Urteil vom 15. März 2017, I R 41/16

Ergänzungsbilanz eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA bei die Einlage übersteigenden Anschaffungskosten - Gewinnfeststellungsverfahren bei Beteiligung mehrerer Personen an körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften und mit ihnen in Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen - Aussetzung des Verfahrens

ECLI:DE:BFH:2017:U.150317.IR41.16.0

BFH I. Senat

AktG § 278 Abs 1, AktG § 278 Abs 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 1, AO § 182 Abs 1 S 1, FGO § 74, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 16 Abs 2 S 1, GewStG § 7, GewStG § 8 Nr 4, GewStG § 9 Nr 2, GewStG § 9 Nr 2b, KStG § 9 Abs 1 Nr 1, EStG VZ 2005 , KStG VZ 2005 , GewStG VZ 2005

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 30. Mai 2016, Az: 4 K 1879/13

Leitsätze

1. Die Einlage eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA übersteigende Anschaffungskosten sind in einer Ergänzungsbilanz zu erfassen.

2. Aus einer solchen Ergänzungsbilanz folgende Gewinnminderungen und Gewinnerhöhungen wirken sich weder auf den Betriebsvermögensvergleich der KGaA noch auf den Gewinnanteil i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und des § 8 Nr. 4 GewStG aus, sondern gehen ausschließlich in die Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG und des Gewerbeertrags des persönlich haftenden Gesellschafters ein.

3. Der Erwerb und die Einziehung eigener Kommanditaktien durch die KGaA führen auch dann nicht zum Ansatz zusätzlicher, in einer Ergänzungsbilanz auszuweisender Anschaffungskosten des persönlich haftenden Gesellschafters, wenn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und dem Kaufpreis der eigenen Aktien mit dem vom persönlich haftenden Gesellschafter aufgebrachten Eigenkapital verrechnet wird (Anschluss an Senatsurteil vom 7. September 2016 I R 57/14, BFHE 255, 427).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 31. Mai 2016 4 K 1879/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Rechtsnachfolgerin der A GmbH, die im Jahr 2016 auf die Klägerin verschmolzen wurde. Zwischen der A GmbH, die ihren Gewinn vom 1. Oktober bis 30. September eines jeden Jahres ermittelte (abweichendes Wirtschaftsjahr), als Organträgerin und der B GmbH als Organgesellschaft bestand in den Streitjahren (2004 und 2005) eine körperschaftsteuerrechtliche und gewerbesteuerrechtliche Organschaft.

2 Durch Beschluss vom 30. Juli 2003 wurde die C GmbH im Wege des Formwechsels in die D KGaA (KGaA) mit einem Grundkapital von ... € umgewandelt. Im Rahmen des Formwechsels trat die B GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin in die KGaA ein und erbrachte eine Einlage in Höhe von ... €, von der ... € auf den Kapitalanteil

entfielen und auf das Kapitalkonto I gebucht wurden. Der verbleibende Betrag (... €) wurde dem Kapitalkonto II gutgebracht.

3 Die B GmbH bildete in Höhe der Differenz zwischen den Anschaffungskosten für die Beteiligung, die mit ... € angesetzt wurden, und dem Buchwert des Kapitalkontos, der mit ... € zu Grunde gelegt wurde, eine Ergänzungsbilanz. Der Betrag von ... € wurde dem Firmenwert der KGaA zugeordnet und beginnend mit dem Wirtschaftsjahr 2003/2004 --unter Annahme einer Nutzungsdauer von 15 Jahren-- abgeschrieben.

4 Aufgrund des Hauptversammlungsbeschlusses vom 1. September 2005 schied eine der beiden Kommanditaktionärinnen aus der KGaA aus. Das Grundkapital wurde --nachdem es im Jahr 2004 zunächst um ... € erhöht worden war-- durch Einziehung der von der Kommanditaktionärin erworbenen Aktien auf ... € herabgesetzt. In der Folge wurde der in der Ergänzungsbilanz der B GmbH aktivierte Firmenwert um ... € aufgestockt, was der Verringerung des Kapitalkontos der B GmbH von ... € auf ... € entsprach, und --ebenfalls unter Annahme einer Nutzungsdauer von 15 Jahren-- abgeschrieben.

5 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass bei einem persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA Abschreibungen in einer Ergänzungsbilanz unzulässig seien. Unter dem 1. November 2010 erließ das FA entsprechend geänderte Körper-schaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre.

6 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wurde vom Hessischen Finanzgericht (FG) als unbegründet abgewiesen (als Urteil wirkender Gerichtsbescheid vom 31. Mai 2016 4 K 1879/13, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1517).

7 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts geltend macht.

8 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass die Körperschaftsteuer 2004 um ... € und der Solidaritätszuschlag um ... €, die Körperschaftsteuer 2005 um ... € und der Solidaritätszuschlag um ... €, der Gewerbesteuermessbetrag 2004 um ... € und der Gewerbesteuermessbetrag 2005 um ... € herabgesetzt werden.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 Hinsichtlich der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide hat das FG das Verfahren bis zum Ergehen einer abschließenden Entscheidung in einem Feststellungsverfahren nach § 74 FGO auszusetzen. Zu diesem Zweck ist die Sache an das FG zurückzuverweisen (1.). In Bezug auf die materiell-rechtlich eigenständig zu beurteilenden Gewerbesteuermessbescheide führen zwar --wie das FG im Ergebnis zu Recht entschieden hat-- 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 zum Ansatz zusätzlicher, in einer Ergänzungsbilanz auszuweisender Anschaffungskosten des persönlich haftenden Gesellschafters. Das FG hat jedoch zu Unrecht angenommen, dass auch hinsichtlich eines die Gesamteinlage ggf. übersteigenden Betrags die Bildung einer Ergänzungsbilanz nicht in Betracht kommt (2.). Die Sache ist --mangels ausreichender Feststellungen zu Rechtsgrund und Zusammensetzung des über den Betrag der Einlage hinausgehenden Teils der angenommenen Anschaffungskosten (... €)-- nicht entscheidungsreif und wird auch insoweit an die Vorinstanz zurückverwiesen.

12 1. Das FG durfte im Rahmen des gegen die Körperschaftsteuerbescheide geführten Rechtsstreits nicht darüber entscheiden, ob das der A GmbH nach § 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (KStG) zuzurechnende Einkommen der B GmbH um Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf den Firmenwert der KGaA zu mindern ist. Das FG hätte vielmehr das Verfahren bis zum Ergehen einer abschließenden Entscheidung in einem die KGaA und die B GmbH betreffenden Feststellungsverfahren nach § 74 FGO aussetzen müssen. Insoweit handelt es sich um einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der vom Revisionsgericht von Amts wegen, d.h. auch ohne entsprechende Rüge der Revisionsklägerin, zu berücksichtigen ist

(vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. November 1985 IX R 85/82, BFHE 145, 308, BStBl II 1986, 239; vom 8. März 1994 IX R 37/90, BFH/NV 1994, 868; Senatsurteil vom 6. Dezember 1995 I R 131/94, BFH/NV 1996, 592; Senatsbeschluss vom 8. Mai 1991 I B 132, 134/90, BFHE 164, 194, BStBl II 1991, 641, jeweils m.w.N.).

13 a) Die Frage, ob an körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften und mit ihnen in Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen mehrere Personen beteiligt sind und ob die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind, ist grundsätzlich im Gewinnfeststellungsverfahren gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) zu beantworten. Ein Feststellungsverfahren ist bereits dann durchzuführen, wenn zweifelhaft ist, ob die hierfür erforderlichen Voraussetzungen vorliegen. Die Entscheidung über das Erfordernis oder Nichterfordernis einer gesonderten Feststellung kann verbindlich nur in dem --vorliegend noch einzuleitenden-- Grundlagenverfahren getroffen werden. Dementsprechend ist ein positiver oder negativer Feststellungsbescheid gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO dann zu erlassen, wenn eine gesonderte Feststellung aufgrund des (ggf. streitigen) Sachverhalts möglich erscheint (Senatsurteile vom 9. Mai 1984 I R 25/81, BFHE 141, 252, BStBl II 1984, 726; in BFH/NV 1996, 592; vom 17. Dezember 2003 I R 47/02, BFH/NV 2004, 771; Senatsbeschluss vom 29. Juni 2016 I B 32/16, BFH/NV 2016, 1679; s.a. BFH-Beschlüsse vom 16. November 2006 XI B 156/05, BFH/NV 2007, 401; vom 22. August 2013 X B 16-17/13, BFH/NV 2013, 1763). Diese (positiven oder negativen) Feststellungen sind für einen Folgebescheid --wie den Körperschaftsteuerbescheid-- bindend (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO).

14 Aus diesem Grund hat das FG das Verfahren betreffend den Folgebescheid gemäß § 74 FGO auszusetzen, wenn in ihm Einwendungen erhoben werden, über die in einem Grundlagenbescheid zu entscheiden ist. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Grundlagenbescheid bereits ergangen und angefochten ist oder ob ein solcher erst noch ergehen muss (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 16. April 1993 I B 173/92, BFH/NV 1993, 745; BFH-Urteile vom 19. April 1989 X R 3/86, BFHE 156, 383, BStBl II 1989, 596; in BFH/NV 1994, 868).

15 b) Nach diesen Grundsätzen ist auch die Frage, ob die Ergebnisanteile des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA Gegenstand eines Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung sind, in dem Feststellungsverfahren zu klären (Senatsbeschluss in BFH/NV 2016, 1679). Der Senat hat diese Frage ausdrücklich offen gelassen (Senatsurteil vom 7. Dezember 2011 I R 5/11, BFH/NV 2012, 556; ebenso BFH-Urteil vom 21. Juni 1989 X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881). Hinzu kommt, dass sich dem Schrifttum kein einheitliches Meinungsbild entnehmen lässt (die Notwendigkeit eines Feststellungsverfahrens bejahend z.B. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 17; Drüen/ van Heek, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 541, 547; Desens/Blischke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rz D 17; verneinend z.B. Klein/Ratschow, AO, 13. Aufl., § 180 Rz 6; Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 180 Rz 16).

16 Dies gilt auch --wozu sich das FG nicht geäußert hat--, wenn neben der B GmbH keine weiteren persönlich haftenden Gesellschafter an der KGaA beteiligt waren. Ob eine gesonderte Feststellung gemäß der Ausnahmevorschrift des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO nicht erforderlich ist, kann bei Zweifeln ebenfalls nur durch das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt entschieden werden (Senatsurteil vom 18. Juli 1990 I R 39/89, BFH/NV 1991, 498; BFH-Beschluss vom 12. Juli 1988 IX B 28/88, BFH/NV 1989, 87; s.a. BFH-Urteil in BFHE 145, 308, BStBl II 1986, 239).

17 Entgegen der Ansicht des FG kann in der Einspruchsentscheidung des FA keine bindende Ablehnung einer Feststellung gesehen werden. Selbst wenn man dem Einspruchsbescheid eine schlüssige Ablehnung der Durchführung eines Feststellungsverfahrens entnehmen wollte, fehlt es an dem in einem förmlichen Verfahren zu erlassenden negativen Feststellungsbescheid (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 1990 IV R 11/89, BFH/NV 1991, 649). Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn das für dieses Verfahren zuständige Finanzamt gleichzeitig auch für die Festsetzung der Körperschaftsteuer aller an den Einkünften beteiligten Steuerpflichtigen zuständig ist (BFH-Urteile vom 9. September 2010 IV R 31/08, BFH/NV 2011, 413; vom 14. Februar 2008 IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156).

18 2. Im Hinblick auf die Gewerbesteuermessbescheide ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine Ergänzungsbilanz für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA nicht in Betracht kommt, soweit dessen Anschaffungskosten seine Einlage übersteigen.

19 a) Die Gewerbeertragsermittlung nach § 7 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (GewStG) erfolgt materiell-rechtlich eigenständig; auch verfahrensrechtlich stellen Körperschaftsteuer- und Feststellungsbescheide insoweit keine Grundlagenbescheide dar, welche die Finanzverwaltung und das FG daran hindern könnten, die steuerliche Einordnung der Einkünfte und deren Höhe im Gewerbesteuerverfahren anders zu treffen als im Körperschaftsteuerverfahren (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Beschluss vom 22. April 2008

X B 154/07, BFH/NV 2008, 1361, m.w.N.). Eine Verpflichtung zur Aussetzung des Klageverfahrens nach § 74 FGO ergibt sich insoweit nicht (BFH-Beschluss vom 31. Mai 2010 X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082).

20 b) Bei der Ermittlung des Gewinnanteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) sind AfA für die in einer Ergänzungsbilanz auszuweisenden Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

21 aa) 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, BStBl II 2016, 919; 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 die Differenz zwischen den Anschaffungskosten des Erwerbers und dem in der Gesellschaftsbilanz fortzuführenden Kapitalkonto des Veräußerers auszuweisen (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).

22 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).

23 Hierbei ist zu beachten, dass der Anteil an einer Personengesellschaft steuerrechtlich kein Wirtschaftsgut darstellt. Vielmehr verkörpert er die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; Senatsurteile vom 4. März 2009 I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953; vom 23. Juli 1975 I R 165/73, BFHE 117, 30, BStBl II 1976, 73; für die atypisch stille Gesellschaft vgl. Senatsurteil vom 6. November 1985 I R 242/81, BFHE 145, 359, BStBl II 1986, 333). Damit handelt es sich bei dem entgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils steuerrechtlich nicht um die Anschaffung eines Gesellschaftsanteils, sondern um die entgeltliche Anschaffung von entsprechenden Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. Juli 1980 IV R 136/77, BFHE 131, 313, BStBl II 1981, 84; in BFHE 144, 25, BStBl II 1986, 350; vom 7. November 1985 IV R 7/83, BFHE 145, 194, BStBl II 1986, 176).

24 Demgemäß weisen Ergänzungsbilanzen --hinsichtlich des auf den einzelnen Mitunternehmer entfallenden ideellen Teils-- Korrekturen zu den in der Steuerbilanz der Personengesellschaft vorgenommenen Wertansätzen für die einzelnen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens aus (BFH-Urteile in BFHE 179, 84, BStBl II 1996, 68; in BFHE 133, 510, BStBl II 1981, 730; vom 21. April 1994 IV R 70/92, BFHE 174, 413, BStBl II 1994, 745; vgl. auch Senatsurteil vom 11. Juli 1973 I R 126/71, BFHE 110, 402, BStBl II 1974, 50). Zu diesem Zweck werden die auf den Erwerber entfallenden Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens in der Ergänzungsbilanz durch Korrekturen herauf- oder herabgesetzt, die in der Folge entsprechend dem Verbrauch der Wirtschaftsgüter gewinnmindernd oder gewinnerhöhend aufgelöst werden (BFH-Urteile vom 7. Februar 1995 VIII R 36/93, BFHE 178, 110, BStBl II 1995, 770; in BFHE 174, 413, BStBl II 1994, 745; vom 29. Oktober 1991 VIII R 148/85, BFHE 167, 309, BStBl II 1992, 647).

25 bb) Diese Grundsätze sind --entgegen der Auffassung des FG (ebenfalls verneinend FG München, Urteil vom 10. Juli 2003 5 K 2681/97, EFG 2003, 1691; 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; Krebbers-van Heek in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 9 Rz 149; Kollruss, Finanz-Rundschau --FR-- 2016, 203; derselbe, Die Wirtschaftsprüfung 2016, 586)-- auf den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA übertragbar (Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl., § 15 Rz 891; Drüen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 KStG Rz 27; Witt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 905; Kempf, 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 Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 9 Rz 166, 172; derselbe/Koetz, DStR 2006, 293; Blümich/Brandl, § 9 KStG Rz 11;

Reiß in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 15 Rz 407a; derselbe in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 16 Rz D 6; Desens/Blischke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 15 Rz D 14).

26 Die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA werden zwar --anders als etwa der Komplementär einer KG-- im Gesetz nicht als Mitunternehmer bezeichnet. Jedoch stellen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien --ebenso wie die Gewinnanteile eines Mitunternehmers-- Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Gleiches gilt --insoweit nahezu wortgleich zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG-- für Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Vor diesem Hintergrund sind die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA "wie Mitunternehmer" zu behandeln (Senatsurteile vom 4. Mai 1965 I 186/64 U, BFHE 82, 471, BStBl III 1965, 418; vom 8. Februar 1984 I R 11/80, BFHE 140, 465, BStBl II 1984, 381; vom 23. Oktober 1985 I R 235/81, BFHE 145, 76, BStBl II 1986, 72; BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881; vgl. auch Senatsbeschluss vom 4. Dezember 2012 I R 42/11, BFH/NV 2013, 589; BFH-Urteile vom 13. April 1994 II R 57/90, BFHE 174, 177, BStBl II 1994, 505; BFH-Beschluss vom 27. April 2005 II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627).

27 Aus dieser Gleichstellung folgt des Weiteren, dass auch der Erwerb einer Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA --ebenso wie der Erwerb eines Mitunternehmeranteils (BFH-Urteil vom 20. November 2014 IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34)-- nicht anders zu behandeln ist als der Erwerb eines Einzelunternehmens. Demnach sind --auch um eine Besteuerung nach Maßgabe des individuellen durch die Erzielung gewerblicher Einkünfte veranlassten Aufwands sicherzustellen-- dem Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters dessen Vermögensaufwendungen zeitgerecht und nicht erst im Zeitpunkt der Veräußerung zuzuordnen (vgl. Wacker, DStR 2017, 197; Hageböke, Der Konzern 2017, 126, 132 f.). Dies bedingt zugleich, im Falle eines in eine KGaA eintretenden persönlich haftenden Gesellschafters die dessen Einlage übersteigenden Anschaffungskosten in einer Ergänzungsbilanz zu erfassen und erfolgswirksam fortzuentwickeln.

28 Der Einbeziehung von Ergänzungsbilanzen in die Gewinnermittlung des persönlich haftenden Gesellschafters steht nicht entgegen, dass dieser --im Gegensatz zu einem Gesellschafter einer Personengesellschaft-- nicht dinglich an den Wirtschaftsgütern der KGaA beteiligt ist. Zwar hat die KGaA eigenes Vermögen, das bürgerlich-rechtlich ihr allein --und im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern uneingeschränkt-- gehört (BFH-Urteil in BFHE 174, 177, BStBl II 1994, 505). Insbesondere die Einlage des persönlich haftenden Gesellschafters steht allein der KGaA zu (BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881). Jedoch bestimmt sich nach § 278 Abs. 2 des Aktiengesetzes (AktG) das Rechtsverhältnis der gemäß § 278 Abs. 1 AktG den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt persönlich haftenden Gesellschafter untereinander und gegenüber der Gesamtheit der Kommanditaktionäre sowie gegenüber Dritten, namentlich die Befugnis der persönlich haftenden Gesellschafter zur Geschäftsführung und zur Vertretung der Gesellschaft, nach den Vorschriften über die Kommanditgesellschaft. Die daraus folgende Organstellung und die Außenhaftung des persönlich haftenden Gesellschafters rechtfertigen es, ihn dem atypisch stillen Gesellschafter gleichzustellen, der wegen seiner schuldrechtlichen Beteiligung auch an den stillen Reserven und an einem Geschäftswert als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG behandelt wird (s. z.B. BFH-Urteil vom 27. Mai 1993 IV R 1/92, BFHE 171, 510, BStBl II 1994, 700). Sind für diesen aber --trotz fehlender dinglicher Berechtigung an den Vermögensgegenständen der Gesellschaft-- Ergänzungsbilanzen zu bilden (BFH-Beschlüsse vom 9. August 2010 IV B 123/09, BFH/NV 2010, 2266; vom 15. Oktober 2009 IV B 123/08, BFH/NV 2010, 625), muss Gleiches erst recht für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA gelten, der für Zwecke des Ertragssteuerrechts einem dinglich berechtigten Gesellschafter gleichsteht (BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881; ferner aus bewertungsrechtlicher Sicht BFH-Urteil in BFHE 174, 177, BStBl II 1994, 505).

29 Bestätigung findet diese Beurteilung in § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG, nach dem für die Berechnung des Gewinns sowohl bei der Veräußerung eines gesamten Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) als auch bei der des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) der Wert des Anteils am Betriebsvermögen maßgeblich ist. Ist demnach für Zwecke der Besteuerung des Veräußerungsgewinns von einem Anteil am Betriebsvermögen der KGaA auszugehen, so wäre es nicht einsichtig, hiervon im Rahmen der laufenden Besteuerung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG abzurücken.

30 c) Aus einer solchen Ergänzungsbilanz folgende Gewinnminderungen und Gewinnerhöhungen sind ausschließlich in die Ermittlung des --im Streitfall nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG dem Gewerbeertrag der A GmbH als Organträgerin der B GmbH zuzurechnenden-- Gewerbeertrags des persönlich haftenden Gesellschafters einzubeziehen (Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 8 Nr. 4 Rz 9; s.a. Bruski, FR 2002, 181, 188; Wacker, DStR 2017, 197 f.).

31 aa) Gemäß § 8 Nr. 4 GewStG sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer KGaA dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile wieder hinzuzurechnen, 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 des persönlich haftenden Gesellschafters 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 zu kürzen, wenn diese bei der Ermittlung des Gewinns i.S. des § 7 GewStG über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG --bei der B GmbH i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG-- als gewerbliche Einkünfte angesetzt worden sind. Damit wird 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 in 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).

32 bb) Zwar gehen in den Gewerbeertrag einer Personengesellschaft auch die Ergebnisse von Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter ein (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; Senatsurteil vom 29. November 1960 I 73/59 U, BFHE 72, 135, BStBl III 1961, 51; so auch für die KGaA Hageböke in Rödder/Herlinghaus/ Neumann, a.a.O., § 9 Rz 167, 172; derselbe, Der Konzern 2017, 126, 134). Die Ergänzungsbilanz eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA steht jedoch außerhalb des Anwendungsbereichs des § 8 Nr. 4 GewStG sowie --dazu korrespondierend (Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 589)-- der Kürzung gemäß § 9 Nr. 2b GewStG. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 8 Nr. 4 GewStG sind Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens bzw. des Gewerbeertrags der KGaA. Sie stellen --abweichend von § 9 Nr. 2 GewStG-- nicht auf die Anteile des persönlich haftenden Gesellschafters am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft ab; maßgeblich ist nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 8 Nr. 4 GewStG vielmehr der von der KGaA "verteilte" Gewinn und mithin eine Bezugsgröße, die durch die individuellen Anschaffungskosten des persönlich haftenden Gesellschafters nicht beeinflusst wird (vgl. auch zu Sonderbetriebsausgaben Senatsurteile in BFHE 162, 445, BStBl II 1991, 253; vom 6. Oktober 2009 I R 102/06, BFH/NV 2010, 462). Angesichts dieses eindeutigen Regelungsinhalts sowie mangels einer gegenläufigen und unmissverständlichen Wertung des Gesetzes, ist es dem Senat auch verwehrt, im Wege der Rechtsfortbildung einen vollständigen Gleichlauf zwischen den Regelungen der §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (ggf. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) einerseits sowie dem nach den vorgenannten Bestimmungen zu erfassenden Gewerbeertrag der KGaA andererseits herzustellen. Dass damit die Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters --ebenso wie das Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881)-- im Ergebnis keinen Eingang in die Bilanz der KGaA findet, sondern allein Bedeutung für die Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG hat, trägt zudem der Eigenschaft der KGaA als eigenständiges Steuersubjekt Rechnung.

33 Hiergegen lässt sich nicht einwenden, dass bei einer fehlenden Gewerbesteuerpflicht des persönlich haftenden Gesellschafters Gewinnminderungen aus dem Ergänzungsbereich gewerbesteuerrechtlich nicht erfasst werden. Der Einwand ist im Urteil in BFHE 162, 445, BStBl II 1991, 253 vom erkennenden Senat bereits im Hinblick auf die entsprechende Behandlung von Sonderbetriebsausgaben zurückgewiesen worden; auf die Gründe dieser Entscheidung wird deshalb Bezug genommen.

34 d) Nach diesen Maßstäben kommt im Streitfall die Bildung einer Ergänzungsbilanz ausschließlich hinsichtlich eines die Einlage der persönlich haftenden Gesellschafterin übersteigenden Betrags in Betracht.

35 aa) Wird --wie im Streitfall-- im Rahmen der Übernahme einer Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA ein über den festen Kapitalanteil hinausgehender Betrag im Rahmen des Kapitalkontos II erfasst, besteht kein Anlass für die Bildung einer Ergänzungsbilanz.

36 Dabei ist unerheblich, ob --wozu sich das FG nicht geäußert hat-- das Kapitalkonto II allein dem persönlich haftenden Gesellschafter zusteht oder ob --wie es die Klägerin annimmt-- nach der vereinbarten Aufteilung des Liquidationserlöses das Kapitalkonto II anteilig auf die Kommanditaktionäre entfällt. Während es im ersten Fall insoweit von vornherein an einem Auseinanderfallen des auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallenden Eigenkapitals der KGaA einerseits und dessen Anschaffungskosten andererseits fehlt, würde im zweiten Fall eine positive Ergänzungsbilanz Eigenkapital ausweisen, ohne dass dieser Betrag von den Gesellschaftern aufgebracht worden wäre (vgl. Senatsurteil vom 7. September 2016 I R 57/14, BFHE 255, 427). Gleiches gilt, wenn der persönlich haftende Gesellschafter --wie im Streitfall-- weder zugleich als Kommanditaktionär an der KGaA beteiligt ist noch --wozu sich das FG nicht geäußert hat-- ein (mittelbares) Beteiligungsverhältnis zu den Kommanditaktionären besteht.

37 Anders als die Klägerin meint, kann dieses Ergebnis nicht durch eine negative Ergänzungsbilanz vermieden werden. Der Ausgleich durch eine korrespondierende Ergänzungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft zur Vermeidung eines Einbringungsgewinns würde die vom Wortlaut des § 24 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung nicht erfasste vollständige Gleichstellung der KGaA mit einer Personengesellschaft bedeuten; sie ist vom Senat mit Urteil in BFHE 255, 427 verworfen worden.

38 bb) Die sich aus dem Erwerb eigener Aktien durch die KGaA und deren Einziehung ergebende Minderung des Eigenkapitals beruht auf einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgang (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), der sich --auch soweit der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und dem Kaufpreis der eigenen Aktien mit dem vom persönlich haftenden Gesellschafter aufgebrachten Eigenkapital verrechnet wird-- nicht auf den steuerlichen Gewinn auswirkt. Dieses Abzugsverbot darf nicht --auch nicht im Rahmen der Gewinnermittlung des persönlich haftenden Gesellschafters-- durch den gegenläufigen Ansatz einer Ergänzungsbilanz und einer hierauf fußenden erfolgswirksamen Abschreibung unterlaufen werden (Senatsurteil in BFHE 255, 427).

39 Dem kann nicht entgegen gehalten werden, dass der Erwerb und die Einziehung eigener Aktien aufgrund des gegenläufigen Ansatzes einer Ergänzungsbilanz im Saldo nicht zu einer Vermögensminderung bei der KGaA führe (so aber Hageböke, Der Konzern 2017, 126, 134). Eine Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters geht allein in die Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ein; sie ist nicht --insbesondere nicht als Wertkorrektur zu dem Kapitalkonto des persönlich haftenden Gesellschafters-- Teil des Betriebsvermögensvergleichs der KGaA.

40 cc) Ob im Rahmen des Eintritts der B GmbH in die KGaA über den Betrag der Einlage hinausgehende, in einer Ergänzungsbilanz zu erfassende Anschaffungskosten entstanden sind, ist vom FG nicht hinreichend aufgeklärt worden. Der von der B GmbH geleistete Betrag von ... € wurde sowohl dem Kapitalkonto I (... €) als auch dem Kapitalkonto II (... €) gutgebracht. Worin die vom FG darüber hinaus als Anschaffungskosten angesetzten weiteren ... € bestehen, ergibt sich aus den tatrichterlichen Feststellungen nicht. Der Senat vermag daher beim gegenwärtigen Verfahrensstand nicht zu beurteilen, inwiefern im Hinblick auf diesen Betrag die Bildung einer Ergänzungsbilanz geboten ist.

41 3. Das FG ist von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen. Sein Urteil ist aufzuheben. Die Sache ist zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, das nunmehr die erforderliche Aussetzung des Verfahrens sowie die aufgezeigten Feststellungen nachholen wird.

42 4. Der Antrag der Klägerin, eine Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für erforderlich zu erklären, betrifft das Verfahren der Kostenfestsetzung; im hier anhängigen Revisionsverfahren ist er unzulässig (z.B. Senatsurteil vom 6. Juni 2012 I R 3/11, BFHE 238, 46, BStBl II 2013, 430, m.w.N.).

43 5. Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de