

Kollruss, Thomas

**Article — Published Version**

## Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs ist gesetzlich ausgeschlossen

WPg

*Suggested Citation:* Kollruss, Thomas (2016) : Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs ist gesetzlich ausgeschlossen, WPg, ISSN 0340-9031, IDW Verlag, Düsseldorf, Vol. 10, Iss. 10, pp. 586-592

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/142768>

**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.*

**Keywords:**

Ergänzungsbilanz

KGaA

KGaA-Komplementär

Sonderbilanz

Gewinnermittlung

## ANALYSE

# Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs ist gesetzlich ausgeschlossen

Von StB Thomas Kollruss

*Die erstinstanzliche Rechtsprechung lehnt die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär strikt ab. Im Schrifttum fehlt dazu eine stringente Analyse. Der vorliegende Beitrag schließt diese Lücke. Er zeigt, dass die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär gesetzlich ausgeschlossen ist. Der Mehrpreis für die Anschaffung einer KGaA-Komplementärbeteiligung ist in einer Sonderbilanz zu aktivieren. Eine steuerwirksame Abschreibung scheidet aus.*

## 1 Einleitung

Bereits zwei Finanzgerichte<sup>1</sup> lehnen eine steuerliche Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär ab. In der Fachliteratur wird die Bildung einer Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär zum Teil zutreffend abgelehnt.<sup>2</sup>

Die Bildung einer Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär ist gesetzlich ausgeschlossen. Sie widerspricht der gesetzlich fixierten KGaA-Besteuerung und hat keine Rechtsgrundlage. Der KGaA-Komplementär wird nach den gesetzlichen Besteuerungsregelungen nicht als

Mitunternehmer, sondern nur wie ein Mitunternehmer behandelt. Die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz widerspricht dieser gesetzlich fixierten Besteuerung, da der KGaA-Komplementär dann als Mitunternehmer behandelt wird. Denn nur auf der Rechtsfolgenseite wird der KGaA-Komplementär wie ein Mitunternehmer besteuert, indem ihm Gewinne im Rahmen einer mitunternehmerähnlichen Gewinnermittlung zugerechnet werden, die originär ein Dritter erzielt hat (KGaA), ohne dass der KGaA-Komplementär über (steuerliche) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA verfügt. § 15

<sup>1</sup> Vgl. FG München, Urteil vom 10.07.2003 – 5 K 2681/97, DStRE 2003, S. 1336 (rkr.); FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.09.2014 – 10 K 1946/13 (Rev. BFH: I R 57/14.) <sup>2</sup> So Heger, in: Gosch, KStG, 2. Aufl., München 2009, § 9, Rn. 21; Mössner/Seeger, KStG, Herne 2013, § 9 KStG, Rn. 71; Mai, in: Frotscher/Maas, KStG, Freiburg 2011, § 9 KStG, Rn. 15 (Jan. 2011); a.A. Kempf, DStR 2015, S. 1905 ff.; Hageböke, in: Rödder/Herlinghaus, KStG, Köln 2015, § 9, Rn. 166, 167, 173, 174.



» **Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs ist gesetzlich ausgeschlossen**

Abs. 1 Nr. 3, § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG schließen Anteile des KGaA-Komplementärs an den Wirtschaftsgütern der KGaA aus, da diese Normen den KGaA-Komplementär nicht als Unternehmer des Betriebs (der KGaA) behandeln. Anders verhält es sich bei einem Mitunternehmer oder atypisch stillen Gesellschafter, der gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ertragsteuerlich als Unternehmer des Betriebs behandelt und damit dem Einzelunternehmer gleichgestellt wird und der demzufolge auch (ideelle) Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft erwirbt.<sup>3</sup>

**2 KGaA-Komplementär hat zivilrechtlich keine Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA**

Zunächst stellt sich die Frage nach der Rechtsgrundlage für eine Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs. Zivilrechtlich besteht zwischen der KGaA und dem

**Dem KGaA-Komplementär werden weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich (ideelle) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA zugerechnet.**

KGaA-Komplementär eine strikte Vermögenstrennung.<sup>4</sup> Der KGaA-Komplementär hat zivilrechtlich keine Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA. Hieran ändert der bedingte schuldrechtliche Auseinandersetzungsanspruch des KGaA-Komplementärs nichts.<sup>5</sup> Die Kapitalstruktur der KGaA (einschließlich Vermögenseinlage) bestimmt sich nach dem Recht der AG (§ 278 Abs. 3 AktG). Kapitalmaßnahmen (Erbringung einer Vermögenseinlage, Umwandlung von Kommanditkapital in Komplementärkapital etc.) führen nicht zur Anschaffung von Anteilen an den Wirtschaftsgütern der KGaA, vor allem im Hinblick auf den KGaA-Komplementär. Vielmehr liegen zivilrechtlich neutrale Kapitalmaßnahmen vor. Es bleibt bei der strikten Vermögenstrennung. Zivilrechtlich werden dem KGaA-Komplementär auch über die Gewinnverteilung keine Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA zugerechnet. Nach Maßgabe der aktienrechtlichen Regelungen wird der auf die Komplementäre entfallende Gewinn bei der Berechnung des

Bilanzgewinns (Verteilung) abgezogen, da der Bilanzgewinn allein den Kommanditaktionären zusteht (§ 286 Abs. 3 i.V. mit § 158 AktG). Der KGaA-Komplementär kann über diesen Gewinnanteil unmittelbar verfügen (ohne Ausschüttungsbeschluss). Zivilrechtlich werden dem KGaA-Komplementär keine Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA zugerechnet.

**3 KGaA-Komplementär hat steuerrechtlich keine Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA**

**3.1 Steuerrechtliche Grundlage für eine Ergänzungsbilanz**

Um zu einer Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs zu gelangen, müsste das Steuerrecht vom Zivilrecht abweichen und dem KGaA-Komplementär durch steuerliche Sonderregelungen Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA vermitteln. Denn zwingende Voraus-

setzung für die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz ist, dass der Erwerber einer Beteiligung nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen (ideelle) Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft erwirbt.<sup>6</sup> Ein solcher Erwerb ergibt sich nach der ständigen BFH-Rechtsprechung entweder aus der Systematik der Personenge-

sellschaftsbesteuerung, bei der der jeweilige Gesellschafter originäres Einkünfteerzielungssubjekt ist, oder aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.<sup>7</sup> § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern) findet bei einer KGaA keine Anwendung. Daher ist nun zu prüfen, ob die steuergesetzlichen Regelungen dem KGaA-Komplementär ertragsteuerlich (ideelle) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA zuweisen (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

**3.2 § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG schließt eine Ergänzungsbilanz aus**

Anders als bei einer steuerlichen Mitunternehmerschaft ist der KGaA-Komplementär nicht originäres Einkünfteerzielungssubjekt. Er ist steuerlich kein Mitunternehmer, und die KGaA ist steuerlich auch keine Mitunternehmerschaft. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG schließt einen Erwerb von Anteilen an den Wirtschaftsgütern der KGaA in Bezug auf den KGaA-Komplementär aus, da dieser nicht als Unter-

<sup>3</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2014 – IV R 1/11, DStR 2015, S. 283, Rn. 16, 17, 14. <sup>4</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 27.04.2005 – II B 76/04, BFH/NV 2005, S. 1627. <sup>5</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 27.04.2005 – II B 76/04, BFH/NV 2005, S. 1627. <sup>6</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 18.02.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, S. 224. <sup>7</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1978 – IV R 97/76, BStBl. II, S. 368, zu 3.

nehmer des Betriebs behandelt wird, wie dies § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG bei Mitunternehmer-schaften anordnet.<sup>8</sup>

### Ertragsteuerlich besteht bei einer KGaA – anders als bei einer GmbH & atypisch Still – kein mitunternehmerisches Vermögen

Der KGaA-Komplementär wird nicht als Mitunternehmer behandelt, sondern nur wie ein Mitunternehmer.<sup>9</sup> Hier besteht ein diametraler Unterschied zur GmbH & atypisch Still, bei der eine steuerliche Mitunternehmer-schaft vorliegt (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG – andere Gesellschaft) und der atypisch stille Gesellschafter auch als steuerlicher Mitunternehmer gemäß § 15

Abs. 1 Nr. 2 EStG behandelt wird. Ertragsteuerlich besteht bei der atypisch stillen Gesellschaft somit ein mitunternehmerisches Vermögen<sup>10</sup>, bei der KGaA hingegen nicht. Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen hat der KGaA-Komplementär daher – anders als der atypisch stille Gesellschafter – steuerlich keinen Anteil an einem mitunternehmerischen Vermögen, und er schafft mit dem Erwerb einer Vermögenseinlage daher auch keine (ideellen) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA an. Vielmehr bleibt es auch ertragsteuerlich bei der strikten (kapitalgesellschaftsrechtlichen) Vermögenstrennung. Hieran ändert auch die laufende Besteuerung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG nichts. Im Gegenteil bestätigt sie dieses Ergebnis. Denn nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist die Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer darauf begrenzt, dass diesem von der KGaA realisierte Gewinne (anteilig) zugerechnet werden.<sup>11</sup> Eine steuerliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern der KGaA bzw. von Anteilen an solchen Wirtschaftsgütern zum KGaA-Komplementär erfolgt nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausdrücklich nicht, da die Norm – anders als § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG – den KGaA-Komplementär nicht als Unternehmer des Betriebs der KGaA behandelt. Demzufolge werden bei einem Mitunternehmeranteil (auch atypisch stiller Gesellschafter) ertragsteuerlich Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft erworben, beim

Erwerb bzw. bei der Aufstockung eines KGaA-Komplementäranteils hingegen nicht.

### BFH-Grundsatzurteil (X R 14/88) spricht gegen Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs

Auch aus dem Grundsatzurteil des BFH (Az.: X R 14/88) ergibt sich kein anderer Befund. Im Gegenteil wird hier nur ausgesagt, dass die *Rechtsfolgen* der Einkommensbesteuerung des KGaA-Komplementärs (Ermittlung der Einkünfte unter Einbezug von Sonderbetriebsvermögen) denjenigen der Mitunternehmerbesteuerung entsprechen.<sup>12</sup> Ein steuerlich mitunternehmerisches Vermögen wird durch § 15 Abs. 1 Nr. 3, § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG gerade nicht geschaffen. Somit ist die Aussage des Urteils

**Steuerrechtlich existieren kein mitunternehmerisches Vermögen bei einer KGaA und daher keine (ideellen) Anteile des KGaA-Komplementärs.**

nichts anderes als die Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer. Das BFH-Urteil X R 14/88 gibt nichts her zur Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz.

### § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG schließt Ergänzungsbilanz für KGaA-Komplementär aus

Demzufolge ist § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG keine Rechtsgrundlage zur Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz. Im Gegenteil bleibt es im Rahmen der laufenden Ertragsbesteuerung bei der strikten (kapitalgesellschaftsrechtlichen) Vermögenstrennung. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG knüpft somit an die zivilrechtlichen Regelungen an, nämlich an die Gewinnverteilung und übersetzt nur diese ertragsteuerlich in eine mitunternehmerähnliche Gewinnermittlung und Besteuerung des KGaA-Komplementärs. Dies ist ertragsteuerlich auch überzeugend, da nach Aktienrecht der auf die Komplementäre entfallende Gewinn bei der Berechnung des Bilanzgewinns (Verteilung) abgezogen wird (§ 286 Abs. 3 i. V. mit § 158 AktG) und der KGaA-Komplementär über diesen Gewinnanteil unmittelbar verfügen kann (ohne Ausschüttungsbeschluss). § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG knüpft somit harmonisch an das Zivilrecht an und trifft keine vom Zivilrecht abweichende steuergesetzliche Sonderregelung. Die sich aus den aktienrechtlichen Regelungen ergebende Verteilung des Gewinns der KGaA auf den Komple-

<sup>8</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2014 – IV R 1/11, DStR 2015, S. 283, Rn. 16, 17, 14. <sup>9</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, S. 339, zu II. 2.c), bb). <sup>10</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 09.08.2010 – IV B 123/09, BFH/NV 2010, S. 2266, Rn. 28. <sup>11</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 21.06.1989 – X R 14/88 (Herstatt), BStBl. II, S. 881, zu 3.c). <sup>12</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 21.06.1989 – X R 14/88 (Herstatt), BStBl. II, S. 881, zu 2.e).

» **Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs ist gesetzlich ausgeschlossen**

mentär mit Gutschrift auf dem Kapitalkonto und Entnahmemöglichkeit wird durch § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG in die Besteuerungssphäre inkorporiert (unmittelbare Zurechnung, Gewinnermittlung, Entnahme). Ansonsten bleibt es bei den kapitalgesellschaftsrechtlichen Besteuerungsprinzipien, vor allem der steuerlichen Vermögenstrennung. Genau dies ist die (rechtsfolgenseitige) Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer, wie sie die ständige BFH-Rechtsprechung vertritt. Vor allem gilt die aktien- und kapitalgesellschaftsrechtliche Kapitalstruktur und Vermögenstrennung der KGaA auch im Steuerrecht fort; § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG bestätigt dies, sodass der KGaA-Komplementär bei Kapitalmaßnahmen (Erbringung einer Vermögenseinlage, Umwandlung von Kommandit- in Komplementärkapital) auch steuerlich keine Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA erwirbt. Aus § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG und der allgemeinen ertragsteuerlichen Systematik ergibt sich somit ein klarer Ausschluss der Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär.

### 3.3 Keine Ergänzungsbilanz aus § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG

§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG als Rechtsgrundlage für die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär heranzuziehen, ist m.E. nicht tragfähig. Zunächst ist zu bemerken, dass sich die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz auf den Erwerb einer Beteiligung (Komplementärbeteiligung) bezieht. Der Erwerber einer Beteiligung muss zumindest ertragsteuerlich (ideelle) Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erwerben, damit er eine steuerliche Ergänzungsbilanz bilden kann.<sup>13</sup> Demzufolge kommt es auf den Anschaffungsvorgang an. Die Ermittlung und Besteuerung eines Veräußerungsgewinns (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG) besagt jedoch nichts darüber, ob es bei Anschaffung einer Beteiligung zum Erwerb von (ideellen) Anteilen an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft kommt. § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG greift tatbestandlich nur bei Veräußerung des Komplementäranteils ein. Die Norm gilt gerade nicht im Rahmen des Erwerbs der Komplementärbeteiligung und auch nicht im Rahmen der laufenden Besteuerung (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

### § 16 EStG regelt nicht den Erwerb von (ideellen) Anteilen am Betriebsvermögen der KGaA

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung hat § 16 EStG deklaratorischen Charakter und enthält die Klarstellung<sup>14</sup>, dass Veräußerungsgewinne Einkünfte aus Gewer-

**§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG schließt Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär klar aus.**

bebetrieb sind. Selbst bei Mitunternehmerschaften ergibt sich der Erwerb von Anteilen an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens – und damit die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz – nicht aus § 16 Abs. 2 EStG, sondern aus den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu einkommensteuerlich mitunternehmerischem Vermögen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG; § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO), da der Mitunternehmeranteil einkommensteuerlich als Anteil an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zu werten ist. Dies bestätigt der BFH insoweit, als der Erwerb eines Mitunternehmeranteils nicht anders zu behandeln ist als der Erwerb eines Einzelunternehmens (Erwerb der Wirtschaftsgüter), wobei dies aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG folgt (Gesellschafter als Unternehmer des Betriebs).<sup>15</sup> In § 15 Abs. 1 Nr. 3, § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG fehlt eine solche Regelung.

Diese allgemeine ertragsteuerliche Systematik gilt nicht in Bezug auf den KGaA-Komplementär, da dieser kein Mitunternehmer ist, nicht als Mitunternehmer besteuert wird (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und ertragsteuerlich – anders als der atypisch stille Gesellschafter – nicht an einem mitunternehmerischen<sup>16</sup> Vermögen beteiligt ist. § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V. mit Abs. 2 EStG begründet daher keine Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz im Hinblick auf den KGaA-Komplementär.

<sup>13</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 18.02.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, S. 224; BFH-Beschluss vom 26.07.2011 – X B 208/10, BFH/NV 2011, S. 1868, Rn. 7, m. w. N. <sup>14</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 17.04.1980 – IV R 174/76, BStBl. II, S. 566, zu 3.b). <sup>15</sup> BFH-Urteil vom 20.11.2014 – IV R 1/11, DStR 2015, S. 283, Rn. 16, 17, 14, 19. <sup>16</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 09.08.2010 – IV B 123/09, GmbHR 2010, S. 1223, Rn. 28: „Das Vermögen, an dem die atypisch stille Gesellschaft begründet wird, ist steuerrechtlich dem mitunternehmerischen Vermögen zuzuordnen. Es unterscheidet sich insofern nicht von dem Gesellschaftsvermögen anderer Mitunternehmerschaften mit zivilrechtlichem Gesamthandsvermögen.“



**Kein Transparenzprinzip aus § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG, sondern nur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns**  
Der Gesetzgeber hat in § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht (unmittelbar) das Transparenzprinzip in Bezug auf den KGaA-Komplementär kodifiziert. Denn diese Vorschrift betrifft nur die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns

**Nur zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns behandelt § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG den phG so, als hätte er anteilig die Wirtschaftsgüter der KGaA verkauft.**

(der Höhe nach) und ändert nichts an der (steuerlichen) Vermögensstrennung und an der laufenden Besteuerung des KGaA-Komplementärs nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, die auf eine Zurechnung von Gewinnen begrenzt ist (Besteuerung wie ein Mitunternehmer). § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG hat daher nur Bedeutung für die Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG). § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V. mit § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG stellt daher i.V. mit § 5 Abs. 1 EStG (Betriebsvermögensvergleich) auf der Basis der Bilanz der KGaA nur für Veräußerungszwecke sicher, dass diesbezüglich eine Besteuerung wie ein Mitunternehmer erfolgt, führt aber nicht dazu, dass dem KGaA-Komplementär allgemein ertragsteuerlich Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA zugerechnet werden (auch nicht über den Anwendungsbereich der Veräußerungsgewinnbesteuerung hinaus). Ansonsten würde der KGaA-Komplementär auch als Mitunternehmer besteuert werden. § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V. mit § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG dient zur Abbildung einer Besteuerung wie ein Mitunternehmer im Falle der Veräußerung der Komplementärbeteiligung und nur für Zwecke der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns. Diese Regelung ist insoweit konstitutiv, als die Besteuerung des KGaA-Komplementärs grundsätzlich an die von der KGaA realisierten Besteuerungstatbestände anknüpft (Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Diese Voraussetzung ist bei der Veräußerung der Komplementärbeteiligung nicht gegeben, da die KGaA dadurch ihre Wirtschaftsgüter gerade nicht anteilig verkauft hat.

**§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG i. V. mit § 16 Abs. 2 EStG bestätigt, dass dem KGaA-Komplementär keine (ideellen) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA zugerechnet werden**

Demzufolge bestätigt § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V. mit § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG, dass dem KGaA-Komplementär steuerlich keine (ideellen) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA zugerechnet werden. Denn § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V. mit § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG enthält – anders als § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG – keinen Verweis, dass der Veräußerer als Unternehmer des Betriebs anzusehen ist (Behandlung wie ein Einzelunternehmer<sup>17</sup>) und damit (ideelle) Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens veräußert. Hierzu führt der BFH aus:

„daß der Mitunternehmer bei der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils nach der ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift des § 16 EStG in wesentlicher Beziehung einem Einzelunternehmer, der einen Betrieb veräußert, gleichgestellt ist, und daß demgemäß bilanzsteuerrechtlich bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils als Gegenstand der Veräußerung nicht der Personengesellschaftsanteil als besonderes (immaterielles) Wirtschaftsgut, vergleichbar der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, zu werten ist, sondern vielmehr die dem Veräußerer zuzurechnenden Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens (Gesamthandsvermögen), für die insoweit, eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist“ (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO)<sup>18</sup>

Gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG veräußert der KGaA-Komplementär – im Gegensatz zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG) – keine (originären) Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens (KGaA). Dies vermag er insoweit nicht, als ihm ertragsteuerlich keine (ideellen) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA zugerechnet werden, sondern seinen KGaA-Komplementäranteil (Gesellschafterstellung, schuldrechtliche Gewinnbeteiligung/Beteiligung am Liquidationserlös).

<sup>17</sup> Dieser konstitutive Verweis, der in § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG fehlt, in § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG aber vorhanden ist, ist zwingend erforderlich, damit der Veräußerer ertragsteuerlich originäre (ideelle) Anteile am Gesellschaftsvermögen veräußert; vgl. auch BFH-Urteil vom 25.04.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, S. 250, zu 1 (Textauszug im Beitrag); BFH-Urteil vom 20.11.2014 – IV R 1/11, DStR 2015, S. 283, Rn. 16–19. <sup>18</sup> BFH-Urteil vom 25.04.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, S. 250.

» **Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs ist gesetzlich ausgeschlossen****§ 16 EStG schließt (ideelle) Anteile am Betriebsvermögen der KGaA aus**

Somit wird der Veräußerer einer KGaA-Komplementärbeteiligung nur für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns so behandelt, als sei er am Betriebsvermögen der KGaA beteiligt<sup>19</sup> und als hätte er die Wirtschaftsgüter der KGaA anteilig veräußert. Ertragsteuerlich weist § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG dem KGaA-Komplementär keinen Anteil am Betriebsvermögen der KGaA zu (auch nicht allgemein und auch nicht für laufende Besteuerungszwecke). Genau dies bestätigt die BFH-Rechtsprechung. In diesem Sinne spricht das Herstatt-Urteil des BFH davon, dass durch § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG der KGaA-Komplementär in Bezug auf die Anteilsveräußerung *in der Rechtsfolge* wie ein Mitunternehmer besteuert werden soll.<sup>20</sup> Auch hier liegt die Betonung – wie bei der laufenden Besteuerung – auf der Rechtsfolge (Besteuerung wie ein Mitunternehmer, nicht als Mitunternehmer). Insgesamt folgt aus § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG i. V. mit § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG keine Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär.

**4 Bezahlter Mehrpreis für eine KGaA-Komplementärbeteiligung: Aktivierung in der Sonderbilanz und Auflösung bei Anteilsveräußerung**

In der Fachliteratur wird teilweise vertreten, dass eine steuerliche Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär gebildet werden muss, um einen späteren Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG zutreffend ermitteln zu können. Als Rechtsgrundlage wird § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG herangezogen. Dieses Argument (Abbildung von Anschaffungskosten) kann m. E. keine (rechtliche) Grundlage für die Aufstellung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz sein, da die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz den Erwerb von (ideellen) Anteilen an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens voraussetzt (*Ursache*) und die Aufstellung der Ergänzungsbilanz nur *Folge* des Erwerbs von (ideellen) Anteilen an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens ist.<sup>21</sup> Insofern dürfen Ursache und Folge nicht verwechselt werden.

**Mehrpreis für KGaA-Komplementäranteil ist in Sonderbilanz zu aktivieren; keine steuerwirksame Abschreibung.**

Selbst wenn man aus § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG – m. E. unzutreffend – die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär (Erwerber) ableiten wollte, hätte diese eine andere Wirkung als bei einer Mitunternehmerschaft. Sie dürfte sich nämlich für laufende Besteuerungszwecke nicht auswirken (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Die steuerliche Ergänzungsbilanz wäre also erst bei Veräußerung der KGaA-Komplementärbeteiligung aufzulösen (Berücksichtigung der zusätzlichen Anschaffungskosten). Denn anders als der Mitunternehmer i. S. von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG hat der KGaA-Komplementär keine (ideellen) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA erworben. Der Mehrpreis für den Erwerb einer KGaA-Komplementärbeteiligung, der über

das Kapitalkonto in der Steuerbilanz der KGaA hinausgeht, kann deshalb nicht steuerwirksam abgeschrieben werden (laufende Besteuerung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Insofern hätte eine steuerliche Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär die Wirkung eines steuerlichen Merkpостens.

**Bezahlter Mehrpreis für KGaA-Komplementärbeteiligung ist in der Sonderbilanz zu aktivieren und erst bei Anteilsveräußerung – den Veräußerungsgewinn mindernd – aufzulösen**

Der Erwerber eines KGaA-Komplementäranteils erwirbt – anders als der atypisch stille Gesellschafter – ertragsteuerlich keine (ideellen) Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens. Der KGaA-Komplementär hat lediglich einen bedingten schuldrechtlichen Auseinandersetzungsanspruch.<sup>22</sup> Mit dem Kaufpreis für eine KGaA-Komplementärbeteiligung wird kein Wertanteil am Gesellschaftsvermögen der KGaA erworben, da ausschließlich die KGaA Trägerin des Gesellschaftsvermögens ist.<sup>23</sup> Nur im Zusammenhang mit der Vermögenseinlage hat der KGaA-Komplementär einen bedingten schuldrechtlichen Auseinandersetzungsanspruch erworben, denn nur diesbezüglich nimmt er anteilig am Ergebnis und bei Beendigung an der Wertentwicklung der KGaA teil. Der über die Vermögenseinlage gezahlte Kauf-

<sup>19</sup> Ebenso Bielinis, Besteuerung der KGaA, Berlin 2013, S. 244. <sup>20</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 21.06.1989 – X R 14/88, BStBl. II, S. 881, zu 2.e). <sup>21</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2014 – IV R 1/11, DStR 2015, S. 283, Rn. 17; BFH-Urteil vom 18.02.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, S. 224, zu 2. <sup>22</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 27.04.2005 – II B 76/04, BFH/NV 2005, S. 1627. <sup>23</sup> Ähnlich wie bei einer typisch stillen Gesellschaft; vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, S. 24 (Agio als Anschaffungskosten der stillen Beteiligung).

preis steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der KGaA-Komplementärbeteiligung und ist daher in einer Sonderbilanz des KGaA-Komplementärs zu aktivieren (Anschaffungskosten für die KGaA-Komplementärbeteiligung).<sup>24</sup> Nach Maßgabe der höchstrichterlichen

**Steuergesetzlich ist  
Ergänzungsbilanz für den  
KGaA-Komplementär  
klar ausgeschlossen.**

Rechtsprechung ist ein Erwerbsvorgang, wie der hier diskutierte, bei dem keine (ideellen) Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erworben werden, in der Bilanz des Sonderbetriebsvermögens auszuweisen.<sup>25</sup> Auch für diese Aktivierung in der Sonderbilanz des KGaA-Komplementärs ist zu beachten, dass dieser keine (ideellen) Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern der KGaA erworben hat. Demzufolge ist eine steuerwirksame Abschreibung ausgeschlossen; die Sonderbilanz des KGaA-Komplementärs ist erst bei Anteilsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG) aufzulösen und mindert dann einen Veräußerungsgewinn (Abzug nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG). Wenn der KGaA-Komplementär später seinen Komplementäranteil weiterveräußert, ist der Veräußerungspreis um den steuerlichen Betrag seiner Vermögenseinlage und der Auflösung der Sonderbilanz (Anschaffungskosten) zu mindern (§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG). Da der KGaA-Komplementär den Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG) originär erzielt und im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns so behandelt wird, als hätte er die Wirtschaftsgüter der KGaA anteilig veräußert, findet § 3 Nr. 40 Buchst. b) EStG Anwendung. Die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär (auf der Ebene der KGaA) kommt nicht in Betracht.<sup>26</sup> Auch die Vermögenseinlage selbst vermittelt keine (ideellen) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA und kann nicht im Rahmen einer „Kaufpreisabschreibung“ steuerwirksam abgeschrieben werden.

## 5 Ergebnis: Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär ist gesetzlich ausgeschlossen

Die gesetzlichen Regelungen (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG) schließen die Bildung einer steuerlichen Ergänzungsbilanz für den KGaA-Komplementär aus. Der KGaA-Komplementär wird nicht als Mitunternehmer behandelt, sondern nur hinsichtlich der Besteuerungsfolgen wie ein Mitunternehmer. Er erwirbt nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen keine (ideellen) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG werden dem KGaA-Komplementär keine Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA zugerechnet, sondern nur anteilige Gewinne (laufende Besteuerung wie ein Mitunternehmer auf der Rechtsfolgenseite).

§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG i. V. mit § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG setzt die Rechtsfolge der Besteuerung des KGaA-Komplementärs wie ein Mitunternehmer nur für Zwecke der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns um, ohne dass dem KGaA-Komplementär (ideelle) Anteile an den Wirtschaftsgütern der KGaA zugerechnet werden. Denn nur für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns wird der KGaA-Komplementär so behandelt, als sei er am Betriebsvermögen der KGaA beteiligt, als hätte er die Wirtschaftsgüter der KGaA anteilig veräußert. Der bei Anschaffung einer KGaA-Komplementärbeteiligung über das erhaltene Kapitalkonto aufgewendete Betrag (Mehrpreis), der sich nicht im Kapitalkonto widerspiegelt, ist grundsätzlich in einer Sonderbilanz des KGaA-Komplementärs zu aktivieren (Anschaffungskosten) und erst bei Veräußerung der Komplementärbeteiligung aufzulösen. Dies mindert einen etwaigen Veräußerungsgewinn. Eine steuerwirksame Abschreibung ist ausgeschlossen. » DOC-ID: W1007080

<sup>24</sup> Vgl. auch BFH-Beschluss vom 13.03.1980 – IV B 58/78, BStBl. II, S. 499, Leitsatz 1 und zu 2 (Agio-Zahlung von Kommanditisten an eine KG im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung). <sup>25</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 18.02.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, S. 224, zu 4.c), 2.; BFH-Beschluss vom 13.03.1980 – IV B 58/78, BStBl. II, S. 499, Leitsatz 1 und zu 2. Dies gilt vor allem dann, wenn der Anteilsnehmer im Zusammenhang mit dem Erwerb des Anteils Beträge an eine Person zahlt, die ihm keine (ideellen) Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens verschafft und die erforderlich sind, den Anteil zu erwerben. <sup>26</sup> Vgl. zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt bei Personengesellschaften BFH-Beschluss vom 13.03.1980 – IV B 58/78, BStBl. II, S. 499, Leitsatz 1 und zu 2.