

Kölner Steuerkolloquium – Besteuerung von Personengesellschaften

Prof. Dr. Joachim Hennrichs
Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht
Universität zu Köln

Überblick

- Neues zur Bilanzierung beim Ausscheiden von Gesellschaftern gegen (Bar-) Abfindung über Buchwert
- Stille Einlagen und Maßgeblichkeitsgrundsatz „pro fisco“

Neues zur Bilanzierung beim Ausscheiden von Gesellschaftern gegen (Bar-)Abfindung über Buchwert

Ausgangsbeispiel

- *A, B und C sind zu je 1/3 mit einem festen Kapitalanteil von 20.000 € als Kommanditisten an der A-GmbH & Co. KG beteiligt. Die Komplementär-GmbH hat keinen Kapitalanteil. Die Verbindlichkeiten der KG betragen 60.000 €. Die Sachanlagen mit Buchwert von 50.000 € enthalten stille Reserven von 50.000 €. Weitere stille Reserven i.H.v. 40.000 € liegen in einem originären Geschäfts- oder Firmenwert. 70.000 € sind als liquide Mittel verfügbar. – C scheidet aus der Gesellschaft gegen Barabfindung i.H.v. 50.000 € (= sein Buchkapital plus anteilige stille Reserven) aus. Wie wirkt sich das Ausscheiden des C auf die Bilanz der OHG aus?*
- **Ausgangspunkt:** Der **Abfindungsanspruch** gem. § 738 I 2 BGB richtet sich **gegen die Gesellschaft** (nicht: gegen die Mit-Gesellschafter, zutr. zuletzt BGH v. 12.7.2016, II ZR 74/14)!

Bilanz der KG vor Ausscheiden

Aktiva			Passiva
Immat. VG	- (40.000*)	Kapitalkonto A	20.000
Sachanlagen	50.000 (100.000*)	Kapitalkonto B	20.000
Kasse	70.000	Kapitalkonto C	20.000
		Summe EK	60.000
		Verbindlichkeiten	60.000
Bilanzsumme	120.000		120.000

* Wert in () = Zeitwert (einschließlich stiller Reserve)

Überblick über denkbare Lösungsmöglichkeiten

1. **Aktivierung** des Differenzbetrags zwischen Kapitalkonto des Ausscheidenden und Abfindung
 - a) Als „eigene Anteile“?
 - b) Forderung der Gesellschaft gegen (verbleibenden) Gesellschafter auf Aufwendungsersatz?
 - c) Anteilige Aufstockung der Buchwerte der Gesellschaft (**Aufstockungslösung**) – so im Steuerrecht und nach bislang h.M. auch im Handelsrecht.
2. Erfolgswirksame Verbuchung als Aufwand?
3. Anteilige erfolgsneutrale **Kürzung der Kapitalanteile** der verbleibenden Gesellschafter (**Verrechnungslösung**).

Einwände gegen Lösungen 1a), 1b) und 2.

- Bei Personengesellschaften gibt es nach ganz h.M. keine eigenen Anteile (K. Schmidt, ZIP 2014, 493 ff. gegen Priester, ZIP 2014, 245 ff.). Außerdem wären diese nicht aktivierungsfähig (arg. § 272 Ia HGB).
- Eine Forderung der Gesellschaft auf Ersatz der Aufwendungen gg. die Gesellschafter besteht nicht.
- Betrieblich veranlasster Aufwand liegt aus Sicht der Gesellschaft nicht vor.

Lösung im Steuerrecht

- Ertragsteuerliches Transparenzprinzip und § 39 II Nr. 2 AO (Zurechnung der WG zu den Gesellschaftern) →
 - Ausscheiden gegen Entgelt über Buchwert = Veräußerung des MU-Anteils (§ 16 I 1 Nr. 2 EStG); veräußert werden nach h.M. die ideellen Anteile an den WG des Gesellschaftsvermögens.
 - Aus Sicht der verbleibenden Gesellschafter liegt steuerlich eine Anschaffung der anteilig bislang dem Ausgeschiedenen zugerechneten WG vor.
 - Der Einfachheit halber Bilanzierung der AK durch Aufstockung der WG (nicht in Ergänzungsbilanzen, sondern) in der Steuerbilanz der Gesellschaft.

IDW RS HFA 7 (Tz. 59) – Aufstockungslösung

- „Werden ausscheidende Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft abgefunden, **sind die anteilig auf die ausscheidenden Gesellschafter entfallenden und im Rahmen der Abfindung vergüteten stillen Reserven bei den Vermögensgegenständen (VG) zu aktivieren, deren Buchwerte stille Reserven enthalten. Dabei ist auch die nachträgliche anteilige Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen VG des AV oder eines Geschäfts- oder Firmenwerts zulässig.** Diese Aktivierung, die **bei wirtschaftlicher Betrachtung** auf einer **Teil-Liquidation** der Personenhandelsgesellschaft basiert, steht in Bezug auf ihre bilanziellen Auswirkungen einem Anschaffungsvorgang gleich. Die hierbei angesetzten immateriellen VG des AV sind insoweit entgeltlich erworben.“
- Diese Aufstockungslösung ist nach IDW RS HFA 7 **bislang** die nach Ansicht des Berufsstands der WP **einzig zulässige Bilanzierungsmethode.**

Bilanz nach IDW RS HFA 7 Tz.59 a.F.

Aktiva			Passiva
Sachanlagen	80.000 (100T€)	Kapitalkonto A	20.000
Kasse	20.000	Kapitalkonto B	20.000
		Kapitalkonto C	-
		Summe EK	40.000
		Verbindlichkeiten	60.000
Bilanzsumme	100.000		100.000

Würdigung

- Pro:
 - Gleichlauf von Handels- und Steuerrecht.
 - IDW-Lösung „entspricht langjähriger Übung und gilt als praxisgerecht“ (Graf Kanitz).
 - Gedanke „Wer zahlt, schafft an!“
 - Mehrbetrag hat einen Markttest bestanden, weil Abfindung unter *at arm's length*-Bedingungen bemessen wird.
 - Regelmäßig stehen nicht zu hohe Abfindungen in Rede, sondern gemessen am Verkehrswert der Beteiligung typischerweise zu niedrige Abfindungen.

Würdigung (2)

- **Contra:**

- Verstoß gegen das **gesellschaftsrechtliche Trennungsprinzip** (§ 124 HGB) und das **Realisationsprinzip** (§ 252 I Nr. 4 HGB): Auf Ebene der **Gesellschaft** liegt **kein Anschaffungsgeschäft** vor, das eine Aufdeckung der stillen Reserven rechtfertigen würde.
- Steuerrecht und Handelsrecht folgen insoweit ganz unterschiedlichen Prinzipien (**Transparenz- vs. Trennungsprinzip**).
- In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wird so bilanziert, als würden die Gesellschafter die Gesellschaft teilliquidieren und mit den restlichen Gesellschaftern neu gründen (in diesem Fall könnte die Sacheinlage zum Zeitwert neu bewertet werden). Ein solcher Geschäftsvorfall hat tatsächlich aber nicht stattgefunden.
- **Vergleich zur GmbH.**

Alternativer Lösungsansatz: Erfolgsneutrale Verrechnung gegen EK

Aktiva			Passiva
Sachanlagen	50.000 (100.000)	Kapitalkonto A	5.000
Kasse	20.000	Kapitalkonto B	5.000
		Kapitalkonto C	-
		Summe EK	10.000
		Verbindlichkeiten	60.000
Bilanzsumme	70.000		70.000

Für diese Verrechnungslösung: Lüdenbach, StuB 2013, 744; Höhn, Die Handels- und Steuerbilanz einer OHG nach Ausscheiden eines Gesellschafters bei Abfindung über Buchwert, Diss. Nürnberg 1997, S. 212 ff., 230, 297; Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, 36. Aufl. 2014, § 131 Rn. 40; Hennrichs, FS für Meincke, 2015, 163; Schulze-Osterloh, NZG 2016, 161. - Offen: Graf Kanitz, Bilanzkunde für Juristen, 3. Aufl. 2014, Rn. 1022 ff.

Neujustierung des IDW und Folgefragen

- IDW ERS HFA 7 Tz. 58a, 59 n.F.
 - **Wahlrecht** zur Verrechnung oder Aufstockung.
 - **Verrechnung als bevorzugte Methode** (Tz. 58a) Aufstockung soll (aus Gründen der Kontinuität der bisherigen Ansicht des Berufsstands) zumindest vorerst weiterhin erlaubt sein (Tz. 59).
- Künftig **neue Abweichung zwischen Handels- und Steuerrecht!**
- **Haftungsschädliche Entnahme** gem. § 172 IV HGB?
 - **Verneinend** IDW ERS HFA 7 Tz. 36a im Anschluss an Schulze-Osterloh, NZG 2016, 161; Priester, ZIP 2016, 949; je m.w.N.
 - ➔ Für Zwecke des § 172 IV HGB wird ggf. Nebenrechnung erforderlich.

Stille Einlagen und Maßgeblichkeitsgrundsatz „pro fisco“

Die handelsrechtlichen Rechnungslegungskreise bei der stillen Gesellschaft

- Stille Ges. = **Innen-Ges.** → Die stille Gesellschaft als solche ist **kein Rechtsträger** und unterfällt **nicht §§ 238, 242 HGB!** → Gesetzlich **bilanzierungspflichtig** ist **nicht die stille Ges., sondern nur der Geschäftsinhaber.**
- Zwar kann Als-ob-Handelsbilanz der stillen Ges. vereinbart sein (namentlich bei „Innen-KG“).
- Aber auch dann gilt: (Vorab-) Abrechnung unter den stillen Gesellschaftern gemäß der Als-ob-HB der „virtuellen KG“ ist von der externen Rechnungslegung des Geschäftsinhabers zu unterscheiden und geht in diese ein (K. Schmidt, ZHR 2014, 10 (48 f.)).

Typische stille Einlagen im Abschluss des Geschäftsinhaber

- Stille Einlagen sind im Jahresabschluss des Geschäftsinhabers nach h.M. grds. als **Verbindlichkeit** (FK; „qualifizierter Kredit“, BFH I R 19/12) auszuweisen. Arg.:
 - Ausgleichsforderung bei Beendigung (§ 235 HGB).
 - Insolvenzforderung des Stillen (§ 236 I HGB).
 - Verlustteilnahme (§ 231 HGB) allein soll daran nach h.M. nichts ändern (K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 230 Rn. 170 m.w.N. zur h.M.; **a.A.** [wg. Verlustteilnahme Ausweis unter dem EK!] namentlich Knobbe-Keuk, ZIP 1983, 127 (129 f.); Schön, ZGR 1990, 220 (229); Lutter, DB 1993, 2441 (2444 f.); **anders auch § 25 RechKredV** für Kreditinstitute!).

Typische vs. atypisch stille Einlagen – steuerliche Grenzziehung (bisher h.M.)

- Keine steuerliche Maßgeblichkeit branchenspezifischer Sondervorschriften (z.B. § 25 I 1 RechKredV).
- Keine Identität handels- und steuerrechtlicher Begrifflichkeiten der „atypisch“ stillen Gesellschaft.
- Bislang h.M.: **Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes** wegen vorrangiger steuerspezifischer Abgrenzungsvorschriften:
 - Bei stillen Einlagen: **typische vs. atypische stille Beteiligung nach Maßgabe der § 15 I 1 Nr. 2, § 20 I Nr. 4 EStG.**
 - Parallel bei Genussrechtskapital: **Genussrechtstest gem. § 8 III 2 KStG.**

Atypische stille Gesellschaft im Steuerrecht

- Das Steuerrecht behandelt den atypisch still Beteiligten nur dann wie einen Außen-Gesellschafter (Mitunternehmer), wenn er
 - **MU-Risiko** trägt (= Teilhabe an Verlusten und an stillen Reserven einschließlich des Goodwill bei Liquidation) und
 - **MU-Initiative** entfalten kann (= Kontrollrechte mindestens wie ein Kommanditist); vgl. BFH IV R 52/11; BFH IV R 100/06; je m.w.N.

Atypische stille Gesellschaft im Steuerrecht

- Steuerliche Rechtsfolgen der atypisch stillen Gesellschaft:
 - **Mitunternehmerschaft** i.S. des § 15 I 1 Nr. 2 EStG.
 - Die **atypisch stille Gesellschaft ist** selbständiges **Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung** und Einkünftequalifikation (BFH IV R 48/11 m.w.N.).
 - Zweistufige steuerliche Gewinnermittlung nach den Regeln der MU'schaft, d.h. ggf. **Steuerbilanz der stillen Gesellschaft**, in der die atypische Einlage als **Kapitalkonto** erscheint (BFH IV B 42/02; zur Bilanzierung in der Bilanz des Geschäftsinhabers sogleich).
 - Die Einkünfte einer atypisch stillen Gesellschaft sind **gesondert und einheitlich festzustellen**. Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Besteuerung der Einkünfte des Inhabers des Handelsgewerbes und des stillen Gesellschafters (BFH IV R 48/11).

Stille Einlagen – handelsrechtliche Grenzziehung

- Praxis orientiert sich für die EK-FK-Abrenzung auch bei stillen Einlagen an **IDW HFA 1/1994**. Hiernach Ausweis unter dem EK, wenn:
 - **Nachrangigkeit** im Insolvenz- und Liquidationsfall;
 - Erfolgsabhängigkeit der Vergütung sowie **Verlustteilnahme** bis zur vollen Höhe der Einlage; und
 - **Längerfristigkeit** der Kapitalüberlassung.
- **Beachte:** Nach IDW sollen **Vergütungen** auf solche „EK-Einlagen“ gleichwohl handelsrechtlich **Aufwand** (und steuerlich **BA**) sein, weil sie „auch in diesem Fall auf einem schuldrechtlichen Vertrag beruhen“.

Neue Kampflinien

- Bislang war es möglich, stille Einlagen so zu gestalten, dass sie zwar in der HB unter dem EK ausgewiesen werden (weil die Kriterien nach IDW HFA 1/1994 erfüllt sind), sie steuerlich aber typische stille Einlagen mit FK-Charakter sind (weil kein MU-Risiko oder keine MU-Initiative) und Auszahlungen auf diese Einlagen deshalb Betriebsausgaben sind.
- S. aber nun **OFD NRW v. 12.5.2016** (DB 2016, 1407): Genussrechte, die in der HB nach IDW HFA 1/1994 unter dem EK ausgewiesen werden, sind auch steuerlich EK. Ausschüttungen hierauf sind Einkommensverwendung. Zuvor schon OFD Rheinland, DB 2012, 21.
- Übertragbarkeit auf stille Einlagen?

Offene Fragen und Kritik

- Kann es überhaupt für die Gewinnermittlung „**materielles EK**“ geben?
 - Verneinend Groh, BB 1993, 1882 (1889): **Stille Einlagen sind in der Bilanz des Geschäftsinhabers stets FK**, arg. § 272 HGB.
 - Auf dieser Linie wohl auch BFH I R 119/86 und I R 97/88: bilanzielles EK kann nur von Gesellschaftern herrühren.
- **Bedeutung von IDW HFA 1/1994?**
 - Hat die IDW-Verlautbarung **GoB-Charakter**?
 - Betrifft sie die materielle EK-FK-Abgrenzung (**Gewinnermittlungs-GoB**) oder nur den handelsbilanziellen Ausweis (**Gliederungs-GoB**)? Dazu Henrichs/Schlotter, DB 2016, 2072.
 - **Teleologisch** geht es IDW HFA 1/1994 allein um **Gläubigerschutz** (aus Gläubigersicht stehen nachrangige und verlustteilnehmene stille Einlagen den echten Hafteinlagen der Gesellschafter gleich).

Thesen

- **Handelsrechtlich** gibt es **keine gesetzliche Bilanzierungspflicht der stillen Gesellschaft**, sondern **nur des Geschäftsinhabers**.
- Die Einordnung der stillen Einlage in der **HB des Geschäftsinhabers** ist umstritten. Für Kreditinstitute gilt § 25 RechKredV. Im übrigen orientiert sich die Praxis an IDW HFA 1/1994.
- IDW HFA 1/1994 ist für die **steuerliche Gewinnermittlung unmaßgeblich**:
 - IDW HFA 1/1994 ist **kein Gewinnermittlungs-GoB**.
 - Handelsrechtliche Abgrenzung ist vom **Gedanken des Gläubigerschutzes** getragen, der als solcher steuerlich **nicht maßgeblich** wird.
 - **Eigenständige steuerliche Grenzziehung** gem. § 15 I 1 Nr. 2, § 20 I Nr. 4 EStG.