



Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

WP/StB Dipl.-Kfm. Josef Werkmann**

WP/StB Dipl.-Kfm. Hermann Hien*

WP/StB Dipl.-Kfm. Werner Gitschel*/***

whg Werkmann Hien Gitschel PartGmbB

Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Clermont-Ferrand-Allee 34 · 93049 Regensburg*

Tel. 0941 - 640 80 6-0 · Fax 0941 - 640 80 6-50

Rottenburger Str. 62, 84085 Langquaid**

Tel. 09452 - 94 99 370 · Fax 09452 - 94 99 372

office@whgp.de · www.whgp.de

Fachberater für den Heilberufbereich (IFU/ISM)***

Gesellschafteraustritt – Steuerliche Folgen bei einem negativen Kapitalkonto

von StB Dipl.-Bw. (FH) Thorsten Normann, Olsberg

Tritt ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, ergeben sich mitunter komplexe steuerliche Fragen. Dies gilt erst recht, wenn das Kapitalkonto negativ ist. Der Beitrag zeigt, welche Fallgestaltungen bei einem negativen Kapitalkonto auftreten können und wie diese steuerlich und bilanziell zu behandeln sind.

1. Überblick

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personenhandelsgesellschaft (OHG oder KG) aus und besteht die Personengesellschaft weiterhin fort, dann wächst dieser Anteil den verbleibenden Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zivilrechtlich an. Hieraus folgt, dass das Eigentum an den anteiligen Wirtschaftsgütern der Gesellschaft ohne die sonst erforderlichen Verfügungen übergeht. Die verbleibenden Gesellschafter sind grundsätzlich verpflichtet, dem ausscheidenden Gesellschafter eine entsprechende Abfindung zu zahlen (§ 105 Abs. 3 HGB bzw. § 161 Abs. 2 HGB i.V. mit § 738 BGB).

PRAXISHINWEIS

Bei einem Gesellschafteraustritt ist insbesondere der Gesellschaftsvertrag dahingehend zu untersuchen, ob Vereinbarungen getroffen wurden, die von den gesetzlichen Regelungen abweichen.

Liegt keine Schenkung vor, ist der Gesellschafteraustritt steuerlich als Veräußerung zu klassifizieren (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG), d. h., der ausscheidende Gesellschafter hat einen Ver-

äußerungsgewinn bzw. -verlust zu ermitteln. Entsteht ein Gewinn, ist dieser unter den weiteren Voraussetzungen nach § 16 Abs. 4 EStG sowie § 34 EStG begünstigt.

Die verbleibenden Gesellschafter schaffen die im Mitunternehmeranteil verkörperten anteiligen Wirtschaftsgüter an, was regelmäßig Auswirkungen auf die zukünftige Bilanzierung des Gesamthandsvermögens hat.

2. Die Fallgestaltungen bei negativem Kapitalkonto

Ist das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters negativ, hängt die steuerliche Würdigung (sowohl für den ausscheidenden als auch für die verbleibenden Mitunternehmer) davon ab, ob der ausscheidende Gesellschafter eine Abfindung erhält, eine Ausgleichszahlung leistet oder ohne abschließende Zahlungen das Unternehmen verlässt. Die folgende Darstellung zeigt, welche Fallgestaltungen möglich sind:

Gesellschafteraustritt bei negativem Kapitalkonto

Ausscheidender Gesellschafter ...

1

... erhält trotz negativem Kapitalkonto eine Abfindung.

Grund:	Abfindung ist kaufmännisch begründet.	Abfindung erfolgt wegen „Lästigkeit“.
Beispiel:	Stille Reserven	Gesellschafter ist für das Unternehmen nicht mehr tragbar.

2

... erhält keine Abfindung, muss aber auch keine Ausgleichszahlung leisten.

Grund:	Keine rechtliche Verpflichtung zum Ausgleich	Verzicht aus betrieblichen Gründen	Verzicht aus privaten Gründen
Beispiel:	Negatives Kapitalkonto des Kommanditisten ist durch Verluste entstanden.	Stille Reserven	Unentgeltliche Anteilsübertragung

3

... leistet eine Ausgleichszahlung.

Grund:	Gesetzliche oder vertragliche Verpflichtungen
Beispiel:	Negatives Kapitalkonto ist durch Entnahmen entstanden.

Grafik: IWW Institut 2016

Die unterschiedlichen Fallgestaltungen werden nachfolgend sowohl aus Sicht des ausscheidenden Gesellschafters als auch der verbleibenden Gesellschafter betrachtet. Ausgangsbasis ist immer der folgende Sachverhalt:

Der Ausgangsfall

Die ABC-GmbH & Co. KG hat zum 31.12.2014 folgende Gesamthandsbilanz aufgestellt. A, B und C sind zu jeweils 1/3 beteiligt. Die Komplementär-GmbH ist nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Zum 1.1.2015 ist der Kommanditist C aus dem Unternehmen ausgeschieden.

Bilanz der ABC-GmbH & Co. KG (TEUR)			
Anlagevermögen	100	Komplementär-GmbH	0
Kapital Kommanditist A	20	Verbindlichkeiten	160
Kapital Kommanditist B	20		
Kapital Kommanditist C	20		
	160		160

2.1 Abfindungsanspruch trotz negativem Kapitalkonto

Erhält der ausscheidende Gesellschafter mit einem negativen Kapitalkonto trotzdem eine Abfindung, kann dies kaufmännisch begründet sein. Zahlungen sind in kaufmännischer Weise gegeneinander abgewogen, wenn die Mehrzahlung für vorhandene stille Reserven, einen Firmenwert oder für den Wegfall zukünftiger Gewinnchancen geleistet wird.

Ist die überhöhte Zahlung hingegen erfolgt, weil der Gesellschafter für das Unternehmen nicht mehr tragbar war, spricht man von einer Mehrzahlung für einen „lästigen Gesellschafter“. Merkmale für Lästigkeit können u. a. sein:

- Verfolgung gesellschaftsfremder Interessen,
- Handlungen zum Nachteil der Gesellschaft,
- Verletzung des Wettbewerbsverbots,
- Überschreitung des Entnahmerechts,
- Verletzung der Verpflichtung zur Geschäftsführung.

Für den **ausscheidenden Gesellschafter** sind die Ursachen für die Abfindung nicht von Bedeutung. Er muss in beiden Fällen einen Veräußerungsgewinn versteuern, der grundsätzlich begünstigt versteuert werden kann (§ 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG). Hierbei ist zu beachten, dass die Entnahme oder der Verkauf von Sonderbetriebsvermögen den Veräußerungsgewinn ggf. noch erhöht.

Zahlen die **verbleibenden Gesellschafter** für die über das negative Kapitalkonto hinausgehenden stillen Reserven eine Abfindung, erwerben sie anteilige Wirtschaftsgüter, d. h. in Höhe der geleisteten Abfindung entstehen Anschaffungskosten. Die Buchwerte in der Bilanz sind entsprechend aufzustocken. Hinsichtlich der angeschafften Teile sind die AfA-Bemessungsgrundlage, die AfA-Methode und die Nutzungsdauer zu überprüfen.

MERKE

Wird eine Abfindung für eine künftige Gewinnchance gezahlt, stellt dies ein eigenständiges immaterielles Wirtschaftsgut dar. Eine Mehrzahlung wegen „Lästigkeit“ kann grundsätzlich als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe erfasst werden.

Variante 1: Kommanditist C erhält eine Abfindung

Trotz seines negativen Kapitalkontos erhält Gesellschafter C eine Abfindung i. H. von 40 TEUR. Die stillen Reserven des Anlagevermögens betragen insgesamt 90 TEUR, sodass auf C 30 TEUR entfallen.

Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter C:

Abfindung	40 TEUR
./. Kapitalkonto	./. (./.)20 TEUR
= Veräußerungsgewinn	60 TEUR

Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern:

Die Gesellschafter müssen das Anlagevermögen um die stillen Reserven i. H. von 30 TEUR aufstocken und einen

Firmenwert i. H. von 30 TEUR aktivieren. Dies beinhaltet folgende Buchungen:

Anlagevermögen	30 TEUR
Firmenwert	30 TEUR
an Bank	40 TEUR
an Gesellschafterkonto C	20 TEUR

2.2 Ausscheiden ohne abschließende Zahlung

Erhält der ausscheidende Gesellschafter keine Abfindung und wird auf den Ausgleich eines negativen Kapitalkontos verzichtet, kann dies grundsätzlich drei Gründe haben.

Fallgestaltung 1: Es besteht keine rechtliche Verpflichtung zum Ausgleich des Kapitalkontos. Dies ist bei einem Kommanditisten der Fall, der seine Kommanditeinlage vollständig erbracht hat und dessen Kapitalkonto durch Verluste negativ geworden ist (§ 167 Abs. 3 HGB).

Fallgestaltung 2: Auf einen Ausgleich wird aus betrieblichen Gründen verzichtet, z. B. weil ausreichend stille Reserven vorhanden sind.

Bei den Fallgestaltungen 1 und 2 hat der **ausscheidende Gesellschafter** grundsätzlich einen Veräußerungsgewinn in Höhe seines negativen Kapitalkontos zu versteuern. Der Veräußerungsgewinn kann jedoch mit einem gesondert festgestellten verrechenbaren Verlust (§ 15a Abs. 4 EStG) verrechnet werden.

Sind stille Reserven vorhanden, müssen die **verbleibenden Gesellschafter** Anschaffungskosten aktivieren (vgl. 2.1). Der Teil des negativen Kapitalkontos, der nicht durch stille Reserven oder einen Firmenwert gedeckt ist, führt zu einem sofort abziehbaren Verlust. Hierbei sind jedoch die Beschränkungen des § 15a EStG zu beachten.

Beachten Sie

Ist mit dem Ausgleich der Verluste bei den verbleibenden Gesellschaftern noch zu rechnen, ist der Verlust den Gesellschaftern in Höhe ihrer Beteiligung zuzurechnen. Kann mit dem Ausgleich der Verluste mit zukünftigen Gewinnanteilen nicht mehr gerechnet werden und sind keine positiven Kapitalkonten bei den verbleibenden Kommanditisten vorhanden, sind die Verluste den Komplementären zuzurechnen.

Variante 2: Ausscheiden ohne abschließende Zahlung

Kommanditist C hat seine Einlage vollständig erbracht. Das negative Kapitalkonto ist nur durch Verluste entstanden. Im Anlagevermögen der Gesellschaft sind insgesamt 15 TEUR stille Reserven vorhanden, von denen 5 TEUR dem C zuzuordnen sind. Für C wurde kein verrechenbarer Verlust (§ 15a Abs. 4 EStG) festgestellt. Mit dem Ausgleich der Verluste kann noch gerechnet werden.

Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter C:

Abfindung	0 TEUR
./. Kapitalkonto	./. (./.) 20 TEUR
= Veräußerungsgewinn	20 TEUR

Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern:

Das Anlagevermögen ist um die stillen Reserven (5 TEUR) aufzustocken. In Höhe von 15 TEUR entsteht ein abzugsfähiger Verlust:

Anlagevermögen	5 TEUR
Aufwand	15 TEUR
an Gesellschafterkonto C	20 TEUR

Fallgestaltung 3: Wurde auf den Ausgleich aus privaten Gründen verzichtet, handelt es sich um eine unentgeltliche Anteilsübertragung (§ 6 Abs. 3 EStG). Beim ausscheidenden Gesellschafter entsteht kein Veräußerungsgewinn. Die verbleibenden Gesellschafter führen dessen Kapitalkonto fort.

2.3 Ausscheidender Gesellschafter leistet Ausgleichszahlung

Handelt es sich bei dem ausscheidenden Gesellschafter z. B. um einen Kommanditisten, dessen Kapitalkonto aufgrund von Entnahmen negativ geworden ist, haben die verbleibenden Gesellschafter einen Ausgleichsanspruch.

Entspricht die Ausgleichszahlung exakt dem negativen Kapitalkonto, entsteht beim **ausscheidenden Gesellschafter** kein Veräußerungsgewinn. Wird die Ausgleichszahlung indes durch vorhandene stille Reserven gemindert, entsteht in Höhe der stillen Reserven ein Veräußerungsgewinn.

Die **verbleibenden Gesellschafter** aktivieren die aufgedeckten stillen Reserven und weisen bis zum Eingang der Ausgleichszahlung eine Forderung aus.

Variante 3: Kommanditist C leistet Ausgleichszahlung

Das negative Kapitalkonto des C ist durch Entnahmen entstanden. Die auf C entfallenden stillen Reserven betragen 5 TEUR. Ein Firmenwert ist nicht vorhanden. C muss 15 TEUR zahlen, um sein Gesellschafterkonto auszugleichen.

Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter C:

Ausgleichszahlung	(./.) 15 TEUR
./. Kapitalkonto	./. (./.) 20 TEUR
= Veräußerungsgewinn	5 TEUR

Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern:

Die Gesellschafter müssen das Anlagevermögen um die aufgedeckten stillen Reserven aufstocken und eine Ausgleichsforderung i. H. von 15 TEUR aktivieren:

Anlagevermögen	5 TEUR
Forderung	15 TEUR
an Gesellschafterkonto C	20 TEUR

Quelle: Ausgabe 03 / 2016 | Seite 235 | ID 43803702