

Zeitpunkt der Nachversteuerung eines negativen Kapitalkontos aufgrund der Auflösung einer KG

Wird eine KG durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgelöst, wird der Veräußerungsgewinn aufgrund des Wegfalls eines negativen Kapitalkontos regelmäßig erst im Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation der Gesellschaft oder, soweit die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb schon vor dem Abschluss des Insolvenzverfahrens einstellt, im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe realisiert.

*BFH Urt. v. 30.03.2017 – IV R 3/15, NV

Der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungsgewinn infolge des Wegfalls eines negativen Kapitalkontos steuerrechtlich erzielt worden ist, richtet sich daher nach den allgemeinen Gewinnrealisierungsgrundsätzen im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, insbesondere dem Realisationsprinzip. Der Veräußerungsgewinn ist danach in der Schlussbilanz desjenigen Wirtschaftsjahres zu erfassen, in dem feststeht, dass der Kommanditist zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos nicht (mehr) verpflichtet ist. Davon ist auszugehen, wenn endgültig feststeht, dass mit zukünftigen Gewinnen oder mit sonstigen Einlageforderungen, mit denen das negative Kapitalkonto aufgefüllt werden könnte, nicht mehr zu rechnen ist. Der Veräußerungsgewinn ist daher frühestens in dem Veranlagungszeitraum, in dem der Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet oder in dem die Auflösung der Gesellschaft fällt, zu erfassen.

Bezogen auf die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens bedeuten diese Grundsätze, dass der Veräußerungsgewinn regelmäßig erst im Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation der Gesellschaft oder, soweit die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb schon vor dem Abschluss des Insolvenzverfahrens einstellt, im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe realisiert wird.

Bis zu diesem Zeitpunkt lässt sich nämlich regelmäßig noch nicht absehen, ob das negative Kapitalkonto durch etwaige Gewinne während der Liquidation der Gesellschaft oder durch sonstige Handlungen des Insolvenzverwalters, wie z. B. die Rückforderung von Liquiditätsausschüttungen, die Nachforderung einer rückständigen Einlage oder durch Insolvenzanfechtung, ganz oder teilweise wieder aufgefüllt wird oder ob das negative Kapitalkonto aufgrund der Durchführung eines Insolvenzplanverfahrens tatsächlich überhaupt nicht wegfällt, weil in dem festgestellten Insolvenzplan die Fortführung des Unternehmens festgelegt wird.

Der Veräußerungsgewinn aufgrund der Auflösung der Gesellschaft (infolge der Insolvenzeröffnung) ist daher zu einem früheren Bilanzstichtag ausnahmsweise nur dann realisiert, wenn zu diesem Bilanzstichtag feststeht, dass eine Auffüllung des negativen Kapitalkontos durch den Kommanditisten unter keinem denkbaren Gesichtspunkt mehr in Betracht kommen wird.

Umfang des Kapitalkontos i. S. d. § 15a Abs. 1 EStG bei Mehrkontenmodellen

In der Gesamthandelsbilanz der Gesellschaft werden regelmäßig mehrere Kapitalkonten mit unterschiedlichen Bezeichnungen geführt. Dabei ist zwischen Kapitalkonten i. S. d. § 15a Abs. 1 EStG (Eigenkapital) und Darlehenskonten der Gesellschafter (Fremdkapital) zu unterscheiden.

Diese Unterscheidung hat beim beschränkt haftenden Gesellschafter Auswirkungen auf den Umfang seines Kapitalkontos i. S. d. § 15a Abs. 1 EStG und damit auf das Verlustausgleichsvolumen. Kennzeichnend für ein Kapitalkonto i. S. d. § 15a EStG ist, dass auf diesem Verlustanteile des Gesellschafter verbucht werden. Für die Abgrenzung ist entscheidend, ob das Konto durch Teilhabe an Verlusten der Gesellschaft der gesamthänderischen Bindung unterliegt.

Diese Abgrenzung ist insbesondere für Darlehens- bzw. Verrechnungskonten im Rahmen von Drei- bzw. Vier-Konten-Modellen von Bedeutung, welche häufig Fremdkapital darstellen. Zur Erleichterung dieser Abgrenzung hat die OFD Niedersachsen auf der Grundlage des BFH-Urteils vom 16.10.2008 (BStBl II 2009, 272) für die einzelnen Fallgestaltungen tabellarische Übersichten erstellt:

a) Zwei-Konten-Modell	
Konto I (= festes Kapital)	Festes Kapitalkonto (= Hafteinlage), von dem die Beteiligung am Jahresergebnis und am Liquidationserlös sowie die Stimmrechte abhängen.
Konto II (= variables Kapital)	Konto, auf dem entnahmefähige und/oder nicht entnahmefähige Gewinnanteile, Zinsen und eventuell Tätigkeitsvergütungen sowie Verlustanteile und Entnahmen gebucht werden.
Folge	Bei beiden Konten handelt es sich um Kapitalkonten i. S. d. § 15a Abs. 1 EStG, die sich auf das Verlustausgleichsvolumen auswirken.

b) Drei-Konten-Modell	
Konto I (= festes Kapital)	Festes Kapitalkonto (= Hafteinlage), von dem die Beteiligung am Jahresergebnis und am Liquidationserlös sowie die Stimmrechte abhängen.
Konto II (= variables Kapital)	Das Kapitalkonto II erfasst die nicht entnahmefähigen Gewinnanteile sowie die Verluste.
Konto III („Darlehenskonto“)	Konto, das die entnahmefähigen Gewinnanteile aufnimmt und zur Verbuchung sonstiger Einlagen sowie von Entnahmen dient.
Folge	Die Konten I und II stellen Kapitalkonten i. S. d. § 15a Abs. 1 EStG dar. Sie sind in das Verlustausgleichsvolumen i. S. d. § 15a EStG einzubeziehen. Dagegen weist das (passivische) Darlehenskonto eine unerziehbare Forderung des Kommanditisten aus. Es handelt sich somit um ein Darlehenskonto (Fremdkapital). Dieses Konto ist grundsätzlich mit umgekehrten Vorzeichen auch in der Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen.

c) Vier-Konten-Modell	
Konto I (= festes Kapital)	Festes Kapitalkonto (= Hafteinlage), von dem die Beteiligung am Jahresergebnis und am Liquidationserlös sowie die Stimmrechte abhängen.
Konto II (= variables Kapital)	Auf diesem Konto werden die nicht entnahmefähigen Gewinnanteile erfasst.
Konto III („Darlehenskonto“)	Konto, das die entnahmefähigen Gewinnanteile aufnimmt und zur Verbuchung sonstiger Einlagen sowie von Entnahmen dient.
Konto IV (=Verlustverrechnungskto.)	Zusätzlich zu den drei Konten des Drei-Konten-Modells wird ein Verlustverrechnungskonto eingerichtet. Damit soll erreicht werden, dass Verluste nicht primär mit stehengelassenen Gewinnen, sondern – wie in § 169 Abs. 1 Satz 2 zweiter Halbsatz HGB vorgesehen – mit künftigen Gewinnen verrechnet werden.
Folge	Die Konten I und IV gehören zu den Kapitalkonten i. S. d. § 15a Abs. 1 EStG. Bei dem passivischen Darlehenskonto (Konto III) handelt es sich um ein Forderungskonto. Für das Kapitalkonto II gilt an sich das Gleiche, sofern der Gesellschaftsvertrag nicht vorsieht, dass das Verlustvortragkonto als Unterkonto zum Kapitalkonto II geführt wird oder das Kapitalkonto II als Rücklagenkonto spätere Verluste abdecken soll.

*OVD Niedersachsen, VfG. v. 21.02.2017 – S 2241a-96-St 222/St 221

In eigener Sache:

Am **Montag, den 02.10.2017** sowie **Montag, den 30.10.2017** ist unsere Kanzlei geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Oktober 2017

10.10. Umsatzsteuer für Monatszahler u. Quartalszahler ohne Fristverlängerung

10.10. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler u. Quartalszahler