

# Urteil vom 16. März 2017, IV R 1/15

Wegfall der korrespondierenden Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils

ECLI:DE:BFH:2017:U.160317.IVR1.15.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 14. Januar 2013, Az: 8 K 762/08

## Leitsätze

1. Die korrespondierende Bilanzierung der Darlehensforderung eines Personengesellschafters in dessen Sonderbilanz und in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft endet mit dem Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft. Ab diesem Zeitpunkt verliert die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit der Gesellschaft ihre Funktion als funktionales Eigenkapital und stellt entsprechend ihrem Bilanzausweis Fremdkapital dar.
2. Die korrespondierende Bilanzierung endet ebenfalls, wenn der Erwerber des Mitunternehmeranteils auch die Gesellschafter-Darlehensforderung erwirbt. In der Sonderbilanz des Neugesellschafters ist die Forderung mit dessen Anschaffungskosten zu aktivieren. Demgegenüber ist die Darlehensverbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz in unveränderter Höhe auszuweisen.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 15. Januar 2013 8 K 762/08 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

A.

- 1 Die A GmbH & Co. KG (A KG) betrieb in den Streitjahren 2002 und 2003 in verschiedenen inländischen Städten Zweigniederlassungen. Kommanditisten der A KG waren bis zum 30. Oktober 2002 Frau B sowie die Eheleute C (Altgesellschafter). Die Geschäftsführung oblag der nicht am Vermögen beteiligten A GmbH. Nach dem Gesellschaftsvertrag wurde die bedungene Einlage, die der eingetragenen Hafteinlage entsprach, auf dem Festkapitalkonto I verbucht, daneben wurden für die Gesellschafter variable, verzinsliche Kapitalkonten (II und III) geführt.
- 2 Mit notariellen und in einer Urkunde zusammengefassten Verträgen vom 30. Oktober 2002 veräußerte die A KG ihren gesamten Grundbesitz an verschiedene Objektgesellschaften der D-Gruppe (Teil A II. §§ 1 bis 3 des Kaufvertrags --KV--). Den vereinbarten Gesamtkaufpreis für den Grundbesitz in Höhe von ... € (Teil A II. § 4 Abs. 1 KV) trat die A KG an die Altgesellschafter als Gesamtgläubiger zu Lasten deren variabler Kapitalkonten im Verhältnis deren Beteiligung ab (Teil A II. § 4 Abs. 2 KV).
- 3 Daneben veräußerten die Altgesellschafter die in ihrem Eigentum stehenden und im Sonderbetriebsvermögen der A KG erfassten Grundstücke an weitere Objektgesellschaften der D-Gruppe (Teil B II. §§ 1 bis 4 KV). Zudem übertrugen sie die Anteile an der A GmbH und ihre Gesellschaftsanteile (Kommanditanteile) an der A KG mit dinglicher Wirkung ab dem 1. November 2002 jeweils an die E GmbH, die später in die F GmbH (F) umfirmiert wurde (Teil B III. § 1 KV). Im Hinblick auf die Kommanditanteile enthält der KV in Teil B III. § 1 Abs. 4 folgende Regelung:

"Vom Verkauf und der Übertragung der ... Kommanditanteile ebenfalls erfasst sind die am Übertragungstichtag auf die Verkäufer [Altgesellschafter] ganz oder anteilig entfallenden Guthabenstände auf -soweit geführt- Privat-, Verrechnungs- oder sogenannten Darlehenskonto (variablen Kapitalkonten), die bei der Kommanditgesellschaft [A KG] geführt werden, namentlich die sogenannten Gesellschafterdarlehenskonto (variable Kapitalkonten), jedoch abzüglich eines Betrages in Höhe von € ... .. -verteilt auf die Verkäufer entsprechend ihrer Beteiligung an ... [A KG]-, der ... gem. Teil A II. § 4 Abs. (2) [KV] ... mit Wirkung zum 1.11.2002 an die Verkäufer [Altgesellschafter] zu Lasten ihrer Gesellschafterdarlehenskonto (variable Kapitalkonten) abgetreten wurde und wegen dessen hiermit verrechnet wird."

Für den Verkauf der Grundstücke (Teil B II. §§ 1 bis 4 KV) und der Gesellschaftsanteile an der A GmbH sowie der Kommanditanteile an der A KG vereinbarten die Vertragsparteien einen Gesamtkaufpreis in Höhe von ... € (Teil B IV. KV).

- 4 Die F ordnete den Kaufpreis in Höhe von ... € in Höhe von 511.292 € den Kommanditanteilen der A KG (entsprechend dem auf dem Festkapitalkonto verbuchten Einlagen in Höhe von 1.000.000 DM), in Höhe von 25.564,59 € den Gesellschaftsanteilen an der A GmbH (entsprechend dem Haftkapital von 50.000 DM) und in Höhe von ... € zwei Grundstücken ... zu. Den Restbetrag von ... € teilte sie im Verhältnis der lt. Gutachten ermittelten Zeitwerte für die anderen Grundstücke und der als "Gesellschafter-Darlehen" in der zum 31. Oktober 2002 erstellten Zwischenbilanz bezeichneten Bilanzposition auf. Dabei ging die F davon aus, dass es sich bei letzterer Bilanzposition, die sich aus der Summe der jeweils für die Altgesellschafter gebildeten und als Kapitalkonten II und III bezeichneten Konten zusammensetzte, um eine echte Darlehensforderung, mithin um Fremdkapital gehandelt habe. Dem Erwerb dieser Darlehensforderung, die sich zum 31. Oktober 2002 auf ... € belief, wurde ein anteiliger Kaufpreis von ... € zugeordnet.

Entsprechend ist in der Gesamthandsbilanz der A KG zum 31. Dezember 2002 nunmehr unter der Bilanzposition variables Kapital ein Betrag von ... € und in der Sonderbilanz der F ein Aktivposten Darlehen A KG von ... € ausgewiesen.
- 5 Nach einer Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass eine Darlehensforderung der Altgesellschafter nicht bestanden, es sich bei der Bilanzposition "Gesellschafter-Darlehen" vielmehr um Eigenkapital der Altgesellschafter gehandelt habe. Danach habe der Kaufpreis für die Gesellschaftsanteile der A KG den Wert des Betriebsvermögens (Kapitalanteile) im Zeitpunkt der Veräußerung (31. Oktober 2002) um ... € unterschritten. Diesen Unterschiedsbetrag müsse die F in einer negativen Ergänzungsbilanz ausweisen. In dieser sei mangels anderer abstockungsfähiger Wirtschaftsgüter nur der Warenbestand als Passivposten zu bilanzieren. Dieser Passivposten sei sodann in 2002 in Höhe von ... € und in 2003 in Höhe von ... € entsprechend dem Warenabgang gewinnerhöhend aufzulösen.

Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ das FA unter dem 20. Februar 2007 geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie geänderte Gewerbesteuerermessbescheide jeweils für 2002 und 2003 (Streitjahre).
- 6 Die Einsprüche, mit denen sich die A KG gegen die Änderungsbescheide wandte, soweit darin Mehrgewinne durch die gewinnwirksame Auflösung der Ergänzungsbilanzen erfasst worden sind, wies das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 15. Februar 2008 als unbegründet zurück.
- 7 Die Klage der A KG hatte keinen Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, die Altgesellschafter hätten ihre Mitunternehmeranteile und damit Sachgesamtheiten an die F veräußert. Aus der Veräußerung der Grundstücke an die Objektgesellschaften könne nicht gefolgert werden, dass die Mitunternehmeranteile zuvor aufgegeben und in Folge dessen nur einzelne Wirtschaftsgüter an die Erwerberin, die F, im Rahmen der Aufgabe der Mitunternehmeranteile veräußert worden seien.
- 8 Davon ausgehend habe die F als Erwerberin der Mitunternehmeranteile die anteiligen Kapitalkonten der Altgesellschafter übernommen. Der Unterschiedsbetrag des von der F gezahlten Entgelts zu dem Wert der auf sie übergegangenen Kapitalkonten sei vom FA in zutreffender Höhe in einer Ergänzungsbilanz erfasst worden. Dabei sei nicht entscheidungserheblich, ob die für die Altgesellschafter geführten variablen Konten als Kapitalkonten oder als Fremdkapitalkonten anzusehen seien. Denn auch wenn es sich um Fremdkapital gehandelt haben sollte, hätten in den Sonderbilanzen der Altgesellschafter bei der A KG dazu korrespondierend entsprechende Forderungen aktiviert werden müssen. Im Rahmen der nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aufzustellenden additiven Gesamtbilanz für die Mitunternehmerschaft würde sich das Fremdkapital in (funktionales) Eigenkapital umwandeln. An der korrespondierenden Bilanzierung sei im Streitfall auch nach dem Gesellschafterwechsel festzuhalten. Denn durch die vorliegende Vertragsgestaltung sei das Band zwischen

Gesellschafter und Gesellschaft zu keinem Zeitpunkt abgerissen. Eine Umqualifizierung der Darlehensverbindlichkeit von funktionalem Eigenkapital in "normales" Fremdkapital (Drittdarlehen) komme nicht in Betracht, da die Darlehensforderung durchgängig im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters der A KG verblieben sei. Eine solche Forderung sei danach auch nach der Veräußerung der Mitunternehmeranteile weiterhin als Eigenkapital zu werten.

- 9 Unerheblich sei deshalb auch, dass die Gesellschafterforderung wegen der sich verschlechternden Ertragslage der A KG bis heute nicht beglichen worden sei, zumal dies auch durch die Herauslösung der Grundstücke aus dem Betriebsvermögen oder durch die nicht vorhersehbare Marktentwicklung begründet gewesen sein könne.
- 10 Schließlich sei auch die Verteilung des Abstockungsbetrags auf den Warenbestand als einzig verbliebenen abstockbaren Vermögensgegenstand und dessen gewinnwirksame Auflösung in den Streitjahren nicht zu beanstanden.
- 11 Gegen die Nichtzulassung der Revision wandte sich die A KG mit der Nichtzulassungsbeschwerde vom 2. April 2013. Während des Beschwerdeverfahrens sind im Juni 2013 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der A KG, im Juli 2013 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der A GmbH (Komplementärin der A KG) und im September 2013 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der F eröffnet worden. Zum Insolvenzverwalter der A KG und der A GmbH ist Rechtsanwältin G und zum Insolvenzverwalter der F ist Rechtsanwalt H bestellt worden.
- 12 Die Körperschaftsteuer, die auf Grund der hier streitigen Gewinnzurechnung an die F mit Körperschaftsteuerbescheiden 2002 und 2003 (Folgebescheiden) festgesetzt worden ist, ist am 7. Oktober 2013 zu der Insolvenztabelle der F angemeldet und in vollem Umfang vom Insolvenzverwalter H bestritten worden. Die hier streitigen Gewerbesteuermessbeträge 2002 und 2003 sind auf verschiedene Gemeinden zerlegt worden. Die von diesen jeweils festgesetzten Gewerbesteuern 2002 und 2003 sind im Jahr 2013 sowohl zu der Insolvenztabelle der A KG als auch überwiegend zu der Insolvenztabelle der F angemeldet worden. Die Forderungen sind sämtlich von den Insolvenzverwaltern bestritten worden. Lediglich die Stadt S hat bezüglich der von ihr zur Tabelle der A KG angemeldeten Gewerbesteuer einen Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 der Abgabenordnung erlassen, gegen den G Widerspruch eingelegt hat. Mit der Stadt S besteht indes eine Vereinbarung, dass die Forderungsanmeldung zurückgenommen wird, falls sich die materielle Unrichtigkeit des Gewerbesteuermessbetrags im vorliegenden Klageverfahren ergibt.
- 13 Der erkennende Senat ist auf Grund der Insolvenzeröffnungen (hier sog. Simultaninsolvenz) für das weitere Verfahren davon ausgegangen, dass H als Insolvenzverwalter über das Vermögen der F, diese als ehemalige Gesellschafterin bzw. als Rechtsnachfolgerin der A KG, in die ursprüngliche prozessrechtliche Beteiligtenstellung der A KG eingetreten ist.
- 14 Nachdem H (im Weiteren Kläger) das zunächst unterbrochene Beschwerdeverfahren wirksam aufgenommen hatte, hat der Senat die Revision zugelassen.
- 15 Zur Begründung der Revision, die namens des Klägers und daneben auch namens der G als Insolvenzverwalterin der A KG abgegeben wurde, wird die Verletzung des materiellen Rechts gerügt. Unabhängig von der steuerlichen Würdigung betreffe der Ausgang des Verfahrens sowohl die Insolvenzmasse der A KG als auch der F.
- 16 Rechtsfehlerhaft habe das FG den Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung und das daraus resultierende Verbot der Abschreibung einer Gesellschafterforderung auf einen niedrigeren Teilwert auch auf den Streitfall erstreckt. Die korrespondierende Bilanzierung, hier in Bezug auf eine Gesellschafterforderung, ende vielmehr mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils an einen neuen Gesellschafter. Nach der Rechtsprechung würden die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung bei einer Gesellschafterforderung dazu führen, dass sich das Wertloswerden der Gesellschafterforderung erst mit der Beendigung der Gesellschafterstellung gewinnmindernd auswirke. Zu diesem Zeitpunkt müsse das Abrechnungsverhältnis des ausscheidenden Gesellschafters zu der Gesellschaft dann aber auch hinsichtlich eines Darlehens endgültig geklärt werden. Ein etwaiger Verlust (Wertloswerden) eines Darlehens sei im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns zu berücksichtigen. Der neue Gesellschafter habe mit diesem Abrechnungsverhältnis nichts zu tun. Einem etwaigen Veräußerungsverlust des Altgesellschafters stehe kein Erwerbsgewinn des Neugesellschafters gegenüber. Zu Unrecht habe das FG das Ende der korrespondierenden Bilanzierung mit Hinweis auf das einheitliche Vertragswerk und den Umstand verneint, dass die Gesellschafterforderung im Sonderbetriebsvermögen verblieben sei. Diese Würdigung beruhe auf dem irrigen Rechtssatz, dass die im Streitfall durchgeführte Übertragung der

Gesellschaftsanteile zu einer in subjektiver und sachlicher Hinsicht identitätswahrenden Rechtsnachfolge geführt habe, die auch den bisherigen Status des Kapitalkontos einschlieÙe.

- 17** Es sei im Übrigen schon dem Grunde nach streitig, ob dem Kapitalkonto gutgeschriebene Gewinnansprüche den Sondervergütungen zuzuordnen seien.
- 18** Die Vorentscheidung verstoÙe zudem gegen das Anschaffungskostenprinzip gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 255 Abs. 1, § 253 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs und das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.
- 19** Durch die Abstockung der Warenvorräte sei ein Gewinn generiert worden, der lediglich auf dem Papier stehe, sich aber nicht in der finanziellen oder wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspiegele. Im Ergebnis sei der Veräußerungsverlust der Altgesellschafter durch einen zwangsläufigen Gewinn der Neugesellschafter neutralisiert worden.
- 20** Des Weiteren werde die Verletzung rechtlichen Gehörs gerügt, da das FG in den Entscheidungsgründen überraschend davon ausgegangen sei, dass ein Ansatz der Gesellschafterforderung unter dem Buchwert nicht in Betracht komme. Zudem habe das FG die Begründungspflicht verletzt, weil es sich mit dem schriftsätzlichen Vortrag und den Ausführungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung nicht auseinandergesetzt habe. Beides finde keinen Niederschlag in den Entscheidungsgründen der Vorinstanz.
- 21** Der Kläger beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung festzustellen, dass der Gewerbesteuermessbescheid 2002 vom 20. Februar 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2008 insoweit rechtswidrig ist, als der Gewerbesteuermessbetrag höher als ... € festgesetzt worden ist, und dass der Gewerbesteuermessbescheid 2003 vom 20. Februar 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2008 in vollem Umfang rechtswidrig ist, und dass die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2002 und 2003 vom 20. Februar 2007, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 15. Februar 2008, insoweit rechtswidrig sind, als darin Gewinne aus der Auflösung des in der negativen Ergänzungsbilanz passivierten Warenbestands unter Berücksichtigung der dadurch bedingten Gewerbesteuerrückstellung als laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 und für 2003 festgestellt worden sind.
- 22** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 23** Der Vorentscheidung sei zuzustimmen. Der Kläger gehe zu Unrecht davon aus, dass die Altgesellschafter Fremdkapital übertragen hätten. Tatsächlich hätten die Altgesellschafter vor der Übertragung der Gesellschaftsanteile auf den Darlehensanspruch gegenüber der A KG verzichtet. Dadurch sei der Rückzahlungsanspruch erloschen und die Darlehen hätten sich in Eigenkapital umgewandelt. Eine Teilwertabschreibung auf das Eigenkapital sei ausgeschlossen.
- 24** Die Vorentscheidung verstoÙe auch nicht gegen das Anschaffungskostenprinzip. Danach seien die Wirtschaftsgüter mit dem Betrag zu bewerten, der für den Erwerb aufgewendet worden sei. Die Neugesellschafter hätten den von den Altgesellschaftern für ... € erworbenen Warenbestand mit diesem Buchwert fortgeführt, obwohl sie dafür nur Anschaffungskosten in Höhe von ... € aufgewendet hätten. Unter Berücksichtigung des Anschaffungskostenprinzips hätte der Warenbestand daher um ... € niedriger bilanziert werden müssen. Durch die Verminderung des Wareneinsatzes wäre der Gewinn in den Streitjahren daher ebenfalls entsprechend zu erhöhen gewesen.
- 25** Das FG sei durch die zutreffende Anwendung des Grundsatzes der korrespondierenden Bilanzierung und der sich daraus ergebenden Notwendigkeit der Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz zu demselben Ergebnis gelangt. Der Kauf von Gesellschaftsanteilen, ein Erwerb der durch die Gesellschaftsanteile verkörperten Wirtschaftsgüter, führe notwendig zur Anwendung der korrespondierenden Bilanzierung. Denn die historischen Anschaffungskosten seien in der Gesamthandsbilanz fortzuführen. Der Austausch der Gesellschafter habe keine Auswirkung auf die Bilanzierung in der Gesamthandsbilanz. Durch den Verzicht der Altgesellschafter auf die Darlehensforderung sei, wie bei einer Geldeinlage, Eigenkapital der Altgesellschafter entstanden, welches im Rahmen des einheitlichen Vertragswerks auf die Neugesellschafter übergegangen sei.
- 26** Zutreffend gehe der Kläger davon aus, dass einem Veräußerungsverlust der Altgesellschafter nicht ein

entsprechender Erwerbsgewinn der Neugesellschafter gegenüberstehen müsse. Aus dem in § 6 Abs. 1 EStG verankerten Anschaffungskostenprinzip folge jedoch, dass bei einem Erwerb des Gesellschaftsanteils unter Buchwert zur Vermeidung eines Erwerbsgewinns der Minderbetrag in einer negativen Ergänzungsbilanz auszuweisen und den einzelnen Wirtschaftsgütern zuzuordnen sei.

- 27 Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei nicht ersichtlich. Die Neugesellschafter hätten den Warenbestand unter dem historischen Buchwert erworben und in Höhe der Differenz ihrer Anschaffungskosten zu dem Verkaufserlös auch tatsächlich einen Gewinn erzielt, der ihre steuerliche Leistungsfähigkeit entsprechend erhöht habe. Liquiditätserwägungen seien nicht anzustellen. Den Altgesellschaftern sei in Höhe der Differenz der historischen Anschaffungskosten zu dem von den Neugesellschaftern erhaltenen Verkaufserlös ein Veräußerungsverlust zugerechnet worden.
- 28 Die Besteuerung der tatsächlich realisierten Gewinne durch die Neugesellschafter stelle keine unbillige Härte dar.
- 29 Die Vorentscheidung sei nicht verfahrensfehlerhaft. Das FG habe den Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt. Auch sei das Urteil ausreichend begründet.

## Entscheidungsgründe

### B.

#### I.

- 30 Das durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der F zunächst gemäß § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung unterbrochene Revisionsverfahren wurde durch die Erklärung des H aufgenommen.
- 31 1. Der Senat hält an der bereits im Beschwerdeverfahren vertretenen Rechtsauffassung fest, dass die F als prozessuale Rechtsnachfolgerin in die Klägerstellung der A KG eingetreten ist und deshalb nur H als Insolvenzverwalter der F und nicht (auch) G als Insolvenzverwalterin der A KG die Aufnahme des vorliegenden Passivprozesses gemäß § 179 Abs. 2, § 180 Abs. 2 der Insolvenzordnung (InsO) oblag.
- 32 Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der A GmbH ist diese aus der A KG ausgeschieden. Dadurch wurde die A KG ohne Liquidation vollbeendet und die verbliebene Gesellschafterin, die F, durch Anwachsung deren Gesamtrechtsnachfolgerin. Damit trat die F als prozessuale Rechtsnachfolgerin der A KG in deren Kläger- bzw. Beschwerdeführerstellung hinsichtlich aller streitgegenständlicher Bescheide ein. Im Übrigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf das den Beteiligten im Beschwerdeverfahren IV B 29/13 übersandte Berichterstatters Schreiben vom 8. Juli 2014 Bezug genommen.
- 33 2. Der Senat legt daher die Revisionsschrift dahin aus, dass Revisionskläger nur H ist. Soweit in der Revisionsschrift auch G im Hinblick auf die insolvenzrechtlichen Auswirkungen des vorliegenden Verfahrens für die Insolvenzmasse der A KG als Revisionsklägerin benannt wird, versteht der Senat dieses Vorbringen dahin, dass G nicht im eigenen Namen eine Revision eingelegt hat, sondern die Revision des H im Hinblick auf das Insolvenzverfahren der A KG "legitimieren" wollte.
- 34 3. Nach der Aufnahme des unterbrochenen Verfahrens hat sich das Anfechtungsverfahren kraft Gesetzes in ein Insolvenzfeststellungsverfahren gewandelt (§ 180 Abs. 2 InsO), mit dem der Kläger nunmehr die Feststellung der (teilweisen) Rechtswidrigkeit der Gewinnfeststellungsbescheide und der Gewerbesteuermessbescheide 2002 und 2003 beantragt, soweit diese die Grundlage für die zur Insolvenztabelle angemeldeten Gewerbesteuern und Körperschaftsteuern der Jahre 2002 und 2003 sind. Der Senat hat den Antrag des Klägers entsprechend umformuliert.
- 35 4. Das für die Zulässigkeit der Feststellungsklage erforderliche (insolvenzspezifische) Feststellungsinteresse des Klägers liegt vor, nachdem er und G den zu den Insolvenztabelle der F bzw. der A KG angemeldeten und eingetragenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerforderungen widersprochen hatten und beide Insolvenzverfahren noch nicht abgeschlossen sind.

## II.

- 36** Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 37** Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass ein Gesellschafterdarlehen, welches im Zusammenhang mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an den Neugesellschafter abgetreten wird, 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 ist (dazu 1.). Der Senat kann anhand der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht abschließend beurteilen, ob die unter der Bezeichnung "Gesellschafter-Darlehen" zusammengefassten variablen Konten der Altgesellschafter im Zeitpunkt der Übertragung der Gesellschaftsanteile Fremdkapital oder Eigenkapital ausgewiesen haben (dazu unter 2.).
- 38** 1. Durch die Abtretung eines Gesellschafterdarlehens im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Gesellschaftsanteils an den Neugesellschafter wird in Höhe der in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesenen Darlehensverbindlichkeit kein funktionales Eigenkapital des Altgesellschafters auf den Neugesellschafter übertragen.
- 39** a) Ansprüche eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Darlehensforderung gehören zwar nicht zu dem in der Gesellschaftsbilanz (Gesamthandsbilanz) auszuweisenden Eigenkapital, wohl aber zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, das in der aus Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft als Eigenkapital behandelt wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Juni 2003 IV R 36/02, BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, unter III.2.). Auch wenn feststeht, dass ein solcher Ersatzanspruch wertlos ist, weil er von der Gesellschaft nicht beglichen werden kann, folgt aus der Behandlung als Eigenkapital, dass eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft regelmäßig nicht in Betracht kommt. Das Imparitätsprinzip gilt insoweit nicht (BFH-Urteil in BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, m.w.N.). Vielmehr wird dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen --ebenso wie der Verlust der Einlage in das Gesellschaftsvermögen-- grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft realisiert (BFH-Urteil in BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871).
- 40** b) Aus der Gleichbehandlung eines Verlustes im Sonderbetriebsvermögen mit dem Verlust einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen folgt, dass maßgeblich für die Verlustrealisierung in Folge der Wertlosigkeit einer Darlehensforderung der Zeitpunkt ist, zu dem die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb im Ganzen aufgibt oder veräußert. Die auf diesen Zeitpunkt aufzustellende Schlussbilanz zur Ermittlung des Gewinns oder Verlustes aus der Betriebsveräußerung oder -aufgabe tritt an die Stelle der handelsrechtlichen Liquidationsschlussbilanz. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn schließt grundsätzlich das Ergebnis der gewerblichen Betätigung des Gesellschafters ab. Deshalb sind bei der Ermittlung des Aufgabegewinns oder -verlustes sämtliche Aufwendungen des Gesellschafters gewinnmindernd zu berücksichtigen, die mit dem Aufgabevorgang verbunden sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, m.w.N.).
- 41** Gleiches gilt, soweit der Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, ohne dass die Gesellschaft ihren Betrieb beendet. Mit dem Ausscheiden endet die Stellung als Mitunternehmer. Die steuerlichen Folgen des Ausscheidens sind daher abschließend durch die Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns i.S. des § 16 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG zu ziehen und erstrecken sich mithin auch auf eine etwaige Gewinn-/Verlustrealisierung im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung des ausgeschiedenen Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft. Wird im Zuge der Veräußerung des Gesellschaftsanteils auch eine Darlehensforderung veräußert, erhöht das dafür geleistete Entgelt den Veräußerungserlös (BFH-Urteil vom 1. März 2005 VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523, unter II.B.2.c bb ddd). Liegt das Entgelt unter dem Nennbetrag der Forderung, führt dies zu einem Veräußerungsverlust im Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1523, unter II.B.2.c bb ddd).
- 42** Mit dem Ausscheiden des Gesellschafters aus der Mitunternehmerschaft werden, wie dargelegt, die in der Sonderbilanz ausgewiesenen Bilanzpositionen durch die Erstellung einer Sonderschlussbilanz nur noch bei der Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns berücksichtigt. Eine Sonderbilanz ist für den ausgeschiedenen Gesellschafter nicht mehr aufzustellen. Damit entfällt zugleich das Erfordernis einer korrespondierenden Bilanzierung. Der Erwerber des Gesellschaftsanteils, der zugleich auch die Forderung des veräußernden

Gesellschafters gegen die Gesellschaft erworben hat, übernimmt nicht das in der Sonderbilanz ausgewiesene Kapitalkonto des veräußernden Gesellschafters. Vielmehr ist für den Erwerber eine "eigene" Sonderbilanz zu erstellen, in der die der Gesellschaft (weiterhin) zur Verfügung gestellte Darlehensforderung mit den Anschaffungskosten des Neugesellschafters zu bilanzieren ist. Liegen diese unter dem Nominalwert der Darlehensforderung, ist der Bilanzansatz in der Sonderbilanz auf die niedrigeren Anschaffungskosten begrenzt. Davon ausgehend gelten dann grundsätzlich (wieder) die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung.

- 43** Auf die Gesamthandsbilanz der Gesellschaft haben die Veräußerung der Darlehensforderung und der damit einhergehende Veräußerungsverlust im Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Gesellschafters keine Auswirkung. Die Darlehensverbindlichkeit ist ungeachtet der Übertragung auf den Neugesellschafter in unveränderter Höhe auszuweisen (vgl. zum insoweit vergleichbaren Fall der Veräußerung einer Gesellschafter-Darlehensforderung an einen Dritten: BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1523). Dies hat 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.
- 44** Nur durch diese bilanzielle Behandlung wird 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.
- 45** c) Aus den vorgenannten Rechtssätzen folgt, dass der von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung streng gesellschafterbezogen anzuwenden ist. Die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit verliert damit im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters ihre Funktion als funktionales Eigenkapital. Im Zeitpunkt der Übertragung der Gesellschafterforderung auf den Neugesellschafter fällt der korrespondierende Bilanzansatz in der Sonderbilanz des Altgesellschafters weg. Dies hat zur Folge, dass eine in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit im Zeitpunkt der Übertragung des Gesellschaftsanteils entsprechend ihrem Bilanzausweis als Fremdkapital anzusehen ist. Sie wandelt sich erst durch die Erfassung der Darlehensforderung in der Sonderbilanz des erwerbenden Neugesellschafters von Fremdkapital (wieder) in funktionales Eigenkapital der Gesellschaft um.
- 46** d) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen, so dass die Vorentscheidung keinen Bestand haben kann. Das FG hat es ausdrücklich offengelassen, ob die unter der Bezeichnung "Gesellschafter-Darlehen" zusammengefassten variablen Konten der Altgesellschafter im Zeitpunkt der Übertragung der Gesellschaftsanteile eine Darlehensforderung der Altgesellschafter und damit Fremdkapital oder eine Kapitaleinlage und damit (echtes) Eigenkapital ausgewiesen haben. Das FG hat diese Entscheidung dahinstehen lassen, da es rechtsirrig davon ausgegangen ist, dass die Übertragung einer Gesellschafter-Darlehensforderung im Zusammenhang mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils auf Grund der Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung wie die Übertragung funktionalen Eigenkapitals zu behandeln sei.
- 47** 2. Der Senat kann mangels Spruchreife nicht in der Sache entscheiden. Ob der Kaufpreis für die Gesellschaftsanteile unter dem Wert der in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Kapitalanteile der Altgesellschafter lag und der sich ergebende Unterschiedsbetrag deshalb in einer für die Neugesellschafterin (F) aufzustellenden negativen Ergänzungsbilanz auszuweisen war, kann der Senat nach den Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen. Das FG hat ausgehend von seiner Rechtsauffassung keine Feststellungen dazu getroffen, ob die unter der Bezeichnung "Gesellschafter-Darlehen" zusammengefassten variablen Konten der Altgesellschafter in der Gesellschaftsbilanz Fremd- oder Eigenkapital ausgewiesen haben. Nur soweit es sich dabei um Eigenkapitalkonten gehandelt haben sollte, hätte der Kaufpreis für die Gesellschaftsanteile den Wert der übergegangenen Kapitalanteile unterschritten. Das FG wird diese Feststellungen im zweiten Rechtsgang daher nachzuholen haben.
- 48** Soweit das FA erstmals im Revisionsverfahren vorträgt, dass unter den variablen Konten der Altgesellschafter in der Gesellschaftsbilanz schon deshalb Eigenkapital ausgewiesen worden sei, weil die Altgesellschafter auf die Gesellschafterdarlehen bereits im Vorfeld der Übertragung der Gesellschaftsanteile gegenüber der Gesellschaft (A KG) verzichtet hätten, handelt es sich um neuen Tatsachenvortrag, der im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden kann.
- 49** 3. Da die Revision des Klägers Erfolg hat, braucht der Senat nicht über die erhobenen Verfahrensrügen zu entscheiden.

**50** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)