



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 19. Dezember 2016

BETREFF **Absetzungen für Abnutzung eines in der Ergänzungsbilanz eines Mitunternehmers  
aktivierten Mehrwerts für ein bewegliches Wirtschaftsgut;  
Anwendung des BFH-Urteils vom 20. November 2014 - IV R 1/11 -**

BEZUG **Ergebnis der Erörterungen zu TOP 20 der ESt V/16**

GZ **IV C 6 - S 2241/15/10005**

DOK **2016/1123341**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit Urteil vom 20. November 2014 - IV R 1/11 - (BStBl II 2016 S. xxx) hat der BFH entschieden, dass anlässlich eines Gesellschafterwechsels und der Aufstellung einer positiven Ergänzungsbilanz für den Erwerber des Anteils an einer Mitunternehmerschaft die AfA eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens auf die im Zeitpunkt des Anteils-erwerbs geltende Restnutzungsdauer vorzunehmen ist. Zugleich - so der BFH - stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilserwerbs angeschafft hätte. Der BFH folgt in dem Streitfall im Ergebnis zwar der Auffassung des beklagten Finanzamts und wendet für die in der Ergänzungsbilanz erfassten (Mehr-)Anschaffungskosten (AK) eigene, von der Gesellschaftsbilanz (Gesamthandsbilanz) unabhängige Abschreibungsregeln an. Die Ausführungen des BFH könnten aber so zu verstehen sein, dass sich diese (eigenen) Abschreibungsregeln nur auf die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen AK, also nur auf den Mehrwert (= aufgedeckte stille Reserven) beziehen, so dass die in der Gesellschaftsbilanz sich auswirkenden AfA-Beträge dabei unberührt bleiben. Spezielle Ausführungen dazu sind dem Urteil allerdings nicht zu entnehmen.

Zur Berechnung der AfA anlässlich eines Gesellschafterwechsels bei einer Mitunternehmerschaft und - in Abgrenzung hierzu - zur Berechnung der AfA bei Einbringungsvorgängen nach § 24 UmwStG nehme ich unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

## 1. Fälle des Gesellschafterwechsels

Tragendes Argument für den BFH ist es, den Erwerber des Mitunternehmeranteils soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem AK für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichzustellen. Erwirbt ein Einzelunternehmer einen Betrieb, sind nach § 6 Absatz 1 Nummer 7 EStG die Wirtschaftsgüter höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK) anzusetzen. Die AK/HK sind auch die Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 7 EStG. Übertragen auf den Erwerb eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Aufstellung einer positiven Ergänzungsbilanz sind für die AfA die auf das jeweils (anteilig) erworbene Wirtschaftsgut entfallenden (gesamten) AK maßgebend. Zu diesen (gesamten) AK gehört aber nicht nur ein in der Ergänzungsbilanz ausgewiesener Mehrwert, sondern auch der in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesene anteilige (auf den Erwerber des Mitunternehmeranteils entfallende) Buchwert. Die (eigene) AfA des Erwerbers des Mitunternehmeranteils bezieht sich also nicht nur isoliert auf die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen AK, sondern erfasst auch in der Gesellschaftsbilanz angesetzte AK/HK. Hinsichtlich der AfA-Höhe sind zudem die im Zeitpunkt des Erwerbs für den abschreibungsberechtigten Gesellschafter anwendbaren Abschreibungswahlrechte sowie AfA-Sätze (vgl. auch BMF-Schreiben vom 5. August 2002, BStBl I S. 710) zu beachten.

### Beispiel 1 (abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut):

*A erwirbt am 1.1.01 zum Preis von 35.000 einen 50 %igen Mitunternehmeranteil an einer KG, zu deren Betriebsvermögen ausschließlich ein abnutzbares Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von 20.000 gehört (ursprüngliche AK 100.000, bisher linear auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben, d. h. jährlicher Abschreibungsbetrag 10.000). Im Zeitpunkt des Erwerbs des Mitunternehmeranteils beträgt die Nutzungsdauer für das gebrauchte Wirtschaftsgut noch 5 Jahre. In einer Ergänzungsbilanz des A auf den Erwerbszeitpunkt ist ein Mehrbetrag von 25.000 (Kaufpreis 35.000 ./. anteiliger Buchwert 10.000) auszuweisen.*

### Lösung:

*A hat AK i. H. v. 35.000 für den Erwerb des Anteils an dem Wirtschaftsgut aufgewendet, wovon 10.000 in der Gesellschaftsbilanz und 25.000 in der Ergänzungsbilanz auszuweisen sind.*

<i>AfA-Anteil des A gesamt: AK gesamt 35.000 x 1/5 =</i>	<i>7.000</i>
<i>Bereits in der Gesellschaftsbilanz berücksichtigte AfA (1/2 von 10.000)</i>	<i>./. 5.000</i>
<i>Noch in der Ergänzungsbilanz zu berücksichtigende AfA</i>	<i>2.000</i>

### Beispiel 2 (Gebäude):

*A erwirbt am 1.1.01 zum Preis von 360.000 einen 50 %igen Mitunternehmeranteil an einer KG, zu deren Betriebsvermögen ausschließlich ein bebautes Grundstück mit einem Buchwert*

für den Grund und Boden von 100.000 (enthält keine stillen Reserven) und dem Gebäude von 420.000 (stille Reserven 200.000, ursprüngliche Anschaffungskosten 700.000, AfA-Satz nach § 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 EStG = 3 %, Restnutzungsdauer 40 Jahre) gehört. In einer Ergänzungsbilanz des A auf den Erwerbszeitpunkt ist ein Mehrbetrag für das Gebäude von 100.000 (Kaufpreis Gebäude 310.000 ./.. anteiliger Buchwert Gebäude 210.000) auszuweisen.

### Lösung:

A hat Anschaffungskosten i. H. v. 310.000 für den Erwerb des Anteils an dem Gebäude aufgewendet, wobei 210.000 in der Gesamthandsbilanz und 100.000 in der Ergänzungsbilanz auszuweisen sind. Aufgrund der im Vergleich zur in der Gesamthandsbilanz maßgeblichen AfA-Bemessungsgrundlage (= ursprüngliche Anschaffungskosten) ergibt sich somit - bei gleichbleibendem AfA-Satz - in der Ergänzungsbilanz eine Minder-AfA. Die Minder-AfA führt zu einer jährlichen Erhöhung des Mehrwerts für das Gebäude in der Ergänzungsbilanz.

AfA-Anteil des A gesamt:

$310.000 \times 3 \% (\text{\S } 7 \text{ Absatz } 4 \text{ Satz } 1 \text{ Nummer } 1 \text{ EStG}) =$	9.300
Bereits in der Gesamthandsbilanz berücksichtigte AfA (1/2 von 3% von 700.000) =	10.500
Minder-AfA in der Ergänzungsbilanz	./.. 1.200

Korrespondierend zu den Fällen, in denen - wie in den Beispielfällen 1 und 2 - bei einem Mitunternehmerwechsel die Anschaffungskosten für das jeweilige Wirtschaftsgut über dem (anteiligen) Buchwert der Gesellschaftsbilanz liegen, ist auch in den Fällen, in denen bei einem Mitunternehmerwechsel die Anschaffungskosten für das jeweilige Wirtschaftsgut *unter* dem (anteiligen) Buchwert der Gesellschaftsbilanz liegen, die vom BFH herausgestellte Gleichbehandlung mit einem Einzelunternehmer zu beachten. Danach sind für die dem Mitunternehmer zustehenden AfA-Beträge ausschließlich seine eigenen Anschaffungskosten und die im Anschaffungszeitpunkt neu zu schätzende Restnutzungsdauer maßgebend; die bei Abstockungen im Rahmen des § 24 UmwStG geltenden Grundsätze zur Ermittlung des Korrekturbetrags können in diesen Fällen nicht angewandt werden (zur Abschreibung von Mehr- oder Minderwerten in einer Ergänzungsbilanz bei Einbringungsvorgängen nach § 24 UmwStG siehe nachfolgend unter 2).

## **2. Einbringungsvorgänge nach § 24 UmwStG**

Hinsichtlich der Abschreibung von Mehr- oder Minderwerten in einer Ergänzungsbilanz im Rahmen von Einbringungsvorgängen nach § 24 UmwStG ergeben sich - mit Ausnahme der Fälle des § 24 Absatz 4 i. V. m. § 23 Absatz 4 1. Halbsatz UmwStG - keine Änderungen durch das BFH-Urteil vom 20. November 2014 - IV R 1/11 - (BStBl II 2016 S. xxx). Hier verbleibt es bei der in der Ergänzungsbilanz - parallel zur Abschreibung in der Gesamthandsbilanz - vorzunehmenden gesellschaftsbezogener Korrektur der dem einbringenden Gesell-

schafter hinsichtlich seiner höheren oder geringeren Anschaffungskosten gegenüber der Gesamthandsbilanz zuzuordnenden zu niedrigen oder zu hohen Abschreibung (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 1995, BStBl II 1996 S. 68).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen zum Download bereit.

Im Auftrag