URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-keine-korrespondierende-bilanzierung-eines-gesellschafterdarlehens-bei-uebertragung-des-mitunternehmeranteils.html>

30.05.2017

Unternehmensteuer

BFH: Keine korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens bei Übertragung des Mitunternehmeranteils

Die korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens entfällt mit Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft. Diese endet auch dann, wenn bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils der Erwerber auch die Gesellschafter-Darlehensforderung erwirbt.

Sachverhalt

Kommanditisten der A-KG waren B und C (Altgesellschafter). Sie übertrugen ihre Kommanditanteile in 2002 an die F GmbH, die auch die Gesellschafterdarlehenskonten der Altgesellschafter erwarb. Die Gesellschafterforderung wurde wegen der sich verschlechternden Ertragslage der A KG nicht beglichen. Streitig war, ob an der korrespondierenden Bilanzierung der Darlehensforderung in den Sonderbilanzen der Personengesellschafter und in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft auch nach dem Gesellschafterwechsel festzuhalten ist. Finanzamt und FG waren der Ansicht, der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung und das daraus resultierende Verbot der Abschreibung einer Gesellschafterforderung auf einen niedrigeren Teilwert gelte auch nach Übertragung der Mitunternehmeranteile weiter.

Entscheidung

Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass das Gesellschafterdarlehen bei Abtretung an den Neugesellschafter im Zusammenhang mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils unter Fortführung der für den Altgesellschafter geltenden Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung für eine Darlehensforderung gegen die Gesellschaft als Übertragung von funktionalem Eigenkapital zum Nominalwert zu beurteilen sei.

Nach Auffassung des BFH werde vielmehr in Höhe der in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesenen Darlehensverbindlichkeit kein funktionales Eigenkapital des Altgesellschafters auf den Neugesellschafter übertragen.

Ansprüche eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Darlehensforderung gehörten zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, das in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft als Eigenkapital behandelt werde. Bei Wertlosigkeit eines solchen Ersatzanspruches werde der Verlust im Sonderbetriebsvermögen – ebenso wie der Verlust der Einlage in das Gesellschaftsvermögen – erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft realisiert. Eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft komme regelmäßig wegen der Behandlung als Eigenkapital nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 05.06.2003).

Die in der Sonderbilanz ausgewiesenen Bilanzpositionen werden mit dem Ausscheiden des Gesellschafters aus der Mitunternehmerschaft durch die Erstellung einer Sonderschlussbilanz lediglich bei der Ermittlung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns berücksichtigt. Da eine Sonderbilanz für den ausgeschiedenen Gesellschafter nicht mehr zu erstellen sei, entfalle zugleich das Erfordernis der korrespondierenden Bilanzierung. Für den Erwerber des Gesellschaftsanteils sei eine „eigene“ Sonderbilanz aufzustellen, in der die Darlehensforderung mit den Anschaffungskosten des Neugesellschafters zu bilanzieren sei.

Der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung sei folglich streng gesellschafterbezogen anzuwenden. Die Darlehensverbindlichkeit sei im Zeitpunkt der Übertragung des Gesellschaftsanteils als Fremdkapital zu behandeln und eine Umqualifizierung in funktionales Eigenkapital erfolge erst wieder durch die Erfassung der Darlehensforderung in der Sonderbilanz des Neugesellschafters.

Auf die Gesamthandsbilanz der Gesellschaft haben die Veräußerung der

Darlehensforderung und der damit einhergehende Veräußerungsverlust im Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Gesellschafters keine Auswirkung. Die Darlehensverbindlichkeit sei weiterhin in unveränderter Höhe auszuweisen. Dies habe zur Folge, dass spätere Zahlungen der Gesellschaft auf die Darlehensforderung bei dem Neugesellschafter zu einer Gewinnrealisierung im Sonderbetriebsvermögen führen, soweit sie die in der Sonderbilanz des Neugesellschafters ausgewiesenen Anschaffungskosten übersteigen.

Nur durch diese bilanzielle Behandlung werde sichergestellt, dass dem Altgesellschafter der Verlust aus der Wertlosigkeit der Darlehensforderung gleich dem Verlust einer in das Gesamthandsvermögen geleisteten Einlage im Zeitpunkt der Beendigung seines (mit-)unternehmerischen Engagements und dem Erwerber der Darlehensforderung, dem Neugesellschafter, eine funktionale Einlage im Rahmen der additiven Gesamtbilanz nur in Höhe des tatsächlich geleisteten Aufwands steuerlich zugerechnet werden.

Betroffene Norm

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

Streitjahre: 2002 und 2003

Vorinstanz

Finanzgericht Hessen, Urteil vom 15.01.2013, 8 K 762/08

Fundstelle

BFH, Urteil vom 16.03.2017, [IV R 1/15](#), BStBl II 2017 Seite 943

Weitere Fundstelle

BFH, Urteil vom 05.06.2003, IV R 36/02

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.