

# Urteil vom 07. September 2016, I R 57/14

## Keine Ergänzungsbilanz für persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA bei Zahlung eines Aufgeldes auf die Sondereinlage und nachfolgender Einziehung von Kommanditaktien

ECLI:DE:BFH:2016:U.070916.IR57.14.0

BFH I. Senat

AktG § 237 Abs 3 Nr 2, AktG § 281 Abs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 3, GewStG § 2 Abs 2 S 2, GewStG § 8 Nr 4, GewStG § 9 Nr 2b, HGB § 272 Abs 2 Nr 4, HGB § 272 Abs 1, KStG § 9 Abs 1 Nr 1, UmwStG § 24

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 21. September 2014, Az: 10 K 1946/13

## Leitsätze

1. Leistet ein persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA bei Übernahme der Beteiligung neben der Sondereinlage ein Aufgeld, ist die KGaA nicht nach § 24 Abs. 2 UmwStG a.F. berechtigt, die bereits vorhandenen Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten oder mit einem höheren Wert anzusetzen.
2. Weder die Zahlung eines Aufgeldes im Rahmen der Übernahme einer Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA noch der Erwerb und die Einziehung eigener Kommanditaktien durch die KGaA führen zum Ansatz zusätzlicher, in einer Ergänzungsbilanz auszuweisender Anschaffungskosten des persönlich haftenden Gesellschafters.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 22. September 2014 10 K 1946/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, war ursprünglich alleinige Gesellschafterin der A GmbH. Zwischen der Klägerin als Organträgerin und der A GmbH bestand eine körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft. Mit Gesellschafterbeschluss vom 4. April 2002 wurde die A GmbH formwechselnd in die A GmbH & Co. KGaA (KGaA) umgewandelt. Das Grundkapital von ... € wurde von der Klägerin als alleiniger Kommanditaktionärin übernommen. Zugleich wurde die Klägerin persönlich haftende Gesellschafterin der KGaA, wobei die Organschaft zwischen der Klägerin und der KGaA fortbestand. Nach der Satzung der KGaA war die Klägerin als persönlich haftende Gesellschafterin verpflichtet, einen nicht auf das Grundkapital zu leistenden Kapitalanteil in Höhe von ... € in bar zu erbringen, der zum Betrag von ... € ausgegeben wurde. Der den Kapitalanteil übersteigende Betrag wurde wie eine Kapitalrücklage der Gesellschaft i.S. des § 272 Abs. 2 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) behandelt.
- 2 Unter dem 5./6. August 2002 schlossen die Klägerin und die KGaA einen Nachgründungsvertrag i.S. des § 52 des Aktiengesetzes (AktG), nach dem die KGaA von der Klägerin eigene Kommanditaktien zur Einziehung gemäß § 71 Abs. 1 Nr. 6 AktG im Nominalwert von ... € zu einem Kaufpreis von ... € erwarb. In der Folge genehmigte die Hauptversammlung der KGaA den Nachgründungsvertrag und beschloss die Herabsetzung des Grundkapitals um ... € auf einen Betrag von ... € zum Zwecke der Rückzahlung eines Teils des Grundkapitals im Wege der vereinfachten Einziehung von Aktien nach § 237 Abs. 3 bis 5 AktG.

- 3 Für die von der Klägerin erbrachte Vermögenseinlage hat sie in Höhe von ... € eine Ergänzungsbilanz gebildet. Dieser Betrag entspricht der Differenz zwischen dem auf den Kapitalanteil zu leistenden Betrag und dem der Klägerin --die nach Einziehung der Aktien als persönlich haftende Gesellschafterin zu 97,91 % an dem Gesamtkapital der KGaA beteiligt war-- anteilig zuzurechnenden steuerlichen Eigenkapital. In einem weiteren Schritt verteilte die Klägerin den Betrag auf die zu den Kommanditbeteiligungen der KGaA an der B GmbH & Co. KG und an der C GmbH & Co. KG gehörenden Wirtschaftsgüter sowie in Höhe von ... € auf Wirtschaftsgüter der KGaA. Bezüglich dieser Wirtschaftsgüter machte die Klägerin, deren Wirtschaftsjahr am 1. Mai 2002 begann und am 30. April 2003 endete, sodann für den Zeitraum vom 1. November 2002 bis zum Ende des Wirtschaftsjahres Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von insgesamt ... € geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Ergänzungsbilanz und das auf diese entfallende Abschreibungsvolumen nicht an und setzte dementsprechend den Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin für 2003 (Streitjahr) fest.
- 4 Die dagegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg hat sie mit Urteil vom 22. September 2014 10 K 1946/13 als unbegründet abgewiesen.
- 5 Mit ihrer Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren hinsichtlich des auf die Wirtschaftsgüter der KGaA entfallenden Abschreibungsbetrags weiter und rügt die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass weitere Abschreibungen in Höhe von ... € anerkannt werden.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Gewerbeertrag der Klägerin ist nicht um AfA auf die in der Revision allein streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter der KGaA in Höhe von ... € zu mindern.
- 8 1. Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) gilt eine Kapitalgesellschaft, die --wie im Streitfall die KGaA-- Organgesellschaft i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist, als Betriebsstätte des Organträgers (sog. gewerbesteuerrechtliche Organschaft). Trotz dieser Fiktion bilden die Organgesellschaft und der Organträger kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind. Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist so zu ermitteln, als wäre diese Gesellschaft selbständiges Steuersubjekt. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags jedes der Unternehmen sind auf dieser ersten Stufe die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG) zu beachten (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie; ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. z.B. Senatsurteile vom 29. Mai 1968 I 198/65, BFHE 93, 289, BStBl II 1968, 807; vom 17. Dezember 2014 I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052; jeweils m.w.N.). Erst der selbständig ermittelte Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist sodann --auf einer zweiten Stufe-- mit dem für den Organträger selbst ermittelten Gewerbeertrag zusammenzurechnen.
- 9 Dabei ist auf Ebene der KGaA als Organgesellschaft die Regelung des § 8 Nr. 4 GewStG zu beachten, demzufolge dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile wieder hinzugerechnet werden, die an persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt worden sind und die als abzugsfähige Aufwendungen i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG den Gewinn aus Gewerbebetrieb zunächst gemindert haben. Gleichzeitig ist auf Ebene der Klägerin nach § 9 Nr. 2b GewStG die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um die nach § 8 Nr. 4 GewStG dem Gewerbeertrag der KGaA hinzugerechneten Gewinnanteile als persönlich haftende Gesellschafterin der KGaA zu kürzen, wenn diese bei der Ermittlung des Gewinns i.S. des § 7 GewStG über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) --bei der Klägerin i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG-- als gewerbliche Einkünfte angesetzt worden sind.
- 10 Damit wird einerseits der auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Teil des Gewinns i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG grundsätzlich bei der KGaA der Gewerbesteuer unterworfen (Senatsurteile vom 8. Februar 1984 I R 11/80, BFHE 140, 465, BStBl II 1984, 381; vom 31. Oktober 1990 I R 32/86, BFHE 162, 445, BStBl II 1991, 253; vgl. BFH-Urteil vom 28. November 2007 X R 6/05, BFHE 219, 329, BStBl II 2008, 363). Andererseits wird im Rahmen der Organschaft der ungeschmälerter, d.h. ohne Abzug des auf die persönlich haftende Gesellschafterin entfallenden

Anteils berechnete Gewinn aus dem Gewerbebetrieb der KGaA mit dem um eben diesen Anteil gekürzten Gewerbeertrag der Klägerin als Organträgerin zusammengerechnet.

- 11** Vor diesem Hintergrund kann für die Bemessung des Gewerbeertrags der Klägerin dahinstehen, ob --wie die Klägerin meint-- die geltend gemachten AfA im Rahmen einer Ergänzungsbilanz zum Kapitalkonto der Klägerin bei der Gewerbeertragsermittlung der KGaA aufwandswirksam anzusetzen wären (so auch Hageböke in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 9 Rz 167, 172) oder ob sie außerhalb des Anwendungsbereichs des § 8 Nr. 4 GewStG sowie --dazu korrespondierend (Senatsbeschluss vom 4. Dezember 2012 I R 42/11, BFH/NV 2013, 589)-- der Kürzung gemäß § 9 Nr. 2b GewStG stehen und damit nur bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Klägerin als persönlich haftende Gesellschafterin gewinnmindernd anzusetzen wären (Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 8 Nr. 4 Rz 9; s.a. Bruski, Finanz-Rundschau --FR-- 2002, 181, 188; vgl. für Sonderbetriebsausgaben Senatsurteile in BFHE 162, 445, BStBl II 1991, 253; vom 6. Oktober 2009 I R 102/06, BFH/NV 2010, 462).
- 12** 2. Die mithin für den Streitfall allein entscheidungserhebliche Frage, ob die vorliegend zu beurteilenden Umstrukturierungsvorgänge zum Ansatz nachträglicher und in einer Ergänzungsbilanz auszuweisender Anschaffungskosten führen, ist indessen zu verneinen.
- 13** a) Im Interesse einer zutreffenden Besteuerung des einzelnen Mitunternehmers i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind Ergänzungsbilanzen zu bilden, wenn es einer Korrektur der sich aus der Gesamthandsbilanz ergebenden Wertansätze für die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens und damit des Werts der Beteiligung eines Mitunternehmers bedarf (BFH-Urteile vom 22. Oktober 2015 IV R 37/13, BFHE 252, 68; vom 28. September 1995 IV R 57/94, BFHE 179, 84, BStBl II 1996, 68). Insbesondere ist eine Ergänzungsbilanz bei einem entgeltlichen Erwerb eines Gesellschaftsanteils erforderlich, um das Kapitalkonto des Veräußerers in der Gesellschaftsbilanz auf den Anschaffungspreis zu berichtigen. Da der Erwerber eines Mitunternehmeranteils die bestehenden Vermögensrechte aus der Beteiligung und damit auch das Kapitalkonto seines Vorgängers übernimmt, erfordert der bilanzielle Ausweis des Anschaffungspreises des Erwerbers für seinen Anteil an der Personengesellschaft, dass in einer für ihn aufzustellenden Ergänzungsrechnung (Ergänzungsbilanz) das Kapitalkonto des Veräußerers in der Gesellschaftsbilanz auf den Anschaffungspreis berichtigt wird (BFH-Urteile vom 19. Februar 1981 IV R 41/78, BFHE 133, 510, BStBl II 1981, 730; vom 30. März 1993 VIII R 63/91, BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706; vom 12. Dezember 1996 IV R 77/93, BFHE 183, 379, BStBl II 1998, 180; vgl. auch Senatsurteil vom 30. April 2003 I R 102/01, BFHE 202, 455, BStBl II 2004, 804). Einer solchen Berichtigung bedarf es auch, wenn ein weiterer Gesellschafter in eine bereits bestehende Gesellschaft gegen eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen eintritt und die sich daraus ergebenden Anschaffungskosten bilanziell nicht vollständig in dessen Kapitalkonto ausgewiesen werden (BFH-Urteile vom 25. April 1985 IV R 83/83, BFHE 144, 25, BStBl II 1986, 350; vom 25. April 2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847). Bezugsgrößen sind einerseits das anteilige Eigenkapital an der Mitunternehmerschaft und andererseits die Anschaffungskosten bzw. der Wert der in die Mitunternehmerschaft eingebrachten Wirtschaftsgüter (BFH-Urteile vom 12. Juli 2012 IV R 39/09, BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728; IV R 12/11, BFH/NV 2013, 200). Die auf den Gesellschafter entfallenden Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens werden entsprechend in der Ergänzungsbilanz durch Korrekturen herauf- oder herabgesetzt, die in der Folge entsprechend dem Verbrauch der Wirtschaftsgüter gewinnmindernd oder gewinnerhöhend aufgelöst werden (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1991 VIII R 148/85, BFHE 167, 309, BStBl II 1992, 647).
- 14** b) Die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA sind zwar --anders als die persönlich haftenden Gesellschafter einer KG-- im Gesetz nicht als Mitunternehmer bezeichnet. Sie sind aber nach der BFH-Rechtsprechung "wie Mitunternehmer zu behandeln" (Senatsurteile vom 4. Mai 1965 I 186/64 U, BFHE 82, 471, BStBl III 1965, 418; in BFHE 140, 465, BStBl II 1984, 381; vom 23. Oktober 1985 I R 235/81, BFHE 145, 76, BStBl II 1986, 72; BFH-Urteil vom 21. Juni 1989 X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881; vgl. auch Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 589; BFH-Urteil vom 13. April 1994 II R 57/90, BFHE 174, 177, BStBl II 1994, 505). Ob vor diesem Hintergrund auch die Grundsätze zur Erstellung von Ergänzungsbilanzen auf die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA zu erstrecken sind, wird unterschiedlich beurteilt (bejahend z.B. Drüen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 KStG Rz 27; Witt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 905; Kempf, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2015, 1905; Hoppe, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, S. 126; Bielinis, Die Besteuerung der KGaA, 2013, S. 258 f.; Hageböke, Das "KGaA-Modell", 2008, S. 232 f.; derselbe in Rödter/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9 Rz 166, 172; derselbe/Koetz, DStR 2006, 293; Blümich/Brandl, § 9 KStG Rz 11; Reiß in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 15 Rz 407; derselbe in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16 Rz D 6; verneinend demgegenüber FG München, Urteil vom 10. Juli 2003 5 K 2681/97, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2003, 1691; Hessisches FG, Urteil vom

31. Mai 2016 4 K 1879/13, EFG 2016, 1517; Gosch/Märtens, KStG, 3. Aufl., § 9 Rz 15; Mai in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 KStG Rz 15; Boochs in Lademann, Körperschaftsteuergesetz, § 9 Rz 4; Lühn in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 9 Rz 145; Kollruss, FR 2016, 203; derselbe, Die Wirtschaftsprüfung --WPg-- 2016, 586; so auch für § 8 Nr. 4 GewStG Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 4 Rz 10; Schnitter in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 8 GewStG Rz 317). Die Frage bedarf im Streitfall jedoch keiner Entscheidung.

- 15** Denn auch, wenn man den Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA unter Berücksichtigung ergänzender Bilanzansätze ermittelt, sind im Streitfall weder die Zahlung eines Aufgeldes durch die Klägerin im Rahmen der Übernahme der Beteiligung als persönlich haftende Gesellschafterin noch der Erwerb und die Einziehung der Kommanditaktien durch die KGaA mit dem Ansatz zusätzlicher Anschaffungskosten sowie entsprechender AfA verbunden.
- 16** aa) Bei Eintritt eines persönlich haftenden Gesellschafters in eine KGaA sind die auf die Wirtschaftsgüter der KGaA entfallenden stillen Reserven nicht gemäß § 24 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitfall anwendbaren Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz --UntStFG--) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --UmwStG a.F.-- aufzudecken. Tritt ein weiterer Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft ein, kann die Gesellschaft aus diesem Anlass gemäß § 24 Abs. 2 UmwStG a.F. die (bereits vorhandenen) Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten oder mit einem höheren Wert --höchstens mit dem Teilwert-- ansetzen und damit die stillen Reserven auflösen. Die Aufnahme eines weiteren Gesellschafters in eine bereits bestehende Personengesellschaft steht der Neugründung einer weiteren, die bisherigen und den zusätzlichen Gesellschafter umfassenden Personengesellschaft und der --vom Wortlaut des § 24 Abs. 1 UmwStG a.F. erfassten-- Übertragung des Gesellschaftsvermögens der bisherigen Personengesellschaft auf diese neue Personengesellschaft gleich (BFH-Urteile vom 10. Juli 1980 IV R 136/77, BFHE 131, 313, BStBl II 1981, 84; vom 23. Mai 1985 IV R 210/83, BFHE 144, 220, BStBl II 1985, 695; vom 8. Dezember 1994 IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599; vom 6. Juli 1999 VIII R 17/95, BFH/NV 2000, 34). Bei einem Buchwertansatz in der Gesamthandsbilanz kann für den Gesellschafter, der eine Bareinlage leistet, eine positive --in der Folge korrespondierend zur Veränderung der entsprechenden Bilanzposten in der Gesellschaftsbilanz gewinnwirksam aufzulösende-- Ergänzungsbilanz erstellt werden, um die von ihm geleisteten Anschaffungskosten der Beteiligung wertgerecht abzubilden (BFH-Urteil in BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 179, 84, BStBl II 1996, 68).
- 17** Diese Grundsätze sind im Fall des Eintritts eines persönlich haftenden Gesellschafters in eine KGaA jedoch nicht anwendbar. Die anteilige Aufdeckung der auf die Wirtschaftsgüter der KGaA entfallenden stillen Reserven in einer Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters bedeutete, nicht nur den persönlich haftenden Gesellschafter, sondern auch die Beteiligung der Kommanditaktionäre --als einbringende Mitunternehmer i.S. des § 24 Abs. 1 UmwStG a.F.-- einer mitunternehmerischen Beteiligung gleichzustellen und damit die KGaA --entgegen der insbesondere in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zum Ausdruck gebrachten gesetzgeberischen Grundentscheidung-- insgesamt als Personengesellschaft i.S. des § 24 Abs. 1 UmwStG a.F. zu behandeln (vgl. Berg, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFfSt-- 2002/2003, 232, 239 f.; Schütz/ Dümischen, Der Betrieb --DB-- 2000, 2446, 2450; Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 24 Rz 49; anders Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz 136; Widmann, JbFfSt 2002/2003, 243; Schaumburg, Deutsche Steuer-Zeitung 1998, 525, 542; Farnschläder/ Dörschmidt, DB 1999, 1923, 1925).
- 18** bb) Ein Anlass für die Bildung einer Ergänzungsbilanz ergibt sich ferner im Einklang mit der Ansicht der Klägerin nicht daraus, dass sie im Zusammenhang mit dem Eintritt als persönlich haftende Gesellschafterin in die KGaA ein Aufgeld geleistet hat. Unerheblich ist hierbei, ob ein solches Aufgeld --buchhalterisch getrennt von der Sondereinlage i.S. des § 281 Abs. 2 AktG-- als Teil des Kapitalkontos des persönlich haftenden Gesellschafters zu erfassen ist (--Variante 1--; so Reger in Bürgers/Fett, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2. Aufl., § 5 Rz 253; vgl. auch MünchKommAktG/Perlitt, a.a.O., § 281 Rz 27; K. Schmidt in K. Schmidt/Lutter, AktG, 3. Aufl., § 286 Rz 5; Hartel, DB 1992, 2329, 2335), oder ob es (Variante 2) --wie im Streitfall geschehen-- als Kapitalrücklage i.S. des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB behandelt werden darf (so Hageböke, a.a.O., S. 169; vgl. für eine Behandlung als Gewinnrücklage Berg, a.a.O., 232, 234; Beinert in Beinert/van Lishaut, FR 2001, 1137, 1150; s.a. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., AktG § 286 Rz 30; MünchHdb.GesR IV/Herfs, 4. Aufl., § 81 Rz 4; Assmann/Sethe in Hopt/Wiedemann, Großkommentar zum Aktiengesetz, Bd. 8, 4. Aufl., § 286 Rz 40, § 288 Rz 3, 27; Gail, WPg 1966, 425, 427).
- 19** Während es bei einer Erfassung des Aufgeldes im Rahmen des Kapitalkontos (Variante 1) schon von vornherein an einem Auseinanderfallen des auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallenden Eigenkapitals der KGaA

einerseits und dessen Anschaffungskosten andererseits fehlt, entfällt die Kapitalrücklage im Rahmen der Variante 2 (auch) auf die Kommanditaktionäre. Wird --wie im Streitfall-- keine Sonderregelung getroffen und die Kapitalrücklage im Falle der Auflösung der KGaA nach dem Anteil am Gesamtkapital, d.h. anteilig auf den persönlich haftenden Gesellschafter und die Kommanditaktionäre verteilt, steht dem persönlich haftenden Gesellschafter zwar allenfalls der sich aus dem Verhältnis der Nominalwerte des Grundkapitals und der Sondereinlage ergebende Anteil zu (s. für ein vollständiges Entfallen auf die Kommanditaktionäre MünchKommAktG/ Perlitt, a.a.O., § 286 Rz 33). Gleichwohl ist auch in dieser Sachverhaltskonstellation ein Ergänzungsbilanzausweis in Höhe der auf die Kommanditaktionäre entfallenden Kapitalrücklage ausgeschlossen, da hierdurch ein überhöhtes, d.h. nicht aufgebrachtes Eigenkapital der KGaA ausgewiesen würde.

- 20** Hinzu tritt im Streitfall der Umstand, dass die Klägerin neben ihrer Stellung als persönlich haftende Gesellschafterin auch als (alleinige) Kommanditaktionärin an der KGaA beteiligt war. Die auf die Klägerin als Kommanditaktionärin entfallende Zuführung zur Kapitalrücklage hat --ungeachtet der äußeren Gestaltung als Aufgeld zur Sondereinlage als persönlich haftende Gesellschafterin-- ihre Veranlassung in der Gesellschafterstellung der Klägerin als Kommanditaktionärin (vgl. für den umgekehrten Fall der verdeckten Gewinnausschüttung an einen auch als Kommanditaktionär beteiligten persönlich haftenden Gesellschafter Engel in Bürgers/Fett, a.a.O., § 9 Rz 41 f.; Drüen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 KStG Rz 28 ff.; Schaumburg/Schulte, Die KGaA, 2000, S. 70 f.). Dementsprechend entfallen die Aufwendungen der Klägerin (Senatsurteil vom 27. April 2000 I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168) im vorbezeichneten Umfang auf die von ihr gehaltenen Kommanditaktien; einer Korrektur des auf die Klägerin als persönlich haftende Gesellschafterin entfallenden Teils des Eigenkapitals durch eine Ergänzungsbilanz bedarf es mithin nicht (a.A. Hageböke, a.a.O., S. 171 f.; vgl. auch Berg, a.a.O., 232, 238).
- 21** cc) Schließlich lässt sich auch aus der zweiten Stufe der Umstrukturierung (Kauf eigener Aktien zur Einziehung durch die KGaA unter Auflösung der Kapitalrücklage) keine Rechtfertigung für die Bildung einer Ergänzungsbilanz ableiten.
- 22** Werden --wie im Streitfall-- eigene Aktien, auf die der Ausgabebetrag voll geleistet ist, entgeltlich zur Einziehung erworben, brauchen nach § 237 Abs. 3 Nr. 2 AktG die Vorschriften über die ordentliche Kapitalherabsetzung nicht befolgt werden, wenn die Aktien zu Lasten des Bilanzgewinns oder einer anderen Gewinnrücklage, soweit sie zu diesem Zweck verwandt werden können, eingezogen werden (vereinfachtes Einziehungsverfahren). Gemäß § 272 Abs. 1 Satz 4 HGB in der im Streitfall anwendbaren Fassung des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27. April 1998 (BGBl I 1998, 786) --HGB a.F.-- ist der Nennbetrag zur Einziehung erworbener Aktien in der Bilanz der Kapitalgesellschaft offen von dem Posten "Gezeichnetes Kapital" als Kapitalrückzahlung abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und dem Kaufpreis ist mit den anderen Gewinnrücklagen zu verrechnen (§ 272 Abs. 1 Satz 6 HGB a.F.).
- 23** Für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung kann dahinstehen, ob --über den Wortlaut von § 237 Abs. 3 Nr. 2 AktG und § 272 Abs. 1 Satz 6 HGB a.F. hinausgehend-- die Einziehung eigener Aktien im vereinfachten Einziehungsverfahren zu Lasten der Kapitalrücklage zulässig ist (bejahend Hageböke, a.a.O., S. 141; vgl. für die nunmehr geltende Rechtslage nach § 272 Abs. 1a HGB Oberlandesgericht München, Beschluss vom 8. Mai 2012 31 Wx 155/12; Veil in K. Schmidt/Lutter, a.a.O., § 237 Rz 39; Marsch-Barner in Spindler/Stilz, AktG, 3. Aufl., § 237 Rz 31; Haberstock/Greitemann in Hölters, AktG, 2. Aufl., § 237 Rz 72). Denn bei der durch die Einziehung ergebenden Minderung des Eigenkapitals handelt es sich um eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensänderung (Senatsurteile vom 6. Dezember 1995 I R 51/95, BFHE 179, 326, BStBl II 1998, 781; vom 29. Juli 1992 I R 31/91, BFHE 169, 407, BStBl II 1993, 369; Senatsbeschluss vom 3. März 2009 I B 51/08, BFH/NV 2009, 1280; ebenso Hohage, DB 2009, 1033; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 577; Klingebiel in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Anh. zu § 8 Abs. 3 "Eigene Anteile" Rz 8; Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 2. Dezember 1998, BStBl I 1998, 1509, Rz 22; vgl. zu § 272 Abs. 1a HGB BMF-Schreiben vom 27. November 2013, BStBl I 2013, 1615), die sich nicht auf den steuerlichen Gewinn auswirkt. Es bedarf keiner weiteren Erläuterung, dass dieses Abzugsverbot nicht durch den gegenläufigen Ansatz einer Ergänzungsbilanz --und einer hierauf fußenden erfolgswirksamen Abschreibung-- unterlaufen werden darf.
- 24** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.