

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 187**

# **Die Ergänzungsbilanz**

**Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung  
und Folgerungen für die Fortentwicklung  
von Ergänzungsbilanzen**

**Von**

**Florian Kitzig**



**Duncker & Humblot · Berlin**

FLORIAN KITZIG

## Die Ergänzungsbilanz

Schriften zum Steuerrecht

Band 187

# Die Ergänzungsbilanz

Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung  
und Folgerungen für die Fortentwicklung  
von Ergänzungsbilanzen

Von

Florian Kitzig



Duncker & Humblot · Berlin

Die Hohe Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Köln  
hat diese Arbeit im Jahr 2022 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen  
Druck: CPI Books GmbH, Leck  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18849-9 (Print)  
ISBN 978-3-428-58849-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2022 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht an der Universität zu Köln. Für die Drucklegung konnten Rechtsprechung und Literatur bis Dezember 2022 berücksichtigt werden.

Herzlich danken möchte ich an erster Stelle meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Joachim Hennrichs. Zunächst sowohl dafür, mein Interesse an der Besteuerung von Personengesellschaften geweckt zu haben, als auch dafür, ein von mir erwähltes Thema bearbeiten zu dürfen. Dabei ließ er mir weitgehende Entfaltungsfreiheit und war gleichzeitig jederzeit bereit, meine Thesen zu diskutieren. Die gewinnbringenden Diskussionen halfen mir, meine Ergebnisse kritisch zu hinterfragen und weiterzuentwickeln. Anerkennung verdient dabei seine Unvoreingenommenheit und Aufgeschlossenheit gegenüber abweichenden Meinungen. Dies schafft eine angenehme und wissenschaftsfördernde Diskussionskultur. Insofern freue ich mich, auch weiterhin mit ihm zusammenarbeiten zu dürfen.

Frau Prof. Dr. Johanna Hey danke ich nicht nur für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens, sondern auch für die sehr anregende Diskussion im Rahmen der Disputation. Der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln danke ich für die Auszeichnung der Arbeit mit dem Promotionspreis 2023. Für die großzügige Bezuschussung der Druckkosten danke ich der Johanna und Fritz Buch Gedächtnis-Stiftung, Hamburg.

Dem gesamten Team des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht, das mich über die Jahre begleitet hat, danke ich für die tatkräftige Unterstützung und ausgezeichnete Zusammenarbeit. Besonderer Dank gebührt dabei meinem ehemaligen Kollegen Dr. Markus Surmann für die fachliche Durchsicht des Erstentwurfes sowie zahlreiche fruchtbare Diskussionen. Herrn Dr. Martin Grabmann danke ich nicht nur für seine motivierenden Worte bei Selbstzweifeln am Anfang der Promotionsphase, sondern auch für wertvolle Anregungen zur handelsbilanziellen Betrachtung sowie seine Bereitschaft, sich auch in steuerliche Perspektiven hineinzuversetzen. Für das sorgfältige Korrekturlesen des Manuskripts danke ich Frau Verena Reichstein und Frau Annabelle Schneider. Herrn Dr. Kanellos Klamaris, LL.M. (NYU) danke ich für seine Hilfe bei der Vorbereitung auf die Disputation und wertvolle Ratschläge beim Veröffentlichungsprozess.

Dank gebührt zum Schluss meinen Freunden und meiner Familie für ihre fort-dauernde Unterstützung und ermutigenden Worte auch an schwierigen Tagen. Gewidmet ist diese Arbeit meinen Eltern Regina Renner-Kitzig und Hans-Joachim Kitzig. Sie haben mich während meines akademischen Werdegangs bedingungslos unterstützt und mich in der Entscheidung für ein Studium der Rechtswissenschaften bestärkt. Damit haben sie diese Arbeit erst ermöglicht.

Köln im April 2023

*Florian Kitzig*

# Inhaltsübersicht

## *Erstes Kapitel*

### **Einleitung**

	27
A. Einführung in die Thematik .....	27
B. Problemaufriss .....	28
C. Gang der Untersuchung .....	32

## *Zweites Kapitel*

### **Prinzipien der Mitunternehmerbesteuerung**

	34
A. Die zivilrechtliche Einordnung von Personengesellschaften und ihr Verhältnis zum Steuerrecht .....	34
B. Verfassungsrechtliche Grundprinzipien der Besteuerung .....	36
I. Prinzipien .....	36
II. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit .....	37
III. Grundsatz der Individualbesteuerung .....	39
IV. Zwischenergebnis .....	57
C. Die Personengesellschaft im Besteuerungssystem der Einkommensteuer .....	58
I. Das Spannungsfeld bei der Besteuerung von Personengesellschaften .....	58
II. Entwicklung der Mitunternehmerbesteuerung .....	60
III. Einordnung der Personengesellschaft in das Besteuerungssystem .....	65
IV. Gewinnermittlung bei Personengesellschaften .....	83
V. Zwischenergebnis .....	104
D. Das Umwandlungssteuerrecht der Personengesellschaften .....	105
I. Einführung .....	105
II. Zivilrechtliche Grundlagen .....	106
III. Intersubjektive Übertragungen bei Personengesellschaften <i>de lege lata</i> .....	106
IV. Zwischenergebnis .....	140
E. Ergebnis .....	141



*Drittes Kapitel*

<b>Begriff, Zweck und Anwendungsfälle von Ergänzungsbilanzen</b>	144
A. Begriff der Ergänzungsbilanzen	144
B. Zweck von Ergänzungsbilanzen	147
C. Ergänzungsbilanzen als bloße Nebenrechnungen in Bilanzform	150
D. Aufstellungspflicht von Ergänzungsbilanzen	152
I. Problemaufriss	152
II. Buchführungspflicht für die Sonderbilanz	153
III. Buchführungspflicht für die Ergänzungsbilanz	157
IV. Fakultative oder zwingende Bildung von Ergänzungsbilanzen?	162
V. Zwischenergebnis	165
E. Anwendungsfälle	165
I. Bestimmung des Untersuchungsbereichs	165
II. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	166
III. Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	169
IV. Realteilung	182
V. § 6 Abs. 5 Satz 3 und Satz 4 EStG	187
VI. § 24 UmwStG	200
VII. Personenbezogene Steuervergünstigungen	209
VIII. Ergänzungsbilanzen bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung	211
IX. Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften	212
X. Zwischenergebnis	213
F. Dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen	214
I. Bedeutung der dogmatischen Einordnung	214
II. Bruchteilsbetrachtung (asset-deal-Fiktion)	215
III. Partieller Ausweis der Beteiligung an der Gesellschaft	216
IV. Rechnerische Wertkorrekturposten	216
V. Stellungnahme	217
G. Ansatz von Werten in Ergänzungsbilanzen	223
I. Beteiligungserwerb und Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	224
II. § 24 UmwStG	240
III. Zwischenergebnis	243
H. Ergebnis	244

*Viertes Kapitel*

<b>Grundlagen der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen</b>	246
A. Notwendigkeit einer prinzipienhaften Lückenfüllung	246
B. Maßstäbe der Fortentwicklung	248
I. Ansprüche an die Lösung der Fortentwicklungsfrage	248
II. Verfassungsrechtliche Grundprinzipien	249
III. Die Gleichstellungsthese	254
IV. Einfach-rechtliche Vorgaben	272
V. Praktikabilität als Hilfsmethode	276
C. Ergebnis	277

*Fünftes Kapitel*

<b>Einzelfälle der Fortentwicklung</b>	279
A. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	279
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	279
II. Erfordernis der Fortentwicklung	279
III. Fortentwicklungskonzeptionen	281
IV. Entwicklung einer Fortentwicklungskonzeption	298
V. Zwischenergebnis	324
B. Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	326
C. § 24 UmwStG	327
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	327
II. Einführung	327
III. Einbringung zum gemeinen Wert	331
IV. Einbringung zum Buchwert	335
V. Einbringung zum Zwischenwert	374
VI. Zwischenergebnis	375
D. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	376
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	376
II. Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte	377
III. Unentgeltliche Übertragungen	379
IV. Zwischenergebnis	380

E. Personenbezogene Steuervergünstigungen .....	380
I. Sonderabschreibungen .....	380
II. Übertragungen stiller Reserven gem. § 6b EStG .....	382
III. Zwischenergebnis .....	384
F. Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften .....	384
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung .....	384
II. Keine entsprechende Anwendung der Grundsätze gewerblich tätiger Personengesellschaften bei der Fortentwicklung .....	385
III. Rückschlüsse auf die Mitunternehmerbesteuerung .....	386
IV. Zwischenergebnis .....	388
G. Ergebnis .....	389

*Sechstes Kapitel*

<b>Berichtigung fehlerhafter Ergänzungsbilanzen</b>	392
A. Prozessuales .....	392
B. Bilanzberichtigung .....	393
C. Bilanzänderung .....	395
D. Ergebnis .....	396

*Siebentes Kapitel*

<b>Zusammenfassung der Ergebnisse</b>	397
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	403
<b>Sachwortverzeichnis</b> .....	439

# Inhaltsverzeichnis

## *Erstes Kapitel*

### **Einleitung**

	27
A. Einführung in die Thematik .....	27
B. Problemaufriss .....	28
C. Gang der Untersuchung .....	32

## *Zweites Kapitel*

### **Prinzipien der Mitunternehmerbesteuerung**

	34
A. Die zivilrechtliche Einordnung von Personengesellschaften und ihr Verhältnis zum Steuerrecht .....	34
B. Verfassungsrechtliche Grundprinzipien der Besteuerung .....	36
I. Prinzipien .....	36
II. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit .....	37
III. Grundsatz der Individualbesteuerung .....	39
1. Allgemeines .....	39
2. Subjektbindung stiller Reserven .....	41
a) Grundsätzliches .....	41
b) Stille Reserven als Leistungsfähigkeit .....	42
aa) These: Stille Reserven verkörpern bereits Leistungsfähigkeit .....	42
bb) These: Stille Reserven sind ein steuerliches Nullum .....	43
cc) Stellungnahme .....	44
c) Subjektbindung der Leistungsfähigkeit .....	46
d) Verhältnis von Subjektsteuerprinzip, Realisationsprinzip und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit .....	50
aa) Rang der Realisationsprinzips .....	50
bb) Abwägung .....	51
e) Methoden zur Sicherung stiller Reserven .....	54
3. Keine Korrespondenz bei mehreren Steuersubjekten .....	56
IV. Zwischenergebnis .....	57
C. Die Personengesellschaft im Besteuerungssystem der Einkommensteuer .....	58

I.	Das Spannungsfeld bei der Besteuerung von Personengesellschaften	58
II.	Entwicklung der Mitunternehmerbesteuerung	60
	1. Von der Entstehung der Bilanzbündeltheorie zur Einheitsbetrachtung	60
	2. Aufweichung der Einheitstheorie und anschließender Dualismus von Einheit und Vielheit	62
III.	Einordnung der Personengesellschaft in das Besteuerungssystem	65
	1. Einführung	65
	2. Die gewerbliche Personengesellschaft als partielles Steuersubjekt	65
	a) Subjekt der Gewinnermittlung	65
	b) Einkünftequalifikation und Gewinnerzielung	69
	c) Subjekt der Einkünfteerzielung	69
	aa) Originäre gewerbliche Einkünfte des Mitunternehmers	70
	bb) Zurechnung fremder Einkünfte der Gesellschaft	70
	cc) Vermittelnde Auffassung: Fiktion einer gewerblichen Tätigkeit des Gesellschafters gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG	71
	dd) Stellungnahme	72
	3. Der Bestimmungsdurchgriff auf den Mitunternehmer	73
	a) Gesetzlich vorgeschriebene Durchbrechungen	73
	aa) Durchgriffsmöglichkeiten	73
	bb) Fälle ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung	74
	cc) Gesellschafterbezogene Betrachtung im Wege der Auslegung	75
	b) Die sachlich zutreffende Besteuerung eines Mitunternehmers als Rechtfertigung für einen ungeschriebenen Bestimmungsdurchgriff	75
	4. Stellungnahme zur Besteuerung der gewerblich tätigen Personengesellschaften <i>de lege lata</i> und <i>de lege ferenda</i>	80
	5. Vermögensverwaltende Personengesellschaften	82
IV.	Gewinnermittlung bei Personengesellschaften	83
	1. Grundlegendes	83
	2. Erste Stufe der Gewinnermittlung	84
	3. Zweite Stufe der Gewinnermittlung	84
	a) Grundsätze des Sonderbetriebsbereichs	84
	b) Der Beitragsgedanke nach Woerner	86
	c) Theorie der wirtschaftlichen Einheit nach Döllerer	88
	d) Die Gleichstellungsthese	89
	e) Lehre vom fiktiven (Sonder-) Gewerbebetrieb des Mitunternehmers	90
	f) Stellungnahme	91
	4. Korrespondierende Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften	93
	5. Abschreibungen gem. § 7 EStG	93
	a) Einführung	93

b)	Grundsätze der Abschreibung bei Personengesellschaften	94
aa)	Grundsätze	94
bb)	Personenbezogene Steuervergünstigungen	95
cc)	Anwendbarkeit von § 7 EStG auf Ergänzungsbilanzen	98
c)	Sinn und Zweck der AfA	99
aa)	Aufwandsverteilungsthese	100
bb)	Wertverzehrthese	101
d)	Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und AfA-Tabellen als Hilfsmittel	101
V.	Zwischenergebnis	104
D.	Das Umwandlungssteuerrecht der Personengesellschaften	105
I.	Einführung	105
II.	Zivilrechtliche Grundlagen	106
III.	Intersubjektive Übertragungen bei Personengesellschaften <i>de lege lata</i>	106
1.	Der steuerliche Betriebsbegriff	107
a)	Die verschiedenen Betriebsbegriffe	107
b)	Stellungnahme	108
2.	Besonderheiten des Betriebsbegriffs bei Personengesellschaften	112
3.	Erfassung von unentgeltlichen Übertragungen	114
a)	Unentgeltliche Übertragungen von Sachgesamtheiten	114
b)	Unentgeltliche Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern	118
4.	Erfassung von Umstrukturierungen	119
a)	Umstrukturierungen als veräußerungsgleiche Realisationsvorgänge	119
b)	Umstrukturierungen als nicht steuerbare Organisationsakte	121
c)	Stellungnahme	121
aa)	Umstrukturierungen sind keine Tauschvorgänge	121
bb)	Kein unabhängiger steuerlicher Tauschbegriff	123
d)	Konsequenz: Ersatzrealisation bei Übertragung stiller Reserven	126
5.	Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips und ihre Rechtfertigung <i>de lege lata</i>	130
a)	Übertragung der bisherigen Prämissen	130
b)	Keine Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips	131
c)	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips	133
aa)	Allgemeine Voraussetzungen verfassungsrechtlicher Rechtfertigung	133
bb)	Rechtfertigung der Übertragung gesamter betrieblicher Einheiten	136
cc)	Rechtfertigung der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter	138
IV.	Zwischenergebnis	140
E.	Ergebnis	141

*Drittes Kapitel*

<b>Begriff, Zweck und Anwendungsfälle von Ergänzungsbilanzen</b>	144
A. Begriff der Ergänzungsbilanzen	144
B. Zweck von Ergänzungsbilanzen	147
C. Ergänzungsbilanzen als bloße Nebenrechnungen in Bilanzform	150
D. Aufstellungspflicht von Ergänzungsbilanzen	152
I. Problemaufriss	152
II. Buchführungspflicht für die Sonderbilanz	153
III. Buchführungspflicht für die Ergänzungsbilanz	157
IV. Fakultative oder zwingende Bildung von Ergänzungsbilanzen?	162
V. Zwischenergebnis	165
E. Anwendungsfälle	165
I. Bestimmung des Untersuchungsbereichs	165
II. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	166
III. Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	169
1. Zivilrechtlicher Ausgangspunkt; Leitbeispiel	169
2. Handelsbilanzielle Lösung	170
a) Darstellung nach der Verrechnungslösung	170
b) Darstellung nach der Aufstockungslösung	171
c) Analyse und Stellungnahme	171
3. Steuerbilanzielle Lösung	173
a) Keine Übertragung der handelsrechtlichen Lösung	173
b) Darstellung nach der Aufstockungslösung	174
c) Darstellung mithilfe von Ergänzungsbilanzen	174
d) Analyse und Stellungnahme	175
aa) Das Ausscheiden als Aufgabe- und Erwerbsvorgang	175
bb) Probleme der Aufstockungslösung	177
cc) Ergänzungsbilanzen als vorzugswürdige Lösung	178
4. Zwischenergebnis	181
IV. Realteilung	182
1. Die Lösungsansätze bei der Realteilung	182
2. Keine unterstützende Heranziehung von Ergänzungsbilanzen	185
V. § 6 Abs. 5 Satz 3 und Satz 4 EStG	187
1. Einführung	187

2. Übertragung aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen gegen Gesellschaftsrechte .....	188
3. Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)Betriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten .....	190
4. Unentgeltliche Übertragungen .....	192
5. Unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG .....	194
6. Erfassung der stillen Reserven der bisherigen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens .....	197
7. Zwischenergebnis .....	200
VI. § 24 UmwStG .....	200
1. Grundfall .....	201
a) Einführung und Übertragung der bisherigen Prämissen .....	201
b) Darstellung nach der Bruttomethode .....	204
c) Darstellung nach der Nettomethode .....	204
2. Eintritt eines Gesellschafters in eine bisherige Mitunternehmerschaft .....	205
3. Disquotale Kapitalerhöhung .....	207
4. Zwischenergebnis .....	208
VII. Personenbezogene Steuervergünstigungen .....	209
VIII. Ergänzungsbilanzen bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung .....	211
IX. Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften .....	212
X. Zwischenergebnis .....	213
F. Dogmatische Einordnung von Ergänzungsbilanzen .....	214
I. Bedeutung der dogmatischen Einordnung .....	214
II. Bruchteilsbetrachtung (asset-deal-Fiktion) .....	215
III. Partieller Ausweis der Beteiligung an der Gesellschaft .....	216
IV. Rechnerische Wertkorrekturposten .....	216
V. Stellungnahme .....	217
1. Keine steuerliche Notwendigkeit einer Bruchteilsbetrachtung .....	217
2. Dogmatische Widersprüche der Bruchteilsbetrachtung .....	219
3. Ergänzungsbilanzen als bloße Wertkorrekturbilanzen .....	221
G. Ansatz von Werten in Ergänzungsbilanzen .....	223
I. Beteiligungserwerb und Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB .....	224
1. Das Aufteilungsverfahren beim Erwerb eines Einzelunternehmens .....	225
a) Die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG .....	225
b) Aufteilungsverfahren .....	226



c) Verteilungsschlüssel .....	228
2. Besonderheiten beim Anteilerwerb .....	229
a) Keine Anwendbarkeit von § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG .....	229
b) Ansatzgebot auf der Ergänzungsbilanzebene .....	231
c) Beachtlichkeit von Ansatzverboten, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalten beim Erwerb des Mitunternehmeranteils .....	231
d) Erwerb über dem Buchwert .....	233
aa) Aufteilungsproblem beim Erwerb unter dem gemeinen Wert .....	233
bb) Aufteilungsverfahren beim Anteilerwerb .....	233
cc) Verteilungsschlüssel .....	234
e) Erwerb unter dem Buchwert .....	236
aa) Grundannahmen .....	236
bb) Aufteilungsverfahren und Verteilungsschlüssel .....	237
II. § 24 UmwStG .....	240
III. Zwischenergebnis .....	243
H. Ergebnis .....	244

#### *Viertes Kapitel*

<b>Grundlagen der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen</b>	246
A. Notwendigkeit einer prinzipienhaften Lückenfüllung .....	246
B. Maßstäbe der Fortentwicklung .....	248
I. Ansprüche an die Lösung der Fortentwicklungsfrage .....	248
II. Verfassungsrechtliche Grundprinzipien .....	249
1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit .....	249
2. Prinzip der Individualbesteuerung und Subjektsteuerprinzip .....	251
3. Objektives Nettoprinzip .....	252
4. Folgerichtigkeit .....	253
III. Die Gleichstellungsthese .....	254
1. Einführung .....	254
2. Entwicklung und Rezeption der Gleichstellungsthese .....	254
a) Entwicklung der Rechtsprechung .....	254
b) Die Gleichstellungsthese im Schrifttum .....	256
3. Dogmatische Herleitung .....	257
a) Notwendigkeit einer gesetzlichen Grundlage .....	257
b) Herleitung aus dem einfachen Recht .....	258
aa) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG .....	258

bb) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG	261
cc) § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	261
dd) Gesamtanalogie	263
(1) Definition und Voraussetzungen	263
(2) Gemeinsame, verallgemeinerungsfähige ratio legis	264
(3) Kein Entgegenstehen anderer Gesetzesbestimmungen	264
(4) Zwischenergebnis	266
c) Herleitung aus dem Verfassungsrecht	266
aa) Herleitung aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	266
(1) Vergleichbarkeit von Einzel- und Mitunternehmern	266
(2) Rechtfertigung	268
(3) Zwischenergebnis	269
bb) Herleitung aus dem Grundsatz der Folgerichtigkeit	269
(1) Totalgewinnidentität	270
(2) Sachlich wie zeitlich identische Ermittlung	270
cc) Zwischenergebnis	272
4. Zwischenergebnis	272
IV. Einfach-rechtliche Vorgaben	272
1. Normen und Prinzipien	273
2. Rechtsanwendungstheorien nach Tipke	274
V. Praktikabilität als Hilfsmethode	276
C. Ergebnis	277

### *Fünftes Kapitel*

#### **Einzelfälle der Fortentwicklung** 279

A. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	279
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	279
II. Erfordernis der Fortentwicklung	279
III. Fortentwicklungskonzeptionen	281
1. Kurzvorstellung der Grundkonzepte	281
2. Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen	281
a) Grundfunktion	281
b) Eigene Interpretation des Urteils des BFH vom 20. 11. 2014	283
c) Diskussionsstand in der Literatur	285
3. Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen	287

a)	Grundfunktion	287
b)	Folgerichtige Umsetzung	289
c)	Folgewirkungen der Auffassung für die Mitunternehmerbesteuerung	293
4.	Gesellschaftsbezogener Ansatz und Bewertung	296
IV.	Entwicklung einer Fortentwicklungskonzeption	298
1.	Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Fortentwicklung	298
a)	Bestimmung des verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstabes	298
b)	Verbliebener verfassungsrechtlicher Aspekt der „Gerechtigkeit in der Zeit“	299
2.	Stellungnahme zu den Grundkonzeptionen	301
a)	Keine verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Fortentwicklung	301
b)	Maßstäbe im einfachen Recht	302
aa)	Die derzeitige Besteuerungskonzeption der Personengesellschaft	302
bb)	Das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen	304
cc)	Ratio legis der Einzelvorschriften	305
(1)	Exemplarische Betrachtung anhand von § 5 Abs. 2 EStG	305
(2)	Abschreibungen	307
dd)	Praktikabilität	310
c)	Zusammenfassende Würdigung	311
3.	Konkrete Ausgestaltung	312
a)	Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse	312
b)	Bestimmung der Restnutzungsdauer	312
c)	Methodenwahlrechte	315
d)	Typisierte Abschreibung	318
e)	Ansatzverbote und Bewertungsbeschränkungen auf der Aktivseite	319
f)	Bewertung zum niedrigeren Teilwert	320
g)	Passivierungsbeschränkungen	322
4.	Fortentwicklung negativer Ergänzungsbilanzen	323
V.	Zwischenergebnis	324
B.	Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	326
C.	§ 24 UmwStG	327
I.	Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	327
II.	Einführung	327
1.	Grundlegendes	327
2.	Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse mit Auswirkung auf § 24 UmwStG	328
3.	Leitbeispiel	330

III.	Einbringung zum gemeinen Wert	331
1.	Grundlagen	331
2.	Beispielfall einer Einbringung zum gemeinen Wert	332
3.	Ergänzungsbilanzen bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils	333
IV.	Einbringung zum Buchwert	335
1.	Überblick	335
2.	Erfordernis der Fortentwicklung	338
a)	Meinungsbild in Rechtsprechung und Literatur	338
b)	Keine Fortentwicklung bei Verneinung eines tauschähnlichen Umsatzes	341
aa)	Ursächlichkeit der Erwerbberolle für die Fortentwicklung	341
bb)	Vereinbarkeit der Prämisse mit § 24 UmwStG	343
cc)	Umsetzbarkeit der Merkposten bei der Bruttomethode	344
3.	Fortentwicklung unter der Prämisse eines tauschähnlichen Umsatzes	345
a)	Grundsätzliches sowie Gang der Untersuchung	345
b)	Fortentwicklungskonzeptionen	346
aa)	Nettomethode	347
(1)	Weiterführung des Leitbeispiels	347
(2)	Gesellschaftsbezogener Ansatz und Bewertung	348
(3)	Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen	350
(4)	Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen	351
bb)	Bruttomethode	353
(1)	Weiterführung des Leitbeispiels	353
(2)	Gesellschaftsbezogener Ansatz und Bewertung	353
(3)	Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen	354
(4)	Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen	355
cc)	Erkenntnisse aus den Berechnungsbeispielen	356
c)	Entwicklung einer Fortentwicklungskonzeption basierend auf den bisherigen Ergebnissen	357
aa)	Untersuchung des tauschähnlichen Vorgangs bei § 24 UmwStG	357
(1)	Ausgangspunkt	357
(2)	Bewertung der hingegengebenen Gegenleistung	359
bb)	Keine materielle interpersonelle Korrespondenz von Ergänzungsbilanzen	362
(1)	Problemaufriss und Beispiel	362
(2)	Notwendigkeit der Anordnung einer materiellen interpersonellen Korrespondenz	364
(3)	Bloß rechnerische Korrespondenz	365
cc)	Das Dilemma der Korrespondenz	367
dd)	Verfassungsrechtliche Aspekte	368

ee) Einfach-rechtliche Aspekte	369
(1) Weitgehende Unergiebigkeit der Regelungen des UmwStG	369
(2) Systematischer Vergleich mit dem Anteilswerb	370
ff) Folgeprobleme bei einer Fortentwicklung im Sinne ergänzungsbilanz- zieller Abschreibungskorrekturen	372
4. Zwischenergebnis	373
V. Einbringung zum Zwischenwert	374
VI. Zwischenergebnis	375
D. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	376
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	376
II. Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte	377
III. Unentgeltliche Übertragungen	379
IV. Zwischenergebnis	380
E. Personenbezogene Steuervergünstigungen	380
I. Sonderabschreibungen	380
II. Übertragungen stiller Reserven gem. § 6b EStG	382
III. Zwischenergebnis	384
F. Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei vermögensverwaltenden Personengesell- schaften	384
I. Grundsätzliches und Gang der Untersuchung	384
II. Keine entsprechende Anwendung der Grundsätze gewerblich tätiger Personen- gesellschaften bei der Fortentwicklung	385
III. Rückschlüsse auf die Mitunternehmerbesteuerung	386
IV. Zwischenergebnis	388
G. Ergebnis	389

### *Sechstes Kapitel*

<b>Berichtigung fehlerhafter Ergänzungsbilanzen</b>	392
A. Prozessuales	392
B. Bilanzberichtigung	393
C. Bilanzänderung	395
D. Ergebnis	396

Inhaltsverzeichnis	21
--------------------	----

*Siebentes Kapitel*

<b>Zusammenfassung der Ergebnisse</b>	397
---------------------------------------	-----

<b>Literaturverzeichnis</b> .....	403
-----------------------------------	-----

<b>Sachwortverzeichnis</b> .....	439
----------------------------------	-----

## Beispielsverzeichnis

Beispiel 1: Einführendes Beispiel: Stark vereinfachter Anteilswerb	28
Beispiel 2: Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	168
Beispiel 3: Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB	170
Beispiel 4: Realteilung	182
Beispiel 5: Einbringung eines Wirtschaftsgutes aus einem Einzelunternehmen in eine OHG	189
Beispiel 6: Unentgeltliche Übertragung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft	196
Beispiel 7: Zuordnung stiller Reserven der bisherigen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens in Ergänzungsbilanzen	197
Beispiel 8: Einbringung gem. § 24 UmwStG nach der Bruttomethode	204
Beispiel 9: Einbringung gem. § 24 UmwStG nach der Nettomethode	204
Beispiel 10: Übertragung einer § 6b-Rücklage	210
Beispiel 11: Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilswerb i. S. ergänzungsbilanzieller Mehrabschreibungen	282
Beispiel 12: Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilswerb i. S. ergänzungsbilanzieller Abschreibungskorrekturen	287
Beispiel 13: Gesellschaftsbezogene Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilswerb	297
Beispiel 14: Leitbeispiel zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei § 24 UmwStG	330
Beispiel 15: Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG zum gemeinen Wert	332
Beispiel 16: Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG zum gemeinen Wert	333
Beispiel 17: Einbringung nach § 24 UmwStG (Fall stark vereinfacht)	359
Beispiel 18: Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei Anteilsveräußerung nach Umstrukturierung gem. § 24 UmwStG	363
Beispiel 19: Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei Sonderabschreibungen gem. § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG	381
Beispiel 20: Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei einer Rücklage gem. § 6b EStG	383

## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AfA	Absetzung für Abnutzung
Anh.	Anhang
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
atyp.	atypisch
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebsberater
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung Zeitschrift für das gesamte Rechnungswesen
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
Beck Bil-Komm.	Beck'scher Bilanz-Kommentar Handels- und Steuerbilanz
BeckRS	Rechtsprechungsdatenbank in beck-online (Verlag C. H. Beck)
Beschl.	Beschluss
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der nicht veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFH-PR	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes für die Praxis der Steuerberatung
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BKR	Zeitschrift für Bank- und Kapitalmarktrecht
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt



BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
dass.	dasselbe
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
DK	Der Konzern
DPM	Dötsch/Pung/Möhlenbrock
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
e. V.	eingetragener Verein
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Einkommensteuer-Hinweise
EstR.	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	et alii/aliae/alia
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
GWG	Geringwertiges Wirtschaftsgut
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
Habil.-Schr.	Habilitationsschrift
HDJ	Handbuch des Jahresabschlusses
HGB	Handelsgesetzbuch

HHR	Hermann/Heuer/Raupach
hrsg./Hrsg.	herausgegeben/Herausgeber
HS	Halbsatz
i. E.	im Ergebnis
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW HFA	IDW Hauptfachausschuss
IDW HFA RS	IDW HFA Stellungnahme zur Rechnungslegung
IFSt-Schrift	Institut für Finanzen und Steuern-Schrift
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	Juristenzeitung
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KKB	Kanzler, Kraft, Bäuml
KöMoG	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
krit.	kritisch
KSM	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LBP	Littmann/Bitz/Pust
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts
MüKo	Münchener Kommentar
n. F.	neue Fassung
neg.	Negativ
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o. Ä.	oder Ähnliches
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Pass. RAP	passiver Rechnungsabgrenzungsposten
PrEStG	preußisches Einkommensteuergesetz
RAO	Reichsabgabenordnung
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RL 90/434/EWG	Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen [...]
Rn.	Randnummer

RND	Restnutzungsdauer
RStBl.	Reichssteuerblatt
RT-Drucks	Reichstags-Drucksache
Rz.	Randziffer
S.	Satz/Seite
s./S.	siehe
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
SBV	Sonderbetriebsvermögen
sog.	sogenannt
Sp.	Spalte
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StBJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StO	Steuerrechtsordnung
StStud	NWB Steuer und Studium
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
tlw.	teilweise
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem/und andere
Ubg	Unternehmensbesteuerung
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG,	Umwandlungssteuergesetz
Univ.	Universität
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
Urt.	Urteil
USt	Umsatzsteuer
v.	vom
vgl.	vergleiche
VuV	Vermietung und Verpachtung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WG	Wirtschaftsgut
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zugl.	zugleich

## Erstes Kapitel

# Einleitung

## A. Einführung in die Thematik

An dem Zustand der Personengesellschaftsbesteuerung, wie ihn Brigitte Knobbe-Keuk im Jahre 1993 beschrieb, hat sich seitdem nichts verändert: Noch immer muss der „jeweils geltende Rechtszustand den ständig weiterwuchernden Muschelbänken von Rechtsprechung entnommen werden“.<sup>1</sup> Denn weiterhin sind die gesetzlichen Vorschriften der Personengesellschaftsbesteuerung nur knapp ausgestaltet, sodass Rechtsprechung und Schrifttum auf Theorien und Rechtsinstitute – wie die hier behandelte Ergänzungsbilanz – zurückgreifen müssen. Dies führt zu einer hohen Komplexität der Materie.<sup>2</sup> Der Praxisbedeutung von Personengesellschaften hat dies keinen Abbruch getan. Insbesondere der deutsche Mittelstand, welcher gemeinhin als Rückgrat des Wirtschaftsstandorts Deutschland bezeichnet wird, greift bei seinen oft familiär geprägten Strukturen auf Personengesellschaften wie die GmbH & Co. KG zurück.<sup>3</sup>

Grundproblem ist, dass das deutsche Steuerrecht Personengesellschaften nicht als Einkommensteuersubjekte anerkennt, sondern im Wege einer Transparenzbetrachtung auf ihre Gesellschafter<sup>4</sup> durchgreift. Erschwerend kommt nun hinzu, dass die Konzeption *de facto* keiner reinen Transparenzbetrachtung (mehr) entspricht. Denn die gewerblich tätige Personengesellschaft<sup>5</sup> wird steuerlich mittlerweile zum Subjekt der Gewinnermittlung, Einkünftequalifikation und Gewinnerzielung erklärt.<sup>6</sup> Ein Umstand, für den die in der modernen Zivilrechtsdogmatik anerkannte Rechtsfähigkeit wohl zumindest mitursächlich geworden ist. Diese Koexistenz von Transparenz- und Trennungsprinzip kann keineswegs als friedlich

---

<sup>1</sup> Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 368.

<sup>2</sup> Kahle, FR 2019, 337, 338; vgl. auch Prinz, FR 2018, 493, 493 „wahrlich nicht einfach zu handhaben“.

<sup>3</sup> Vgl. Hopt-Roth, Einleitung vor § 105 HGB Rn. 40, der insbesondere der GmbH & Co. KG überragende Bedeutung für den Mittelstand zuschreibt.

<sup>4</sup> Im Folgenden wird aus sprachlichen Gründen im Interesse der besseren Lesbarkeit allein die männliche Form für Angehörige aller Geschlechter verwendet.

<sup>5</sup> Aus sprachlichen Gründen werden die Begriffe Mitunternehmer und Gesellschafter sowie Mitunternehmerschaft und Personengesellschaft vielfach synonym verwendet. Zur Abgrenzung der Begriffe m. w. N. Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.25 ff.

<sup>6</sup> Die partielle Rechtsfähigkeit umfasst *de facto* nur die gewerbliche Personengesellschaft. Dazu s. u. Zweites Kapitel C. III. 2. und Zweites Kapitel C. III. 5.

bezeichnet werden.<sup>7</sup> Bei näherer Betrachtung zeigt sich das Steuerrecht der Personengesellschaften als gewachsenes Recht, in welchem die spärlichen gesetzlichen Regelungen und richterrechtlichen Theorien uneinheitlich mal dem Transparenz- und mal dem Trennungsprinzip zugewandt sind und der Rechtssicherheit bisher im Wege stehen. Dies gilt in besonderem Maße für das richterrechtlich geschaffene Konstrukt der Ergänzungsbilanzen, dessen Existenz der Steuergesetzgeber mittlerweile durch Erwähnung des Terminus in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, § 24 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UmwStG und § 202 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz BewG anerkannt hat, auch wenn Dogmatik, Zweck, Einzelfragen und insbesondere die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen weiterhin ungeklärt sind. Bei Ergänzungsbilanzen tritt die Fehde zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip in besonderem Maße zu Tage.

## B. Problemaufriss

Zur Veranschaulichung der Probleme bietet sich ein Beispiel an:

### *Beispiel 1*

#### **Einführendes Beispiel: Stark vereinfachter Anteilerwerb**

A und B sind Gesellschafter der AB-OHG, deren Vermögen sich auf eine Maschine mit einem Buchwert von 200 GE und einem Verkehrswert von 300 GE beschränkt. Erwirbt nun C den Anteil des B für einen Verkehrswert von 150 GE (weil der Anteil stille Reserven enthält), lässt sich der Vorgang nicht vollständig in der Steuerbilanz der OHG darstellen. Handelsrechtlich geht beim Gesellschafterwechsel die Mitgliedschaft als solche auf den Erwerber über, sodass der C handelsbilanziell den Kapitalanteil des B i.H.v. 100 GE übernimmt.<sup>8</sup> Steuerlich müssen die übersteigenden Anschaffungskosten des C wegen des objektiven Nettoprinzips berücksichtigt werden. Allerdings darf der Vorgang nicht in der Gesellschaftsbilanz<sup>9</sup> erfasst werden. Denn die Gesellschaft hat nichts angeschafft. Bei einer Erfassung in der Gesellschaftsbilanz käme es zudem bei allen Gesellschaftern (hier A und C) über erhöhte Abschreibungen zu einer Gewinnauswirkung, obwohl nur C die Mehraufwendungen getragen hat. Deshalb werden sog. Ergänzungsbilanzen gebildet. In einer sog. positiven Ergänzungsbilanz des C können die Mehranschaffungskosten des „Gesellschaftsanteils“ dann erfasst werden.

<sup>7</sup> Ausgetragen wird der Streit zumeist durch die „Einheit der Gesellschaft“ und die „Vielfalt der Gesellschafter“.

<sup>8</sup> Zum Übergang der Mitgliedschaft s. jeweils m. w. N. Hopt-Roth, § 105 HGB Rn. 72; MüKo-HGB-Fleischer, § 105 HGB Rn. 466; Oetker-Lieder, § 105 HGB Rn. 94; Boujong/Ebenroth/Joost-Wertenbruch, § 105 HGB Rn. 214; zum Übergang des Kapitalanteils s. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften, S. 230; Staub-Schäfer, § 120 HGB Rn. 50 f.

<sup>9</sup> Mit dem Begriff Gesellschaftsbilanz ist im Folgenden die üblicherweise nie ganz glücklich als Gesamthandsbilanz bezeichnete Bilanz der Gesellschaft gemeint. Dies gilt umso mehr nach dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) v. 10. 8. 2021, in dem der Gesetzgeber auf den Begriff der Gesamthand verzichtet hat. Ohnehin ist die Figur der Gesamthand zivilrechtsdogmatisch höchst umstritten und schillernd. Auch in dieser Arbeit wird auf den Begriff der Gesamthand daher – soweit möglich – verzichtet.

Das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanzen hat der Gesetzgeber mittlerweile in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 24 UmwStG anerkannt. Viele Fälle, wie der soeben beschriebene Anteilsverkauf, sind jedoch unregelt. Ergänzungsbilanzen sind individuelle Modifikationen der Werte der Gesellschaftsbilanz für die einzelnen Gesellschafter einer Personengesellschaft. So soll der Gewinnanteil des Mitunternehmers im Interesse einer zutreffenden Besteuerung erfasst werden.<sup>10</sup> Das stark vereinfachte Beispiel verdeutlicht die Grundfunktion von Ergänzungsbilanzen, lässt aber viele Detailfragen wie deren Dogmatik und Wertansatz ungeklärt.

Für unseren Gesellschafter C ist bspw. unklar, ob er steuerlich einen Personengesellschaftsanteil oder – wie die Rechtsprechung meint – ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft, hier also ½ der Maschine erworben hat. Erwirbt C mehrere Wirtschaftsgüter ist ferner unklar, auf welche Wirtschaftsgüter die Mehraufwendungen entfallen.

Unklar ist schließlich, nach welchen Modellen die in Ergänzungsbilanzen erfassten Werte fortzuentwickeln sind.

Nehmen wir in unseren Beispiel an, die Maschine mit dem Buchwert von 200 GE wird bei der Gesellschaft noch über 10 Jahre gleichmäßig abgeschrieben. Nach neuer Schätzung im Zeitpunkt des Anteilsverkaufs kann sie jedoch noch 15 Jahre genutzt werden. Muss die Restnutzungsdauer für den Gesellschafter C nun auf 15 Jahre geschätzt werden? Erstreckt sich diese Nutzungsdauer nur auf dessen in der Ergänzungsbilanz abgebildeten Mehranschaffungskosten in Höhe von 50 GE oder auf seine gesamten Anschaffungskosten in Höhe von 150 GE? Darf unser Gesellschafter C für die Mehranschaffungskosten in Höhe von 50 GE oder gar für seine gesamten Anschaffungskosten von 150 GE Wahlrechte wie die degressive AfA ausüben?

Ergänzungsbilanzen stehen paradigmatisch für die Komplexität der Personengesellschaftsbesteuerung. Die Praxis hat sich mit der Materie der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen überwiegend vereinfachend auseinandergesetzt und – teilweise durch die Finanzverwaltung zumindest geduldet – sämtliche Mehr- oder Minderwerte gesammelt in Ergänzungsbilanzen ausgewiesen und pauschalen Wertfortführungsparametern unterworfen.<sup>11</sup> Tatsächliche Verständigungen oder geduldete, pauschale Wertfortführungen sind – soviel sei vorweggenommen – keine adäquaten Lösungen eines steuerlichen Problems.

Mit zwei Urteilen zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen gab die höchstgerichtliche Rechtsprechung der Praxis nun die Richtung vor und brachte neuen Schwung in die zur Ruhe gekommene wissenschaftliche Debatte.<sup>12</sup> Wegweisend

---

<sup>10</sup> BFH Urt. v. 28. 9. 1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; Urt. v. 25. 4. 2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34; aus der Literatur s. bspw. Tipke/Lang-Hennrichs, Kap. 10 Rn. 10.123; Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 39, 52; HHR-Tiede, § 15 EStG Rn. 500; KSM-Desens/Blischke, § 15 EStG Rn. F33.

<sup>11</sup> Bolk, DStZ 2015, 472, 473. Der Verfasser kann dies aus seiner Tätigkeit in einem Festsetzungsfinanzamt bestätigen.

<sup>12</sup> Zur Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen beim Anteilsverkauf gewerblicher Personengesellschaften BFH Urt. v. 20. 11. 2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34 sowie zur Fort-