

Urteil vom 20. Oktober 2015, VIII R 33/13

Anwendbarkeit der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs nach Realteilung einer Personengesellschaft auf Realteiler

BFH VIII. Senat

AO § 164 Abs 1, AO § 164 Abs 2, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 3 S 1, EStG § 16 Abs 1, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3 S 2, EStG § 18 Abs 3 S 2, EStG § 34, UmwStG § 24

vorgehend FG Münster, 09. April 2013, Az: 13 K 521/09 F

Leitsätze

1. Nach der vor Einführung der Regelungen in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) geltenden Rechtslage kann im Fall der Realteilung mit Buchwertfortführung ein gewinnwirksamer Bilanzierungsfehler der realgeteilten Personengesellschaft nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs bei den Realteilern berichtigt werden .
2. Der Bilanzansatz für ein in der Gesamthandsbilanz vor der Realteilung vollständig abbeschriebenes Wirtschaftsgut ist fehlerhaft, wenn für dieses Wirtschaftsgut in einer darauf bezogenen negativen Ergänzungsbilanz keine korrespondierenden Zuschreibungen erfolgt sind. Geht dieses Wirtschaftsgut auf Realteiler über, kann die von ihnen fortgeführte negative Ergänzungsbilanz bei ihnen auf Grundlage des formellen Bilanzenzusammenhangs gewinnerhöhend aufgelöst werden .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 10. April 2013 13 K 521/09 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Passivierung des Mandantenstamms in der Ergänzungsbilanz der Kläger und Revisionskläger zu 2. und 3. (Kläger zu 2. und 3.) im Streitjahr (2004) gewinnerhöhend auflösen durfte.
- 2 Im Jahre 1975 wurde durch die Kläger zu 2. und zu 3. sowie durch einen weiteren Gesellschafter (nachfolgend C) eine Sozietät als GbR gegründet. Am 2. Januar 1982 wurde ein weiterer Gesellschafter (nachfolgend D) aufgenommen. Alle Gesellschafter waren seitdem zu einem Viertel beteiligt. Die Gesellschaft wurde unter der Bezeichnung "ABCD-GbR" geführt. In der Gesamthandsbilanz dieser GbR wurden anlässlich des Eintritts des D die Wirtschaftsgüter einschließlich des Mandantenstamms auf die Teilwerte aufgestockt. Korrespondierend wurde zur Gewährleistung der Fortführung der Buchwerte für die Kläger zu 2. und 3. und für C als Altgesellschafter eine gemeinsame negative Ergänzungsbilanz (als Ergänzungsbilanz I bezeichnet) gebildet, in der für den Mandantenstamm ein Minderwert ausgewiesen war.
- 3 Auf den in der Gesamthandsbilanz aktivierten Mandantenstamm wurden bis einschließlich 1986 keine Abschreibungen in der Gesamthandsbilanz und dementsprechend auch keine gewinnerhöhenden Zuschreibungen in der Ergänzungsbilanz der Altgesellschafter vorgenommen. Danach wurde der Mandantenstamm im Zeitraum 1987 bis 1993 in der Gesamthandsbilanz der ABCD-GbR vollständig abgeschrieben. Eine korrespondierende

gewinnerhöhende Zuschreibung in der Ergänzungsbilanz wurde nur im Zeitraum 1987 bis 1992 vorgenommen, so dass zum 31. Dezember 1992 der Mandantenstamm in der Gesamthandsbilanz auf "Null" abgeschrieben und ein Minderwert für das Wirtschaftsgut Mandantenstamm in der gemeinsamen Ergänzungsbilanz ausgewiesen wurde.

- 4 Zum 30. Juni 1997 wurde die ABCD-GbR unter Gründung von zwei neuen Gesellschaften, nämlich eine aus den Gesellschaftern C und D (im Folgenden: GbR II) sowie eine aus den Klägern zu 2. und 3. bestehende Gesellschaft (mit einer jeweiligen hälftigen Gesellschafterbeteiligung), real geteilt. Diese von den Klägern zu 2. und 3. im Zuge der Realteilung gegründete Gesellschaft ist die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin zu 1.).
- 5 Im Zuge der Realteilung erfolgte auch eine Aufteilung der Mandate der ABCD-GbR durch Übertragung auf die neuen Gesellschaften in der Weise, dass jeder der Partner die Mandate übernahm, die von ihm zuvor betreut worden waren. Dabei handelte es sich um alte, im Wesentlichen langjährige Stammmandate, die teilweise bereits aus der Zeit vor 1982 stammten. Einen wesentlichen Mandatswechsel gab es nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) nach der Realteilung nicht.
- 6 Die der Realteilung zugrunde liegende Bilanz der ABCD-GbR wurde auf den 30. Juni 1997 aufgestellt. Die Realteilung erfolgte unter Buchwertfortführung mit Kapitalkontenanpassung. Zudem erhielten die Kläger zu 2. und 3. eine Ausgleichszahlung von C und D. Eine gewinnerhöhende Auflösung der negativen Ergänzungsbilanz erfolgte anlässlich der Realteilung nicht. In der Eröffnungsbilanz der Klägerin zu 1. wurden die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter angesetzt und fortgeführt. Gleiches galt für die negative Ergänzungsbilanz, die auch in der Folgezeit nicht durch gewinnerhöhende Zuschreibungen aufgelöst wurde.
- 7 Zum 4. Januar 2004 schied der Kläger zu 3. aus der Klägerin zu 1. durch Veräußerung seines Anteils an zwei neue Gesellschafter, die danach zu je 20 % beteiligt waren, aus.
- 8 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Klägerin zu 1. für 2004 wurde neben dem laufenden Gewinn ein begünstigter Veräußerungsgewinn des Klägers zu 3. erklärt, in dem der Ertrag aus der Auflösung der Ergänzungsbilanz enthalten war.
- 9 In dem nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 vom 16. März 2006 stellte das FA den Veräußerungsgewinn in der erklärten Höhe fest. Im Einspruchsverfahren wurde der Feststellungsbescheid für das Streitjahr mehrfach geändert; der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.
- 10 Im Jahre 2007 fand bei der Klägerin zu 1. eine Außenprüfung für die Jahre 2003 bis 2005 statt. Die Prüferin beanstandete dabei die Nichtauflösung der Ergänzungsbilanz. Da die Auflösung unzutreffend unterblieben sei, müsse sie im ersten Jahr nachgeholt werden, in dem der Feststellungsbescheid noch änderbar sei, nämlich im Streitjahr. Die Auflösung führe für beide Gesellschafter zu einem laufenden Gewinn.
- 11 Dementsprechend erließ das FA unter dem 18. Dezember 2007 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr. Es stellte einen laufenden Gewinn fest, der die Auflösungsbeträge aus der Ergänzungsbilanz in Höhe der auf die Kläger zu 2. und 3. entfallenden Minderwerte des Mandantenstamms enthielt.
- 12 Den Einspruch der Klägerin zu 1. wies das FA nach Hinzuziehung der Kläger zu 2. und 3. durch Einspruchsentscheidung vom 19. Januar 2009 als unbegründet zurück. Die dagegen erhobenen Klagen der Klägerin zu 1. und der Kläger zu 2. und 3. wies das FG nach Verbindung der Verfahren zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung mit Urteil vom 10. April 2013 13 K 521/09 F, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG 2013, 1203), als unbegründet ab.
- 13 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 4 Abs. 1 Satz 1, § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 und Abs. 3 sowie des § 34 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG).
- 14 Mit der vollständigen Abschreibung des Mandantenstamms in der Gesamthandsbilanz der ABCD-GbR im Jahr 1993 habe auch die negative Ergänzungsbilanz gewinnerhöhend aufgelöst werden müssen. Da dies unterblieben sei, sei die ursprüngliche Bilanzierung bei der ABCD-GbR fehlerhaft. Eine Korrektur der Gewinnfeststellung für das Kalenderjahr 1993 sei allerdings nicht mehr möglich. Der Bilanzierungsfehler habe sich nach dem Kalenderjahr 1993 fortgesetzt. Spätestens im Zuge der Realteilung der ABCD-GbR zum 30. Juni 1997 habe eine Auflösung der

negativen Ergänzungsbilanz erfolgen müssen. Eine Änderung der Gewinnfeststellung für 1997 bzw. 1998 sei ebenfalls nicht mehr möglich.

- 15** Entgegen der Ansicht des FA könne keine Korrektur auf Ebene der Klägerin zu 1. im Streitjahr auf der Grundlage einer interpersonellen Anwendung der Grundsätze zum formellen Bilanzenzusammenhang erfolgen. Zwar sei eine solche Korrektur in bestimmten Fällen auch gegenüber einem Rechtsnachfolger möglich. Bei einer Realteilung gebe es aber keine solche Gesamtrechtsnachfolge.
- 16** Folge man dem nicht, gehöre zum steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 und Abs. 3 EStG auch der auf den Kläger zu 3. entfallende Teil des Gewinns aus der gewinnerhöhenden Auflösung der Ergänzungsbilanz.
- 17** Die Kläger beantragen,
das angefochtene FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung des FA vom 19. Januar 2009 aufzuheben und den angefochtenen Feststellungsbescheid für 2004 vom 18. Dezember 2007 durch Ansatz eines um insgesamt 56.719,31 € geminderten Gewinns zu ändern und diese Minderung hinsichtlich des Klägers
 - a) zu 2. in Höhe von 28.359,65 € (aus Ergänzungsbilanz I), und
 - b) zu 3. in Höhe von 28.359,66 € (aus Ergänzungsbilanz I) zu berücksichtigen, hilfsweise den Anteil des Klägers zu 3. in Höhe von 28.359,66 € als Teil des Veräußerungsgewinns anzusetzen.
- 18** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 20** 1. Zu Recht hat das FG bei der Entscheidung über den Hauptantrag die Auffassung des FA bestätigt, dass die negativen Ergänzungsbilanzen der Kläger zu 2. und 3. im Streitjahr gewinnerhöhend aufgelöst werden mussten.
- 21** a) Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass die Kläger zu 2. und 3. bereits während des Bestehens der ABCD-GbR verpflichtet gewesen wären, den in ihrer (gemeinsamen) negativen Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Minderwert für den Mandantenstamm durch mit den Abschreibungsbeträgen in der Gesamthandsbilanz korrespondierende Zuschreibungen vollständig gewinnerhöhend aufzulösen (s. zur Fortschreibung der Minderwerte in negativen Ergänzungsbilanzen korrespondierend zu den Wertansätzen in der Gesamthandsbilanz Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. Dezember 1994 IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599; vom 28. September 1995 IV R 57/94, BFHE 179, 84, BStBl II 1996, 68). Dies ziehen auch die Beteiligten nicht in Zweifel.
- 22** b) Entgegen der Auffassung der Kläger waren die negativen Ergänzungsbilanzen im Streitjahr nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs bei der Klägerin zu 1. aufzulösen.
- 23** aa) Soweit die Kläger zu 2. und 3. eine einheitliche Ergänzungsbilanz geführt haben, war dies nicht zutreffend. Die Minderwerte waren in persönlichen Ergänzungsbilanzen der Kläger zu 2. und 3. zu erfassen.
- 24** bb) Eine interpersonelle Geltung der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs --hier auf Ebene der Klägerin zu 1. als übernehmender Rechtsträgerin nach der Realteilung-- hat der BFH bereits in verschiedenen Fallkonstellationen anerkannt (BFH-Beschluss vom 21. August 2012 I B 179/11, BFH/NV 2013, 21; BFH-Urteile vom 6. Juni 2013 I R 36/12, BFH/NV 2014, 74; vom 11. April 2013 III R 32/12, BFHE 241, 346, BStBl II 2014, 242, unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 10. Dezember 1991 VIII R 69/86, BFHE 166, 476, BStBl II 1992, 385; zur Bilanzberichtigung nach einem Formwechsel s. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2014 VIII R 45/12, BFHE 249, 83, BStBl II 2015, 759). Dies gilt insbesondere für Einbringungen, die gemäß § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) zum Buchwert erfolgen. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass die Besteuerung der bisher nicht erfassten Gewinne (oder Wertsteigerungen) aufgrund der Buchwertfortführung lückenlos gesichert bleibt und als Folge des durch die Buchwertverknüpfung hergestellten Bilanzenzusammenhangs auch die erfolgswirksame Berichtigung fehlerhafter Bilanzansätze des Einbringenden im Rahmen der Gewinnermittlung der aufnehmenden

Personengesellschaft nach sich zieht (vgl. zu § 22 UmwStG 1969 BFH-Urteil vom 7. Juni 1988 VIII R 296/82, BFHE 153, 407, BStBl II 1988, 886).

- 25** cc) Der Senat bejaht die interpersonelle Anwendbarkeit der Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs --entgegen der Auffassung der Kläger-- auch für den hier gegebenen Fall. Ein Bilanzierungsfehler bei der vor der Realteilung bestehenden Gesellschaft kann bei den Realteilern berichtigt werden, wenn die weiteren Voraussetzungen des formellen Bilanzzusammenhangs erfüllt sind. Dies leitet der Senat aus der Vergleichbarkeit der Wahlrechte gemäß § 24 UmwStG a.F., bei Einbringung einer Sachgesamtheit die Buchwerte fortführen zu können, und des im Jahr 1997 für Ausbringungen im Rahmen der Realteilung gleichermaßen anerkannten Wahlrechts ab. Die Rechtsprechung hat die Realteilung --vor Einführung der gesetzlichen Regelungen der Realteilung in § 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 6 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) und den Änderungen durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858)-- ihrem Wesen nach als umgekehrten Fall der Einbringung gemäß § 24 UmwStG 1977/1995 angesehen. Das im Wege der Realteilung in Rechtsprechung und Finanzverwaltung anerkannte Wahlrecht zur Fortführung der Buchwerte bei den Realteilern schränkt für die Ausbringung von Betriebsvermögen aus einer Mitunternehmerschaft ebenso wie das in § 24 UmwStG a.F. für Einbringungen geregelte Wahlrecht die ansonsten gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gebotene Aufdeckung der stillen Reserven ein (BFH-Urteile vom 19. Januar 1982 VIII R 21/77, BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456; in BFHE 166, 476, BStBl II 1992, 385).
- 26** dd) Im Rahmen der Realteilung ist der bei der ABCD-GbR vorhandene Mandantenstamm zu Buchwerten auf die Klägerin zu 1. übergegangen.
- 27** aaa) Das Wahlrecht zur Fortführung der Buchwerte bestand nach der zum 30. Juni 1997 geltenden Rechtslage auch, wenn --wie im Streitfall-- eine Mitunternehmerschaft (die ABCD-GbR) im Wege der Realteilung in zwei Mitunternehmerschaften (die Klägerin zu 1. und die GbR II) aufgeteilt und hierbei die Wirtschaftsgüter unmittelbar in das Gesamthandsvermögen der Zielgesellschaften übertragen wurden (vgl. zur Buchwertfortführung nach Realteilung nach Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen BFH-Urteil vom 23. März 1995 IV R 93/93, BFHE 177, 404, BStBl II 1995, 700). Die Wirtschaftsgüter der ABCD-GbR sind aufgrund der Realteilung zum 30. Juni 1997 nach den Feststellungen des FG auch unter Ausübung des Wahlrechts, die Buchwerte fortzuführen, unmittelbar in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1. und der GbR II übergegangen.
- 28** bbb) Zu den auf die Klägerin zu 1. übergegangenen Wirtschaftsgütern gehörte auch ein Teil des Mandantenstamms der ABCD-GbR, soweit er auf die Mandate der Kläger zu 2. und 3. entfiel.
- 29** (1) Der Mandantenstamm ist ein immaterielles Wirtschaftsgut (BFH-Beschluss vom 8. April 2011 VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135; BFH-Urteile vom 18. Dezember 1996 I R 128-129/95, BFHE 182, 366, BStBl II 1997, 546; vom 24. Februar 1994 IV R 33/93, BFHE 174, 230, BStBl II 1994, 590). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Mandantenstamm der ABCD-GbR im Zuge der Realteilung teilweise auf die Klägerin zu 1. übergegangen ist. Denn es hat festgestellt, dass der in der Gesamthandsbilanz vollständig abgeschriebene Mandantenstamm sich im Zeitpunkt der Realteilung im Wesentlichen aus Mandanten der Kläger zu 2. und 3. zusammensetzte, die schon vor Aufnahme des D in die ABCD-GbR, danach in der ABCD-GbR und auch nach der Realteilung auf Ebene der Klägerin zu 1. von den Klägern zu 2. und 3. beraten wurden. Das FG hat zu Recht auch trotz der Änderungen im Mandantenkreis der Kläger zu 2. und 3. eine weitgehende Übereinstimmung des auf Ebene der ABCD-GbR den Klägern zu 2. und 3. zuzurechnenden und auf die Klägerin zu 1. übergegangenen Mandantenstamms bejaht. Ein Mandantenstamm ist keine statische, sondern eine sich stets verändernde Gesamtheit, was Zu- und Abgänge mit einschließt. Dass zu den ursprünglichen Mandanten der ABCD-GbR, die von den Klägern zu 2. und 3. betreut wurden, im Laufe der Jahre eventuell weitere Mandate hinzukamen und andere Mandate wegfielen, schließt die Annahme der weitgehend unveränderten Fortführung desselben Mandantenstamms durch das FG nicht aus (BFH-Urteil vom 26. Juni 2012 VIII R 22/09, BFHE 238, 59, BStBl II 2012, 777).
- 30** (2) Der Annahme eines Übergangs des Mandantenstamms auf die Klägerin zu 1. steht auch nicht der Umstand entgegen, dass der Mandantenstamm bereits vor der Realteilung in der Gesamthandsbilanz der ABCD-GbR vollständig abgeschrieben war. Die in der Rechtsprechung anerkannte Nutzungsdauer eines derivativ erworbenen "Sozietätspraxiswertes" von sechs bis zehn Jahren beruht im Fall der Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine Sozietät auf der typisierenden Annahme, dass dieser die Chance erhält, unter Mithilfe der Altgesellschafter ein Vertrauensverhältnis zwischen sich und den bei Gründung der Sozietät vorhandenen Mandanten oder Patienten aufzubauen. Diese Chance verflüchtigt sich im Laufe der Zeit und definiert die Nutzungsdauer des aus Sicht des

Neugesellschafters derivativ erworbenen Mandantenstamms. Gelingt es dem hinzutretenden Sozius innerhalb der zur Verfügung stehenden Zeit, zwischen sich und den "alten" Mandanten ein Vertrauensverhältnis herzustellen, so handelt es sich beim Mandantenstamm um ein selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut, das nach § 5 Abs. 2 EStG nicht mehr als Aktivposten ausgewiesen und abgeschrieben werden darf (BFH-Urteil in BFHE 174, 230, BStBl II 1994, 590). Der Ausweis des Mandantenstamms zum Teilwert in der Gesamthandsbilanz der ABCD-GbR und die Abschreibung des Mandantenstamms von dieser Bemessungsgrundlage unter Bildung negativer Ergänzungsbilanzen der Kläger zu 2. und 3. wurde somit im Hinblick auf den D vorgenommen. Dessen Chance, ein Vertrauensverhältnis mit den vorhandenen Mandanten der Sozietät aufzubauen, wurde durch die Abschreibung im Rahmen der typischen Nutzungsdauer Rechnung getragen. Der Rechtsprechung ist aber nicht zu entnehmen, dass aus Sicht der Altgesellschafter (hier des C und der Kläger zu 2. und 3.) der bei Eintritt des Neugesellschafters vorhandene Mandantenstamm nach dessen Eintritt mit Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erlischt. Der vorhandene Mandantenstamm wird zum Buchwert fortgeführt, was im Streitfall durch Bildung der negativen Ergänzungsbilanzen für die Kläger zu 2. und 3. dokumentiert wurde. Er bleibt als solcher erhalten, wenn --wie im Streitfall-- die Mandatsbeziehungen der Altgesellschafter auch nach Eintritt des Neugesellschafters weitgehend unverändert bleiben.

- 31** ccc) Das Argument der Kläger zu 2. und 3., sie hätten im Zuge der Realteilung einen Spitzenausgleich vereinnahmt, ändert nichts daran, dass im Hinblick auf den übergegangenen Mandantenstamm auf Ebene der Klägerin zu 1. dessen (negativer) Buchwert fortgeführt wurde. Die Zahlung des Spitzenausgleichs ist kein Umstand, der im Streitfall der interpersonellen Geltung der Grundsätze zum formellen Bilanzenzusammenhang entgegensteht.
- 32** Der BFH hat zu der im Zeitpunkt der Realteilung der ABCD-GbR (1997) geltenden Rechtslage zwar entschieden, bei einer Realteilung mit Buchwertfortführung habe die Vereinbarung eines Spitzenausgleichs beim Ausgleichsberechtigten eine Gewinnrealisierung in Höhe des Ausgleichsbetrages zur Folge. Ist die Realteilungsbilanz wegen der unveränderten Fortführung der Buchwerte die steuerrechtliche Schlussbilanz, wirkt sich der Anspruch auf einen Spitzenausgleich in dieser Bilanz aber nicht aus und führt insbesondere nicht zum Ansatz von Zwischenwerten. Die Fortführung der Buchwerte durch die ausgleichsberechtigten Realteiler (hier: die Kläger zu 2. und 3.) hat zur Folge, dass in deren Fortführung(eröffnungs-)bilanz die Kapitalkonten nur in dem Umfang den Buchwerten der übernommenen Wirtschaftsgüter anzupassen --also auf- oder abzustocken-- sind, als sich diese aus der steuerrechtlichen Schlussbilanz der Gesellschaft ergeben. Der Spitzenausgleich führt bei der Realteilung mit Buchwertfortführung beim ausgleichsberechtigten Realteiler nur deshalb zu einer Gewinnrealisierung, weil die Realteilungsvereinbarung in Höhe der Wertdifferenz zwischen der Summe der Verkehrswerte der übernommenen Wirtschaftsgüter und dem ursprünglichen Auseinandersetzungsanspruch eine Abtretung dieses Anspruchs an den anderen Gesellschafter enthält und der Spitzenausgleich ausschließlich ein Entgelt im Rahmen dieser Abtretung darstellt (s. zum Ganzen BFH-Urteil vom 1. Dezember 1992 VIII R 57/90, BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607).
- 33** ddd) Es gab im Zeitpunkt der Realteilung auch keine Verpflichtung, die negativen Ergänzungsbilanzen der Kläger zu 2. und 3. aufzulösen, da die Wirtschaftsgüter der ABCD-GbR auf Mitunternehmensschaften und nicht auf Einzelunternehmen übergangen. Das von den Klägern für das Gegenteil zitierte BFH-Urteil vom 18. Mai 1995 IV R 20/94 (BFHE 178, 390, BStBl II 1996, 70) steht dem nicht entgegen, weil dort nur für die Realteilung einer Mitunternehmenschaft in Einzelunternehmen der Realteiler entschieden wurde, dass die Ergänzungsbilanzen zwingend zur Bestimmung der Buchwerte heranzuziehen und die kumulierten Buchwerte über die Kapitalkontenanpassungsmethode auf die Einzelbetriebsvermögen der Realteiler zu verteilen sind.
- 34** ee) Auch die weiteren Voraussetzungen einer gewinnerhöhenden Korrektur lagen vor.
- 35** aaa) Der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs besagt, dass ein fehlerhafter Bilanzansatz, der einer bestandskräftigen Veranlagung zugrunde liegt, in der Schlussbilanz des ersten Wirtschaftsjahrs zu berichtigen ist, dessen Ergebnis unter Beachtung der Rechtsregeln über die Bestandskraft und Verjährung noch Eingang in die Steuerveranlagung oder einen hierfür bindenden Feststellungsbescheid finden kann. Die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs gelten für alle aktiven und passiven Bilanzposten und damit auch für den bei der Klägerin zu 1. vorhandenen Mandantenstamm. Die Korrektur ist nach dem sog. Stornierungsgedanken erfolgswirksam vorzunehmen, wenn auch der Bilanzierungsfehler den Gewinn oder Verlust beeinflusst hat (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung BFH-Urteile vom 25. Juni 2014 I R 29/13, BFH/NV 2015, 27; vom 30. Januar 2013 I R 54/11, BFHE 240, 246, BStBl II 2013, 1048; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317). Wenn sich ein Bilanzierungsfehler steuerlich bislang nicht ausgewirkt hat, ist der fehlerhafte Bilanzansatz unter Durchbrechung des formellen Bilanzenzusammenhangs hingegen in der Anfangsbilanz des

ersten noch änderbaren Veranlagungszeitraumes gewinnneutral durch den richtigen zu ersetzen. Der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs kann schließlich unter Berücksichtigung der Grundsätze von Treu und Glauben durchbrochen werden (s. zum Ganzen BFH-Urteil vom 28. April 1998 VIII R 46/96, BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443; BFH-Beschluss vom 22. April 1998 IV B 107/97, BFH/NV 1999, 162; Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 249, 83, BStBl II 2015, 759).

- 36** bbb) Die vollständige Abschreibung des Mandantenstamms in der Gesamthandsbilanz der ABCD-GbR ohne korrespondierende gewinnerhöhende Auflösung der negativen Ergänzungsbilanzen der Kläger zu 2. und 3. ist der Inanspruchnahme überhöhter Abschreibungen vergleichbar. Bei Inanspruchnahme überhöhter Absetzung für Abnutzung für ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens wird dieser Fehler --als Ausnahme von der Korrektur im Wege des formellen Bilanzzusammenhangs-- zwar dann nicht durch eine gewinnwirksame Berichtigung des Bilanzwertes korrigiert, wenn er sich in den folgenden Jahren von selbst aufhebt und der richtige Totalgewinn gewährleistet ist (vgl. BFH-Urteile vom 11. Dezember 1987 III R 266/83, BFHE 152, 128, BStBl II 1988, 335; vom 4. Mai 1993 VIII R 14/90, BFHE 171, 271, BStBl II 1993, 661, und vom 9. Mai 2012 X R 38/10, BFHE 237, 329, BStBl II 2012, 725). Dies ist im Streitfall indes ausgeschlossen, da eine weitere Abschreibung des Mandantenstamms mangels eines positiven Restbuchwerts nicht in Betracht kommt. Die auf Ebene der Gesamthandsbilanz der ABCD-GbR und in den negativen Ergänzungsbilanzen der Kläger zu 2. und 3. insgesamt zu hoch in Anspruch genommenen Abschreibungen sind auf Grundlage des formellen Bilanzzusammenhangs gewinnerhöhend zu stornieren, indem die negativen Ergänzungsbilanzen der Kläger zu 2. und 3. aufgelöst werden (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 152, 128, BStBl II 1988, 335, zur Korrektur überhöhter Abschreibungen, wenn sich der Fehler nicht von selbst ausgleicht; in BFHE 237, 329, BStBl II 2012, 725, zur Korrektur eines fehlerhaften Bilanzansatzes durch Ansatz des zutreffenden fiktiven Restbuchwerts im Rahmen der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns).
- 37** ff) Die Klägerin zu 1. hatte die negativen Ergänzungsbilanzen auch im Streitjahr gewinnwirksam aufzulösen.
- 38** Für den Kläger zu 2. konnte die Korrektur in der Schlussbilanz der Klägerin zu 1. für das Streitjahr erfolgen. Für den zum 4. Januar des Streitjahres ausgeschiedenen Kläger zu 3. konnte die Korrektur ebenfalls im Streitjahr erfolgen, obwohl dieser am Ende des Streitjahres an der Klägerin zu 1. nicht mehr beteiligt war. Eine Korrektur im Wege des formellen Bilanzzusammenhangs kann ohne Aufstellung einer Bilanz im Rahmen einer Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei einer unterjährigen Teilbetriebsveräußerung erfolgen, wenn keine (Zwischen-)Bilanz aufgestellt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 237, 329, BStBl II 2012, 725; s. zu dieser "Korrektur der Schlussbilanz ohne Bilanz" auch Markus Prinz, Finanz-Rundschau 2012, 1123). Gleiches gilt im Fall der unterjährigen Veräußerung des Mitunternehmeranteils eines Gesellschafters an einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft --wie im Streitfall-- bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG. Der auf den ausscheidenden Kläger zu 3. entfallende Buchwert des Mandantenstamms ist --wie im BFH-Urteil in BFHE 237, 329, BStBl II 2012, 725 zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei einer Teilbetriebsveräußerung ausgeführt wurde-- bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zum 4. Januar des Streitjahres gemäß § 16 Abs. 2 EStG in Höhe des fiktiven Restbuchwerts anzusetzen, der sich im Fall einer Korrektur nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs im Rahmen einer Schlussbilanz für das Streitjahr ergeben würde.
- 39** gg) Mit dem FG ist schließlich davon auszugehen, dass die Korrektur nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößt, weil die Nichtbeanstandung des Bilanzierungsfehlers in vorangegangenen Außenprüfungen andere Feststellungszeiträume (1981 bis 1983 sowie 1990 bis 1992) betraf und im Rahmen dieser Prüfungen keinerlei vertrauensschaffende Aussagen des FA zur Streitfrage gemacht wurden. Allein der Umstand, dass der dem Streitjahr vorangegangene Veranlagungszeitraum Gegenstand einer Außenprüfung gewesen war, ist für sich allein kein Grund, die Grundsätze über den formellen Bilanzzusammenhang nicht anzuwenden (BFH-Urteil vom 28. Oktober 1998 X R 96/96, BFHE 187, 450, BStBl II 1999, 217). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist lediglich --zu Lasten des Steuerpflichtigen-- in Betracht gezogen worden, wenn dieser in Vorjahren die Bilanzierung eines Schuldpostens bewusst rechtswidrig und willkürlich unterlassen oder in anderer Weise bewusst unrechtmäßige Steuervorteile erstrebt hat (vgl. BFH-Urteile vom 7. Oktober 1971 IV R 181/66, BFHE 103, 564, BStBl II 1972, 271; vom 3. Juli 1980 IV R 31/77, BFHE 131, 229, BStBl II 1981, 255). Zu Lasten des FA wurde der Grundsatz angewendet, wenn dieses dem Steuerpflichtigen unrichtige Bilanzansätze aufgedrängt hatte (BFH-Urteil in BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456). Dies war vorliegend offensichtlich nicht der Fall.
- 40** 2. Zu Recht hat das FG die Klage auch hinsichtlich des Hilfsantrags abgewiesen. Denn der Gewinn aus der Auflösung der negativen Ergänzungsbilanz des Klägers zu 3. ist Teil des laufenden Gewinns und nicht des Veräußerungsgewinns i.S. des § 16 Abs. 2 i.V.m. § 34 EStG.

- 41** a) Gemäß § 16 Abs. 2 EStG ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Der Wert des Betriebsvermögens ist für den Zeitpunkt der Anteilsveräußerung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG). Im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils des Klägers zu 3. sind somit der laufende Gewinn bis zum Veräußerungszeitpunkt und der Veräußerungsgewinn voneinander abzugrenzen.
- 42** b) Die Auflösung der negativen Ergänzungsbilanzen bewirkt bei den Klägern zu 2. und 3. gleichermaßen die Stornierung des zu hohen Betriebsausgabenabzugs, der bei der ABCD-GbR in Anspruch genommen wurde. Durch die Korrektur wird der bei der Klägerin zu 1. im Streitjahr ausgewiesene negative Buchwert des Mandantenstamms (aufgrund des kombinierten Ansatzes in Höhe von Null in der Gesamthandsbilanz und des Minderwerts in der negativen Ergänzungsbilanz des Klägers zu 3.) im Veräußerungszeitpunkt auf Null heraufgeschleust. Dies führt zu einem laufenden Gewinn der Klägerin zu 1. Der Stornierungsgewinn ist auch nicht Bestandteil des dem Kläger zu 3. gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG gewährten Veräußerungsentgelts. Den begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinn beeinflusst nur nachgelagert der Abzug des auf den Kläger zu 3. entfallenden Kapitalkontos (Wert des Betriebsvermögens i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG), in das der anteilige Mandantenstamm nach Auflösung der negativen Ergänzungsbilanz mit dem Wert Null eingeht.
- 43** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de