrsg.), Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift zum 65. Geburtstag von Dr. Dr. h. c. Reinhard Goerdeler, Düsseldorf 1987, S. 361–374 (zitiert: *Moxter*, FS Moxter, 361).
- Müller, Heinz/Rebensburg, Manfred*, Die Problematik der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei Buchwerteinbringung eines Betriebes gem. § 24 UmwStG, DB 1987, 68–71 (zitiert: *H. Müller/Rebensburg*, DB 1987, 68).
- Müller, Magnus*, Das interpersonale Korrespondenzprinzip im Einkommensteuerrecht, Eine steuersystematische Betrachtung, Zugl.: Passau, Univ., Diss., 2006–2007, Europäische Hochschulschriften Reihe 2, Rechtswissenschaft 4543, Frankfurt am Main 2007 (zitiert: *Ma. Müller*, Das interpersonale Korrespondenzprinzip).
- Müller, Michael*, Rechnungslegung bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer fortbestehenden OHG gegen Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen, DK 2019, 302–317 (zitiert: *Mi. Müller*, DK 2019, 302).
- Müller, Welf*, Finanzierungsgestaltung, in: Norbert Herzig (Hrsg.), Steuerorientierte Umstrukturierung von Unternehmen, Stuttgart 1997, S. 148–162 (zitiert: *W. Müller*, Steuerorientierte Umstrukturierung).
- Müller-Franken, Sebastian*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, StuW 2004, 109–123 (zitiert: *Müller-Franken*, StuW 2004, 109).
- Müller-Gatermann, Gert*, Unternehmenssteuerreform 2008, Stbg 2007, 145–161 (zitiert: *Müller-Gatermann*, Stbg 2007, 145).
- Müllner, Simon*, Die Reichweite der Sonderregelung über Verpflichtungsübernahmen (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG), insbesondere bei Umstrukturierungsvorgängen im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes, Studien zum Steuer-, Bilanz- und Gesellschaftsrecht Band 3, Berlin u. a. 2019 (zitiert: *Müllner*, Reichweite der Sonderregeln über Verpflichtungsübernahmen).
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 7 Schuldrecht – Besonderer Teil IV §§ 705–853, 8. Aufl., hrsg. von Mathias Habersack, München 2020 (zitiert: *MüKo-BGB-Bearbeiter*).
- Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 2 Zweites Buch. Handelsgesellschaften und stille Gesellschaft Erster Abschnitt. Offene Handelsgesellschaft §§ 105–160, 5. Aufl., hrsg. von Karsten Schmidt, München 2022 (zitiert: *MüKo-HGB-Bearbeiter*).
- Musil, Andreas*, Die Realteilung von Personengesellschaften – Eine problematische Rechtsfigur, DB 2005, 1291–1295 (zitiert: *Musil*, DB 2005, 1291).

- Musil*, Andreas, Rechtsfortbildung und Rechtsprechungsinnovationen, in: Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprung in Deutschland 1918–2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 151–180 (zitiert: *Musil*, FS 100 Jahre BFH, 151).
- Mutscher*, Axel, Steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen auf eine Personengesellschaft, Zuordnung stiller Reserven über Ergänzungsbilanzen im Spannungsfeld zwischen Steuerneutralität und Subjektsteuerprinzip, in: Jürgen Lüdicke, Jörg Manfred Mössner, Lars Hummel (Hrsg.), Das Steuerrecht der Unternehmen, Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag, Freiburg/München 2013, S. 479–493 (zitiert: *Mutscher*, FS Frotscher, 479).
- Neu*, Norbert/*Hamacher*, Stefan, Abrundung der BFH-Rechtsprechung zur Realteilung von Personengesellschaften, – Zugleich Anmerkungen zu den Entscheidungen des BFH vom 16. 3. 2017 – IV R 31/14 und vom 30. 3. 2017 – IV R 11/15 zur echten Realteilung bei Auflösung und unechten Realteilung bei Sachwertabfindung, GmbHR 2017, 897–901 (zitiert: *Neu/Hamacher*, GmbHR 2017, 897).
- Niehus*, Ulrich, Einbringungen in PersGes: Systematische Überlegungen zum Anwendungsbereich von § 24 UmwStG unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 3 UmwStG, FR 2010, 1–10 (zitiert: *Niehus*, FR 2010, 1).
- Niehus*, Ulrich, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, StuW 2002, 116–125 (zitiert: *Niehus*, StuW 2002, 116).
- Niehus*, Ulrich, Notwendigkeit und Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei Einbringungen nach § 24 UmwStG, StuW 2022, 22–38 (zitiert: *Niehus*, StuW 2022, 22).
- Niehus*, Ulrich, Überlegungen zur Verfassungswidrigkeit von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG, Ubg 2018, 713–720 (zitiert: *Niehus*, Ubg 2018, 713).
- Niehus*, Ulrich, Zur (Nicht)tauschähnlichkeit von Sacheinbringungen in Mitunternehmerschaften, StuW 2017, 27–47 (zitiert: *Niehus*, StuW 2017, 27).
- Nielsen*, Lars F./*Schulenburg*, Simon, Auslegungsfragen bei Verpflichtungsübernahmen unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften am Beispiel von Anwachungsmodellen, FR 2017, 623–630 (zitiert: *Nielsen/Schulenburg*, FR 2017, 623).
- Oetker*, Hartmut, Handelsgesetzbuch, Kommentar, 7. Aufl., hrsg. von Hartmut Oetker, München 2021 (zitiert: *Oetker-Bearbeiter*).
- Offerhaus*, Klaus, Negative Ergänzungsbilanzen bei Einbringung eines Betriebes zu Buchwerten (§ 24 UmwStG), in: Wolfgang Schön (Hrsg.), GS für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 499–515 (zitiert: *Offerhaus*, GS Knobbe-Keuk, 499).
- Orthmann*, Jan, Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit, Die Rechtsprechung des EuGH zur ‚Exit Tax‘ bei grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit, Zugl.: Saarbrücken, Univ., Diss., 2014–2015, Schriften des Europa-Instituts der Universität des Saarlandes – Rechtswissenschaft 98, Baden-Baden 2015 (zitiert: *Orthmann*, Entstrickungsbesteuerung).
- Ortmann-Babel*, Martina/*Bolik*, Andreas, Lösungen für Praxisprobleme mit dem Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter, BB 2008, 1217–1221 (zitiert: *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2008, 1217).

- Ossadnik*, Wolfgang, Zur Diskussion um den „negativen Geschäftswert“, BB 1994, 747–752 (zitiert: *Ossadnik*, BB 1994, 747).
- Ott*, Hans, Ergänzungsbilanzen als Problem beim Optionsmodell nach § 1a KStG, DStR 2022, 2121–2127 (zitiert: *Ott*, DStR 2022, 2121).
- Ott*, Hans, Ergänzungsbilanzen bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, BB 2017, 495–497 (zitiert: *Ott*, BB 2017, 495).
- Palm*, Ulrich, Person im Ertragsteuerrecht, Jus Publicum – Band 224, Tübingen 2013 (zitiert: *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht).
- Patt*, Joachim, Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils, Bilanzsteuerliche Herausforderungen an seine Erfassung, EStB 2013, 221–228 (zitiert: *Patt*, EStB 2013, 221).
- Paulick*, Heinz, Entnahmen, FR 1964, 259–261 (zitiert: *Paulick*, FR 1964, 259).
- Paus*, Bernhard, Abschreibungen nach Erwerb eines Mitunternehmeranteils – Grenzen der Einheitstheorie, FR 2015, 548–550 (zitiert: *Paus*, FR 2015, 548).
- Paus*, Bernhard, Die neuen Ergänzungsbilanzen bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2003, 59–70 (zitiert: *Paus*, FR 2003, 59).
- Paus*, Bernhard, Gewerblicher Grundstückshandel durch Beteiligung an Personengesellschaften – Einschränkungen der Einheitstheorie, DStZ 1996, 172–176 (zitiert: *Paus*, DStZ 1996, 172).
- Pezzer*, Hans-Jürgen, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, in: Werner Doralt (Hrsg.), DStJG 1991 (14), Probleme des Steuerbilanzrechts, Köln 1991, S. 3–27 (zitiert: *Pezzer*, DStJG 14 (1991), 14).
- Pfalzgraf*, Heinrich/*Meyer*, Bernd, Eintritt neuer Gesellschafter in eine Personengesellschaft – Steueroptimale Gestaltung im Spannungsfeld zwischen Umwandlungssteuerrecht und Anteilsveräußerung –, DStR 1995, 1289–1296 (zitiert: *Pfalzgraf/Meyer*, DStR 1995, 1289).
- Pinkernell*, Reimar, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001 (zitiert: *Pinkernell*, Einkünftezurechnung).
- Priester*, Hans-Joachim, Haftungsgefahren für Kommanditisten aus § 172 Absatz 4 HGB bei Abfindungen oberhalb des Buchwerts?, ZIP 2016, 949–953 (zitiert: *Priester*, ZIP 2016, 949).
- Prinz*, Ulrich, Anwendungsfragen des „Korrespondenzprinzips“ bei Mitunternehmerschaften, FR 2018, 493–498 (zitiert: *Prinz*, FR 2018, 493).
- Prinz*, Ulrich, Besteuerung der Personengesellschaft – 4 Thesen zu Bestandsaufnahme und Neujustierung, FR 2010, 736–744 (zitiert: *Prinz*, FR 2010, 736).
- Prinz*, Ulrich, Brennpunkt Personengesellschaftsbesteuerung – Steuerpolitische Initiativen zur verbesserten Thesaurierungsbegünstigung und GewSt-Anrechnung –, DB 2019, M4-M5 (zitiert: *Prinz*, DB 2019, M4-M5).
- Prinz*, Ulrich, Der subjektive Fehlerbegriff, in: Thomas Rödter, Manfred Güntel, Ursula Niemann (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2011/2012, zugleich Bericht über den 63. Fachkongress der Steuerberater Köln, 11. und 12. Oktober 2011, Köln 2012, S. 241–260 (zitiert: *Prinz*, StbJb 2011/2012, 241).

- Prinz, Ulrich*, Ergänzungsbilanzen bei mitunternehmerschaftlichen Transaktionen, *StuB* 2013, 465–466 (zitiert: *Prinz*, *StuB* 2013, 465).
- Prinz, Ulrich*, Grenzüberschreitende Personengesellschaften: Gedanken zu Erscheinungsformen, Systematik, diversen Einzelfragen, *FR* 2018, 973–984 (zitiert: *Prinz*, *FR* 2018, 973).
- Prinz, Ulrich*, Negativer Kaufpreis: Ein steuerbilanzielles Sonderphänomen, *FR* 2011, 373–374 (zitiert: *Prinz*, *FR* 2011, 373).
- Prinz, Ulrich/Kahle, Holger* (Hrsg.), *Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht – Steuerrecht*, 5. Aufl., Köln 2020 (zitiert: *Prinz/Kahle-Bearbeiter*).
- Prinz, Ulrich/Keller, Bernd*, Praxisfragen der Fortführung von Ergänzungsbilanzen, *DB* 2017, 1607–1612 (zitiert: *Prinz/Keller*, *DB* 2017, 1607).
- Pusecker, Dagmar/Schruff, Lothar*, Anschaffungswertprinzip und „negativer Geschäftswert“, *BB* 1996, 735–742 (zitiert: *Pusecker/Schruff*, *BB* 1996, 735).
- Raiser, Thomas*, Der Begriff der juristischen Person, *AcP* 1999, 104–144 (zitiert: *Raiser*, *AcP* 1999, 104).
- Raiser, Thomas*, Gesamthand und juristische Person im Licht des neuen Umwandlungsrechts, *AcP* 1994, 495–512 (zitiert: *Raiser*, *AcP* 1994, 495).
- Rapp, Benjamin*, Behandlung negativer Kaufpreise beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen, *FR* 2018, 170–176 (zitiert: *Rapp*, *FR* 2018, 170).
- Ratschow, Eckart*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip, in: *Johanna Hey* (Hrsg.), *Einkünfteermittlung*, Köln 2011, S. 35–59 (zitiert: *Ratschow*, *DStJG* 34 (2011), 35).
- Raupach, Arndt*, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in: *Wolfgang Dieter Budde, Adolf Moxter, Klaus Offerhaus* (Hrsg.), *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h. c. Heinrich Beisse*, Düsseldorf 1997, S. 403–431 (zitiert: *Raupach*, *FS Beisse*, 403).
- Raupach, Arndt*, Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung, in: *Heinrich Wilhelm Kruse* (Hrsg.), *Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsgesellschaften mit einem rechtsvergleichenden Teil*, Köln 1979, S. 87–107 (zitiert: *Raupach*, *DStJG* 2 (1979), 87).
- Raupach, Arndt*, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, *DStZ* 1992, 692–699 (zitiert: *Raupach*, *DStZ* 1992, 692).
- Regniet, Michael*, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Sonderbilanzen der Gesellschafter und Wertkorrekturen der Gesellschaftsbilanz, Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 1989, Rechtsordnung und Steuerwesen 12, Köln 1990 (zitiert: *Regniet*, *Ergänzungsbilanzen*).
- Reinhardt, Bärbel*, Die Einlage quoad sortem und ihre Darstellung in der Handelsbilanz, *DStR* 1991, 588–592 (zitiert: *Reinhardt*, *DStR* 1991, 588).

- Reinhardt*, Isabel, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, Zugl.: Bamberg, Univ., Diss., 1997, Europäische Hochschulschriften Reihe 2, Rechtswissenschaft Bd. 2319, Frankfurt am Main u. a. 1998 (zitiert: *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft).
- Reiß*, Wolfram, § 177 Personengesellschaften, in: Hanno Kube (Hrsg.), Staat und Bürger, Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. 2, Heidelberg/Hamburg 2013, S. 1925–1935 (zitiert: *Reiß*, FS Kirchhof).
- Reiß*, Wolfram, Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung gewerblich tätiger Personengesellschaften, *StuW* 1995, 199–212 (zitiert: *Reiß*, *StuW* 1995, 199).
- Reiß*, Wolfram, Die Realteilung (Teil I), Anwendungsbereich und systemgerechte Behandlung, *FR* 2017, 458–468 (zitiert: *Reiß*, *FR* 2017, 458).
- Reiß*, Wolfram, Die Revitalisierung des Mitunternehmererlasses – keine gesetzestechnische Meisterleistung, *BB* 2000, 1965–1974 (zitiert: *Reiß*, *BB* 2000, 1965).
- Reiß*, Wolfram, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, *BB* 2001, 1225–1232 (zitiert: *Reiß*, *BB* 2001, 1225).
- Reiß*, Wolfram, Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften, *Stbg* 1999, 356–371 (zitiert: *Reiß*, *Stbg* 1999, 356).
- Reiß*, Wolfram, Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, *StuW* 2000, 399–412 (zitiert: *Reiß*, *StuW* 2000, 399).
- Reiß*, Wolfram, Steuerliche Ergänzungsbilanzen für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA, in: Michael Fischer, Reinhard Geck, Wilhelm Haarmann (Hrsg.), Zivilrechtliches Ordnungsgefüge und Steuerrecht, Festschrift für Georg Crezelius, Köln 2018, S. 371–402 (zitiert: *Reiß*, FS Crezelius, 371).
- Reiß*, Wolfram, *StuW* 1986, 232–244 (zitiert: *Reiß*, *StuW* 1986, 232).
- Riedel*, Lisa, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, Eine Analyse der § 6 Abs. 5 EStG, 24 UmwStG und der Realteilung anhand der Prinzipien der Umwandlungs- und Mitunternehmerbesteuerung, Köln 2018 (zitiert: *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft).
- Riedel*, Lisa, Umwandlungsbesteuerung – Rechtliche Grundlagen und Grundprinzipien sowie deren Umsetzung bei der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften, *StuW* 2019, 225–240 (zitiert: *Riedel*, *StuW* 2019, 225).
- Rödder*, Thomas, Erfolgsneutrale Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen in ein Sonderbetriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten, – Anmerkungen zum bilanziellen Verständnis der Tz. 32 ff. des Mitunternehmererlasses –, *DB* 1992, 953–958 (zitiert: *Rödder*, *DB* 1992, 953).
- Rödder*, Thomas, Steuerliche Behandlung der Unternehmensumwandlung, in: Siegbert F. Seeger (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, 26. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Hamburg, 24. und 25. September 2001, Hannover 2002, S. 253–280 (zitiert: *Rödder*, *DStJG* 25 (2002), 253).

- Rödder, Thomas*, Steuerorientierte Gestaltung von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, in: Norbert Herzig, Manfred Günkler, Ursula Niemann (Hrsg.), *Steuerberater-Jahrbuch 1994/1995*, zugleich Bericht über den 46. Fachkongress der Steuerberater Köln, 18. und 19. Oktober 1994, Köln 1994, S. 295–327 (zitiert: *Rödder*, StbJb 1994/1995, 295).
- Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/van Lishaut, Ingo* (Hrsg.), *Umwandlungssteuergesetz Kommentar*, Köln 2019 (zitiert: *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Bearbeiter*).
- Rödder, Thomas/Schumacher, Andreas*, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, *DStR* 2007, 369–377 (zitiert: *Rödder/Schumacher*, *DStR* 2007, 369).
- Rödder, Thomas/Schumacher, Andreas*, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil I), *DStR* 2001, 1634–1641 (zitiert: *Rödder/Schumacher*, *DStR* 2001, 1634).
- Röder, Erik*, Die Option zur Körperschaftsbesteuerung: Eine unerwünschte Rechtsquelle des Personengesellschaftsrechts, *ZGR* 2021, 681–724 (zitiert: *Röder*, *ZGR* 2021, 681).
- Röder, Erik*, Zur Verfassungswidrigkeit von § 10d Abs. 2 EStG und § 8c KStG, *StuW* 2012, 18–32 (zitiert: *Röder*, *StuW* 2012, 18).
- Roderburg, Georg*, Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuersystem, Steuerrechtliche Analyse der in § 8b Abs. 2 KStG normierten Veräußerungsgewinnfreistellung für Kapitalgesellschaften vor dem Hintergrund der übrigen unternehmenssteuerlichen Vorschriften zur Anteilsveräußerungsbesteuerung, Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2003–2004, DWS-Schriftenreihe 5, Berlin 2005 (zitiert: *Roderburg*, *Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungen*).
- Röhner, Jörg*, Die einkommensteuerliche Behandlung der Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften, Theoretische und rechtliche Grundlagen sowie ökonomische Analyse ausgewählter Problemfelder, Zugl.: Leipzig, Univ., Diss., 2003, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in Forschung und Praxis 9, Hamburg 2003 (zitiert: *Röhner*, *Übertragung von Wirtschaftsgütern*).
- Ruppe, Hans Georg*, Einkommenssteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, in: Joachim Schulze-Osterloh (Hrsg.), *Rechtsnachfolge im Steuerrecht*, Köln 1987, S. 45–98 (zitiert: *Ruppe*, *DStJG* 10 (1987), 45).
- Ruppe, Hans Georg*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in: Klaus Tipke (Hrsg.), *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil*, Köln 1978, S. 7–40 (zitiert: *Ruppe*, *DStJG* 1 (1978), 7).
- Rüthers, Bernd/Fischer, Christian/Birk, Axel*, *Rechtstheorie, Und Juristische Methodenlehre*, 11. Aufl., *Grundrisse des Rechts*, 2020 (zitiert: *Rüthers/Fischer/Birk*, *Rechtstheorie*).
- Sagasser, Bernd/Bula, Thomas/Brünger, Thomas R.* (Hrsg.), *Umwandlungen, Verschmelzung – Spaltung – Formwechsel – Vermögensübertragung*, 5. Aufl., München 2017 (zitiert: *Sagasser/Bula/Brünger-Bearbeiter*).
- Salditt, Franz*, Die Einbringung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft, *StuW* 1972, 353–360 (zitiert: *Salditt*, *StuW* 1972, 353).

- Schaumburg*, Heide/*Schaumburg*, Harald, Steuergerechtigkeit in der Zeit, *StuW* 2013, 61–71 (zitiert: *Schaumburg/Schaumburg*, *StuW* 2013, 61).
- Schaumburg*, Harald, in: Wolfgang Kessler, Förster Guido, Christoph Watrin (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, München 2010, S. 711–728 (zitiert: *Schaumburg*, FS Herzig, 711).
- Schaumburg*, Harald, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, *StuW* 2000, 369–377 (zitiert: *Schaumburg*, *StuW* 2000, 369).
- Schick*, Walter, Die Verfahren des Steuerrechts, *StuW* 1992, 197–232 (zitiert: *Schick*, *StuW* 1992, 197).
- Schindler*, Frank, Die Neuregelung der steuerbilanziellen Behandlung erworbener stiller Lasten, *GmbHR* 2014, 786–792 (zitiert: *Schindler*, *GmbHR* 2014, 786).
- Schmalenbach*, Eugen, Dynamische Bilanz, 13. Aufl., 1962 (zitiert: *Schmalenbach*, Dynamische Bilanz).
- Schmidt*, Christian, Die Realteilung von Mitunternehmenschaften im Einkommensteuerrecht, Zugl.: Erlangen-Nürnberg, Univ., Diss., 1981, Europäische Hochschulschriften Reihe 2, Rechtswissenschaft 279, Frankfurt am Main 1982 (zitiert: *Schmidt*, Realteilung).
- Schmidt*, Karsten, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., Köln u.a. 2002 (zitiert: *Schmidt*, Gesellschaftsrecht).
- Schmidt*, Ludwig, Ertragsteuerliche Beurteilung der teilentgeltlichen Betriebsübertragung: Bietet die Einheitstheorie wirklich die Ideallösung, in: Wolfgang Ballwieser, Adolf Moxter, Rolf Nonnenmacher (Hrsg.), Rechnungslegung – Warum und Wie, Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag, München 1996, S. 349–364 (zitiert: *Schmidt*, FS Clemm, 349).
- Schmidt*, Ludwig, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder, in: Klaus Tipke (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil, Köln 1978, S. 41–68 (zitiert: *Schmidt*, DStJG 1 (1978), 41).
- Schmidt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 33. Aufl., hrsg. von Heinrich Weber-Grellet, München 2014 (zitiert: *Schmidt-Bearbeiter* (33. Auflage 2014)).
- Schmidt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 39. Aufl., hrsg. von Heinrich Weber-Grellet, München 2020 (zitiert: *Schmidt-Bearbeiter* (39. Auflage 2020)).
- Schmidt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 41. Aufl., hrsg. von Heinrich Weber-Grellet, München 2022 (zitiert: *Schmidt-Bearbeiter*).
- Schmidt*, Lutz/*Hageböke*, Jens, Offene Sacheinlagen als entgeltliche Anschaffungsvorgänge? Zugleich kritische Anmerkungen u. a. zum BFH-Urt. vom 5. 6. 2002, BFH 05. 06. 2002 Aktenzeichen I R 6/01, DStR 2003, 1813–1818 (zitiert: *Schmidt/Hageböke*, DStR 2003, 1813).
- Schmitt*, Joachim, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, Zugleich eine Untersuchung zum Problem der Gewinnqualität und der Subjektbindung stiller Reserven, Zugl.: Passau, Univ., Diss., 1992, Europäische Hochschulschriften Reihe 2, Rechtswissenschaft 1345, Frankfurt am Main 1993 (zitiert: *Schmitt*, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven).

- Schmitt, Joachim/Hörtnagl, Robert* (Hrsg.), Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., München 2020 (zitiert: *Schmitt/Hörtnagl-Bearbeiter*).
- Schmitt, Joachim/Keuthen, Markus*, Positive und negative Ergänzungsbilanzen bei Einbringungen i. S. von § 24 UmwStG, DStR 2013, 1565–1573 (zitiert: *Schmitt/Keuthen*, DStR 2013, 1565).
- Schmitt, Michael/Franz, Roland*, Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmensschaften – ein gesetzlicher Kompromiss zwischen steuerlicher Systematik und wirtschaftlicher Vernunft, Ubg 2012, 395–398 (zitiert: *Schmitt/Franz*, Ubg 2012, 395).
- Schneider, Norbert*, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, Köln 2000 (zitiert: *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen).
- Schneider, Stefan*, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 87–91 (zitiert: *Schneider*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 87).
- Schnitger, Arne*, Die Entstrickung im Steuerrecht, IFSt-Schrift 487, Institut für Finanzen und Steuern e.V., Berlin 2013 (zitiert: *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487).
- Schön, Wolfgang*, Betriebliche Einzelwirtschaftsgüter bei Einbringung, Realteilung und Erbauseinandersetzung – eine Gedankenskizze, in: Franz Wassermeyer, Dieter Mayer, Norbert Rieger (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag, Bonn/Berlin 2000, S. 531–538 (zitiert: *Schön*, FS Widmann, 531).
- Schön, Wolfgang*, Der Gewinnanteil des Personengesellschafters und das Einkommen der Personengesellschaft, StuW 1988, 253–261 (zitiert: *Schön*, StuW 1988, 253).
- Schön, Wolfgang*, Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft, StuW 1996, 275–288 (zitiert: *Schön*, StuW 1996, 275).
- Schön, Wolfgang*, Die Personengesellschaft im Steuerrechtsvergleich, in: Franz Dötsch, Andreas Herlinghaus, Rainer Hüttemann et al. (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, S. 139–163 (zitiert: *Schön*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 163).
- Schön, Wolfgang*, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW 2005, 247–255 (zitiert: *Schön*, StuW 2005, 247).
- Schön, Wolfgang*, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, Köln 1986 (zitiert: *Schön*, Gewinnübertragungen).
- Schön, Wolfgang*, Gewinnübertragungen nach § 6 b EStG zwischen Kapital- und Personengesellschaft in Handels- und Steuerbilanz, FR 1994, 658–668 (zitiert: *Schön*, FR 1994, 658).
- Schön, Wolfgang*, Steuersystematische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform, in: Norbert Herzig, Manfred Güntel, Ursula Niemann (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2001/2002, zugleich Bericht über den 53. Fachkongress der Steuerberater Köln, 23. und 24. Oktober 2001, Köln 2002, S. 53–61 (zitiert: *Schön*, StbJB 2001/2002, 53).
- Schön, Wolfgang*, Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, StuW 2000, 151–159 (zitiert: *Schön*, StuW 2000, 151).

- Schön*, Wolfgang, Zum Stand der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, 185–185 (zitiert: *Schön*, DStR 1993, 185).
- Schuhmann*, Helmut, Realteilung von Personengesellschaften, StBp 1983, 269–279 (zitiert: *Schuhmann*, StBp 1983, 269).
- Schulze zur Wiesche*, Dieter, Die Rechtsprechung des BFH der letzten zwei Jahre zur steuerlichen Behandlung des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, FR 1991, 37–43 (zitiert: *Schulze zur Wiesche*, FR 1991, 37).
- Schulze zur Wiesche*, Dieter, Personengesellschaften: Ertragsteuerliche Behandlung von Ergänzungsbilanzen, StBp 2016, 143–148 (zitiert: *Schulze zur Wiesche*, StBp 2016, 143).
- Schulze-Osterloh*, Joachim, Besprechung des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 31. 1. 2013 – GrS 1/10, BB 2013, 1006 ff., BB 2013, 1131–1134 (zitiert: *Schulze-Osterloh*, BB 2013, 1131).
- Schulze-Osterloh*, Joachim, Georg Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung. Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis, 1983, StuW 1986, 74–81 (zitiert: *Schulze-Osterloh*, StuW 1986, 74).
- Schulze-Osterloh*, Joachim, Handelsrechtliche Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter einer Personengesellschaft, ZGR 1991, 488–516 (zitiert: *Schulze-Osterloh*, ZGR 1991, 488).
- Schulze-Osterloh*, Joachim, Rechnungslegung bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer fortbestehenden Personenhandelsgesellschaft gegen Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen, NZG 2016, 161–166 (zitiert: *Schulze-Osterloh*, NZG 2016, 161).
- Schulze-Osterloh*, Joachim, Verfassungswidrigkeit der Kodifikation der Abfärbetheorie, in: Wolfgang Schön (Hrsg.), GS für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 531–539 (zitiert: *Schulze-Osterloh*, GS Knobbe-Keuk, 531).
- Schulze-Osterloh*, Joachim, Zivilrechtliche Theorien in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Ertragsteuerrecht, in: Arndt Raupach, Adalbert Uelner (Hrsg.), Ertragsbesteuerung. Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung., Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München 1993, S. 307–314 (zitiert: *Schulze-Osterloh*, FS Schmidt, 307).
- Schweinitz*, Oliver v., Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, Europarechtliche und verfassungsrechtliche Grenzen von Abschreibungstatbeständen, Schriften zum Steuerrecht – Band 86, Berlin 2005 (zitiert: *Schweinitz*, Abschreibungen).
- Schwichtenberg*, Kurt W., Die Beitragstheorie, FR 1976, 530–531 (zitiert: *Schwichtenberg*, FR 1976, 530).
- Seer*, Roman/*Wendt*, Volker, Die Familienbesteuerung nach dem sogenannten „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22. 12. 1999, NJW 2000, 1904–1911 (zitiert: *Seer/V. Wendt*, NJW 2000, 1904).
- Seiler*, Christian, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, in: Johanna Hey (Hrsg.), Einkünfteermittlung, Köln 2011, S. 61–89 (zitiert: *Seiler*, DStJG 34 (2011), 61).
- Siegel*, Theodor, Metamorphosen des Realisationsprinzips?, in: Adolf Moxter, Rolf Windmüller, Müller Hans-Peter et al. (Hrsg.), Rechnungslegung Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h. c. Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, S. 586–605 (zitiert: *Siegel*, FS Forster, 568).

- Siegel*, Theodor, Respekt vor dem Subjektsteuerprinzip als Antwort auf die offenen Fragen der Realteilung, DB 2016, 2245–2256 (zitiert: *Siegel*, DB 2016, 2245).
- Siegel*, Theodor, Spitzenausgleich bei Realteilung: Manipulierbarkeit der BMF-Lösung und systemgerechte Alternativen, DStZ 2017, 414–424 (zitiert: *Siegel*, DStZ 2017, 414).
- Siegel*, Theodor, Stille Reserven beim Unternehmens- oder Anteilsverkauf, Geschäftswert und Teilwert – Ergänzungen zu Hörger/Stobbe zur Fussnote 1 und Fußnoten zu Schult/Richter zur Fussnote 2 –, DStR 1991, 1477–1485 (zitiert: *Siegel*, DStR 1991, 1477).
- Siegel*, Theodor/*Bareis*, Peter, Der „negative Geschäftswert“ – eine Schimäre als Steuersparmodell?, BB 1993, 1477–1485 (zitiert: *Siegel/Bareis*, BB 1993, 1477).
- Simon*, Hermann Veit, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 4. Aufl., Berlin 1910 (zitiert: *Simon*, Bilanzen der Aktiengesellschaften).
- Soergel*, Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen Band 11/1 Schuldrecht 9/1 §§ 705–758, 13. Aufl., hrsg. von Walter Siebert, 2013 (zitiert: *Soergel-Bearbeiter*).
- Söffing*, Günter, Aktuelle Probleme beim gewerblichen Grundstückshandel, FR 2006, 485–490 (zitiert: *Söffing*, FR 2006, 485).
- Söffing*, Günter, Die Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft, in: Steuerberaterverband Niedersachsen e. V. (Hrsg.), Harzburger Protokoll, 90, 29. Fachtagung Bad Harzburg vom 4. bis 7. September 1990 des Steuerberaterverbandes Niedersachsen e. V., Langenhagen 1990, S. 51–67 (zitiert: *Söffing*, Harzburger Protokoll 1990, 51).
- Söffing*, Günter, Durchgriff durch die Personengesellschaft, DStZ 1996, 289–299 (zitiert: *Söffing*, DStZ 1996, 289).
- Söffing*, Günter, Zur Rechtfertigung von Sonderbetriebsvermögen II, DStR 2003, 1105–1108 (zitiert: *Söffing*, DStR 2003, 1105).
- Sonderbilanzen, Von der Gründungsbilanz bis zur Liquidationsbilanz, hrsg. von Norbert Winkeljohann, Gerhart Förchle, Ulrich Stork, 6. Aufl., München 2021 (zitiert: *Sonderbilanzen-Bearbeiter*).
- Spengel*, Christoph, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, MPI studies on intellectual property, competition and tax law 8, Berlin/Heidelberg 2009 (zitiert: *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung).
- Stapperfend*, Thomas, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand, Institut für Finanzen und Steuern e. V., IFSt-Schrift Nr. 464, Berlin 2010 (zitiert: *Stapperfend*, IFSt-Schrift Nr. 464).
- Starck*, Christian, Gleichheit der Besteuerung durch amtliche AfA-Tabellen und Sonderbehandlung von Verlustzuweisungsgesellschaften, in: Paul Kirchhof, Moris Lehner, Arndt Raupach et al. (Hrsg.), Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, S. 391–403 (zitiert: *Starck*, FS Vogel, 391).
- Staub*, Hermann, Staub Handelsgesetzbuch, Großkommentar, Band 3, §§ 105–160, 5. Aufl., hrsg. von Klaus-Wilhelm Canaris, Mathias Habersack, Carsten Schäfer, Berlin/Boston 2013 (zitiert: *Staub-Bearbeiter*).

- Staub*, Hermann, Staub Handelsgesetzbuch, Großkommentar, Band 4, §§ 161–236, 5. Aufl., hrsg. von Klaus-Wilhelm Canaris, Mathias Habersack, Carsten Schäfer, Berlin/Boston 2015 (zitiert: *Staub-Bearbeiter*).
- Staub*, Hermann, Staub Handelsgesetzbuch, Großkommentar, Band 5, §§ 238–288, 6. Aufl., hrsg. von Klaus-Wilhelm Canaris, Mathias Habersack, Carsten Schäfer, Berlin/Boston 2021 (zitiert: *Staub-Bearbeiter*).
- Staudinger*, Julius von, Kommentar §§ 433–480 BGB, hrsg. von Roland Michael Beckmann, Annemarie Matusche-Beckmann, Martin Josef Schermaier u. a., Berlin 2013 (zitiert: *Staudinger-Bearbeiter*).
- Stehnert*, Jens, Der neue Realteilungserlass ist da!, DStR 2019, 245–257 (zitiert: *Stehnert*, DStR 2019, 245).
- Stehnert*, Jens, Wirkt sich die Wahl der Brutto- oder Nettomethode im Rahmen des § 24 UmwStG auf die Höhe der Steuer aus?, DStR 2020, 1776–1781 (zitiert: *Stehnert*, DStR 2020, 1776).
- Stein*, David, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Option zur Körperschaftsbesteuerung von Personengesellschaften, BB 2020, 1879–1888 (zitiert: *Stein*, BB 2020, 1879).
- Steinberg*, Wilhelm, Zur Besteuerung der Mitunternehmer, DB 1984, 527–534 (zitiert: *Steinberg*, DB 1984, 527).
- Stoll*, Gerold, Grundfragen des Gewinnausweises ohne Umsatzakt, Entnahme, Betriebsaufgabe, Strukturwandel, Änderung der Gewinnermittlungsart, in: Hans Georg Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie u. Praxis d. Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt u. durch Steuerentstrickung sowie d. Besteuerungsaufschubs, Köln 1981, S. 207–246 (zitiert: *Stoll*, DStJG 4 (1981), 207).
- Stopper*, Michael, Die Betriebsaufgabe als Gewinnausweistatbestand, Schriften zum Steuerrecht – Band 88, Berlin 2005 (zitiert: *Stopper*, Betriebsaufgabe).
- Strahl*, Martin, Entwicklungen zur steuerlichen Gewinnermittlung, KÖSDI 2017, 20449–20461 (zitiert: *Strahl*, KÖSDI 2017, 20449).
- Theis*, Jakob, Die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen, FR 1963, 220–223 (zitiert: *Theis*, FR 1963, 220).
- Thiel*, Jochen, Aufschub der Gewinnrealisierung durch §§ 6b, 6c EStG sowie durch das Auslandsinvestitionsgesetz und das Entwicklungsländersteuergesetz, – Eine systemkritische Untersuchung –, in: Hans Georg Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie u. Praxis d. Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt u. durch Steuerentstrickung sowie d. Besteuerungsaufschubs, Köln 1981, S. 183–205 (zitiert: *Thiel*, DStJG 4 (1981), 183).
- Tiede*, Kai, Überführung und Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsvermögen, StuB 2012, 251–258 (zitiert: *Tiede*, StuB 2012, 251).
- Tiedtke*, Klaus, Die Leistung an Erfüllung statt als ertragsteuerlich entgeltliches Geschäft im Rahmen der Abgeltung von Zugewinnausgleichs- und Pflichtteilsansprüchen, in: Andreas Heldrich, Jürgen Prölss, Ingo Koller (Hrsg.), Festschrift für Claus-Wilhelm Canaris, Zum 70. Geburtstag Band II, München 2007, S. 429–450 (zitiert: *Tiedtke*, FS Canaris, 429).

- Tipke*, Klaus, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, Ein kritischer Beitrag zum Aufbau und zur Terminologie des Einkommensteuergesetzes, *StuW* 1980, 1–11 (zitiert: *Tipke*, *StuW* 1980, 1).
- Tipke*, Klaus, Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, *StuW* 1978, 193–202 (zitiert: *Tipke*, *StuW* 1978, 193).
- Tipke*, Klaus, Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?, *JZ* 2009, 533–540 (zitiert: *Tipke*, *JZ* 2009, 533).
- Tipke*, Klaus, Rechtfertigung des Themas, Ziel der Tagung, in: Hans Georg Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie u. Praxis d. Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt u. durch Steuerentstrickung sowie d. Besteuerungsaufschubs, Köln 1981, S. 1–10 (zitiert: *Tipke*, *DStJG* 4 (1981), 1).
- Tipke*, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Bd. 1, 2. Aufl., Köln 2000 (zitiert: *Tipke*, *StO* I).
- Tipke*, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003 (zitiert: *Tipke*, *StO* II).
- Tipke*, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Steuerrechtswissenschaft, Steuergesetzgebung, Steuervollzug, Steuerrechtsschutz, Steuerreformbestrebungen, Bd. 3, 2. Aufl., Köln 2012 (zitiert: *Tipke*, *StO* III).
- Tipke/Kruse*, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO inkl. Steuerstrafrecht, 173. Lieferung, 11.2022, hrsg. von Roman Seer, Peter Brandis, Klaus-Dieter Drüen u. a., Köln 2022 (zitiert: *Tipke/Kruse-Bearbeiter*).
- Tipke*, Klaus/Lang, Joachim, *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl., hrsg. von Roman Seer, Johanna Hey, Heinrich Montag u. a., Köln 2018 (zitiert: *Tipke/Lang-Bearbeiter* (23. Auflage 2018)).
- Tipke*, Klaus/Lang, Joachim, *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl., hrsg. von Roman Seer, Johanna Hey, Joachim Englisch und Joachim Hennrichs, Köln 2021 (zitiert: *Tipke/Lang-Bearbeiter*).
- Troost*, Klaus, Die Buchwertfortführung im Steuerrecht auf dem Weg zu einem allgemeinen Rechtsprinzip, *Berichte aus der Rechtswissenschaft*, Aachen 1996 (zitiert: *Troost*, *Buchwertfortführung*).
- Trzaskalik*, Christoph, Aufschiebung der Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts, in: Hans Georg Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie u. Praxis d. Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt u. durch Steuerentstrickung sowie d. Besteuerungsaufschubs, Köln 1981, S. 145–161 (zitiert: *Trzaskalik*, *DStJG* 4 (1981), 145).
- Trzaskalik*, Christoph, Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts, in: Hans Georg Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie u. Praxis d. Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt u. durch Steuerentstrickung sowie d. Besteuerungsaufschubs, Köln 1981, S. 145–161 (zitiert: *Trzaskalik*, *DStJG* 1981 (4), 145).

- Trzaskalik*, Christoph, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97–112 (zitiert: *Trzaskalik*, *StuW* 1979, 97).
- Uelner*, Adalbert, Ergänzungs- und Sonderbilanzen, in: Werner Doralt (Hrsg.), *DStJG* 1991 (14), Probleme des Steuerbilanzrechts, Köln 1991, S. 139–159 (zitiert: *Uelner*, *DStJG* 14 (1991), 139).
- Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., hrsg. von Detlef Haritz, Stefan Menner, Andrea Bilitewski, München 2019 (zitiert: *Haritz/Menner/Bilitewski-Bearbeiter*).
- van Lishaut*, Ingo, Einzelübertragung bei Mitunternehmerschaften, *BB* 2001, 1519–1528 (zitiert: *van Lishaut*, *BB* 2001, 1519).
- Vees*, Carl Friedrich/*Dornheim*, Bertram, Der Entnahmebegriff im Zusammenhang mit betrieblichen Umstrukturierungen, *Ubg* 2014, 353–360 (zitiert: *Vees/Dornheim*, *Ubg* 2014, 353).
- Vogel*, Klaus, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, *StuW* 1974, 193–203 (zitiert: *Vogel*, *StuW* 1974, 193).
- Wacker*, Roland, Vermögensverwaltende Gesamthand und Bruchteilsbetrachtung – eine Zwischenbilanz, *DStR* 2005, 2014–2019 (zitiert: *Wacker*, *DStR* 2005, 2014).
- Wasmer*, Claudius, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, Zugl.: München, Univ., Diss, Steuerwissenschaft 20, Köln 1985 (zitiert: *Wasmer*, Zurechnung von Betriebsvermögen von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung).
- Wassermeyer*, Franz, Bewertungsfragen beim Tausch und bei tauschähnlichen Vorgängen, in: Arndt Raupach (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung, Köln 1984, S. 169–194 (zitiert: *Wassermeyer*, *DStJG* 7 (1984), 169).
- Weber-Grellet*, Heinrich, Abschied vom subjektiven Fehlerbegriff Anmerkungen zum Beschluss vom 31. 1. 2013, *GrS* 1/10, *DStR* 2013, 729–733 (zitiert: *Weber-Grellet*, *DStR* 2013, 729).
- Weber-Grellet*, Heinrich, Bilanzsteuerrecht, 18. Aufl., Steuerrechtsskripten, Münster 2020 (zitiert: *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht).
- Weber-Grellet*, Heinrich, Die Gesamthand im Einkommensteuerrecht II, *DStR* 1983, 16–23 (zitiert: *Weber-Grellet*, *DStR* 1983, 16).
- Weber-Grellet*, Heinrich, Steuern im modernen Verfassungsstaat, Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Habil.-Schr., 2001, Köln 2001 (zitiert: *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat).
- Welke*, Gernot/*Hucht*, Anne, Die Ergänzungsbilanz als Mittel zur Zuordnung stiller Reserven, – Überlegungen im Zusammenhang von § 6 Abs. 5 EStG i. d. F. des UntStFG –, *StuB* 2002, 422–428 (zitiert: *Welke/Hucht*, *StuB* 2002, 422).
- Wendt*, Michael, Ergänzungsbilanz bei Anteilerwerb: Abschreibung auf Restnutzungsdauer und Wahlrecht zur AfA-Methode, *FR* 2015, 552–555 (zitiert: *M. Wendt*, *FR* 2015, 552).

- Wendt, Michael, Ergänzungsbilanz bei Anteilserwerb: Abschreibung auf Restnutzungsdauer und Wahlrecht zur AfA-Methode, BFH-PR 2015, 120–121 (zitiert: *M. Wendt*, BFH-PR 2015, 120).
- Wendt, Michael, Erste Überlegungen zum BMF-Schreiben vom 3. 3. 2005, FR 2005, 468–479 (zitiert: *M. Wendt*, FR 2005, 468).
- Wendt, Michael, Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Personengesellschaften, in: Thomas Rödder, Manfred Güntel, Ursula Niemann (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2012/2013, zugleich Bericht über den 64. Fachkongress der Steuerberater Köln, 30. und 31. Oktober 2012, Köln 2013, S. 29–54 (zitiert: *M. Wendt*, StbJb 2012/2013).
- Wendt, Michael, Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Personengesellschaften, in: Thomas Rödder, Rainer Hüttemann, (Keine Angabe) (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2018/2019, zugleich Bericht über den 70. Fachkongress der Steuerberater Köln, 30. und 31. Oktober 2018, Köln 2019, S. 37–66 (zitiert: *M. Wendt*, StbJb 2018/2019, 37).
- Wendt, Michael, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer, FR 2002, 53–66 (zitiert: *M. Wendt*, FR 2002, 53).
- Wendt, Michael, Umstrukturierungsvorgänge bei Personengesellschaften, in: Joachim Hennrichs (Hrsg.), Umstrukturierung und Steuerrecht, Köln 2020, S. 199–282 (zitiert: *M. Wendt*, DStJG 43 (2020), 199).
- Wengerofsky, Timmy, Neuregelung bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern, StuB 2017, 369–374 (zitiert: *Wengerofsky*, StuB 2017, 369).
- Wenzel, Joachim, Die Bindung des Richters an Gesetz und Recht, NJW 2008, 345–349 (zitiert: *Wenzel*, NJW 2008, 345).
- Wichmann, Gerd, Das Sonderbetriebsvermögen in Buchführung und Bilanz, BB 1991, 2117–2118 (zitiert: *Wichmann*, BB 1991, 2117).
- Wichmann, Gerd, Die Sonderbilanz – eine kritische Bestandsaufnahme, DStZ 2016, 414–427 (zitiert: *Wichmann*, DStZ 2016, 414).
- Wichmann, Gerd, Fortwirkung der Bilanzbündeltheorie?, DStR 2019, 2214–2220 (zitiert: *Wichmann*, DStR 2019, 2214).
- Wichmann, Gerd, Fragen im Zusammenhang mit der Sonderergebnisermittlung und Verfassungsrecht, DStR 2012, 2513–2519 (zitiert: *Wichmann*, DStR 2012, 2513).
- Widmann, Siegfried, Handels- und Steuerrecht beim Wechsel der Rechtsform, in: Brigitte Knobbe-Keuk, Franz Klein, Adolf Moxter (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 721–740 (zitiert: *Widmann*, FS Döllerer, 721).
- Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter (Hrsg.), Umwandlungsrecht Umwandlungsgesetz – Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 201. Lieferung, 10.2022, Bonn 2022 (zitiert: *Widmann/Mayer-Bearbeiter*).
- Winnefeld, Robert, Bilanz-Handbuch, Handels- und Steuerbilanz, rechtsformspezifisches Bilanzrecht, bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/IFRS-Rechnungslegung, 5. Aufl., München 2015 (zitiert: *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch).

- Wismeth*, Siegfried, Ausscheiden aus einer Personengesellschaft gegen Entgelt, DB 1976, 790–795 (zitiert: *Wismeth*, DB 1976, 790).
- Woerner*, Lothar, Die Besteuerung der Mitunternehmer – Bestandsaufnahme und Perspektiven, DStZ 1980, 203–208 (zitiert: *Woerner*, DStZ 1980, 203).
- Woerner*, Lothar, Die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Einkommensbesteuerung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft, Sonderbetriebsvermögen, Beitragsgedanke und wirtschaftliche Einheit in der Rechtsprechung des I. Senats, BB 1975, 645–647 (zitiert: *Woerner*, BB 1975, 645).
- Woerner*, Lothar, Die Tragweite des Beitragsgedankens bei der Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, DStZ 1977, 299–310 (zitiert: *Woerner*, DStZ 1977, 299).
- Woerner*, Lothar, Mitunternehmerbegriff und Bilanzbündeltheorie bei der Gewerbesteuer, BB 1974, 592–598 (zitiert: *Woerner*, BB 1974, 592).
- Woerner*, Lothar, Steuerliche Fragen der Abgrenzung des Betriebsvermögens bei der Einkommensteuer, in: Gehard Thoma, O. H. Zacharias, Ursula Niemann (Hrsg.), Steuerberater – Jahrbuch 1974/75, zugleich Bericht über den XXVI. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland, Köln, 4. bis 6. November 1974, Köln 1975, S. 321–350 (zitiert: *Woerner*, StJB 1974/75).
- Woerz*, Bertin, Körperschaftsteuer für Personenunternehmen, Eine Untersuchung am Beispiel des spanischen Unternehmensteuerrechts, Baden-Baden 2009 (zitiert: *Woerz*, Körperschaftsteuer für Personenunternehmen).
- Wollny*, Paul, Überlegungen im Zusammenhang mit dem Minderwert eines Unternehmens, dem. sog. negativen Geschäfts oder Firmenwert, in: Paul Kirchhof, Wolfgang Jakob, Albert Beermann (Hrsg.), Steuerrechtsprechung Steuergesetz Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln 1999, S. 647–657 (zitiert: *Wollny*, FS Offerhaus, 647).
- Zeitzschwitz*, Friedrich von, Die Bilanzbündeltheorie – ein brüchiger Torso (Schluß), FR 1970, 158–165 (zitiert: *Zeitzschwitz*, FR 1970, 158).
- Zimmermann*, Reimar/*Hottmann*, Jürgen/*Kiebele*, Sabrina/*Schaeberle*, Jürgen/*Scheel*, Thomas, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl., Achim 2017 (zitiert: *Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeberle/Scheel-Bearbeiter*).

Sachwortverzeichnis

Abschnittsbesteuerung 356

Abschreibungen/AfA

- Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und AfA-Tabellen 101 ff., 307 ff., 312 ff., 318 ff.
- Geschäftswert *siehe* Geschäftswert/Firmenwert
- Grundsätze bei Personengesellschaften 94 ff.
- GWG *siehe* geringwertige Wirtschaftsgüter
- Methodenwahlrechte 66 ff., 178 f., 251, 271, 281 f., 284 ff., 286, 288, 291 ff., 301, 305, 309 ff., 315 ff., 320 ff., 331 ff., 352, 372 ff.
- Sinn und Zweck von Abschreibungen 99 ff.
- Sonderabschreibungen 380 ff.
- Typisierte Abschreibung 318 f.

Ansatzverbote 231 ff., 237, 241, 286, 296, 300, 306, 319, 322 ff., 348

Anschaffung

- Einlage von Wirtschaftsgütern gegen Gesellschaftsanteile *siehe* tauschähnlicher Vorgang
- ideeller Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens *siehe* Bruchteilsbetrachtung

Anschaffungskosten 28 f., 31, 82, 98, 113, 123, 126, 129, 148 f., 151, 157, 167 f., 173 f., 177 f., 180, 184, 201 f., 207, 210 f., 215 f., 218 f., 222, 226, 229 f., 233, 236 ff., 241, 243, 252, 282, 285 ff., 288 ff., 304, 308, 323, 325, 331, 325, 339 ff., 343, 346, 358, 361 f., 370 f., 378 f., 382 ff.

Anteilserwerb von Mitunternehmeranteilen 166 ff., 229 ff., 279 ff.

- Ansatz von Werten in Ergänzungsbilanzen 229 ff.
- Anwendungsfall von Ergänzungsbilanzen 166 ff.

– Erwerb über dem Buchwert 233 ff., 281 ff., 298 ff.

– Erwerb unter dem Buchwert 236 ff., 289 ff., 294, 323 f.

– Erwerb zum Buchwert 235, 290 ff., 294

– Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb 279 ff., 298 ff.; *siehe auch* Fortentwicklungskonzepte

Anwachsung 106, 166 f., 169 ff., 174 ff., 178 ff., 212, 224 ff., 326 f., 384 f.

– als Anwendungsfall von Ergänzungsbilanzen 174 ff., 178 ff.

– Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen 326

– Handelsbilanzielle Behandlung 170 ff.

– Steuerbilanzielle Behandlung 173 ff.

Aufteilungsverfahren *siehe* Stufentheorie

Aufstockungslösung 169 ff., 171 ff., 174 ff.

Ausbringung 190 f., 194

Ausgleichsposten 237 ff., 306

Ausgleichspostenmethode 184 ff., 191 ff., 195, 200, 213

Ausscheiden eines Gesellschafters *siehe* Anwachsung

Beitragsgedanke 86 ff.

Berichtigung fehlerhafter Ergänzungsbilanzen 392 ff.

– Bilanzänderung 395 f.

– Bilanzberichterstattung 393 ff.

Beteiligung an Personengesellschaft

– Bewertung in Steuerbilanz *siehe*

Spiegelbildmethode

– Bilanzierungsfähigkeit *siehe* Wirtschaftsgutqualität des Personengesellschaftsanteils

Betriebsaufgabe 114 ff., 128 f., 176, 242

Betriebsbegriff

– bei Personengesellschaften 112 ff.

– Grundlagen 107 ff.

Betriebsverpachtung 116 f.

- Bilanzbündeltheorie 60 ff., 179, 219, 254, 274, 295, 309, 325 f.
- Bruchteilsbetrachtung
- bei § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO 66 f., 82 f., 94 f., 104, 125, 180
 - Bruchteilsfiktion 215 ff., 234 ff., 279 ff., 284 f. 288, 290 f., 294, 303 f., 311, 323, 325, 334, 351 ff., 358 ff., 378, 381
- Bruttomethode 204, 159, 188 f., 196, 198, 203 f., 208 ff., 209, 336 ff., 344 ff., 353, 359, 362, 366, 374, 382
- Buchführungspflicht
- bei Ergänzungsbilanzen 157 ff.
 - bei Sonderbilanzen 153 ff.
- Buchwertanpassung 182 f., 184
- Buchwertfortführung 110, 115, 117 ff., 120, 128 f., 131, 135, 138, 141, 158 ff., 184, 186, 188, 190, 202 f., 207, 335 ff., 340, 343 ff., 346, 358 ff., 361, 364 ff., 369 ff.
- Disquotale Kapitalerhöhung 207 ff.
- Durchgriff auf den Mitunternehmer 59, 63 f., 73 ff., 81, 302 ff., 311, 323, 325
- Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen nach § 24 UmwStG 200 ff., 240 ff., 327 ff.
- Ansatz von Werten 240 ff.
 - Anwendungsfall von Ergänzungsbilanzen 200 ff.
 - Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen 327 ff.
- Einbringung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG 187 ff., 376 ff.
- Anwendungsfall von Ergänzungsbilanzen 187 ff.
 - Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen 376 ff.
- Einheit der Gesellschaft 60 ff., 73 ff., 270, 273 ff., 286, 296, 300, 302 ff., 311 ff., 357
- Einkunftsquellen- und Objektbezogenheit 47 ff.
- Einnahme-Überschuss-Rechnung 109, 211 ff., 271
- Ergänzungsbilanzen 211 ff.
- Eintritt eines Gesellschafters in eine bisherige Mitunternehmerschaft 205 ff.
- Entnahme 43 ff., 48, 54 f., 58, 107 ff., 127 f., 130 ff., 172, 187, 192, 213, 222, 256, 267
- Entstrickung 44 ff., 111, 126 ff.
- Ergänzungsbilanzen
- § 24 UmwStG *siehe* Einbringung von Betrieben
 - § 6 Abs. 5 EStG *siehe* Einbringung von Wirtschaftsgütern
 - Ansatz von Werten 223 ff.
 - Anteilerwerb *siehe* Anteilerwerb
 - Anwachsung *siehe* Anwachsung
 - Anwendungsfälle 165 ff.
 - Aufstellungspflicht 162 ff.
 - Begriff 144 ff.
 - Beteiligungsausweis an der Gesellschaft 216, 221 ff.
 - Bilanzcharakter 150 ff.
 - Bruchteilsfiktion *siehe* Bruchteilsbetrachtung, dort Bruchteilsfiktion
 - Buchführungspflicht *siehe* Buchführungspflicht, dort bei Ergänzungsbilanzen
 - Dogmatische Einordnung 214 ff.
 - Einbringung *siehe* Einbringung von Wirtschaftsgütern bzw. Betrieben
 - Fortentwicklung *siehe* Fortentwicklungskonzepte
 - Grundlagen der Fortentwicklung 246 ff.
 - Personenbezogene Steuervergünstigungen *siehe* Personenbezogene Steuervergünstigungen
 - Wertkorrekturposten 216 ff.
 - Zweck 147 ff.
- Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen 287 ff., 293 ff., 300 ff., 304 ff., 310 ff., 349 ff., 355 ff., 369 ff., 380 ff., 386
- Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen 281 ff., 300 ff., 304 ff., 311 ff., 350, 354, 370, 372
- Ergänzungsbilanzen 211 ff., 384 ff., 388 ff.
- Fiktiver Gewerbebetrieb des Mitunternehmers 90 ff., 104 f., 110, 113, 118
- Firmenwert *siehe* Geschäftswert/Firmenwert
- Folgerichtigkeit 38 ff., 50 f., 168, 192, 230, 235, 247, 250 f., 253, 269 f., 290 f., 298 ff., 324 ff., 342

- Fortentwicklungskonzepte 281 ff., 287 ff., 296, 298 ff., 346 ff.
- Eigene Konzeption 298 ff., 301 ff., 312 ff.
 - Ergänzungsbilanzielle Abschreibungs-korrekturen *siehe* Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen
 - Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen *siehe* Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen
 - Gesellschaftsbezogene Fortentwicklung 296 ff., 301 ff.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter/GWG 94, 292 f., 317, 332, 347 ff., 352 ff., 363
- Gesamtanalogie 263 ff.
- Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft 83, 88
- Geschäftswert/Firmenwert 168 f., 197 ff., 227, 232, 237 ff., 282 ff., 287 ff., 296, 312, 319 f., 330, 332, 347 ff., 363
- Auflösung in Ergänzungsbilanzen 282 ff., 287 ff., 296, 312, 319 f., 330, 332, 347 ff., 363
 - negativer 237 ff.
 - Stufentheorie *siehe* Stufentheorie
- Gesonderte und einheitliche Feststellung 156, 194, 223, 392 f.
- Gewinnermittlung 83 ff.
- Gewinnrealisierung 110, 113, 119 f., 130, 202
- Gewinnverteilung 67, 84, 190, 241, 260
- Gleichstellungsthese 31 f., 75, 77, 81, 89 f., 99, 149, 234 ff., 254 ff., 294 ff., 301 ff., 325, 381, 386
- bei der Begründung von Sonderbetriebsvermögen 89 f.
 - Dogmatische Herleitung 257 ff.
 - Grundlagen 254 ff.
- Imparitätsprinzip 93, 239
- Individualbesteuerung 39, 41 f., 248, 251 f., 365
- Jubiläumsrückstellungen 250 f., 298 ff., 300 f., 322
- Kapitalkontenanpassung 183 f.
- Kontinuität 137, 139
- Korrespondenz 56 ff., 89, 93, 251 f., 262, 285, 362 ff.
- bei Ergänzungsbilanzen 346, 349, 352, 362 ff., 383 f.
 - zwischen Steuersubjekten 56 ff., 251 f., 262, 285
- Korrespondierende Bilanzierung 57, 79, 93, 195, 269
- Leistungsfähigkeitsprinzip 37 ff., 77, 81, 93, 110, 116, 121, 123, 126 ff., 130 ff., 135, 137 ff., 147, 149, 167, 173, 177, 186, 192, 211 ff., 248 ff., 257 f., 266 ff., 274, 249 ff., 301, 325, 368
- als Fortentwicklungsmaßstab 249 ff., 301, 325, 368
 - Grundlagen 37 ff.
 - stille Reserven als Leistungsfähigkeit 42 ff.
- Markteinkommenstheorie 44 f., 50, 56, 134 f.
- Minderung von Gesellschaftsrechten 142, 190 ff.
- Mitunternehmeranteil 166 ff.
- Negative Ergänzungsbilanzen 31, 33, 151, 159 f., 177 f., 195, 198, 202 ff., 209 f., 236 ff., 289 ff., 323 ff., 336, 338 ff., 343 ff., 348 ff., 355, 359, 362 ff., 382 ff.
- Ansatz 236 ff.
 - Fortentwicklung 289 ff., 323 ff., 336, 338 ff., 343 ff., 348 ff., 355, 359, 362 ff., 382 ff.
- Nettomethode 159 ff., 188 ff., 196 ff., 203 ff., 210, 336 ff., 344, 347 ff., 349, 352, 354 ff., 362 ff., 373 ff.
- Objektives Nettoprinzip 38 f., 93, 99, 147 f., 162, 165, 167, 173, 176 f., 211 ff., 224 ff., 238, 248 ff., 251 f., 301 f., 323, 325, 385
- Organisationsaktstheorie 45, 121 ff., 207, 239
- Passivierungsbeschränkungen 322 ff.
- Personenbezogene Steuervergünstigungen 95 ff., 98 f., 162 f., 209 ff., 380 ff.

- als Anwendungsfall von Ergänzungsbilanzen 209 ff.
- Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen 380 ff.
- Praktikabilität 186 f., 192, 200, 276 ff., 301, 310 f., 313, 315, 318
- Realisationsprinzip** 43, 45 f., 50 ff., 54 ff., 127, 164, 185, 202, 238, 342, 377, 379
- Realteilung 175 f., 182 ff.
- Rechtsanwendungstheorien 249, 272 ff., 325, 346, 357
- Rechtsfähigkeit**
 - Partielle Rechtsfähigkeit *siehe* Steuerrechtsfähigkeit, dort partielle Steuerrechtsfähigkeit der Mitunternehmensgesellschaft
 - Zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft 27 f., 34 f., 59 f., 62, 67 f., 72, 217
- Rechtsnachfolge 106, 115 f., 147, 166, 205, 214, 285, 331, 337, 340, 343 ff., 346, 364 ff., 370, 374, 378
- Rechtsträgertrennung 49, 92, 113
- Reformvorschläge 36, 80, 83, 98
- Richterrecht 247, 275, 395
- Sacheinlage** 120, 122, 115 ff., 129, 201, 241 f.
 - Offene Sacheinlage 120, 122, 201
 - Verdeckte Sacheinlage 115 ff., 129, 241 f.
- Sachgerechte/sachlich zutreffende Besteuerung des Mitunternehmers 75 ff., 81, 247 ff., 303
- Schwesterpersonengesellschaften 113 f.
- Sofortbesteuerung
 - Gründe für einen Verzicht 133 ff.
- Sonderbetriebsvermögen 84 ff., 110 ff., 131, 146, 258 ff.,
 - § 6 Abs. 5 EStG 131 ff., 188, 194 ff.
 - Buchführungspflicht 153 ff.
 - Grundlagen 84 ff.
- Spiegelbildmethode 215, 222, 332 ff.
- Steuerrechtsfähigkeit 27, 59, 63, 65 ff., 69 ff., 73, 79 f., 95, 97, 104, 112 ff., 125, 132, 142, 178, 219, 271, 295, 302 ff., 306, 309 ff., 323 ff., 359
- keine partielle Steuerrechtsfähigkeit/Steuersubjektivität der vermögensverwaltenden Personengesellschaft 67 f., 82, 387
- Mitunternehmensgesellschaft als Subjekt der Einkünfteerzielung 69 ff.
- Mitunternehmensgesellschaft als Subjekt der Gewinnermittlung 65 ff.
- Mitunternehmensgesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung 69
- partielle Steuerrechtsfähigkeit/Steuersubjektivität der Mitunternehmensgesellschaft 27, 59, 63, 65 ff., 73, 79 f., 95, 97, 104, 112 ff., 125, 132, 142, 178, 219, 271, 295, 302 ff., 306, 309 ff., 323 ff., 359
- Stille Lasten 236, 292 ff. 306, 322 f., 372 f.
- Stille Reserven 39, 41 ff., 52 ff., 91, 106 ff., 110 f., 114 ff., 121 ff., 125 ff., 134 ff., 148 f., 160, 163 ff., 173, 175 f., 182, 184 ff., 190 ff., 202 f., 207 f., 226 ff., 233 ff., 240, 242 ff., 280, 282, 292 ff., 308, 328 ff., 334 ff., 339, 341 ff., 363, 368, 377 ff., 380 ff.
- als Leistungsfähigkeit 42 f.
- als steuerliches Nullum 43
- Erfassung bei bisherigen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens 197 ff.
- Ersatzrealisation 126 ff.
- Methoden zur Sicherung 54 ff.
- Subjektive Bindung 56 ff.
- Übertragung auf andere Steuersubjekte *siehe* Subjektsteuerprinzip, dort intersubjektive Übertragungen sowie Durchbrechung
- Übertragungen bei § 6b EStG 382 ff.
- Stufentheorie 177, 226 ff., 230, 237, 240, 242 f.
- Subjektsteuerprinzip 41 ff., 47 ff., 50 ff., 98 f., 106 f., 111 f., 114 ff., 121, 124 ff., 127 ff., 130 ff., 148 f., 163 ff., 184, 186 ff., 191 ff., 195, 198 ff., 202, 207 ff., 212 ff., 242, 248 f., 251 f., 277, 302, 328 f., 341 f., 367 f., 378 f.
- als Fortentwicklungsmaßstab 248 f., 251 f., 277, 302, 367 f.
- Durchbrechung und ihre Rechtfertigung 130 ff.

- Grundlagen 41 ff., 47 ff., 50 ff.
- Intersubjektive Übertragungen 106 f., 111 f., 114 ff., 121, 124 ff., 127 ff., 202, 207 ff., 242, 328 f., 341 f., 367 f., 378 f.
- Subventionsnorm 97, 134 ff., 138, 309, 316 ff.
- Tauschähnlicher Vorgang** 55 f., 119 ff., 129 ff., 201 ff., 207, 240, 242, 329 f., 341 ff., 345, 357 ff., 360 f., 367, 371 ff., 377 f.,
- Tauschgutachten** 124
- Teilwertabschreibung** 94, 216, 223, 293, 320 f.
- Totalgewinnidentität** 270
- Transparenzprinzip** 27 f., 59 ff., 94, 148, 167, 173, 177, 201 f., 231, 322 ff., 328, 357
- Trennungsprinzip**
 - steuerliches Trennungsprinzip 27 f., 59, 64, 324, 328, 337, 370
 - zivilrechtliches Trennungsprinzip 172, 177, 181
- Übermaßbesteuerung** 50 ff., 54 ff., 267
- Umwandlungen**
 - Einbringungen *siehe* Einbringungen von Wirtschaftsgütern/Betrieben
 - Steuerliche Behandlung 114 ff., 119 ff.
 - Überblick UmwStG 105, 106 ff.
 - Veräußerungsgleiche Vorgänge *siehe* tauschähnlicher Vorgang
 - zivilrechtliche Grundlagen 106
- Unentgeltliche Übertragungen** 52, 57 f., 106, 113, 127 ff., 136 f.
- Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen 379
- von Einzelwirtschaftsgütern 118 ff., 138 ff., 192 ff., 194 ff.
- von Sachgesamtheiten 114 ff., 136 ff.

- Veräußerung eines Mitunternehmeranteils** *siehe* Anteilerwerb von Mitunternehmeranteilen
- Verdeckte Einlage** *siehe* Sacheinlage, dort verdeckte Sacheinlage
- Verhältnismäßigkeit** 43, 45 f., 50 ff., 57 f., 134 f., 192, 250, 265, 299 f., 317, 328 ff., 342
- Vermögensverwaltende Personengesellschaften** 67 f., 75 f., 79, 82, 312, 384 ff.
- als Anwendungsfall für Ergänzungsrechnungen 212 ff.
- Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen 384 ff.
- Verrechnungslösung** 169 ff., 170 f., 171 ff., 173 ff.
- Verschmelzung** 32, 106, 119, 129, 146, 2021, 331
- Vielheit der Gesellschafter** 59, 62 ff., 72 ff., 80 f., 96, 105, 215, 249, 270, 273, 286, 300, 302 ff., 325, 357
- Wahlrechte**
 - Aufstellung von Ergänzungsbilanzen 158 ff., 202 ff., 335
 - bei Abschreibungen 66, 94, 153, 156, 315 ff., 395 f.
 - Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen 178 f., 251, 271, 281 f., 284 ff., 286, 288, 291 ff., 301, 305, 309 ff., 315 ff., 320 ff., 331 ff., 352, 372 ff.
- Wertkorrekturbilanzen/Wertkorrekturposten** 151, 188, 195, 212, 215 ff., 221 ff., 224, 231, 237, 243, 381 ff.
- Wirtschaftsgutqualität des Personengesellschaftsanteils** 216, 222 ff.
- Teilwertabschreibung 216, 223
- Zwischenwertansatz** 203, 228, 241 ff., 327 ff., 374 f.