

## **BFH: Keine Ergänzungsbilanz für persönlich haftenden Gesellschafter bei Eintritt in eine KGaA**

Beim Eintritt eines persönlich haftenden Gesellschafters in eine KGaA ist die anteilige Aufdeckung der auf die Wirtschaftsgüter der KGaA entfallenden stillen Reserven in einer Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters nicht zulässig.

### **Sachverhalt**

Die A GmbH wurde formwechselnd in die A GmbH & Co. KGaA umgewandelt. Das Grundkapital übernahm die Klägerin, eine GmbH, als alleinige Kommanditaktionärin. Zugleich wurde die Klägerin persönlich haftende Gesellschafterin der KGaA. Als persönliche haftende Gesellschafterin war die Klägerin verpflichtet, einen nicht auf das Grundkapital zu leistenden Kapitalanteil zu erbringen.

Für diese von der Klägerin erbrachte Vermögenseinlage, deren Höhe der Differenz zwischen dem auf den Kapitalanteil zu leistenden Betrag und dem der Klägerin anteilig zuzurechnenden steuerlichen Eigenkapital entsprach, hatte sie eine Ergänzungsbilanz gebildet. Das Finanzamt und FG erkannten die Ergänzungsbilanz nicht an.

### **Entscheidung**

Das FG Baden-Württemberg habe die Frage, ob die Umstrukturierungsvorgänge im Streitfall zum Ansatz nachträglicher und in einer Ergänzungsbilanz auszuweisender Anschaffungskosten führen, zurecht verneint.

Auch wenn die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA – anders als die persönlich haftenden Gesellschafter einer KG – im Gesetz nicht als Mitunternehmer bezeichnet sind, seien diese aber nach der BFH-Rechtsprechung "wie Mitunternehmer zu behandeln". Ob vor diesem Hintergrund auch die Grundsätze zur Erstellung von Ergänzungsbilanzen auf die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA zu erstrecken sind, werde in der Literatur unterschiedlich beurteilt.

Bei Eintritt eines persönlich haftenden Gesellschafters in eine KGaA seien die auf die Wirtschaftsgüter der KGaA entfallenden stillen Reserven nicht gemäß § 24 Abs. 2 UmwStG a.F. (Begrenzung der Möglichkeit zur Gewährung „sonstiger Gegenleistungen“ im Rahmen des StÄndG 2015) aufzudecken. Tritt ein weiterer Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft ein, könne die Gesellschaft aus diesem Anlass gemäß § 24 Abs. 2 UmwStG a.F. die (bereits vorhandenen) Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten oder mit einem höheren Wert ansetzen und damit die stillen Reserven auflösen. Bei einem Buchwertansatz in der Gesamthandsbilanz könne für den Gesellschafter, der eine Bareinlage leistet, eine positive Ergänzungsbilanz erstellt werden, um die von ihm geleisteten Anschaffungskosten der Beteiligung wertgerecht abzubilden (BFH, Urteil vom 25.04.2006).

Diese Grundsätze seien beim Eintritt 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 bedeute, nicht nur den persönlich haftenden Gesellschafter, sondern auch die Beteiligung der Kommanditaktionäre einer mitunternehmerischen Beteiligung gleichzustellen und damit die KGaA – entgegen § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG – insgesamt als Personengesellschaft i.S. des § 24 Abs. 1 UmwStG zu behandeln.

### **Betroffene Norm**

§ 24 Abs. 2 UmwStG a.F.  
Streitjahr 2003

### **Anmerkung**

[BFH, Urteil vom 15.03.2017, I R 41/16](#)

Unter Zugrundelegung der Grundsätze des oben dargestellten Urteils entschied der BFH im Anschluss daran mit Urteil vom 15.03.2017, dass der Erwerb und die Einziehung eigener Kommanditaktien durch die KGaA auch dann nicht zum Ansatz zusätzlicher, in einer

Ergänzungsbilanz auszuweisender Anschaffungskosten des persönlich haftenden Gesellschafters, führen, wenn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und dem Kaufpreis der eigenen Aktien mit dem vom persönlich haftenden Gesellschafter aufgebrauchten Eigenkapital verrechnet wird.

#### **Vorinstanz**

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.09.2014, 10 K 1946/13

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 07.09.2016, [I R 57/14](#)

BFH, Urteil vom 15.03.2017, [I R 41/16](#)

#### **Weitere Fundstelle**

BFH, Urteil vom 25.04.2006, VIII R 52/04, BStBl. II 2006, S.847

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.