ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Kollruss, Thomas

Article — Accepted Manuscript (Postprint)

Warum es keine Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs gibt

FinanzRundschau

Suggested Citation: Kollruss, Thomas (2016) : Warum es keine Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs gibt, FinanzRundschau, ISSN 2567-4897, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Vol. 98, Iss. 5, pp. 203-211, https://doi.org/10.9785/fr-2016-0503

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/121760

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

StB Thomas Kollruss

Warum es keine Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs gibt und vor einer Reform der KGaA-Besteuerung ausdrücklich zu warnen ist

1. Einleitung

Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) spielt sowohl in den Steuerrechtswissenschaften als auch in der Unternehmenspraxis eine bedeutende Rolle. So hat sich bereits *Enno Becker* (1936) mit der Besteuerungssystematik der KGaA und des KGaA-Komplementärs auseinandergesetzt und den bildlich zu verstehenden Begriff der „Abspaltung an der Wurzel" eingeführt.[1] Auch *Grass* beschäftigt sich in seiner Dissertation von 1969 bereits mit den Besteuerungsproblemen der KGaA.[2] Jüngste wissenschaftliche Arbeiten versuchen die Besteuerungskonzeption der KGaA sowie zentrale Besteuerungsfragen dieser Rechtsform zu klären.[3] Obgleich die gesetzlichen Regelungen zur Besteuerung der KGaA seit über 100 Jahren weitgehend unverändert existieren und die finanzgerichtliche Rechtsprechung seitdem immer wieder partiell zur rechtssystematischen Konturierung beigetragen hat, besteht insgesamt Unklarheit über das konkrete KGaA-Besteuerungskonzept. Das Schrifttum konnte diese Unklarheit bislang nicht auflösen. Zentrale Besteuerungsfragen der KGaA sind daher bislang ungeklärt. Dies betrifft bereits fundamentale Aspekte, nämlich die grundlegende Besteuerungskonzeption und -systematik und endet bei Fragen um eine potentielle Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs. Bezüglicher letzterer besteht zudem ein diametraler Gegensatz zwischen der Literatur und der erstinstanzlichen Rechtsprechung.[4] In der Unternehmenspraxis ist die Rechtsform der KGaA jedoch von großer Bedeutung. So sind einige der größten deutschen Unternehmen in der Rechtsform der KGaA organisiert. Zudem nutzen Familienunternehmen zunehmend die gesellschaftsrechtlichen Vorteile der KGaA.

Vor diesem Hintergrund wird daher insbesondere im Schrifttum eine Reform der KGaA-Besteuerung diskutiert, wobei zum Teil auch Lösungsansätze präsentiert werden.[5] Dies sind zum einen die Besteuerung des KGaA-Komplementärs (phG) wie ein Kommanditaktionär (Kapitalgesellschaftskonzept), und zum anderen die steuerliche Behandlung der KGaA wie eine partielle Mitunternehmerschaft. Alternativ wird die Konkretisierung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG erwähnt. Insgesamt muss jedoch gesagt werden, dass sich diese Reformvorschläge wohl nur schwer umsetzen lassen, betrachtet man diese in einem weiteren Kontext (siehe hierzu V.). Genau aus diesen Gründen ist eindringlich vor einer Reform der KGaA-Besteuerung zu warnen. Eine Reform der KGaA-Besteuerung ist auch deshalb nicht geboten, da de lege lata bereits ein gesetzlich fixiertes und konsistentes KGaA-Besteuerungssystem existiert, das – so paradox dies vor dem Hintergrund der Unklarheiten im Schrifttum zunächst klingen mag – alle bestehenden Besteuerungsfragen zufriedenstellend löst. Realiter sind die im Schrifttum geäußerten Anwendungsprobleme daher gar nicht vorhanden. Man muss nur das gesetzlich festgelegte KGaA-Besteuerungskonzept zutreffend durchdringen und darf sich nicht im Nebel der abschweifenden Diskussion zwischen Transparenz- und Intransparenzprinzip[6] verfangen. Die Besteuerung der KGaA ist nämlich eine Besteuerung sui generis. Der immer wieder geäußerte Vergleich mit der atypisch stillen Gesellschaft (GmbH & atypisch Still) trägt nicht, da diametrale Unterschiede zur Besteuerung der KGaA bestehen. Auch die Rede von der Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer wird unzutreffend verstanden und trägt maßgeblich zu den Unklarheiten der KGaA-Besteuerung bei. Entsprechendes gilt für die sog. „Wurzeltheorie", die in der Literatur oftmals missverstanden wird.

Der vorliegende Beitrag möchte die bestehenden Unklarheiten der KGaA-Besteuerung beseitigen und hat daher drei wesentliche Ziele: 1. Die zutreffende KGaA-Besteuerungskonzeption soll kurz auf Basis der gesetzlichen Grundlagen und der BFH-Rechtsprechung skizziert werden unter Berücksichtigung des KGaA-Komplementärs. Damit wird das Fundament der KGaA-Besteuerung konkretisiert. 2. Darauf aufbauend können zentrale Fragen der KGaA-Besteuerung gelöst werden. Dabei handelt es sich um die gesetzliche Besteuerungssystematik der KGaA, um eine mögliche Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs und die Behandlung der KGaA im Umwandlungssteuerrecht. Die Lösung dieser zentralen Besteuerungsfragen beweist zugleich die Richtigkeit und Konsistenz der hier aufgezeigten KGaA-Besteuerungskonzeption, also der gegenwärtig fixierten gesetzlichen Regelung, und spricht klar gegen eine Reform der KGaA-Besteuerung. 3. Die Notwendig einer KGaA-Besteuerungsreform soll untersucht werden. Dabei sind bislang nicht beachtete Aspekte zu berücksichtigen, die

[1] Vgl. Becker, StuW 1936, Teil I, Sp. 97, zitiert in BFH v. 21.06.1989, X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 (Grundsatzurteil).
[2] Vgl. Grass, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien, Diss., München 1969.
[3] Vgl. Bielinis, Die Besteuerung der KGaA, Diss., Bonn/Berlin 2013; Hoppe, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, Diss., Kiel/Köln 2014.
[4] Vgl. FG Baden-Württemberg v. 22.09.2014, 10 K 1946/13, Rev. BFH I R 57/14; FG München v. 10.07.2003, 5 K 2681/97, DStR 2003, 1336.
[5] Vgl. Wissenschaftlicher Beirat Steuern EY, DB 2014, 147 ff.; Bielinis, DStR 2014, 769 ff. Vgl. auch IDW, Wortprotokoll der 77. Sitzung des Finanzausschusses v. 08.02.2012, Protokoll Nr. 17/77, 26.
[6] Vgl. zur Diskussion zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, Drüen/Heek, DStR 2012, 541 ff.

klar für eine Beibehaltung der gegenwärtigen Besteuerungskonzeption sprechen. Anschließend lässt sich aufzeigen, dass das bereits vorhandene gesetzliche KGaA-Besteuerungskonzept bereits jetzt „optimal" ausgestaltet ist und durch eine Reform nicht verbessert werden kann. In Betracht kommen allenfalls punktuelle Konkretisierungen bzw. Klarstellungen.

2. Gesetzliche KGaA-Besteuerungskonzeption: Zurechnung im Rahmen der Gewinnermittlung

Bei der Besteuerung der KGaA einschließlich ihrer Komplementäre handelt es sich um eine Besteuerung sui generis. Vergleiche zur Besteuerung einer atypisch stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) sind daher unzutreffend und gleich auszublenden.[7] So bestätigt der BFH expressis verbis, dass zwischen der ertragsteuerlichen Behandlung einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und einer KGaA essentielle Unterschiede bestehen und sich die Besteuerung im Verhältnis der KGaA zu ihrem Komplementär grundlegend anders darstellt.[8] Insbesondere besteht nach Auffassung des BFH kein Vergleich zu einer Mitunternehmerschaft. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH besteht zwischen der KGaA und dem KGaA-Komplementär keine Mitunternehmerschaft.[9] Entsprechendes gilt im Verhältnis zwischen dem KGaA-Komplementär und den Kommanditaktionären. De lege lata besteht somit bei der Besteuerung der KGaA kein Raum für ein Mitunternehmerkonzept. Eindeutig liegen zwei eigenstände Steuersubjekte vor, nämlich die KGaA und der KGaA-Komplementär. Bei der KGaA handelt es sich ertragsteuerlich vollumfänglich um eine Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Hieran ändert auch die (nachgelagerte) Zuordnung eines Gewinnanteils an den KGaA-Komplementär nichts nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Normativ wird die Besteuerung der KGaA in § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 8 Nr. 4 GewStG geregelt. Die Besteuerung des KGaA-Komplementärs ist in § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 9 Nr. 2b GewStG verankert, wobei § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG diesbezüglich als Qualifikations- und Zuordnungsnorm fungiert.[10] Auf der Seite der KGaA dient § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 8 Nr. 4 GewStG als „Zuordnungsnorm"[11], erste Regelung zudem als Vorschrift zu Ermittlung des zvE der KGaA, wobei § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG nichts daran ändert, dass die KGaA auch mit den unter § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG fallenden Einkommensteilen vollständig der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt.[12]

Die ertragsteuerliche Trennung der beiden Steuersubjekte KGaA und KGaA-Komplementär kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass der Terminus „Gewinnanteile" für Zwecke der Anwendung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG aus der Sicht der KGaA zu bestimmen ist (Anwendung der Ermittlungsvorschriften des KStG wie z.B. § 8b KStG), während der Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG für Zwecke der Besteuerung des KGaA-Komplementärs aus der Sicht des Komplementärs beurteilt wird (z.B. Anwendbarkeit des § 3 Nr. 40 EStG, eigenständige Gewinnermittlung).[13] Zutreffend kann daher auch der Abzugsbetrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG auf der Ebene der KGaA betragsmäßig vom Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG beim KGaA-Komplementär abweichen (keine zwingende betragsmäßige „Spiegelbildlichkeit"). Denn nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG können auf der Ebene der KGaA „Gewinnanteile" bzw. Gewinne nur in der Höhe abgezogen werden, in der sie bei der KGaA selbst der Besteuerung unterliegen würden. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist daher eine steuerliche Einkommensermittlungsvorschrift der KGaA (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) und findet auf der Ebene des zu versteuernden Einkommens der KGaA Anwendung nach vorhergehender Anwendung aller Gewinn- und Einkommensermittlungsvorschriften des EStG und KStG. Insofern besteht bei einer KGaA kein Unterschied zu anderen Kapitalgesellschaften bezüglich der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.

Zentraler Aspekt ist weiterhin die Frage, wer bei einer KGaA das Einkünfteerzielungssubjekt ist. Ertragsteuerlich wird der KGaA-Komplementär als solcher nicht „originär" unternehmerisch tätig.[14] Anders verhält es sich bei einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und auch bei einer atypisch stillen Gesellschaft als andere Gesellschaft i.S.d. dieser Norm. Hier ist der jeweilige Gesellschafter originäres Einkünfteerzielungssubjekt.[15] Bei einer KGaA ist somit die KGaA das originäre Einkünfteerzielungssubjekt, nicht der KGaA-Komplementär. Hieran ändert auch § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG nichts.[16] Auch § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG ändert nichts an dieser Feststellung, da es sich hierbei – ausweislich der höchstrichterlichen Rechtsprechung – nur um eine Zurechnungs- bzw. Zuordnungsnorm handelt. Unter Zurechnung versteht man im Steuerrecht die Zuordnung einer Besteuerungsgrundlage in persönlicher Hinsicht; die Zuordnung lässt die zuzurechnende Besteuerungs-

[7] Dies wird an späterer Stelle detailliert erläutert.
[8] Vgl. BFH v. 28.11.2007, X R 6/05, BStBl. II 2008, 363, zu II.2c); BFH v. 06.10.2009, I R 102/06, HFR 2010, 486, Rz. 11.
[9] Vgl. BFH v. 28.11.2007, X R 6/05, BStBl. II 2008, 363, zu II.2c), bb), m.w.N.
[10] Vgl. BFH v. 28.11.2007, X R 6/05, BStBl. II 2008, 363, zu II.2a).
[11] Vgl. BFH v. 28.11.2007, X R 6/05, BStBl. II 2008, 363, zu II.2a).
[12] Vgl. BFH v. 19.05.2010, I R 62/09, HFR 2010, 1270, Rz. 19, 25.
[13] Vgl. BFH v. 31.10.1990, I R 32/86, BStBl II 1991, 253, zu II.2.; BFH v. 06.10.2009, I R 102/06, HFR 2010, 486, Rz. 11.
[14] Vgl. BFH v. 07.12.2011, I R 5/11, HFR 2012, 591, Rz. 12.
[15] Vgl. BFH v. 08.10.2010, IV B 46/10, BFH/NV 2011, 244, Rz. 14 m.w.N.
[16] Diese Norm betrifft dann nachgelagert die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der KGaA selbst.

grundlage inhaltlich unverändert und bestimmt gleichzeitig den Zurechnungszeitpunkt.[17] Da die KGaA somit das Einkünfteerzielungssubjekt ist, werden dem KGaA-Komplementär („nachgelagert") gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG Einkünfte zugerechnet, die ein anderer – nämlich die KGaA – erzielt hat. Die Zurechnung erfolgt insoweit nachgelagert, als der KGaA-Komplementär nur dann einen Gewinnanteil i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielen kann, wenn die KGaA auch Einkünfte erzielt bzw. Steuertatbestände erfüllt. Weiterhin „schlägt" die Art der Einkünfteerzielung der KGaA auch auf den KGaA-Komplementär durch (z.B. steuerfreie Einkünfte, nichtabzugsfähige Betriebsausgaben). Für Zwecke der laufenden Besteuerung basiert die Besteuerung des KGaA-Komplementärs somit auf der Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, die wiederum an die Einkünfteerzielung der KGaA und die von der KGaA realisierten Steuertatbestände anknüpft. Die Vorschrift des § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG ändert hieran nichts, ihr Anwendungsbereich bezieht sich nicht auf die laufende Besteuerung (Anteilsveräußerung).[18]

Die Zurechnung an den KGaA-Komplementär nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG (laufende Besteuerung) betrifft alleine „Einkünfte" bzw. Gewinne und keine Wirtschaftsgüter, ansonsten wäre der KGaA-Komplementär insoweit selbst originäres Einkünfteerzielungssubjekt und nicht die KGaA. Dies wird durch die ständige BFH-Rechtsprechung bestätigt, wonach die laufende Einkommensbesteuerung des KGaA-Komplementärs über die Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfolgt.[19] Die steuerliche Behandlung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer beschränkt sich für Zwecke der laufenden Besteuerung somit auf die Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG.[20,21] Die im Schrifttum oftmals falsch aufgefasste „Wurzeltheorie" steht dem nicht entgegen, sondern bestätigt dies. Diese geht nämlich zutreffend davon aus, dass der KGaA-Komplementär – und zwar über die Zurechnung – originäre Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG erzielt (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG), wobei er diese Einkünfte aber selbst nicht originär erzielt.[22] Auf den Unterschied zwischen orginären Einkünften aus Gewerbebetrieb und originärer Einkünfteerzielung wird daher besonders hingewiesen. Auch die Ausführungen von *Enno Becker* (1936) und der bildliche zu verstehende Begriff der „Abspaltung an der Wurzel" sagen nichts anderes aus, sondern beziehen sich inhaltlich auf die (unmittelbare) Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG.[23] Der bildliche Begriff „Abspaltung an der Wurzel" und die sog. „Wurzeltheorie" haben somit nichts mit der Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG zu tun.

Als Quintessenz kann somit festgehalten werden, dass sich die gesetzlich fixierte KGaA-Besteuerungskonzeption im Zusammenhang mit dem KGaA-Komplementär als Zurechnung von „Einkünften" (Besteuerungsgrundlagen) an den KGaA-Komplementär darstellt. Von der KGaA erzielte „Einkünfte" werden dem KGaA-Komplementär steuerlich („nachgelagert") aber unmittelbar nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG zugerechnet und zwar im Rahmen der Gewinnermittlung. Unter Berücksichtigung dieser Zurechnung entstehen die Einkünfte des KGaA-Komplementärs nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf seiner Ebene.[24,25] Nur insofern kann von einer Behandlung des KGaA-Komplementärs „wie" ein Mitunternehmer gesprochen werden.[26]

3. KGaA und Umwandlungssteuerrecht

Diese (nachgelagerte) Zurechnung an den KGaA-Komplementär ändert nichts daran, dass ausschließlich die KGaA das originäre Einkünfteerzielungssubjekt ist und bleibt. Die Einkünfte werden daher bei der KGaA originär von einem Körperschaftsteuersubjekt erzielt und zwar von der KGaA. Trotz Zurechnung von Einkünften nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist der KGaA-Komplementär aber an einem Körperschaftsteuersubjekt bzw. einer Kapitalgesellschaft (KGaA) beteiligt, es liegt gerade keine Mitunternehmerschaft und keine gemeinsame Einkommensquelle vor (Trennungsprinzip). Originäres Einkünfteerzielungssubjekt ist und bleibt die KGaA. Daher ist die Besteuerungssituation vergleichbar wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 ff. AStG) oder der Organschaft (§ 14 KStG). Auch hier wäre es unzulässig davon auszugehen, dass die Einbringung eines Betriebs in eine Zwischengesellschaft bzw. Organgesellschaft – wegen der Zurechnung an den Gesellschafter – ertragsteuerlich nicht in eine Kapitalgesellschaft erfolgt. Bei einer KGaA kann nichts anderes gelten. Die Zurechnung an den KGaA-Komplementär ändert nichts daran, dass ein vorgelagertes Körperschaftsteuersubjekt (KGaA) besteht und

[17] Vgl. BFH v. 20.04.1988, I R 41/82, BStBl II 1988, 868, Orientierungssatz 4.
[18] Da eine KGaA auch keine Gesamthand ist, kann § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO keine Anwendung finden.
[19] Vgl. Vgl. BFH v. 21.06.1989, X R 14/88, BStBl. II 1989, 881, zu 2.c); BFH v. 23.10.1985, I R 235/81, BStBl II 1986, 72, zu 2.; BFH v. 08.02.1984, I R 11/80, BStBl II 1984, 381, zu II. 2.b), aa); BFH v. 06.10.2009. I R 102/06, HFR 2010, 486, Rz. 11.
[20] Vgl. BFH v. 06.10.2009. I R 102/06, HFR 2010, 486, Rz. 11: "[…] die Gewinnermittlung nach Maßgabe des § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wonach der Gesellschafter „wie" ein Mitunternehmer behandelt wird […]".
[21] Diese Zurechnung erfolgt unmittelbar wie bei einem Mitunternehmer; es bedarf keiner Ausschüttung.
[22] Vgl. auch BFH v. 19.05.2010, I R 62/09, HFR 2010, 1270, Rz. 25.
[23] Vgl. Becker, StuW 1936, Teil I, Sp. 97; BFH v. 21.06.1989, X R 14/88, BStBl. II 1989, 881, zu 2.c); BFH v. 19.05.2010, I R 62/09, HFR 2010, 1270, Rz. 25.
[24] Vgl. BFH v. 06.10.2009. I R 102/06, HFR 2010, 486, Rz. 11.
[25] Die Einkünfte des KGaA-Komplementärs nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG werden durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt auf Basis der von der KGaA realisierten Besteuerungsgrundlagen/Einkünfte (Zurechnung) und der GuV der KGaA, jedoch unter Berücksichtigung von Gewinn- bzw. Einkommensermittlungsvorschriften, die für den KGaA-Komplementär maßgeblich sind (z.B. § 8b KStG, § 3 Nr. 40 EStG).
[26] Vgl. BFH v. 06.10.2009. I R 102/06, HFR 2010, 486, Rz. 11.

auch nichts an der Körperschaftsteuersubjektivität der KGaA (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG).[27] Dies zeigt auch § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, der eine KGaA vollumfänglich als Organgesellschaft qualifiziert, unabhängig von der Zurechnung an den KGaA-Komplementär (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 KStG) und der Anwendung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Dies bedeutet, dass bei einer KGaA, auch bei einer Beteiligung als Komplementär und unabhängig von der Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 KStG, eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG besteht.

Entgegen der herrschenden[28] Literaturauffassung stellt die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft (GmbH) auf eine KGaA daher keine Mischumwandlung dar, auf die partiell § 3 ff. UmwStG anzuwenden ist.[29] Die Literatur möchte dies damit begründen, dass der KGaA-Komplementär wie ein Mitunternehmer behandelt wird. Dies überzeugt in keiner Weise. Wie vorstehend gezeigt werden konnte, führt die Zurechnung von Einkünften an den KGaA-Komplementär (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG) nicht dazu, dass das vorgelagerte Körperschaftsteuersubjekt und originäre Einkünfteerzielungssubjekt KGaA entfällt. Im Gegenteil sind die anlässlich der Verschmelzung übergegangenen Wirtschaftsgüter nach Maßgabe der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze ausschließlich dem Körperschaftsteuer- und Einkünfteerzielungssubjekt KGaA zuzuordnen. Daher ist insbesondere die Voraussetzung des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG erfüllt, da die Wirtschaftsgüter vollumfänglich auf ein Körperschaftsteuersubjekt übergehen. Ob eine Beteiligung eines KGaA-Komplementärs an der KGaA besteht oder nicht, ist hierfür – wie gezeigt – irrelevant. Daher stellt die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine KGaA entgegen der herrschenden Literaturauffassung keine Mischumwandlung dar (partielle Anwendung § 3 ff. UmwStG, § 11-13 UmwStG), sondern fällt ausschließlich unter §§ 11-13 UmwStG (Verschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft). Zudem sind die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG schon nicht erfüllt, da gerade keine Verschmelzung auf eine Personengesellschaft erfolgt. Die KGaA ist keine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft), auch nicht in Bezug auf den KGaA-Komplementär. Richtigerweise sollte man daher nicht von einem transparenten und intransparenten Bereich der KGaA sprechen.

Auch die Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs in eine KGaA gegen Gewährung einer Komplementärbeteiligung fällt – entgegen der herrschenden Literaturmeinung[30] – nicht unter § 24 UmwStG (Einbringung in eine Personengesellschaft). Richtigerweise ist hier ausschließlich § 20 UmwStG anzuwenden, da es sich bei der übernehmenden Gesellschaft (KGaA) vollumfänglich um eine Kapitalgesellschaft handelt. Die vorstehenden Ausführungen zur Verschmelzung gelten daher analog. Das eingebrachte Betriebsvermögen geht im Rahmen der Einbringung ausschließlich auf eine Kapitalgesellschaft (KGaA) als originäres Einkünfteerzielungssubjekt über und ist dieser auch ertragsteuerlich zuzurechnen. Die Zurechnung an den KGaA-Komplementär nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG besitzt nicht die Funktion und Wirkkraft, die KGaA insoweit für ertragsteuerliche Zwecke in eine Personengesellschaft zu verwandeln (Fiktion), die Wirtschaftsgüter gehen auf eine Kapitalgesellschaft als Einkünfteerzielungssubjekt über. Die Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG bezieht sich ausschließlich auf die Besteuerung des KGaA-Komplementärs und ändert ansonsten nichts am Trennungsprinzip. Die

Literaturauffassung, dass wegen der Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer § 24 UmwStG auf eine Betriebseinbringung in eine KGaA gegen Gewährung einer Komplementärstellung anzuwenden wäre, überzeugt daher nicht und ist deshalb zurückzuweisen. Es stellt sich hier schon die Frage, wo denn die übernehmende Personengesellschaft sein soll, handelt es sich bei einer KGaA doch vollumfänglich um eine Kapitalgesellschaft. Bei Einbringung in eine Organgesellschaft (GmbH) oder ausländische Zwischengesellschaft scheint niemand eine Anwendung des § 20 UmwStG ernsthaft in Frage zu stellen, obgleich hier ebenfalls eine Einkommenszurechnung an die Gesellschafter erfolgt, zu denen auch Nichtkapitalgesellschaften gehören können. Diesbezüglich liegt in Bezug auf die Besteuerung der Gesellschafter ebenfalls eine Zurechnungssystematik vor.

Insgesamt zeigt sich, dass die von der Literatur vorgenommene, unzutreffende Interpretation der Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer zu schwerwiegenden Problemen in der Besteuerungsanwendung führt. Dies tritt insbesondere im Zusammenhang mit umwandlungssteuerrechtlichen Fragestellungen unter Beteiligung einer KGaA oder einer KGaA-Komplementärstellung zutage. Die verbreitete Annahme einer Mischumwandlung (partielle Personengesellschaft) zeigt die extensive Abweichung von der gesetzlich fixierten KGaA-Besteuerungskonzeption, da die KGaA hierbei im Ergebnis als partielle Mitunternehmerschaft behandelt wird. Dies widerspricht eindeutig der gesetzlich fixierten KGaA-Besteuerungskonzeption. Legt man jedoch diese

[27] Entsprechendes gilt im Hinblick auf § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

[28] Vgl. u.a. Haritz, DStR 1996, 1192 ff.; Riotte/Renner in: Schütz/Bürgers/Riotte, Die KGaA, München 2004, 741, Rz. 535, 539, Hörtnagl in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, 6. Aufl., Köln 2013, § 1 UmwStG, Rz. 140, 141; Rödder in: Rödder/Herlinghaus, UmwStG, 2. Aufl., Köln 2013, Einführung, Rz. 49 (zum Meinungsstand).

[29] Zutreffende Mindermeinung: Schütz/Dümischen, DB 49/2000, 2446 ff.; Rasche in: Rödder/Herlinghaus, UmwStG, 2. Aufl., Köln 2013, § 24, Rz. 49 (zur Einbringung); Hoppe, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, Diss., Kiel/Köln 2014, 177-178.

[30] Vgl. z.B. Riotte/Renner in: Schütz/Bürgers/Riotte, Die KGaA, München 2004, 737, Rz. 523; Schaumburg/Schulte, Die KGaA, Köln 2000, 106, Rz. 187; 117, Rz. 199; zutreffend entgegen der herrschenden Meinung Rasche in: Rödder/Herlinghaus, UmwStG, 2. Aufl., Köln 2013, § 24, Rz. 49 (mit Meinungsstand).

zugrunde, dann lösen sich die umwandlungssteuerrechtlichen Probleme im Zusammenhang mit der KGaA auf. Demzufolge finden die umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen für eine aufnehmende Kapitalgesellschaft Anwendung, wenn auf eine KGaA übertragen wird, unabhängig von der Gewährung einer Komplementär- oder Kommanditaktionärsstellung (§ 20 UmwStG bei Einbringung, §§ 11 bis 13 UmwStG bei Verschmelzung). Soll eine KGaA umgewandelt werden, dann gilt Entsprechendes (Anwendung des §§ 11 bis 13 UmwStG bzw. § 3 ff. UmwStG). Wird ein KGaA-Komplementäranteil übertragen, dann ist zu beachten, dass hier nicht die Ebene der KGaA (Kapitalgesellschaft) adressiert ist, sondern diejenige des Komplementärs. Es ist daher scharf zu trennen zwischen der Art des übertragenen Wirtschaftsgutes (hier KGaA-Komplementäranteil) einschließlich seiner umwandlungssteuerrechtlichen Einordung auf der einen Seite und der Frage nach dem aufnehmenden Rechtsträger (übernehmende Gesellschaft) auf der anderen Seite. Ausdrücklich ist drauf hinzuweisen, dass die erste Frage nichts zur steuerlichen Einordnung der KGaA selbst besagt (keine partielle Mitunternehmerschaft). Nur die Veräußerung des KGaA-Komplementäranteils selbst wird so behandelt wie die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG).[31] Dies rechtfertig es den Übertragungsgegenstand KGaA-Komplementäranteil für Zwecke der umwandlungssteuerrechtlichen Normen insoweit als „Mitunternehmeranteil“ aufzufassen (z.B. Einbringung eines KGaA-Komplementäranteils in eine GmbH nach § 20 UmwStG). Dies liegt auf der Linie des IV. Senats des BFH.[32] Vor dem Hintergrund der gesetzlich verankerten KGaA-Besteuerungskonzeption ist dem IV. Senat des BFH allerdings dahingehend zu widersprechen, dass der Formwechsel einer KGaA in eine Personengesellschaft unter § 24 UmwStG fällt, auch soweit eine Beteiligung eines KGaA-Komplementärs an der umzuwandelnden KGaA besteht.[33] Richtigerweise ist dieser Vorgang unter § 3 ff. UmwStG zu subsumieren (Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft). Der Gesetzgeber könnte für Klarheit sorgen, indem er die §§ 20, 24 UmwStG in Bezug auf den Einbringungsgegenstand um den Terminus „Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA“ ergänzt. Eine Revision der gesetzlich vorhandenen KGaA-Besteuerungskonzeption ist jedoch nicht erforderlich, da sie bei zutreffender Anwendung nicht zu den gerügten umwandlungssteuerrechtlichen Problemen führt.[34]

4. Keine Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs

Wie bereits erwähnt, besteht bezüglich der Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs ein scharfer Gegensatz[35] zwischen der herrschenden Literaturauffassung[36] und der erstinstanzlichen Rechtsprechung[37], wobei letztere dies kategorisch ablehnt. Stattdessen soll ein steuerlicher Merkposten zu bilden sein für den Zweck der späteren Veräußerung des KGaA-Komplementäranteils. Die Literatur bringt als Hauptthese für die Bildung einer Ergänzungsbilanz vor, dass der KGaA-Komplementär wie ein Mitunternehmer behandelt wird. Argumentativ möchte die Literatur dies durch zusätzliche Aspekte stützen. Dies ist zum einen das Heranziehen von § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG (Veräußerung eines KGaA-Komplementäranteils), woraus die Literatur ableitet, dass dem KGaA-Komplementär steuerlich ein Anteil am Betriebsvermögen der KGaA zuzurechnen sein soll. Hier sollte aber gleich erwähnt werden, dass diese Norm nicht die laufende Besteuerung der KGaA regelt. Weiterhin wird die Vergleichbarkeit zu einer atypisch stillen Gesellschaft (GmbH & atypisch Still) ins Feld geführt. Der atypisch stille Gesellschafter ist – ähnlich wie der KGaA-Komplementär – ebenfalls nur schuldrechtlich am Betriebsvermögen der GmbH beteiligt. Unbestritten kann für den atypisch stillen Gesellschafter eine steuerliche Ergänzungsbilanz gebildet werden. Aus dieser vermeintlichen „Parallele“ wird dann schlussgefolgert, dass dies auch für den KGaA-Komplementär gelten müsste. Nachfolgend wird – ausweislich der gesetzlich fixierten KGaA-Besteuerungskonzeption – aufgezeigt, dass es keine steuerliche Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs geben kann. Die vermeintliche Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs resultiert aus der unzutreffenden Reflexion der gesetzlich vorhanden Besteuerungskonzeption und einer inhaltlich unzulässigen Interpretation der Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer.

[31] Vgl. BFH v. 21.06.1989, X R 14/88, BStBl. II 1989, 881, zu 2e).
[32] Vgl. BFH v. 16.04.2010, IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272.
[33] Vgl. BFH v. 16.04.2010, IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272, Rz. 30.
[34] M.E. daher insoweit unzutreffend Wissenschaftlicher Beirat Steuern EY, DB 2014, 150-151, zu 3.f); Kempf, DStR 2015, 1906.
[35] Vgl. hierzu ausführlich Hoppe, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, Diss., Kiel/Köln 2014, 121 ff.
[36] Vgl. z.B. Berg, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2002/2003, 232 ff.; Bock, GmbHR 2003, 554; Glanegger, DStR 2004, 1686 ff; Hölzl, Die Besteuerung der KGaA, Frankfurt a./M. 2003, 200; Kempf, DStR 2015, 1905 ff.; Ellerbeck in: Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 1. Aufl., Wiesbaden 2012, § 9 KStG, Rz. 42; Nagel/Wittkowski, Die KGaA, Wiesbaden 2012, § 4, Rz. 110; Bielinis, Die Besteuerung der KGaA, Diss., Bonn/Berlin 2013, 258-259.
[37] Vgl. FG Baden-Württemberg v. 22.09.2014, 10 K 1946/13, Rev. BFH I R 57/14; FG München v. 10.07.2003, 5 K 2681/97, DStR 2003, 1336.

Nach Maßgabe der gesetzlichen Besteuerungskonzeption erfolgt die laufende Besteuerung des KGaA-Komplementärs durch steuerliche Zurechnung[38] nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, basierend auf der originären Gewinn- und Einkünfteerzielung der KGaA. Nach der BFH-Rechtsprechung wird der KGaA-Komplementär selbst nicht originär (mit-)unternehmerisch tätig.[39] Sein Gewinnanteil i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG ergibt sich auch nachgelagert und abgeleitet aus der vorgelagerten Gewinnverteilung der KGaA. Daher unterscheiden sich auch die Regelungen des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG insoweit inhaltlich. Denn § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG spricht von den verteilten Gewinnanteilen aus der Sicht der KGaA, während § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf die Gewinnermittlung[40] beim KGaA-Komplementär abstellt (Einkünfte des KGaA-Komplementärs). Schon auf Basis der aktienrechtlichen Regelungen[41] ergibt sich eine Aufteilung des Gewinns der KGaA, da der Bilanzgewinn alleine den Kommanditaktionären zusteht und der auf die Komplementäre entfallende Gewinnanteil bei der Berechnung des Bilanzgewinns abgezogen wird („Verteilung").[42] Die steuerliche Zurechnung und Gewinnermittlung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG knüpft genau an diese Gewinnverteilung an und übersetzt damit diesen Vorgang in die ertragsteuerliche Besteuerung des KGaA-Komplementärs. Die unmittelbare Zurechnung von Einkünften nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt dabei auch die zivilrechtlichen Gegebenheiten, nämlich dass der KGaA-Komplementär über seinen Gewinnanteil unmittelbar verfügen kann (kein Ausschüttungsbeschluss, Entnahme). Für Zwecke der laufenden Besteuerung werden dem KGaA-Komplementär daher weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich Wirtschaftsgüter der KGaA zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Hieran ändert auch § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG nichts, da diese Norm tatbestandsmäßig nur die Veräußerung des Komplementäranteils selbst regelt. Die Norm ist daher gar nicht einschlägig, wenn es um die laufende Besteuerung des KGaA-Komplementärs nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG geht (steuerliche Zurechnung von Einkünften). Zudem betrifft § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG auch Besteuerungssachverhalte, die außerhalb der KGaA liegen und vom KGaA-Komplementär selbst realisiert werden, während die laufende Besteuerung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG an die Gewinn- und Einkünfteerzielung der KGaA anknüpft. Somit ist § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG deshalb notwendig, weil es insoweit an einer Sachverhaltsrealisierung durch die KGaA mangelt, denn diese veräußert gerade nicht ihre Wirtschaftsgüter, wenn der Komplementär seinen Anteil an der KGaA überträgt. Insofern handelt es sich bei § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG um eine konstitutive Regelung. Deshalb werden dem KGaA-Komplementär im Falle einer Veräußerung seiner Komplementärbeteiligung – und zwar nur für Zwecke der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns – Anteile am Betriebsvermögen der KGaA (rechnerisch) „zugewiesen". Diese diesbezügliche „Zuweisung" von Anteilen am Betriebsvermögen bei Veräußerung des KGaA-Komplementäranteils besagt aber nichts darüber, ob dies auch für laufende Besteuerungszwecke bzw. für den Erwerb einer KGaA-Komplementärbeteiligung gilt. Denn auf dieser Seite ist die Zurechnung an den KGaA-Komplementär klar auf Einkünfte/Gewinne begrenzt (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG), die Wirtschaftsgüter sind nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen vollumfänglich dem originären Gewinn- und Einkünfteerzielungssubjekt KGaA zuzurechnen und nicht, auch nicht anteilig, dem KGaA-Komplementär. § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG kann dies nicht durchbrechen, da der Anwendungsbereich der Norm ausschließlich auf die Veräußerung des Komplementäranteils begrenzt ist. Aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ergibt sich auch keine Zurechnung von (ideellen) Anteilen an den Wirtschaftsgütern an den KGaA-Komplementär, da die KGaA keine Gesamthand[43] ist.

Es stellt sich nun die Frage, ob der Erwerber eines KGaA-Komplementäranteils nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen (ideelle) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA erwirbt, da dies zwingende Voraussetzung[44] für die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz ist. Die KGaA ist keine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) und ausweislich der höchstrichterlichen Rechtsprechung besteht auch keine Mitunternehmerschaft zwischen der KGaA und dem KGaA-Komplementär. Daher kann nicht angenommen werden, dass der Erwerber eines KGaA-Komplementäranteils Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA erwirbt. Denn nach der BFH-Rechtsprechung ergibt sich ein solcher Erwerb entweder aus der Systematik der Personengesellschaftsbesteuerung – hier ist der Gesellschafter anders als bei der KGaA originäres Einkünfteerzielungssubjekt[45] – oder aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.[46] Beide Regelungen finden bei einer KGaA keine Anwendung, jedenfalls in Bezug auf die laufende Besteuerung des KGaA-Komplementärs, wozu auch der Erwerb einer KGaA-Komplementärbeteiligung bzw. das erstmalige Erbringen einer Vermögenseinlage zählt. Hier gilt § 15 Abs. 1

[38] Vgl. nur BFH v. 21.06.1989, X R 14/88, BStBl. II 1989, 881, zu 3.c): „[…] während einkommensteuerrechtlich der Gewinn gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG dem *Komplementär* zuzurechnen ist".
[39] Vgl. BFH v. 07.12.2011, I R 5/11, HFR 2012, 591, Rz. 12, m.w.N.
[40] Vgl. BFH v. 21.06.1989, X R 14/88, BStBl. II 1989, 881, zu 5.a): „[…] dass unabhängig von der Körperschaftsteuerveranlagung der KGaA zu beurteilen ist, welche Einkünfte der Kläger gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielt hat".
[41] Vgl. § 286 Abs. 3 i.V.m. § 158 AktG. Vgl. auch Wichert, in: AG 2000, 268, 270; Assmann/Sethe, in: GK AktG, § 286 Rn. 28.
[42] Diese relevante Verteilung, auf die sich § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG bezieht, kommt auch dann zu tragen, wenn man den Gewinnanteil des KGaA-Komplementärs im „Posten" Bilanzgewinn erfasst. Vgl. hierzu Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart 1995, § 286, Rz. 45.
[43] Vgl. BFH v. 27.04.2005, II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627.
[44] Vgl. BFH v. 18.02.1993, IV R 40/92, BStBl II 1994, 224, Leitsatz 1, zu 2.
[45] Vgl. BFH v. 08.10.2010, IV B 46/10, BFH/NV 2011, 244, Rz. 14 m.w.N.
[46] Vgl. BFH v. 26.01.1978, IV R 97/76, BStBl II 1978, 368, zu 3.; BFH v. 28.11.2002, III R 1/01, NZG 2003, 741, zu 1. b); BFH v. 26.07.2011, X B 208/10, BFH/NV 2011, 1868, Rz. 7.

Nr. 3 EStG (laufende Besteuerung), wonach nur eine Zurechnung von Einkünften/Gewinnen an den KGaA-Komplementär erfolgt (Gewinnverteilung) und die Wirtschaftsgüter bzw. die Anteile an diesen Wirtschaftsgütern ertragsteuerlich ausschließlich der KGaA zuzurechnen sind (strikte Vermögenstrennung). Durch Erbringen einer Vermögenseinlage kann der KGaA-Komplementär, anders als bei einer Personengesellschaft, somit keine Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA erwerben. Dies spiegelt die zutreffende KGaA-Besteuerung wider, wonach die KGaA vollumfänglich Kapitalgesellschaft ist (Kapitalerhöhungen bei eine Kapitalgesellschaft führen beim Gesellschafter nicht zum Erwerb von ideellen Anteilen an ihren Wirtschaftsgütern) und nur der KGaA-Komplementär wird wie ein Mitunternehmer besteuert, was die Zurechnung von Einkünften ohne den Weg über eine Gewinnausschüttung betrifft.[47] Demzufolge kommt eine steuerliche Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär de lege lata nicht in Betracht. Die Bildung einer solchen Ergänzungsbilanz würde gegen die gesetzlich festgelegte KGaA-Besteuerungskonzeption verstoßen (contra legem), wonach dem KGaA-Komplementär gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG nur Einkünfte der KGaA zugerechnet werden und gerade keine Wirtschaftsgüter.[48] Aus den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen kann auch keine abweichende Zurechnung der Wirtschaftsgüter hergeleitet werden, denn die KGaA ist keine Mitunternehmerschaft. Somit lässt sich als Ergebnis festhalten, dass der KGaA-Komplementär beim Erwerb einer Vermögenseinlage bzw. eines KGaA-Komplementäranteils keine steuerliche Ergänzungsbilanz bilden kann. Dies gilt allgemein und unabhängig von der jeweiligen Akquisitionstechnik.

Bezüglich der Zurechnung von Anteilen am Betriebsvermögen ist die KGaA-Besteuerung (zurecht) asymmetrisch ausgestaltet. Dies bedeutet, dass beim Erwerb einer Vermögenseinlage bzw. eines Komplementäranteils kein Anteil an den Wirtschaftsgütern der KGaA angeschafft wird, während bei der Veräußerung eines KGaA-Komplementäranteils für Zwecke der Veräußerung dem veräußernden Komplementär ein Anteil am Betriebsvermögen der KGaA „zugwiesen“ wird. Dies ist jedoch kein Widerspruch, sondern dokumentiert die gesetzlich festgelegte Besteuerungskonzeption der KGaA. Denn die laufende Einkommensbesteuerung des KGaA-Komplementärs erfolgt im Wege einer Zurechnung von Einkünften/Gewinnen nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, die dieser nicht originär erzielt, sondern ein anderes Einkünfteerzielungssubjekt (KGaA) und ist auch darauf begrenzt. Nur insoweit ist die Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer gesetzlich umgesetzt, ansonsten bleibt es bei den allgemeinen Grundsätzen. Dies wird von der ständigen BFH-Rechtsprechung bestätigt.[49] Daher stellt sich die Besteuerung des KGaA-Komplementärs systematisch anders als bei einer Mitunternehmerschaft dar. Trotz Zurechnung von Einkünften bleibt es bei einer strikten vermögensmäßigen Trennung, jedenfalls für Zwecke der laufenden Besteuerung und des Erwerbs einer Komplementärbeteiligung bzw. einer -einlage. Die Bildung einer Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär würde daher gegen das gesetzliche Besteuerungskonzept verstoßen. Die Anschaffungskosten sind auch nicht verloren, können diese doch bei Veräußerung des Komplementäranteils mindernd berücksichtigt werden (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

An diesem Ergebnis vermag auch der Vergleich mit einer atypisch stillen Gesellschaft (GmbH & atypisch Still) nichts zu ändern, der von der Literatur für die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs bemüht wird. Bei einer atypisch stillen Gesellschaft existiert auch kein zivilrechtliches Gesamthandsvermögen und eine schuldrechtliche Beteiligung des Stillen am Betriebsvermögen der Geschäftsinhaberin (GmbH) ist vorhanden. Allerdings wird hier ein zentraler Aspekt übersehen. Nach der einkommensteuerrechtlichen Systematik (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG andere Gesellschaft) und der Rechtsprechung des BFH liegt bei einer atypisch stillen Beteiligung ertragsteuerlich die Beteiligung an einem mitunternehmerischen Vermögen i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor.[50] Bei einer KGaA ist dies hingegen nicht der Fall. Demzufolge kann der atypisch stille Gesellschafter steuerlich (ideelle) Anteile an den Wirtschaftsgütern erwerben, der KGaA-Komplementär kann dies nicht. Bei der KGaA bleibt es insofern bei einer strikten (steuerlichen) Vermögenstrennung.[51,52] Der Vergleich zur atypisch stillen Beteiligung trägt somit nicht als Begründung für die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs. De lege lata gibt es keine steuerliche Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs.

5. KGaA-Besteuerungsreform ist abzulehnen

Abschließend stellt sich nun die Frage, ob und in welcher Form eine Reform der KGaA-Besteuerung vorgenommen werden sollte. Die vorstehende Analyse hat gezeigt, dass das gesetzlich vorhandene KGaA-Besteuerungskonzept zu konsistenten und überzeugenden Besteuerungsergebnissen führt. Voraussetzung ist

[47] Vgl. auch BFH v. 23.10.1985, I R 235/81, BStBl II 1986, 72, Leitsatz 2.
[48] Dies verdeutlicht auch § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, wenn dort die Rede ist vom „verteilten Gewinn“. Vgl. BFH v. 06.10.2009, I R 102/06, HFR 2010, 486 (Verweis des § 8 Nr. 4 GewStG auf § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG).
[49] Vgl. z.B. BFH v. 23.10.1985, I R 235/81, BStBl II 1986, 72, Leitsatz 2.
[50] Vgl. BFH v. 09.08.2010, IV B 123/09, BFH/NV 2010, 2266, Rz. 28.
[51] Vgl. auch BFH v. 27.04.2005, II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627.
[52] Hinzu kommt, dass der atypisch stille Gesellschafter (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) originäres Einkünfteerzielungssubjekt ist und ihm werden eigene Einkünfte zugerechnet. Vgl. FG Niedersachsen v. 29.09.2011, 10 K 269/08, EFG 2012, 46.

allerdings, dass man dieses System richtig versteht und anwendet. Die in der Rechtsprechung und Literatur bildlich verwendeten Begrifflichkeiten der Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer, der Abspaltung an der Wurzel und die Wurzeltheorie dürfen nicht fehlverstanden werden. Die KGaA und die Besteuerung des KGaA-Komplementärs werden dadurch nicht zu einer Mitunternehmerschaft bzw. einem Mitunternehmer. Die Besonderheiten der KGaA sind zu beachten, denn die Besteuerung der KGaA und des KGaA-Komplementärs unterscheidet sich maßgeblich von einer Mitunternehmerschaft.

Die gesetzlich fixierte KGaA-Besteuerungskonzeption[53] sieht vor, dass die KGaA bzw. die Beteiligung an einer KGaA vollumfänglich wie eine reguläre Kapitalgesellschaft besteuert wird. Dies gilt gleichermaßen für die Kommanditaktionäre wie für die Komplementäre.[54] Die laufende Besteuerung des KGaA-Komplementärs nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist daher darauf begrenzt, dass diesem Einkünfte/Gewinne zugerechnet werden, welche die KGaA erzielt/realisiert hat; nur insoweit wird der KGaA-Komplementär wie ein Mitunternehmer besteuert.[55] Ansonsten bleibt es bei der Kapitalgesellschaftsbesteuerung.[56,57] Die steuerliche Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfolgt dabei im Rahmen der Gewinnermittlung, d.h. die Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG werden auf der Ebene des KGaA-Komplementärs (final) ermittelt (Sicht des Komplementärs)[58], aber auf Basis der von der KGaA realisierten Einkünfte/Besteuerungstatbestände[59] unter Heranziehung der Steuerbilanz/GuV der KGaA (Betriebsvermögensvergleich). Dies ist ähnlich wie bei einem Mitunternehmer. Ferner ist zu beachten, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG steuerliche Dimensionen zugrunde liegen. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG behandelt die Besteuerung der KGaA und betrifft die Kürzung des körperschaftsteuerlichen Einkommens der KGaA um den verteilten Gewinn (Komplementär) aus der Sicht der KGaA. Dabei wird das zu versteuernde Einkommen der KGaA aus dem Jahresüberschuss vor Gewinnverteilung an den KGaA-Komplementär ermittelt, wobei zunächst alle Gewinn- und Einkünfteermittlungsvorschriften für Kapitalgesellschaften Anwendung finden. Anschließend erfolgt der Abzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG auf der Stufe nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte der KGaA aber vor dem Verlustabzug (auf den Komplementär entfallende Gewinne).[60] Der Kürzungsbetrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG ergibt sich betragsmäßig, indem man den Gesamtbetrag der Einkünfte der KGaA multipliziert mit dem maßgeblichen Gewinnverteilungsschlüssel (regelmäßig Vermögenseinlage KGaA-Komplementär : Gesamtkapital der KGaA).[61] Die Einkünfte des KGaA-Komplementärs nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG werden, wie vorstehend erwähnt, eigenständig und unabhängig davon ermittelt.[62]

Daraus wird ersichtlich, dass der Gesetzgeber ein relativ einfach anzuwendendes Besteuerungskonzept für die KGaA festgelegt hat. Er hat die Anwendungskomplexität maßgeblich reduziert. Die Besteuerung der KGaA vollzieht sich nach den (gewohnten) steuerlichen Regelungen für Kapitalgesellschaften. Die vorstehend beschriebene Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG gliedert sich steuertechnisch als einfach zu ermittelnder Abzugsbetrag und damit sehr anwendungsfreundlich in die Systematik ein. Die Einkünfte des KGaA-Komplementärs nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG werden „eigenständig" ermittelt ähnlich wie bei einem Mitunternehmer (Zurechnung), wobei die Rechtsprechung die Details bereits hinreichend geklärt hat.[63] Weiterhin bleibt es bei diesem Besteuerungskonzept dabei, dass die KGaA auch steuerlich vollumfänglich eine Kapitalgesellschaft ist (§ 278 Abs. 1 AktG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Die KGaA kann daher in toto Organgesellschaft sein (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG), was bei einer partiellen Mitunternehmerschaft nicht der Fall wäre. Umwandlungsvorgänge unter Beteiligung einer KGaA können nach einheitlichen Regelungen behandelt werden (Kapitalgesellschaft als aufnehmende Gesellschaft). Die relevanten steuerlichen Problemfragen (Ergänzungsbilanz, Umwandlungssteuerrecht, Holdingbesteuerung, internationales Steuerrecht, etc.) werden durch das gesetzliche festgelegte KGaA-Besteuerungskonzept überzeugend gelöst.[64] Weiterhin ist noch zu beachten, dass sich die vorhandene gesetzliche KGaA-Besteuerungskonzeption konsistent in die zivilrechtliche Behandlung der KGaA, insbesondere in die gefestigten aktienrechtlichen Strukturen, einordnet, daran anknüpft und keinen Sonderweg beschreitet („Gleichklang" von Zivil- und Steuerrecht). So wird die KGaA auch steuerrechtlich vollum-

[53] Vgl. §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG.
[54] Daher ist die KGaA auch in toto Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) und kann auch Organgesellschaft sein, unabhängig von ihrer Gesellschafterstruktur (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG).
[55] Vgl. auch BFH v. 23.10.1985, I R 235/81, BStBl II 1986, 72, Leitsatz 2.
[56] Weitere „Ausnahme" auf der Gesellschafterebene ist die Veräußerung des KGaA-Komplementäranteils (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG).
[57] Das Erbringen einer Vermögenseinlage stellt sich daher auch steuerrechtlich als Kapitalerhöhung dar und nicht als Erwerb von Anteilen am Betriebsvermögen der KGaA. Damit besteht ein Gleichklang zwischen Zivil- und Steuerrecht.
[58] Insofern können für den KGaA-Komplementär spezifische Befreiungsnormen zur Anwendung kommen wie z.B. § 8b KStG, § 3 Nr. 40 EStG.
[59] Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben, steuerfreie Betriebseinnahmen, DBA-Befreiungen, etc.
[60] Unzutreffend KStR 2015 (Entwurf) v. 18.05.2015, R 7.1, Ziffer 7.
[61] Damit werden die auf den KGaA-Komplementär verteilten Gewinne bei der KGaA nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG mit dem steuerlichen Betrag abgezogen, mit dem diese Gewinne bei der KGaA der Besteuerung unterliegen würden, müsste sie diese selbst versteuern.
[62] Demzufolge können die „Beträge" nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG auch betragsmäßig abweichen. Siehe auch Fn. 61.
[63] Vgl. nur BFH v. 21.06.1989, X R 14/88, BStBl. II 1989, 881. Jetzt sollte auch klar werden, warum dieses Urteil nicht von einer Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs spricht bei der Ermittlung seiner Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG.
[64] In Bezug auf das internationale Steuerrecht ist durch § 50d Abs. 11 EStG bereits eine Fortentwicklung erfolgt.

fänglich als Kapitalgesellschaft behandelt (juristische Person). Die strikte vermögensrechtliche Trennung zwischen der KGaA und ihren Gesellschaftern wird auch steuerlich nachvollzogen, auch in Bezug auf den KGaA-Komplementär. Die durch Aktienrecht vorgegebene Kapitalstruktur der KGaA und die dadurch bedingte Trennung der Kapitalanteile (§ 283 Abs. 3 AktG) wird auch steuerrechtlich umgesetzt (Kapitalkonto des KGaA-Komplementärs). Die sich aus den aktienrechtlichen[65] Regelungen ergebende Aufteilung des Gewinns der KGaA auf den Komplementär mit Gutschrift auf seinem Kapitalkonto und Entnahmemöglichkeit wird durch § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG konsequent in die Besteuerungssphäre inkorporiert (unmittelbare Zurechnung, Entnahme). Insgesamt sind somit keine Gründe ersichtlich, warum das bestehende KGaA-Besteuerungssystem geändert werden sollte. Es führt zu konsistenten Besteuerungsergebnissen und knüpft überzeugend an die gefestigten zivilrechtlichen Strukturen der KGaA an. Im Vergleich zum Status quo stellt sich daher die Frage, ob man die grundsätzliche Besteuerungssystematik der KGaA überhaupt besser regeln kann.

Der Übergang zu einer „partiellen Mitunternehmerschaft" (Gleichstellung des KGaA-Komplementärs mit einem Mitunternehmer) im Zusammenhang mit der Besteuerung des KGaA-Komplementärs ist keine Lösung. Zunächst würde dies zu einer Abweichung vom AktG führen, da hier nur ein einheitlicher Rechtsträger vorliegt. Daneben ergeben sich zahlreiche negative Folgeänderungen, nämlich in Bezug auf die Organschaft (§ 14 Abs. 1 KStG), die Gewerbesteuer (u.a. Freibetrag) und die steuerliche Zurechnung des Betriebsvermögens. Nicht nur vor dem Hintergrund börsennotierter KGaA wäre das Betriebsvermögen dann steuerbilanziell nur noch partiell bei der KGaA auszuweisen bzw. in anderer Form (ähnlich atypisch stille Gesellschaft). Die Steuerbilanz der KGaA würde nur noch einen Teil des Betriebsvermögens enthalten (Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz). Gewinnermittlungsvorschriften würden nicht mehr einheitlich Anwendung finden, wie z.B. die Zinsschranke und Abschreibungen, was wiederum Auswirkungen auf außersteuerliche Parameter wie latente Steuern, deferred tax assets und die Konzernsteuerquote haben kann. Im Zusammenhang mit dem europäischen Sekundärrecht (Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie und Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie), bei dem die KGaA in toto als qualifizierter Rechtsträger betrachtet wird, könnten sich bedingt durch das Konzept einer partiellen Mitunternehmerschaft schwerwiegende Verwerfungen ergeben. Weiterhin wäre ein Paradigmenwechsel in der Besteuerung zu verzeichnen und die Besteuerungssystematik würde sich maßgeblich verkomplizieren. Insgesamt stellt der steuerliche Übergang zu einer partiellen Mitunternehmerschaft (ähnlich atypisch stille Gesellschaft) daher keine Option dar.[66] Auch der Übergang zu einer Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Kommanditaktionär ist keinen gangbaren Weg. Dies weicht von der aktienrechtlichen Behandlung des Komplementärs ab und führt zu massiven Folgeänderungen (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Zudem müsste in Bezug auf den KGaA-Komplementär (Entnahme) eine Ausschüttung fingiert werden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Abschließend ist somit festzuhalten, dass es keine Reform der KGaA-Besteuerung bedarf. Das vorhandene gesetzliche KGaA-Besteuerungskonzept ist bereits jetzt überzeugend ausgestaltet und kann hinsichtlich seiner grundlegenden Konzeption und Systematik, auch vor dem Hintergrund der aktienrechtlichen Strukturen dieser Rechtsform, nicht optimiert werden. Ferner ist das gegenwärtige System relativ einfach anzuwenden, sofern man es entsprechend den gesetzlichen Vorgaben anwendet, und es führt (dann) auch zu konsistenten Besteuerungsergebnissen. Vor einer Reform der KGaA-Besteuerung, insbesondere in Bezug auf die Grundkonzeption, ist daher ausdrücklich zu warnen („Fundamentalrevision"). Zur „Verbesserung" und Beseitigung der Rechtsunsicherheit kommt daher m.E. eine Konkretisierung und Klarstellung der bestehenden Grundregelungen in Betracht (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Dies wird auch in der Literatur so gesehen.[67] Die Konkretisierung könnte von Seiten der Finanzverwaltung im Rahmen eines BMF-Schreibens oder der anstehenden KStR 2015 vorgenommen werden. Diesbezüglich könnte dem Rechtsanwender klarstellend erläutert werden, wie diese Normen nach Maßgabe der skizzierten KGaA-Besteuerungskonzeption konkret anzuwenden sind (ggf. mit Zahlenbeispielen). Dies würde die bestehenden Rechtsunsicherheiten bei der KGaA-Besteuerung ausräumen und gleichzeitig die überzeugende Einfachheit und Anwenderfreundlichkeit der vorhandenen gesetzlichen KGaA-Besteuerungskonzeption aufzeigen, die bislang im Verborgenen geblieben ist. Insgesamt würde sich dann die Attraktivität der Rechtsform KGaA für Familienunternehmen und Großunternehmen maßgeblich erhöhen, da gegenwärtig (unnötige) steuerliche Rechtsunsicherheiten als maßgebliches Hindernis für die Wahl dieser Rechtsform genannt werden.

[65] Vgl. § 286 Abs. 3 i.V.m. § 158 AktG. Vgl. auch Wichert, in: AG 2000, 268, 270; Assmann/Sethe, in: GK AktG, § 286 Rn. 28. Diese relevante Verteilung, auf die sich § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG bezieht, kommt auch dann zu tragen, wenn man den Gewinnanteil des KGaA-Komplementärs im „Posten" Bilanzgewinn erfasst. Vgl. hierzu Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart 1995, § 286, Rz. 45.

[66] Daher unzutreffend Bielinis, DStR 2014, 776.

[67] Vgl. Wissenschaftlicher Beirat Steuern EY, DB 2014, 147 ff.