

Sonderbilanzen

Deubert / Förschle / Störk

6., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage 2021

ISBN 978-3-406-72656-9

C.H.BECK

wird nicht erhoben, soweit die das Grundstück einbringenden Gester am Vermögen der Gesamthand beteiligt sind (§ 5 Abs 1 und 2 GrEStG). Dies gilt auch bei Einbringung in eine KapCoGes, an der der Einbringende zu 100% unmittelbar beteiligt ist (FinMin Baden-Württemberg 27.1.1999 BB, 302; BMF 19.6.2012 DStR, 1556); auf mittelbare Beteiligungen an der PersGes zB über die KomplementärKapGes ist § 5 GrEStG dagegen nicht anwendbar (OFD Hannover 9.3.1999 DStR, 1906).

Bei der Bewertung von Grundbesitz ist ggf auch zu berücksichtigen, dass nach § 1 Abs 1 Nr 1 iVm Abs 2a GrEStG auch die *spätere* Übertragung von Anteilen an einer PersGes mit inländischem Grundbesitz der **Grunderwerbsteuer** unterliegt, wenn die Anteile innerhalb von fünf Jahren seit Grundstückserwerb unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95% auf neue Gester übergehen (dazu *Stoschek/Haftenberger/Peter* DStR 2000, 1460; zur GrESt in UmwFällen FinMin Baden-Württemberg 19.12.1997 DB 1998, 166, idF vom 31.1.2000 DStR, 284). In diesem Fall wird für Zwecke der GrESt fingiert, dass mit dem Übergang von 95% der Anteile eine neue PersGes entstanden ist, die das Grundvermögen von der bisherigen PersGes erworben hat (*Kroschewski GmbH* 2001, 708). Für den Beginn der Frist ist auf die dingliche (gesamthänderische) Mitberechtigung am Grundstück abzustellen, die mit dem Erwerb der Gesterstellung verbunden ist (BFH v 6.6.2001 DB, 2179).

Nach bisheriger Rechtslage bestand eine Besteuerungslücke bei der GrESt für die Übertragung von grundbesitzenden Ges, denn der Erwerb der Bet an Ges mit Grundbesitz war in den Fällen des § 1 Abs 3 GrEStG nur dann steuerbar, wenn der Erwerber hierdurch eine Quote von mindestens 95% an der Ges erreichte. Blieb die BetQuote unter 95%, war der Erwerb mithin nicht steuerbar. Hierfür wurden häufig PersGes als ZwischenGes genutzt, an denen der Erwerber als nicht geschäftsführender Gester beteiligt war, die dann den übrigen Teil des Grundbesitzes erwarb. Dieser Erwerb wurde ihm nicht zugerechnet, da die jeweiligen Erwerbsebenen getrennt betrachtet wurden. Die neu eingefügte Vorschrift des § 1 Abs 3a GrEStG soll Erwerbsvorgänge mit sog *Real Estate Transfer Tax Blocker*-Strukturen (**RETT-Blocker**) steuerbar machen. § 1 Abs 3a GrEStG stellt auf eine wirtschaftliche Betvon 95% ab. Damit geht eine rein rechnerische Betrachtung aller BetStränge einher (kritisch dazu *Wagner/Mayer* BB 2014, 279, die von einem „Super-Auffangtatbestand“ sprechen; *Behrens* DStR 2013, 2726; *Gottwald* MittBayNot 2014, 1, mwN; *Liekenbrock/Joisten* Ubg 2013, 743; *Schanko* UVR 2014, 44; FinMin Baden-Württemberg BStBl I 2013, 1364).

Steuerschuldner der beim GesterWechsel ggf entstehenden GrESt ist allein die PersGes (§ 13 Nr 6 GrEStG), die somit auf den Stichtag des Wechsels eine entspr Verbindlichkeit zu passivieren und uU auch die GrESt bei der Bewertung des Grundstücks in der EB zu berücksichtigen hat. Dass die PersGes zivilrechtlich idR fortbesteht, wenn die Gester keine identitätsaufhebende Umgründung wählen (BFH v 21.6.1994 BStBl II, 856), steht dem nicht entgegen (BFH v 12.12.1996 BStBl II 1997, 299). Bei identitätswahrender Fortführung (dazu Anm 54ff) wendet die PersGes jedoch insoweit keine nachträglichen AK iSv § 255 Abs 1 HGB für den Erwerb des bereits zu ihrem Vermögen gehörenden Grundstücks auf, da der Aufwand allein durch den GesterWechsel verursacht wird. Gleichwohl handelt es sich nicht um

Aufwand aus der Geschäftstätigkeit der PersGes. Da die Steuer nicht erhoben wird, soweit die AltGester am Gesamthandsvermögen der PersGes beteiligt bleiben (§ 6 Abs 1 iVm Abs 3 GrESt), ist die GrESt daher uE – sofern nichts anderes bestimmt wurde – in der HBil als *Einlagenminderung* (Entnahme) der neu eintretenden Gester zu behandeln und deren Kapitalkonto entspr anteilig zu belasten. Steuerlich ist die durch den Beitritt *neuer* Gester ausgelöste GrEStBelastung dagegen (wie im Fall der Gründung durch Aufnahme in ein EinzelUnt, § 5 Abs 2 GrEStG) als *zusätzlicher Anschaffungsaufwand* der beitretenden Gester für den Erwerb ihrer ideellen Anteile am Grundbesitz der PersGes anzusehen und in deren steuerlicher Ergänzungsbilanz (Anm 201 f) zu aktivieren. In dieser Höhe steht der handelsrechtlichen Einlagenminderung daher das Mehrkapital in der steuerlichen Ergänzungsbilanz ggü. Eine Erfassung als Aufwand (so Müller DB 1997, 1435) verletzt dagegen den Grundsatz der Erfolgsneutralität von gesellschaftsrechtlichen Vorgängen. Im Übrigen käme dies – über die Gewinnverteilung – einer anteiligen Übernahme der GrESt durch *alle* Gester gleich; dies setzt jedoch eine entspr ausdrückliche Vereinbarung voraus. Andernfalls würde in unzulässiger Weise in die Vermögensrechte der an dem steuerbegründenden Gesterwechsel uU nicht beteiligten AltGester eingegriffen.

Änderungen der Anteile der AltGester durch **Anwachsung** aufgrund der Herabsetzung des Anteils oder des Ausscheidens eines Gesters lösen keinen grunderwerbsteuerbaren Tatbestand aus, es sei denn, die PersGes hatte das Grundstück innerhalb der letzten fünf Jahre vorher von diesem Gester erworben (Ländererlass 12.11.2018 BStBl I, 1314, Tz 5). Nur in diesem Fall führt nach § 5 Abs 3 GrEStG auch der Austritt (bzw die Minderung der Bet) zu einer Nachbelastung in Höhe der ursprünglich nicht erhobenen GrESt (zur Problematik Hofmann BB 2000, 2605; Heine INF 2001, 449) und damit – wie bei dem früheren Zugang des Grundstücks (dazu Anm 198) – nicht zu einer Einlagenminderung, sondern in entspr Höhe zu nachträglichen AK der PersGes für den Erwerb des Grundbesitzes (§ 255 Abs 1 S 2 HGB; so wohl auch Schubert/Gadeck in Beck Bil-Komm¹² § 255 Anm 325). Dass der spätere Austritt auf einem bereits im Zeitpunkt der Einbringung vorgefassten Plan beruhte (so noch BFH v 30.10.1996 BStBl II 1997, 87), ist nicht mehr Voraussetzung der GrEStPflcht. Entsprechendes gilt im Fall der Anwachsung sämtlicher Anteile auf einen verbleibenden AlleinGester (dazu B Anm 108).

201 Gehen Anteile an der PersGes zivilrechtlich durch Beitritt oder Anteilsverkauf auf neue oder bisherige Gester über, hat der Übernehmer seine Aufwendungen für die ihm steuerlich zuzurechnenden *ideellen Anteile* an den WG der PersGes als zusätzliche AK (Mehrkapital) in einer steuerlichen **Ergänzungsbilanz** zu erfassen, soweit sie den in der StBil I der PersGes ausgewiesenen anteiligen Buchwert des übernommenen EK übersteigen (zur Verteilung des Mehrbetrags Anm 203). Umgekehrt ergeben sich AK-Minderungen (Minderkapital), soweit die Aufwendungen das übernommene buchmäßige EK unterschreiten (Anm 192; Wacker in Schmidt³⁸ EStG § 15 Anm 463; BMF 11.11.2011 BStBl I 1438, Tz 24.13; zur Verteilung des Abstockungsbetrags Anm 205).

Entsprechendes gilt bei anteiliger Anwachsung wegen Ausscheidens eines Gesters. So erhöhen sich die *steuerlichen* Wertansätze (zur HBil Anm 60) der

IV. Steuerliche Eröffnungsbilanz der Personengesellschaften 201–203 C

verbleibenden Gester für die hinzukommenden ideellen Anteile an den WG in entspr Umfang, wenn ein Mitunternehmer gegen eine den steuerlichen Buchwert seines Kapitalkontos übersteigende Abfindung aus der PersGes ausscheidet. Dagegen mindern sich die steuerlichen Buchwerte der WG entspr, wenn die Abfindung den Buchwert des Kapitalkontos nicht erreicht.

In der Ergänzungsbilanz werden jedoch keine WG aktiviert oder passiviert, sondern den einzelnen WG der Gesamthandsbilanz lediglich Wertdifferenzen zwischen Kaufpreis und steuerlichem Kapitalkonto des betr Gesters zugeordnet. Die dogmatische Einordnung dieser (positiven oder negativen) Abweichungen von der *steuerlichen* GesamthandsEB der PersGes (StBil I) ist im Einzelnen str (*Dreissig* BB 1990, 959: rechnerische Korrekturposten; BFH v 12.12.1996 BStBl II 1998, 182: Anteile an den WG des GesVermögens; *Gschwendtner* DStR 1993, 817: Bet an der PersGes). Der Ausweis in der Ergänzungsbilanz ist für die Anwendung der steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften mit den betr WG als Einheit zu betrachten und bildet den steuerlichen Wertansatz (StBil II, Anm 202).

Je nachdem, mit welchen Werten das BetrVerm in der steuerlichen Gesamthandsbilanz angesetzt wird, kommt es zu positiven oder negativen Ergänzungsbilanzen (Mehr-/Minderkapital) für die einzelnen Gester (BFH v 28.9.1995 BB 1996, 102; zur Möglichkeit der unmittelbaren Erfassung in der StBil Anm 191). Das daraus resultierende Mehr- oder Minderkapital ist Teil des steuerlichen EK des betr Gesters und damit ggf bei der Berechnung der Verlustbegrenzung nach § 15a EStG zu berücksichtigen (BFH v 30.3.1993 BStBl II, 864); SonderBetrVerm (Anm 210 ff) ist dagegen insoweit außer Betracht zu lassen (BFH v 14.5.1991 DStR, 1344).

Die handelsrechtliche Rechnungslegung der PersGes über das Gesamthandsvermögen wird von den steuerlichen Nebenrechnungen nicht unmittelbar berührt, sofern für die daraus resultierende künftige Steuerentlastung (bzw -belastung bei Minderkapital) keine Bilanzierung latenter Steuern analog § 274 HGB erfolgt.

Die in den jeweiligen Ergänzungsbilanzen der einzelnen Gester ausgewiesenen Beträge bilden zusammen mit den (ggf unmittelbar auf- oder abgestockten) Wertansätzen in der StBil I der PersGes den steuerlichen Buchwert der betr WG und damit die Bemessungsgrundlage für evtl künftige AfA, Sonder- und Teilwertabschreibungen. Durch das bei einem GesterWechsel idR zu zahlende Aufgeld wird *steuerlich zusätzliches Abschreibungsvolumen* geschaffen, während zivilrechtlich nur ein nicht abnutzbarer GesAnteil erworben wird. Um sicherzustellen, dass die infolge der zusätzlichen Abschreibungsbeträge im Gesamthandsvermögen der PersGes eintretende GewStErsparnis nicht allen Gestern anteilig, sondern allein dem betr Gester zugutekommt, darf in der HBil ein Ansatz latenter Steuern erfolgen und dem EK dieses Gesters zugerechnet oder im GesVertrag eine VorabgewinnAbrede bzgl des GewStEffekts vorgesehen werden (ebenso *Westerfelhaus* DB 1991, 1341 zum Sonderbetriebsvermögen).

Die **Aufteilung** evtl aufgedeckter stiller Reserven auf die einzelnen Posten der StBil I bzw der Ergänzungsbilanzen hat nach hM (sog Stufentheorie, BFH v 6.7.1995 BStBl II, 832) in vier Schritten zu erfolgen (dazu *Wacker* in Schmidt³⁸ EStG § 16 Anm 487 ff mwN; *Schellhorn* BuW 1996, 420 mwN).

Danach besteht eine *widerlegbare Vermutung* der Abgeltung stiller Reserven (Ausnahme Anm 204). Dies hat zur Folge, dass ein über den steuerlichen Buchwert des EK hinausgehender **Mehrwert**

- zunächst den in der Gesamthandsbilanz der PersGes (ggf nur mit 1 €) *bilanzierten* materiellen und immateriellen EinzelWG proportional nach dem Verhältnis der darin enthaltenen Reserven (BFH v 24.5.1984 BStBl II, 747), höchstens bis zum Teilwert der betr WG, zuzurechnen ist.
- Ein darüber hinausgehender Betrag ist durch Nachaktivierung proportional auf bisher *nicht bilanzierte* abnutzbare WG (zB selbst erstellte immaterielle WG) zu verteilen. Dazu kann auch ein vereinbartes befristetes Wettbewerbsverbot gehören (BFH v 14.2.1973 BStBl II, 580).
- Verbleibt danach noch ein Restbetrag, ist dieser zusätzlich als derivativer GFW (dazu Anm 206) anzusetzen, auch wenn nur Zwerganteile übertragen wurden (BFH v 31.7.1974 BStBl II 1975, 236; zur Unterscheidung zwischen selbständigen immateriellen EinzelWG und unselbständigen geschäftswertbildenden Faktoren BFH v 7.11.1985 BStBl II 1986, 176).
- Soweit die stillen Reserven in bilanzierten und bislang nicht bilanzierten WG (einschl GFW) zur Verteilung nicht ausreichen, ist der Mehrbetrag als Betriebsausgabe (Aufwand) abzuziehen und in der EB als Verlustvortrag zu erfassen. Bei Übernahme eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto kann der Erwerber allerdings einen Übernahmeverlust nicht bereits im Erwerbsjahr, sondern erst im Wege der Verrechnung mit künftigen Gewinnanteilen geltend machen, denn er musste im Zeitpunkt der Übernahme noch keine AK aufwenden, da er weder zum Nachschuss verpflichtet ist, noch von den Gläubigern in Anspruch genommen werden kann (BFH v 19.2.1998 BStBl II 1999, 266).

Zunehmend wird eine Zusammenfassung der beiden ersten Stufen (modifizierte Stufentheorie; dazu *Hörger/Stobbe* DStR 1991, 1230; *Siegel* DStR 1991, 1477) befürwortet, dh eine *gleichberechtigte Verteilung* auf alle bilanzierten und bislang nicht bilanzierten WG entweder proportional oder nach dem Verhältnis der Teilwerte (*Wacker* in Schmidt³⁸ EStG § 16 Anm 490 mwN).

204 Die Vermutung der Abgeltung stiller Reserven gilt nicht, wenn es sich bei dem gezahlten Mehrpreis oder der Übernahme eines negativen EK *offensichtlich* um die Abfindung eines lästigen Gesters oder eine außerbetriebliche Zuwendung (Schenkung) handelte oder der ausscheidende Gester nicht an den stillen Reserven beteiligt war und für den Verlust der Einkunftsquelle entschädigt werden sollte (BFH v 10.8.1978 BStBl II 1979, 74). In diesen Fällen sind zusätzliche AK des neuen Gesters nur zu berücksichtigen, soweit feststeht, dass stille Reserven und/oder ein GFW vorhanden sind. Ein darüber hinausgehender Mehrbetrag ist idR sofort abzugsfähige Betriebsausgabe (BFH v 29.10.1991 BStBl II 1992, 647), unabhängig davon, ob er im Rahmen einer Anwachsung oder eines Gesterwechsels geleistet wurde (BFH v 18.2.1993 BStBl II 1994, 224).

205 Soweit der Anteilskaufpreis bzw die Abfindung den Buchwert des Kapitalkontos eines ausscheidenden Gesters nicht erreicht, müssen der neue bzw die verbleibenden Gester die steuerlichen Buchwerte der *bilanzierten* WG (mit Ausnahme des Bargelds und der Bankguthaben) in der StBil der PersGes oder

IV. Steuerliche Eröffnungsbilanz der Personengesellschaften 206, 210 C

über negative Ergänzungsbilanzen *grds* im Umfang der Entgelt Differenz anteilig abstocken (BFH v 12.12.1996 BStBl II 1998, 180). Die notwendige **anteilige Abstockung** kann nicht ohne Weiteres durch Passivierung eines negativen GFW (Badwill) vermieden werden (BFH v 19.2.1981 BStBl II, 730). Eine Abstockung kommt jedoch nicht in Betracht, soweit die Abweichung zwischen buchmäßigem EK und gezahltem Entgelt *nicht* auf einer Wertminderung der einzelnen WG bzw passivierungspflichtigen Rückstellungen (zB Sozialplan), sondern auf ungünstigen Geschäftsaussichten der PersGes beruht (BFH v 6.7.1995 BStBl II, 832). In diesem Fall, oder wenn der Unterschiedsbetrag größer ist als die bei den einzelnen WG möglichen Abstockungen und erforderlichen Rückstellungen, muss folglich für den in der EB zusätzlich zu berücksichtigenden Badwill ein *passiver Ausgleichsposten* in der Ergänzungsbilanz gebildet werden, der mit künftigen Verlusten zu verrechnen oder bei Beendigung der Bet des eintretenden Gesters gewinnerhöhend aufzulösen ist (BFH v 21.4.1994 BStBl II, 745 zur Veräußerung eines Kommanditanteils mit positivem EK für 1 €); dazu *Kempf/Obermann DB* 1998, 545.

Für unentgeltliche, nicht gesellschaftsrechtlich motivierte Übertragungen sind die Buchwerte fortzuführen (Anm 196).

Eine generelle Vermutung, dass ein über den Buchwert des EK und den Anteil an den stillen Reserven hinausgehender Mehrbetrag für den Erwerb eines Anteils am **Geschäftwert** gezahlt wurde, besteht nicht (BFH v 7.6.1984 BStBl II, 584; BFH v 10.8.1978 BStBl II 1979, 74; aA noch BFH v 21.5.1970 BStBl II, 740; BFH v 11.10.1960 BStBl II, 509). Es ist daher stets anhand des Ertragswerts zu untersuchen, ob tatsächlich ein GFW vorhanden ist (BFH v 12.6.1975 BStBl II, 807); bei der UntBewertung ist ein angemessener Unternehmerlohn als Personalaufwand zu berücksichtigen (zur Ermittlung BFH v 25.1.1979 BStBl II, 302; *Meier FR* 1991, 261). Gewinnerwartungen aus bestehenden langfristigen Rahmenverträgen sind ggf gesondert zu berücksichtigen (FG Hamburg v 21.10.1987 EFG 1988, 292 (rkr)).

Beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer im Aufbau befindlichen PersGes, die ihren Geschäftsbetrieb noch nicht als selbständig funktionsfähigen Organismus eingerichtet hat, kann ein Anteil an einem GFW jedoch nicht angesetzt werden (BFH v 18.2.1993 BStBl II 1994, 224).

4. Sonderbetriebsvermögen

Bei Gründung einer PersGes durch Aufnahme in ein Unt (Anm 45) oder Umgründung nach dem Beitritt weiterer Gester (Anm 54) können im Alleineigentum eines Gesters zurückbehaltene WG (zB bisheriges Betriebsgrundstück) steuerlich als *Pflichtbestandteil* des BetrVerm zu berücksichtigen sein (BFH v 25.4.1985 BStBl II, 622). Das (iSd EStG) *notwendige* BetrVerm einer PersGes umfasst nämlich sowohl die WG, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören (zu Ausnahmen Anm 183), als auch die WG des sog **Sonderbetriebsvermögens** (EStR (2012) R 4.2 Abs 2; Anm 213; dazu BFH v 14.4.1988 BStBl II, 667; BFH v 30.3.1993 BStBl II, 864; im Einzelnen *Wacker in Schmidt*³⁸ EStG § 15 Anm 506 ff). Das SonderBetrVerm ist somit Teil des BetrVerm der PersGes. Nach § 15 Abs 1 S 1 Nr 2

EStG wird es in die steuerliche Gewinnermittlung einbezogen. Dabei handelt es sich um Gegenstände, die zwar zivilrechtlich Eigentum der Gester sind, aber entweder in einem Zusammenhang mit dem Betrieb der PersGes stehen (SonderBetrVerm I; zB BFH v 13.10.1998, BStBl II 1999, 357) oder zumindest die Bet des Gesters an der PersGes fördern (SonderBetrVerm II; zB BFH v 27.6.2006 BStBl II, 874 und BFH v 11.12.1990 BStBl II 1991, 511) und keinem anderen Betriebsvermögen vorrangig zuzurechnen sind (Anm 185). Notwendiges SonderBetrVerm I der PersGes ist daher zB das angemietete Fabrikgrundstück eines Gesters. Zum notwendigen SonderBetrVerm II (zur Unterscheidung Anm 215; BFH v 7.7.1992 BStBl II 1993, 328) gehört dagegen zB ein Grundstück, das der Gester an einen Dritten vermietet hat, wenn dieser es an die PersGes untervermietet (BFH v 9.9.1993 BStBl II 1994, 250, zuletzt BFH v 24.2.2005 BStBl II, 578, dazu auch *Weber-Grellet* StuB 2005, 805 ff). Außerdem können auch WG, die funktional für die Mitunternehmerschaft nicht erforderlich sind, als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen und damit notwendiges BetrVerm sein, wenn sie erhebliche stille Reserven enthalten, die während der Zugehörigkeit zum BetrVerm entstanden sind (BFH v 2.10.1997 DB 1998, 169).

211 Darüber hinaus kommt SonderBetrVerm auch als *gewillkürtes* BetrVerm (dazu B Anm 99) in Betracht, wenn die betr WG objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, Bestandteil des steuerlichen BetrVerm zu sein (zB BFH v 20.6.1985 BStBl II, 654; BFH v 17.5.1990 BStBl II 1991, 216; BFH v 25.11.1997 BStBl II, 1998, 461). So kann zB fremdvermieteter Grundbesitz eines Kommanditisten in der StBil II (Anm 214) der KG auch dann als SonderBetrVerm ausgewiesen werden, wenn er *nicht* mit Grundpfandrechten zur Sicherung von Krediten der PersGes belastet ist. Dies gilt insb dann, wenn das WG schon vor Gründung der KG im EinzelUnt des Kommanditisten als gewillkürtes BetrVerm behandelt worden ist (BFH v 7.4.1992 BStBl II 1993, 21). Die *subjektive Zweckbestimmung* muss allerdings objektiv erkennbar sein (EStR (2012) H 4.2 Abs 1; BFH v 22.9.1993 BStBl II 1994, 172), dh gewillkürtes SonderBetrVerm muss in der Buchführung und steuerlichen EB der PersGes von vornherein eindeutig als solches erfasst werden (dazu Anm 170; BFH v 23.10.1990 BStBl II 1991, 401). An der *objektiven Eignung* der WG fehlt es, wenn zum Zeitpunkt ihrer Zuführung feststeht, dass sie der PersGes keinen Nutzen, sondern lediglich Verluste bringen werden (BFH v 8.2.1985 BFH/NV, 80), wie zB das von einem Gester genutzte Einfamilienhaus (zu Wertpapieren Anm 216).

212 Schuldrechtliche **Verrechnungskonten** gehören als Forderungen gegen Gester grds zum steuerlichen SonderBetrVerm (EK) der PersGes (hM, zB *Hollatz* DStR 1994, 1673; *Wacker* in Schmidt³⁸ EStG § 15 Anm 540; zu Ausnahmen Anm 185) oder bei fehlender betrieblicher Veranlassung eines Darlehens an Gester zum notwendigen steuerlichen Privatvermögen der PersGes (Anm 186). Unabhängig von der Zugehörigkeit zum SonderBetrVerm sind diese Posten steuerlich einer eigenständigen Bewertung nicht zugänglich (zur HBil Anm 112, 130); Abwertungen kann daher mit steuerlicher Wirkung weder die PersGes (BFH v 9.5.1996 BStBl II, 642 betr Darlehen an Gester; BFH v 19.7.1984 BStBl II 1985, 6 betr Darlehen an SchwesterPersGes) noch der Gester als Gläubiger (BFH v 22.1.1981 BStBl II, 427 betr Forderungen

IV. Steuerliche Eröffnungsbilanz der Personengesellschaften 213–215 C

aus Lfg; BFH v 12.7.1990 BStBl II 1991, 64 betr Risiko der Inanspruchnahme aus Bürgschaftsverpflichtung ggü der PersGes) vornehmen (vgl auch *Ley* KÖSDI 2002, 13464). Andernfalls ergäben sich unlösbare steuerliche Zu rechnungsprobleme, wenn zB aufgrund eines Ausfallrisikos nach dem Vor sichtsprinzip eine Abwertung erforderlich würde (*Hey* BB 1997, 2251) oder Ansprüche bilanzrechtlich als noch nicht realisiert anzusehen sind (zB Pensi onsanwartschaft eines Gesters, dazu Anm 190). Dies gilt auch für wechsel kursorbedingte Wertänderungen (BFH v 19.5.1993 BStBl II, 714; zum Mei nungsstand *Wacker* in Schmidt³⁸ EStG § 15 Anm 544 ff).

Das SonderBetrVerm darf in der HBil nicht angesetzt werden (Anm 114). 213 Steuerlich umfasst der **Mitunternehmeranteil** aber gleichwohl nicht nur den Anteil der Gester am Gesamthandsvermögen der PersGes, sondern auch etwaiges SonderBetrVerm (Anm 210; BFH v 31.8.1995 BStBl II, 890). Dies gilt nicht nur für Mitunternehmerschaften mit Gesamthandsvermögen (OHG, KG, GbR), sondern zB auch für die (atypische) **stille Gesellschaft** (dazu B Anm 131), die wegen § 230 HGB kein Gesamthandsvermögen be sitzt (zur Beurteilung als Mitunternehmerschaft EStR (2012) H 15.8 Abs 1). In diesem Fall bilden die betrieblich genutzten WG des Einzelunternehmers (dazu B Anm 36) und das SonderBetrVerm des stillen Teilhabers das steuer liche BetrVerm der stillen Ges (BFH v 3.2.1994 BStBl II, 709; BFH v 2.5.1984 BStBl II, 820; *Wacker* in Schmidt³⁸ EStG § 15 Anm 348, 480 mwN); eine handelsrechtliche EB der stillen Ges ist mangels Gesamthands vermögen aber nicht aufzustellen.

Notwendiges und gewillkürtes SonderBetrVerm kann es darüber hinaus auch bei Mitunternehmern geben, die sich zur gemeinsamen Ausübung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (dazu B Anm 9) oder eines freien Berufs (Anm 6) zusammengeschlossen haben (BFH v 2.12.1982 BStBl II 1983, 215).

Das SonderBetrVerm ist nach § 15 Abs 1 Nr 2 EStG in die steuer liche Gewinnermittlung durch BetrVermVergleich einzubeziehen (BFH v 16.2.1996 BStBl II, 342). Da seine Veränderungen jedoch von der handels rechtlichen Rechnungslegung (und damit von der StBil I) nicht erfasst wer den (Anm 114), sind die Aufwendungen und Erträge den Gestern jeweils gesondert zuzurechnen; zur Zuständigkeit der PersGes Anm 170. Demzu folge sind die am EB-Stichtag jeweils vorhandenen Bestände des Sonder BetrVerm erst in einer sog **Steuerbilanz II** zu berücksichtigen; diese ist eine Zusammenfassung der steuerlichen Gesamthandelsbilanz (StBil I, Anm 182) mit dem SonderBetrVerm sowie ggf vorhandenen Wertdifferenzen in den Ergänzungsbilanzen der einzelnen Gester (Anm 201).

Die Ansatzfähigkeit der (aktiven und passiven) WG des SonderBetrVerm in der StBil II („Gesamtbilanz“) bestimmt sich nach den handelsrechtlichen GoB (§ 5 Abs 1 EStG, BFH v 11.3.1992 BStBl II, 797), allerdings zwangs läufig ohne Maßgeblichkeit eines konkreten Ansatzes in der HBil der PersGes (*Wacker* in Schmidt³⁸ EStG § 15 Anm 475 mwN).

Zum SonderBetrVerm gehören insb WG, die der PersGes von Gestern zur **Nutzung** überlassen wurden (Anm 210). Soweit es sich dabei um WG han delt, die unmittelbar dem Betrieb dienen (zB Grundstück mit Produktions gebäude), handelt es sich um *notwendiges* SonderBetrVerm I, andernfalls 215

um *gewillkürtes* SonderBetrVerm I (zB Grundstück zur evtl Betriebserweiterung).

Zum notwendigen SonderBetrVerm II der PersGes gehören dagegen zB **Anteile** der Gester an KapGes, wenn diese geeignet sind, ihre Stellung als Mitunternehmer zu stärken und einen besonderen Einfluss auf die PersGes auszuüben. Bei KapCoGes gehören dazu grds die von einem Kommanditisten gehaltenen Geschäftsanteile an der **KomplementärKapGes** (BFH v 12.11.1985 BStBl II 1986, 55), weil er dadurch Einfluss auf die Geschäftsführung der KapCoGes erlangt (BFH v 5.12.1979 BStBl II 1980, 119). Dabei handelt es sich um *notwendiges* SonderBetrVerm, wenn die KomplementärKapGes neben ihrer Geschäftsführung für die KG entweder keine (allenfalls eine nur unwesentliche) eigene Geschäftstätigkeit entfaltet oder zusätzlich, zB wegen Übernahme des Alleinvertriebs der PersGes, auch wirtschaftlich mit der PersGes in einer Weise verflochten ist, die für die PersGes von nicht geringer Bedeutung ist (BFH v 31.1.1991 BStBl II, 786; FinMin Sachsen 23.4.1993 DB, 1323). Ein beherrschender Einfluss bei der KapGes ist nicht erforderlich (BFH v 3.3.1998 BStBl II, 383), führt aber stets zu notwendigem SonderBetrVerm, auch wenn eine Beherrschung nur mit anderen Mitunternehmern gemeinsam möglich sein sollte (BFH v 16.9.1994 BStBl II 1995, 75; BFH v 27.9.1994 BFH/NV 1995, 678). Bei ausschließlicher Geschäftsführungstätigkeit einer KapGes für mehrere PersGes sind die Anteile von Anfang an dem SonderBetrVerm der zuerst gegründeten KapCoGes zuzurechnen. Zur Abgrenzung im Einzelnen OFD München 2.4.2001 DStR, 1032; gleichlautend OFD Frankfurt am Main 22.11.2000 GmbHR 2001, 163. Beteiligt sich der Gester einer GmbH an dieser zugleich als atypisch stiller Gester, entsteht steuerlich eine Mitunternehmerschaft mit der KapGes; auch in diesem Fall gehören die GmbH-Anteile des stillen Gesters grds zu seinem SonderBetrVerm (BFH v 15.10.1998 GmbHR 1999, 193).

Notwendiges SonderBetrVerm liegt dagegen grds **nicht** vor, wenn die mit der PersGes nicht wirtschaftlich verflochtene KomplementärKapGes eine *nicht unwesentliche anderweitige Geschäftstätigkeit* ausübt, die aber für den Betrieb der PersGes nicht von Bedeutung ist (BFH v 3.8.1993 BStBl II 1994, 448; BFH v 7.7.1992 BStBl II 1993, 328; BFH v 11.12.1990 BStBl II 1991, 510; BFH v 31.10.1989 BStBl II 1990, 677). In diesem Fall können die Anteile nur gewillkürtes SonderBetrVerm II sein (BFH v 30.3.1999 BFH/NV, 1468; FG Münster v 25.4.1997 EFG 1998, 87), sofern es sich nicht um völlig betriebsfremde Aktivitäten handelt (zB Beteiligung an AbschreibungsGes, BFH v 20.6.1985 BStBl II, 654).

Zum notwendigen SonderBetrVerm II kann auch der Anteil eines Mitunternehmers an einer **anderen Kapitalgesellschaft** gehören, jedoch nur wenn die Betan der KapGes der Bet an der Mitunternehmerschaft dient (zB BFH v 31.8.2006 BFH/NV, 2257). Dies ist zB der Fall, wenn deren alleiniger Zweck darin besteht, eine KommanditBet an der PersGes in nicht unerheblichem Umfang zu halten (BFH v 23.1.2001 BB, 814 für 50%-Anteil). Dagegen gehören zB Anteile an einer nicht operativ tätigen HoldingGmbH nicht zum notwendigen SonderBetrVerm II, wenn die Holding auch andere Bet in erheblichem Umfang hält (FG Rheinland-Pfalz v 17.12.1998 EFG 1999, 271 (rkr)).