

veräußerung eigener Anteile auf Ebene der Gesellschaft als Kapitalmaßnahme, auf Ebene des Anteilseigner hingegen als Veräußerungsgeschäft zu behandeln sind. Dieser Ansatz ist sachgerecht und aus praktischer Sicht zu begrüßen. Eine Behandlung als Veräußerungsgeschäft auf Gesellschaftsebene wäre der durch das BilMoG geänderten Rechtslage nicht gerecht geworden; eine Behandlung als Kapitalmaßnahme auf Anteilseignerebene hätte nicht zu lösende praktische Schwierigkeiten aufgeworfen. Zu Recht hat die Verwaltung der verschiedentlich erhobenen Forderung nach einer Korrespondenzbesteuerung eine Absage erteilt.

Die Behandlung auf Gesellschaftsebene ist u. E. zutreffend gelöst. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf den Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto (i. H. des reduzierten Nennkapitals) und die sich darüber hinaus ergebende allgemeine Verwendungsreihenfolge beim steuerlichen Eigenkapital. Aus steuerplanerischer Hinsicht stellt der Erwerb eigener Anteile damit ein interessantes Gestaltungsinstrument dar, zumal (einen angemessenen Kaufpreis unterstellt) auf den Kaufpreis keine KapESt anfällt. Dass die Weiterveräußerung der Anteile (i. H. des den Nennbetrag übersteigenden Betrags) unmittelbar das steuerliche Einlagekonto erhöht, ist aus Stpfl.-Sicht zu begrüßen. Auf An-

teileignerebene folgt das BMF-Schreiben der bereits im Schreiben vom 2. 12. 1998 vertretenen Auffassung, wonach die allgemeinen Grundsätze für Anteilsveräußerungen Anwendung finden. Auch dies ist sachgerecht, da der veräußernde Anteilseigner (und auch die Finanzverwaltung) in vielen Fällen gar nicht feststellen kann, an wen genau er veräußert.

Mit den Übergangsregelungen wird die Praxis leben können. Richtigerweise stellen sie auf die Geltung des BilMoG und nicht auf den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ab.

#### Redaktionelle Hinweise:

- BMF vom 27. 11. 2013 – IV C 2-S 2742/07/10009, DB 2013 S. 2890 = DB0644773;
- zur körperschaftsteuerlichen Behandlung des Rückkaufs von Wandelanleihen vgl. *Herzig/Joisten*, DB 2013 S. 954 = DB0588151;
- zur steuerlichen Behandlung eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 10. 8. 2010 vgl. *Köhler*, DB 2011 S. 15 = DB0399551.

Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, Stuttgart

# Rechtsunsicherheit bei der Besteuerung der KGaA und ihrer persönlich haftenden Gesellschafter

– Zur Notwendigkeit steuergesetzlicher Änderungen –

► DB0646921

## I. Einleitung

Derzeit gibt es laut DIHK<sup>1</sup> 240 KGaA in Deutschland, die in den verschiedensten Branchen tätig sind, darunter bekannte und erfolgreiche Großunternehmen. Für die Rechtsform der KGaA entscheiden sich häufig personalistisch geprägte Unternehmen, weil diese Gesellschaftsform einen Zugang zur Kapitalbeschaffung über die Ausgabe von Aktien ermöglicht, ohne dass der persönlich haftende Komplementär-Gesellschafter (phG) seinen bestimmenden Einfluss auf die Gesellschaft verliert<sup>2</sup>.

Die Besteuerung dieser Unternehmen ist gesetzlich unzureichend geregelt. Eine abgestimmte Verwaltungsauffassung ist jedenfalls nicht verfügbar, was zur Folge hat, dass die Bundesländer in der Praxis über mittlerweile lange Zeiträume hinweg unterschiedlich verfahren. Selbst innerhalb einzelner Bundesländer und vereinzelt sogar innerhalb desselben FA wird von unterschiedlichen Rechtsanwendungen berichtet.

Es gibt nur wenig Rspr., was die Gefahr in sich birgt, dass die in der Praxis geübten Handhabungen einem hohen Rechtsrisiko ausgesetzt sind. Verstärkt wird dieser Eindruck mit Blick auf eine umfangreiche Fachliteratur, in der sich die vertretenen Auffassungen teilweise diametral widersprechen<sup>3</sup>.

Im Ergebnis ist die Rechtslage extrem unsicher, was nicht zu verantworten ist und den Ansprüchen an deutsche Steuergesetze nicht entspricht. Dies ist insbesondere deshalb zu beklagen, weil

die KGaA (ggf. in Kombination mit der europäischen Rechtsform der SE) als ein zivilrechtlich attraktiver Rechtsrahmen besser genutzt werden könnte. Eine umfassende Reform der KGaA-Besteuerung ist seit Jahren in der Diskussion.

In einem Praxis-Workshop mit in der Rechtsform der KGaA organisierten Unternehmen hat der Wissenschaftliche Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH die grundlegenden Pro-

**Dr. Wolfram Birkenfeld, Ewald Dötsch, Prof. Dr. Clemens Fuest, Prof. Dr. Johanna Hey, Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler, Dr. Michael Kempermann, Prof. Dr. Klaus Offerhaus, Martina Ortmann-Babel, Prof. Dr. Christoph Spengel und Prof. Dr. h.c. Franz Wassermeyer** sind Mitglieder des Wissenschaftlichen Beirats Steuern der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

1 Stellungnahme des DIHK zum öffentlichen Fachgespräch des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 8. 2. 2012 zum Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und FDP zur „Beschränkung des steuerfreien Bezugs von Auslandsdividenden nach einem DBA“.

2 Auch mitbestimmungsrechtlich gibt es bei der KGaA Besonderheiten.

3 Vgl. *Wassermeyer*, in: FS Streck, 2011, S. 259 ff.; *ders.*, Ubg 2011 S. 47 ff.; *Krämer*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die KSt, § 9 KStG Rdn. 6 ff.; *Hageböke*, Das „KGaA-Modell“, 2008; *Olgemöller*, in: Streck, KStG, 7. Aufl., § 9 Rdn. 9; *Drüen*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 KStG Anm. S. 19 ff.; *Drüen/Heek*, DStR 2012 S. 541; *Drüen/Heek*, DB 2012 S. 2184; *Frotscher*, DK 2005 S. 139; *Bielinis*, Die Besteuerung der KGaA, Bd. 24 Bonner Schriften zum Steuer-, Finanz- und Unternehmensrecht, 2013.

blemfelder der KGaA-Besteuerung analysiert und Lösungswege aufbereitet. Wissenschaft, Unternehmen und Berater leiten daraus den Aufruf an Politik und Finanzverwaltung ab, zügig in einen Reformprozess einzutreten. Eine Reform der KGaA-Besteuerung ist notwendig. Zentrales Ziel einer solchen Reform sollte die Rechtssicherheit sein.

## II. Ausgangslage

### 1. Gesellschaftsrechtliche Einordnung

Die KGaA ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 278 Abs. 1 AktG). Der pHG einer KGaA kann eine natürliche Person, eine juristische Person oder eine PersGes. (mit inländischen und/oder ausländischen Gesellschaftern) sein. Bei juristischen Personen als pHG treten in der Praxis nahezu alle denkbaren Varianten (AG, SE, GmbH, plc, Stiftung) auf. Der pHG muss an der KGaA nicht vermögensmäßig beteiligt sein. Er kann sich jedoch vermögensmäßig beteiligen, und zwar sowohl über eine nicht in das Grundkapital der KGaA geleistete Einlage als auch durch Beteiligung als Kommanditaktionär am Grundkapital der KGaA. Das Grundkapital der KGaA wird nur von den Kommanditaktionären erbracht. Eine Kommanditbeteiligung ist auch neben einer anderen Einlage möglich.

Wegen des Nebeneinanders von pHG und Kommanditaktionären einerseits und von Grundkapital und einer Einlage des pHG andererseits vereinigt die KGaA Wesenselemente einer AG und einer KG in sich; insoweit ist sie als eine Mischform zwischen PersGes. und KapGes. ausgestaltet.

Dies führt zu einem Meinungsstreit darüber, ob nur eine einzige Bilanz nach Aktienrecht (sog. monistische Gewinnermittlung) aufzustellen oder ob zunächst (im Innenverhältnis) zur Ermittlung des auf den pHG entfallenden Gewinnanteils ein Abschluss nach den für die KG maßgeblichen Vorschriften und anschließend der Jahresabschluss nach aktienrechtlichen Bestimmungen (sog. dualistische Gewinnermittlung) zu erstellen ist<sup>4</sup>.

### 2. Steuerrechtliche Einordnung

Die Zwitterstellung der KGaA strahlt auch auf das Steuerrecht aus. Das KStG, das EStG und das GewStG enthalten nur punktuelle gesetzliche Regelungen zur Besteuerung des Gewinnanteils des pHG, die ein klares Gesamtkonzept vermissen lassen.

Folgende Vorschriften gehen von einer *intransparenten* Besteuerung der KGaA, verbunden mit der Zuordnung des Gewinnanteils des pHG zu den gewerblichen Einkünften aus:

- § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG: Unbeschränkte KSt-Pflicht der KGaA mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland,
- § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG<sup>5</sup>: Betriebsausgabenabzug bei der KGaA hinsichtlich des Gewinnanteils des pHG auf seine nicht auf das Grundkapital geleisteten Einlagen sowie einer Vergütung für die Geschäftsführung,
- § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG: Eignung der KGaA als Organgesellschaft,
- § 8 Nr. 4 GewStG<sup>5</sup>: Hinzurechnung des Gewinnanteils des pHG i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags der KGaA, und
- § 9 Nr. 2 b GewStG: Spiegelbildlich zu § 8 Nr. 4 GewStG Kürzung des Gewerbeertrags des pHG.

Dagegen gehen folgende Vorschriften von einer *transparenten* Besteuerung der KGaA aus:

- § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG: Anwendung der Grundsätze des Teileinkünfteverfahrens auf den Gewinn aus der Veräußerung des gesamten Anteils des pHG,
- § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG<sup>5</sup>: Zugehörigkeit des Gewinnanteils des pHG auf seine nicht auf das Grundkapital geleisteten Einlagen sowie der Vergütungen für seine Tätigkeit im Dienst der KGaA oder für die Hingabe von Darlehen sowie die Überlassung von Wirtschaftsgütern zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb,
- § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG: Zugehörigkeit des Gewinns aus der Veräußerung des gesamten Anteils des pHG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb,
- § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 1 EStG: Ermäßigung der vom pHG zu entrichtenden ESt wegen der von der KGaA zu entrichtenden GewSt auf den Gewinnanteil des pHG, und
- § 50d Abs. 11 EStG: Nichtgewährung des DBA-Schachtelprivilegs für Dividenden bei der KGaA, soweit sie dem pHG zuzurechnen sind. Ist der pHG selbst eine KapGes., steht ihm die Steuerfreistellung zu.

## III. Lösungsvorschlag aus Wissenschaft und Unternehmen: Das „Beteiligungsmodell“

Im Austausch von Wissenschaft und Unternehmen hat sich ein „Beteiligungsmodell“ als vielversprechender Ansatz herausgebildet, bei dem sich die steuerrechtliche Behandlung der an den pHG geleisteten Zahlungen an der vorgegebenen finanziellen Beteiligung des pHG an der KGaA ausrichtet. Dadurch werden Systemkonformität gewahrt, Folgerichtigkeit hergestellt sowie Missbrauch und Qualifikationskonflikte vermieden.

### 1. Beschreibung

Das „Beteiligungsmodell“ lässt sich wie folgt beschreiben:

Bei einer nicht auf das Grundkapital geleisteten Vermögens-einlage des pHG rechnen sowohl die an den pHG gezahlten Gewinnanteile als auch die Sondervergütungen zu dessen Einkünften aus Gewerbebetrieb (dazu siehe nachfolgend unter 3.).

Tätigkeits- und Leistungsvergütungen an einen nicht bzw. nur als Kommanditaktionär vermögensmäßig an der KGaA beteiligten pHG sind den Einkunftsarten der §§ 13 – 23 EStG nach allgemeinen Grundsätzen zuzuordnen (dazu siehe nachfolgend unter 4.).

Gewinnausschüttungen, die auf die Beteiligung des pHG als Kommanditaktionär am Grundkapital der KGaA entfallen, sind stets und nur als Einkünfte i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (sonstige Bezüge) zu versteuern. Es handelt sich nicht um Sonderbetriebseinnahmen (dazu siehe nachfolgend unter 5.).

### 2. Die KGaA als Körperschaftsteuer-Subjekt

Die KGaA ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, was der in § 278 Abs. 1 AktG zugebilligten eigenen Rechtspersönlichkeit entspricht. An diesem Grundsatz sollte nichts geändert werden.

4 Vgl. BFH-Urteil vom 4. 5. 1965 – I 186/64 U, BStBl. III 1965 S. 418; vom 21. 6. 1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989 S. 881 = DB 1989 S. 2203, unter 3. c); Jünger, DB 1988 S. 1969; Theisen, DB 1989 S. 2191; Mathiak, DStR 1989 S. 661 (S. 667); Halasz/Kloster/Kloster, GmbH 2002 S. 77 (86). Wegen einer Gegenüberstellung der Auffassungen s. Krämer, a.a.O. (Fn. 3), § 9 KStG Rdn. 16, 17.

5 Hinzu kommt, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 8 Nr. 4 GewStG hinsichtlich des Umfangs der Sondervergütungen enger als § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG formuliert sind.

### 3. Mitunternehmerische Besteuerung bei einer nicht auf das Grundkapital geleisteten Beteiligung des pHG

#### a) Allgemeines

Die Ausgestaltung der KGaA als Mischform zwischen PersGes. und KapGes. rechtfertigt es, den Gewinnanteil eines pHG jedenfalls dann nach Mitunternehmergrundsätzen zu besteuern, wenn er sich als Gewinn aus einer nicht in das Grundkapital der KGaA geleisteten Einlage darstellt. Diesem Grundgedanken folgen § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG. Der pHG erzielt unter der genannten Voraussetzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Form seines Gewinnanteils und evtl. Sondervergütungen. Die KGaA kann den Gewinnanteil und die Vergütungen außerhalb der Unterschiedsbetragsermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG „wie“ eine Betriebsausgabe von ihrem Gewinn absetzen. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG beschränkt damit im Ergebnis die KSt-Pflicht der KGaA auf den Gewinn, der auf das von den Kommanditaktionären erbrachte Grundkapital entfällt.

Es sollte gesetzlich klargestellt werden, dass der nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG bei der KGaA abziehbare Betrag der Höhe nach stets dem Gewinnanteil des pHG i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG entspricht<sup>6</sup>. Dies berührt auch die Frage, ob der pHG seinen Gewinnanteil und seine Sondervergütungen nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln kann, wenn die KGaA ihren Gewinn durch Bilanzierung ermittelt.

Ordnet man den nach Handelsrecht ermittelten<sup>7</sup> Gewinnanteil des pHG, wie in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i. V. mit § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG geregelt, den gewerblichen Einkünften zu, ist weiter zu entscheiden, ob

- **Alternative 1:** er ungemildert als gewerbliche Einkünfte zu besteuern ist. Insbesondere Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen, die auf Ebene der KGaA in Anspruch genommen werden können, würden dann nicht auf den pHG „durchschlagen“ (sog. *intransparente Besteuerung*). Eine natürliche Person als pHG könnte insbes. hinsichtlich der in ihrem Gewinnanteil enthaltenen Dividendenerträge der KGaA das Teileinkünfteverfahren nicht in Anspruch nehmen;
- **Alternative 2:** bei der Besteuerung dieses Gewinnanteils die der KGaA zustehenden Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen anteilig auf den pHG „durchschlagen“, soweit er die dafür erforderlichen persönlichen Voraussetzungen erfüllt (sog. *transparente Besteuerung*).

Nach unserer Auffassung ist im Grundsatz nach Alternative 2 zu verfahren.

#### b) Zum Umfang der Transparenz; Einzelfragen

Hinsichtlich der Besteuerung des Gewinnanteils ist zu beachten, dass Gewinnermittlungsvorschriften an personen- oder sachbezogene Tatbestandsvoraussetzungen anknüpfen können.

*Personenbezogene* Tatbestandsvoraussetzungen finden auf den pHG nur dann Anwendung, wenn neben der KGaA auch er die entsprechende Voraussetzung erfüllt. Als Beispiele seien die vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2, § 8a KStG), die Steuerbefreiungen nach § 8b KStG, der Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG sowie die in § 10 Nr. 4 KStG geregelten Aufsichtsratsvergütungen genannt. Leistet die KGaA eine vGA an den pHG, darf diese bei ihm nicht doppelt, nämlich einmal innerhalb des Gewinnanteils nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG und zusätzlich nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG besteuert werden.

*Sachbezogene* Tatbestandsvoraussetzungen schlagen dagegen grundsätzlich auf die Ermittlung des Gewinnanteils des pHG

auch dann durch, wenn sie nur von der KGaA erfüllt werden. Als Beispiele seien der Bezug ausländischer Einkünfte durch die KGaA, der Bezug einer InvZul durch die KGaA und die Existenz einer ausländischen Betriebsstätte der KGaA erwähnt. Die Frage nach der Anwendbarkeit des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG auf die Gewinnermittlung einer KGaA verdeutlicht allerdings auch die Gefahr von Doppelbesteuerungen bei der KGaA einerseits und dem pHG andererseits.

Es bedarf der gesetzlichen Klarstellung, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch die Zurechnung eines anteiligen Verlusts beim pHG umfasst und dass dann bei der KGaA gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG eine spiegelbildliche Verlustkürzung vorzunehmen ist<sup>8</sup>.

Nach unserer Auffassung erfolgen der Verlustabzug nach § 10d EStG sowie der Abzug eines gewerbsteuerlichen Fehlbetrags i. S. des § 10a GewStG bei der Besteuerung der KGaA, d. h. sie schlagen nicht auf den pHG durch. Der pHG kann nur eigene Verluste nach § 10d EStG vor- und rücktragen. Es sollte gesetzlich klargestellt werden, dass der Wechsel eines pHG sich nicht auf diese Abzüge bzw. nicht auf einen EBITDA- und Zinsvortrag i. S. des § 4h Abs. 1 Satz 3 und 5 EStG bei der KGaA auswirkt.

Ferner stellt sich die Frage, wie ertragsteuerlich zu verfahren ist, wenn der pHG als Haftender in Anspruch genommen wird.

Erhält ein vermögensmäßig an seiner KGaA beteiligter pHG von der KGaA eine Pensionszusage, können zahlreiche Rechtsfragen auftreten, die gesetzlich nicht klar geregelt sind. Die KGaA wird eine Pensionsrückstellung passivieren, für die sich die Frage stellt, ob sie korrespondierend dem Gewinnanteil des pHG zuzurechnen ist<sup>9</sup>. Alternativ könnte es bei dem pHG an einer Forderung fehlen, weil der Pensionsfall noch nicht eingetreten ist. Schließlich bedarf es der Klärung, wie der pHG spätere Pensionszahlungen zu versteuern hat bzw. wie sich die Pensionszusage auf eine Veräußerung der Beteiligung des pHG auswirkt.

Das Steuerrecht kennt Zurechnungs- und Gewinnkorrekturvorschriften. Als Beispiele sei auf die §§ 1, 10 und 15 Abs. 3 AStG hingewiesen. Hier bedarf es für den Fall der Tatbestandsverwirklichung durch die KGaA der Klarstellung, ob und ggf. inwieweit Vorschriften dieser Art auf die Ermittlung des Gewinnanteils des pHG durchschlagen, wenn der pHG nicht in eigener Person die Tatbestände der §§ 1, 10 und 15 Abs. 3 AStG

6 Nach der h. M. ist das derzeit wegen des unterschiedlichen Wortlauts des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (dazu siehe Fn. 3) nicht der Fall. Danach sind Vergütungen durch die KGaA für die Hingabe von Darlehen und für die Überlassung von Wirtschaftsgütern seitens des pHG bereits nach § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgabe abziehbar, sodass es insoweit der Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG nicht bedarf. Dazu Fischer, DStR 1997 S. 1519; Schaumburg, DStZ 1998 S. 525 (533); Jünger, DB 1988 S. 1969 (1971); Frotscher, DK 2005 S. 139; Rohrer/Orth, BB 2007 S. 1594; Urteil des FG Düsseldorf vom 18. 2. 2005 – 1 K 897/00 E, EFG 2005 S. 880, bestätigt durch BFH-Urteil vom 28. 11. 2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008 S. 363 = DB0281481.

7 Dazu näher siehe Urteil des BFH vom 21. 6. 1989, a.a.O. (Fn. 4); Mathiak, DStR 1989 S. 661 (667); Theisen, DB 1989 S. 2191; Halasz/Kloster/Kloster, GmbHR 2002 S. 77 (86).

8 Die h. M. bejaht die spiegelbildliche Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für Verluste der KGaA. Dazu siehe Wacker, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., § 15 Rdn. 891; Schütz/Bürgers/Riotte, Hdb der KGaA, 2004, S. 447; Heger, in: Gosch, KStG, 2. Aufl., § 9 Rdn. 15; Krämer, a.a.O. (Fn. 3), § 9 KStG Rdn. 22.

9 Eine zeit- und wertgleiche Aktivierung der Anwartschaft beim pHG bejahen insbes. die OFD Köln, Verfügung vom 27. 6. 1991, DStR 1991 S. 1218; Patt/Rasche, DB 1993 S. 2164 (2400); Frankenheim, DStR 1999 S. 481; Heger, a.a.O. (Fn. 8), § 9 KStG Rdn. 21; Mai, in: F/M, § 9 KStG Rdn. 19. Gegen eine phasengleiche Aktivierung sprechen sich insbes. Gocke, DB 1994 S. 2164; Jörgens, in: H/H/R, § 15 EStG Rdn. 915; Busch/Thieme, FR 2008 S. 1137 aus.

realisiert. Dazu sei auf die Formulierung des § 1 Abs. 1 AStG verwiesen. Die Vorschrift setzt Einkünfte des Stpfl. aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm (!) nahestehenden Person voraus. Ist einer inländischen KGaA eine ausländische Tochtergesellschaft nachgeschaltet, mag die Tochtergesellschaft der KGaA nahestehen. Sie muss deshalb aber nicht auch dem phG nahestehen. Auch stellt sich die Frage, ob der phG Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen mit der Tochtergesellschaft oder aber nur Einkünfte aus der Beteiligung an der KGaA erzielt.

Aus dem Blickwinkel des § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG stellt sich die Frage, warum die tarifliche ESt des phG um eine GewSt ermäßigt wird, wenn der phG persönlich gar nicht gewerbsteuerpflichtig ist.

### c) Sonderprobleme bei Organschaft<sup>10</sup>

Als weitere Zurechnungsnormen sind die §§ 14 – 19 KStG (Organschaft) zu nennen. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG kann eine KGaA Organgesellschaft sein; sie kann auch Organträgerin sein.

Bei einer KGaA als Organgesellschaft stellt sich die Frage nach der Höhe des abzuführenden Gewinns und dem Umfang des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens.

U. E. verringert der Gewinnanteil des phG einschließlich der an ihn gezahlten Sondervergütungen die Höhe des an den Organträger abzuführenden Gewinns. Im Ergebnis unterliegt damit nur der nicht dem phG zur Besteuerung zugewiesene Gewinn der KGaA der Gewinnabführung (siehe vorstehend unter III. 3. a)). Aber auch in dem Umfang der an die Kommanditaktionäre<sup>11</sup> geleisteten Gewinnausschüttungen kommt es nicht zu einer Gewinnabführung. Es stellt sich die Frage, ob diese Gewinnausschüttungen wie Ausgleichszahlungen i. S. des § 16 KStG zu behandeln sind, was u. E. zu bejahen ist.

Bei einer KGaA als Organträgerin erhöht sich durch die Gewinnabführung einer nachgeordneten KapGes. und verringert sich durch einen Verlustausgleich gegenüber einer Organgesellschaft das Bilanzergebnis, aus dem der Gewinnanteil des phG finanziert wird. Die in dem zugerechneten Organeinkommen enthaltenen Einkunftsbestandteile wirken sich bei einer transparenten Besteuerung des Gewinnanteils nach Mitunternehmergrundsätzen gleichermaßen wie das eigene Betriebsergebnis des Organträgers aus.

### d) Sonderprobleme bei Auslandsbezug der KGaA oder der phG

Zu bedenken ist, dass es KGaA mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland gibt, deren phG jedoch nur im Ausland ansässig ist. Hier stellt sich unter dem Gesichtspunkt des § 49 EStG die Frage, in welchem Umfang der Gewinnanteil des phG dessen inländischen Einkünften zuzuordnen ist. Es bedarf der gesetzlichen Regelung, dass die von der KGaA realisierten Besteuerungsmerkmale (Betriebsstätte, ausländische Einkünfte, ausländische Steuern) anteilig dem phG zugerechnet werden.

Es sind auch KGaA denkbar, die Sitz und Geschäftsleitung ausschließlich im Ausland haben, deren phG jedoch im Inland ansässig ist. Zu den Grundsatzproblemen gehört die Frage, wie der Gewinnanteil eines im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen phG einer nur im Ausland ansässigen KGaA nach deutschem innerstaatlichen Steuerrecht ermittelt werden soll. Theoretisch kann die ausländische KGaA nur ausländische Einkünfte erzielen, die im Inland nicht steuerpflichtig sind. Dennoch muss der Gewinnanteil des phG wegen der Besteuerung des Welteinkommens nach deutschem Steuerrecht ermittelt werden. Selbst wenn die KGaA im Inland beschränkt steuerpflichtig sein sollte,

fragt es sich, wie der Gewinnanteil des phG zu ermitteln ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn das ausländische Steuerrecht keine dem § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG entsprechende Vorschrift kennt.

### e) GewSt-Fragen

Aus dem Blickwinkel des § 8 Nr. 4 GewStG stellt sich die Frage, warum die Vorschrift nicht auch an den phG gezahlte Sondervergütungen umfasst<sup>12</sup>. Umgekehrt muss sichergestellt werden, dass die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG nicht auch solche Beträge umfasst, die dem Gewinnanteil des phG rechtssystematisch bereits wieder hinzugerechnet worden sind. Als Beispiel sei auf § 50d Abs. 11 EStG hingewiesen. Die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 4 GewStG einerseits und nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG dürfen nicht kumulativ wirken.

Aufwendungen, die einem als Körperschaft fungierenden phG einer KGaA entstehen, weil er die ihm übertragenen Geschäftsführungsaufgaben von sog. Fremdgeschäftsführern wahrnehmen lässt, gehören zu den nach § 8 Nr. 4 GewStG bei der KGaA hinzuzurechnenden Vergütungen<sup>13</sup>. Zwar kann der phG diese Aufwendungen von seinem Gewinnanteil absetzen, so dass sich per Saldo insoweit ein Ausgleich ergibt, jedoch wirken sich Geschäftsführervergütungen beim phG in Ermangelung eines eigenen positiven Gewerbeertrages nicht mindernd auf die GewSt aus; bei ihm baut sich ein von Jahr zu Jahr höherer nichtnutzbarer Gewerbeverlust auf. Im Ergebnis werden nach geltendem Recht die vom phG gezahlten Geschäftsführervergütungen weder bei der KGaA noch bei einem phG in der Rechtsform einer Körperschaft gewerbsteuerlich berücksichtigt. Dieser Zustand wird als unbefriedigend empfunden. Die Frage geht deshalb dahin, ob die Aufwendungen des phG nicht i. S. von Sonderbetriebsausgaben bei der KGaA zu berücksichtigen sind.

### f) Sonderprobleme bei Beteiligung einer KGaA an einem Umwandlungsvorgang

Im UmwSt-Recht muss gesetzlich klargestellt werden, ob auf Umwandlungen unter Beteiligung einer KGaA insoweit, als an der KGaA eine natürliche Person als phG beteiligt ist, die §§ 3 – 9 bzw. die §§ 20 – 23 UmwStG anzuwenden sind. Bei der Umwandlung einer anderen KapGes. auf eine KGaA würde ansonsten der auf den phG entfallende Anteil am Übernahmegewinn unzutreffend nach § 12 Abs. 2 UmwStG steuerfrei gestellt statt der Rechtsform des phG entsprechend gem. § 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG dem Teileinkünfteverfahren unterworfen.

Die h. M. im Fachschrifttum<sup>14</sup> geht mit guten Gründen von einer Mischumwandlung aus, auf die

- die §§ 11 – 13 UmwStG anzuwenden sind, soweit der die Kommanditaktionäre betreffende Teil des Betriebsvermögens der KGaA betroffen ist, und
- die §§ 3 – 10 UmwStG anzuwenden sind, soweit der Teil des Betriebsvermögens der KGaA betroffen ist, der auf den durch Vermögenseinlage an der KGaA beteiligten phG entfällt.

10 Dazu siehe *Dötsch*, in: D/P/M, § 14 KStG Rdn. 52 S. 178, und *Frotscher*, DK 2005 S. 139.

11 Zu denen auch der Organträger selbst gehören kann.

12 Siehe auch Fn. 5.

13 Siehe BFH-Urteil vom 6. 10. 2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010 S. 462.

14 Siehe *Haritz*, DStR 1996 S. 1192; *ders.*, GmbHR 1997 S. 590 und GmbHR 2009 S. 1194; *Hörtnagl*, in: S/H/S, 6. Aufl., § 1 UmwStG Rdn. 140 ff.; *Schaumburg*, DStZ A1998 S. 525 (539 ff.); *Bogenschutz*, in: FS Widmann, 2000, S. 163 ff.; *Dötsch*, a.a.O. (Fn. 10), vor §§ 11–13 UmwStG Rdn. 25; *Krämer*, a.a.O. (Fn. 3), § 9 KStG Rdn. 42e.

Danach sind andere Umwandlungsarten unter Beteiligung einer KGaA entsprechend der Mischform der KGaA jeweils partiell nach den für Kapitalgesellschaften und für PersGes. maßgebenden Bestimmungen des UmwStG abzuwickeln.

#### g) Verfahrensfragen

In § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO sollte gesetzlich geregelt werden, dass sowohl der Gewinn der KGaA als auch der Gewinnanteil des pHG einschließlich der ihm gewährten Sondervergütungen einheitlich und gesondert festzustellen sind.

#### 4. Die Besteuerung von Tätigkeits- und Leistungsvergütungen

Im Vergleich zur Besteuerung von Entgelten, die andere KapGes. an ihre Gesellschafter für von diesen erbrachten Leistungen zahlen, ist es unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten fraglich, ob Entgelte aus reinen Tätigkeitsvergütungen bzw. aus der bloßen nutzungsmäßigen Überlassung von Wirtschaftsgütern oder aus der darlehensweisen Hingabe von Kapital ebenfalls als gewerbliche Einkünfte eingestuft werden können, wenn es an einer Einlage des pHG in das Vermögen der KGaA fehlt.

Deshalb wird vorgeschlagen, Tätigkeits- und Leistungsvergütungen an einen nicht bzw. nur als Kommanditaktionär vermögensmäßig an der KGaA beteiligten pHG nach allgemeinen Grundsätzen den Einkunftsarten der §§ 13 – 23 EStG zuzuordnen und die Vorschriften des § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG und des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht anzuwenden.

Dies gilt auch hinsichtlich nachträglicher Einkünfte eines ehemaligen pHG für seinen früheren Einsatz bei seiner KGaA.

#### 5. Die Besteuerung von Gewinnausschüttungen

Ist der pHG nur oder gleichzeitig Kommanditaktionär, erzielt er aus dieser Beteiligung insoweit sonstige Bezüge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (keine Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG und des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG). Dies gilt unabhängig davon, ob der pHG eine natürliche Person oder ein körperschaftsteuerpflichtiges Subjekt ist, und auch unabhängig davon, ob er zusätzlich an der KGaA vermögensmäßig beteiligt ist.

#### IV. Umsatzsteuerfragen

Die KGaA kann umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer sein. Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Organschaft kann die KGaA als juristische Person Organträger und Organgesellschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) sein.

Aus Sicht der Praxis ist insbesondere die Leistungsbeziehung zwischen pHG und KGaA von Bedeutung und es ist fraglich, inwieweit Lieferungen und sonstige Leistungen eines pHG an seine KGaA der USt unterliegen. Dazu wird auf die zur GmbH & Co. KG ergangenen BFH-Urteile vom 6. 6. 2002 – V R 43/01<sup>15</sup>, und vom 10. 3. 2005 – V R 29/03<sup>16</sup> hingewiesen.

#### V. Fazit

Die Rechtslage bei der Besteuerung der KGaA und ihrer persönlich haftenden Gesellschafter ist extrem unsicher. Eine Reform der KGaA-Besteuerung ist notwendig. Zentrales Ziel einer solchen Reform sollte die Rechtssicherheit sein. In einem Praxis-Workshop mit in der Rechtsform der KGaA organisierten Unternehmen hat der Wissenschaftliche Beirat von EY die grundlegenden Problemfelder der KGaA-Besteuerung analysiert und die oben gezeigten Lösungswege entwickelt. Gleichzeitig appellieren Wissenschaft, Unternehmen und Berater an Politik und Finanzverwaltung, zügig in einen Reformprozess einzutreten<sup>17</sup>.

#### Redaktionelle Hinweise:

- Zu Sondervergütungen des KGaA-Komplementärs und Betriebsausgabenabzug vgl. *Drüen/van Heek*, DB 2012 S. 2184 = DB0489401 und *Hageböke*, DB 2012 S. 2709 = DB0556620;
- zur Anwendung der Zinsschranke bei der KGaA und ihrem persönlich haftenden Gesellschafter vgl. *Rödter/Hageböke/Stangl*, DB 2009 S. 1561 = DB0332159;
- zur KGaA-Besteuerung im Licht des § 50d Abs. 11 EStG vgl. *Koll-russ/Weißert/Dilg*, DB 2013 S. 423 = DB0573905.

15 BFH-Urteil vom 6. 6. 2002 – V R 43/01, BStBl. II 2003 S. 36 = DB 2002 S. 1757.

16 BFH vom 10. 3. 2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005 S. 730 = DB 2005 S. 1311.

17 Um eine Reformdiskussion aktiv anzustoßen, hat sich der Wissenschaftliche Beirat direkt an die Politik in Bund und Ländern gewandt.

## Verwaltungsanweisungen

### Einkommensteuer

#### Schuldzinsen für darlehensfinanzierte sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) nach Veräußerung des Mietobjekts als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

BMF-Schreiben vom 15. 1. 2014 – IV C 1 – S 2211/11/10001  
:001[2014/0019176] ► **DB0647430**

Der BFH hatte mit Urteil vom 12. 10. 2005 (VIII R 66/03, BStBl. II 2006 S. 407 = DB 2006 S. 423) entschieden, dass Zinsen für ein Darlehen, mit dem sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) finanziert worden sind, als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind; es kam danach nicht darauf an, ob ein etwaiger Veräußerungserlös zur Schuldentilgung ausgereicht hätte.

Einer unveränderten Anwendung des BFH-Urteils stehen die aktuellen BFH-Urteile vom 20. 6. 2012 (IX R 67/10, BStBl. II 2013 S. 275 = DB 2012 S. 2023) und vom 28. 3. 2007 (X R 15/04, BStBl. II 2007 S. 642 = DB 2007 S. 1559) und der Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung von nachträglichen Schuldzinsen bei Gewinn- und Überschusseinkunftsarten entgegen.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist daher Voraussetzung für den nachträglichen Werbungskostenabzug für Schuldzinsen bei darlehensfinanzierten Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, dass nach Veräußerung des Mietobjekts der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen.

Der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens zur Finanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten geschaffene Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bleibt zwar grundsätzlich nach Beendigung der Vermie-