

## **Ergänzungsbilanzen im Rahmen von Unternehmenstransaktionen und -strukturierungen**

Am 30.11.2021 lud der Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebliche Steuerlehre im Rahmen der Vorlesung „Unternehmensbesteuerung IV: Systeme steuerlicher Gewinnermittlung“ zum Online-Vortrag von Herrn Dr. Klaus Dumser und Herrn Tobias Eckert, M.Sc. mit dem Thema „Ergänzungsbilanzen im Rahmen von Unternehmenstransaktionen und –strukturierungen“ ein.

Herr Prof. Dr. Egner eröffnete die Veranstaltung und stellte die beiden Referenten kurz vor. Herr Eckert studierte an der Universität Bayreuth und ist nun als Steuerberater bei der WTS Steuerberatungsgesellschaft in Nürnberg tätig. Herr Dumser studierte Jura und promovierte in diesem Fachbereich an der Universität Bayreuth. Nach diversen beruflichen Stationen ist er nun als Partner bei WTS tätig und am Aufbau des Nürnberger Standorts der Steuerberatungsgesellschaft beteiligt.

Herr Eckert begann den Vortrag mit einer kurzen Einführung zur Theorie der Ergänzungsbilanzen. Diese werden bei Sachverhalten benötigt, die zwar das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft betreffen, sich allerdings nur auf die Einkünfte einzelner Gesellschafter auswirken. Hierbei werden Korrekturposten zu den Wertansätzen der Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz aus Sicht der einzelnen Gesellschafter gebildet. Im Falle einer positiven Ergänzungsbilanz, durch die Mehrwerte der Wirtschaftsgüter aus Sicht des Gesellschafters ausgedrückt werden, entsteht ein sog. Mehrkapital des Gesellschafters. Bei einer negativen Ergänzungsbilanz ergibt sich entsprechend ein Minderkapital. Die Ergänzungsbilanzen sind so lange fortzuführen, bis ein durch sie entstandenes Mehr- oder Minderkapital entfällt, der jeweilige Gesellschafter ausscheidet oder die Mitunternehmerschaft liquidiert wird.

Der Fokus des Vortrages lag hiernach auf möglichen Anwendungsfällen. Dabei stellten die Referenten drei Hauptanwendungsfälle dar und illustrierten diese mit Beispielen: Der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils, die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG.

So ist zB. bei einem Gesellschafterwechsel regelmäßig eine Ergänzungsbilanz notwendig, wenn der Kaufpreis des Anteils nicht den anteilig auf den Gesellschafter entfallenden Buchwerten entspricht. In diesem Fall ist eine idR. eine positive Ergänzungsbilanz aufzustellen. Der sich so ergebende Mehrwert wird hierfür anhand der modifizierten Stufentheorie auf bilanzierte und nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter der Gesellschaft verteilt. Ein etwaiger Restbetrag entfällt auf einen Geschäfts- oder Firmenwert. In der Praxis wird hierbei vom Erwerber eine Allokation auf schnell abschreibbare Wirtschaftsgüter gewünscht, da so zeitnah das sich gewinnmindernd auswirkende Abschreibungsvolumen realisiert werden kann.

Anschließend stellte Herr Eckert einen Fall des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vor. Wird bspw. ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten aus dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft übertragen, muss dies zwingend zu Buchwerten geschehen. Ausnahme hierfür stellen die Sätze 4 und 5 des Paragraphen dar, die eine rückwirkende Besteuerung der stillen Reserven fordern, sollte der übertragende Gegenstand bis zu 3 Jahre nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden. Gleiches gilt, wenn sich durch die Übertragung der Anteil einer Körperschaft

erhöht. In dieser Konstellation kann die Sperrfrist von 3 Jahren umgangen werden, wenn die stillen Reserven des Wirtschaftsguts dem übertragenden Mitunternehmer durch eine Ergänzungsbilanz zugeordnet werden.

Herr Dr. Dumser wendete sich anschließend der Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten gem. § 24 UmwStG zu. In diesem Fall besteht das Wahlrecht, diese Einbringung zum Buchwert vorzunehmen, wodurch es ebenfalls zur Bildung von Ergänzungsbilanzen kommt. Die Bilanzierung kann hier einerseits nach der sog. Bruttomethode geschehen, bei der der Buchwert des eingebrachten Betriebs in der Gesamthandsbilanz auf den gemeinen Wert aufgestockt wird, was die Kapitalkonten der Gesellschafter im richtigen Verhältnis erscheinen lässt. Gleichzeitig wird für den einbringenden Gesellschafter eine negative Ergänzungsbilanz gebildet. Andererseits kann die Bilanzierung auch nach der Nettomethode erfolgen, im Rahmen derer in der Gesamthandsbilanz der Ansatz zu Buchwerten erfolgt, während der wertmäßige Ausgleich der stillen Reserven mit Hilfe einer Kombination aus positiven und negativen Ergänzungsbilanzen durchgeführt wird. Herr Dr. Dumser legte weiter dar, dass in der Praxis oft von der Bruttomethode Gebrauch gemacht werde, da hier nur eine Ergänzungsbilanz gebildet werden müsse und die Kapitalkonten in der Gesamthandsbilanz jeweils den Einlagen entsprächen.

Zum Abschluss des Vortrags ging Herr Dr. Dumser noch auf die Notwendigkeit der Bildung von Ergänzungsbilanzen bei doppelstöckigen Personengesellschaften ein. Da bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ein mittelbar beteiligter Gesellschafter einem unmittelbar Beteiligten gleichgestellt wird, kann ein Gesellschafter der Obergesellschaft auch Mitunternehmer der Untergesellschaft werden. Umstritten ist nun, inwieweit Ergänzungsbilanzen bei der Untergesellschaft für Obergesellschaftler zu bilden sind. Herr Dr. Dumser ging an dieser Stelle auf verschiedene in der Literatur vertretene Auffassungen ein und schloss den Vortrag mit einem Beispiel zur Thematik ab.

Abschließend kann festgehalten werden, dass es Herrn Dr. Dumser und Herrn Eckert gelungen ist, einen sehr interessanten Einblick in das komplexe Thema der Ergänzungsbilanzen zu schaffen. Insbesondere der Fokus der Veranstaltung auf die Anwendungsfälle mit vielen anschaulichen Beispielen hat den Zuhörern das Verständnis erleichtert und einen Einblick in die Praxis gegeben.