

Negatives Kapitalkonto beim Veräußerungsgewinn des Kommanditisten

Scheidet ein Kommanditist gegen Entgelt aus einer KG aus, ist ein von ihm nicht auszugleichendes negatives Kapitalkonto bei der Berechnung seines Veräußerungsgewinns in vollem Umfang zu berücksichtigen. Es kommt nicht darauf an, aus welchen Gründen das Kapitalkonto negativ geworden ist.

*BFH, Urt. v. 09.07.2015 – IV R 19/12

Scheidet ein Kommanditist aus einer KG aus, so wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den verbleibenden Gesellschaftern zu. Steuerlich ist hierin grundsätzlich eine Veräußerung des Gesellschaftsanteils nach § 16 EStG an die verbleibenden Gesellschafter zu sehen, sofern dieser Vorgang entgeltlich erfolgt. Scheidet ein Kommanditist gegen Entgelt aus einer KG aus, ergibt sich der Veräußerungsgewinn aus der Differenz zwischen dem Ausscheidenden aus diesem Anlass zugewandten Leistungen und seinem Kapitalkonto. Der Kläger im Urteilsfall war bis zu seinem Ausscheiden Kommanditist einer zwischenzeitlich in Liquidation befindlichen GmbH & Co. KG mit einer Kapitaleinlage von (einschließlich Agio) 105 TDM. Der auf den Kläger insgesamt entfallende Verlustanteil – nach Verrechnung mit den Gewinnanteilen – betrug rd. 75 TDM. Zu dem nahm die GmbH & Co. KG sog. „Ausschüttungen aus der „Liquidität“ für alle Kommanditisten vor. Der auf den Kläger verbuchte Anteil betrug insgesamt rd. 78 TDM. Daraus ergab sich beim Ausscheiden ein negatives Kapitalkonto von rd. 48 TDM. Als Veräußerungspreis war hier unstrittig zunächst der Abfindungsanspruch der Klägers gegen die GmbH & Co. KG in Höhe von rd. 23 TDM zu berücksichtigen. Streitig war aber, ob auch das negative Kapitalkonto gewinnerhöhend zu berücksichtigen ist. Der BFH hat das – entgegen der Auffassung des FG – bejaht. Dabei kommt es nach seinem Urteil nicht darauf an, aus welchen Gründen das Kapitalkonto negativ geworden ist. Es ist auch der Teil des negativen Kapitalkontos einzubeziehen, der auf (hier zulässig) Entnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zurückzuführen ist. Unerheblich ist, ob es sich bei der Entnahme um nach dem Gesellschaftsvertrag rückzahlungspflichtige oder nicht rückzahlungspflichtige Auszahlungen handelt. Eine etwaige Rückzahlungspflicht kann indes den Veräußerungsgewinn mindern. Im Urteilsfall ergab sich jedoch aus dem Gesellschaftsvertrag keine Verpflichtung des Klägers zur Rückzahlung. Der Veräußerungsgewinn des Klägers betrug danach (23 TDM + 48 TDM=) 71 TDM und entsprach dem vom Finanzamt im angegriffenen Bescheid festgestellten Betrag.

VGA bei gleichzeitiger Zahlung von Geschäftsführervergütung und Pension

Angemessene Pensionszahlungen einer GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer sind gleichwohl dann als vGA zu qualifizieren, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer neben den Pensionszahlungen für eine reduzierte Betätigung als Geschäftsführer weiterhin ein angemessenes Geschäftsführergehalt durch die GmbH bezieht.

*FG Köln, Urt. v. 26.03.2015 – 10 K 1949/12, Rev. zugelassen

Im Jahr 1997 sollte der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH aus Altersgründen aus dem Beschäftigungsverhältnis ausscheiden und fortan eine vorher zugesagte Pension erhalten. In einer Gesellschafterversammlung im Jahr 1997 entschied er allerdings, dass der Anstellungsvertrag auf unbestimmte Zeit fortgeführt werde. Kurze Zeit später wurde der Sohn des Gesellschafter-Geschäftsführers zum weiteren Geschäftsführer der klagenden GmbH bestellt. Neben seiner Geschäftsführervergütung zahlte die GmbH die vereinbarte Pension an ihn aus. Nach den Feststellungen des FG Köln führt diese Zahlung der Altersrente wegen des Fortbestehens des Anstellungsverhältnisses zu einer vGA, denn der gleichzeitige Bezug verträge sich nur bedingt mit den Anforderungen, die für das Handeln des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft maßgeblich sind. Ein solcher hätte nämlich entweder verlangt, dass die Aktivvergütung auf die Versorgungsleistung angerechnet werde, oder aber den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit so lange aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat. Im Übrigen werde durch die parallele Zahlung der Zweck der betrieblichen Altersversorgung für die Zeit der Weiterarbeit verfehlt.

Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt

1. Die freigebige Zuwendung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt ist nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. nur steuerbegünstigt, wenn der Bedachte Mitunternehmer wird.
2. Behält sich der Schenker die Ausübung der Stimmrechte auch in Grundlagengeschäften der Gesellschaft vor, kann der Bedachte keine Mitunternehmerinitiative entfalten.

*BFH, Urt. v. 06.05.2015 – II R 34/13

Der Vater war Kommanditist einer GmbH & CO. KG. Er übertrug seinen Anteil unentgeltlich und unter Vorbehalt eines Nießbrauchs zu einem Viertel auf die Mutter des Klägers und zu drei Viertel auf den Kläger. Es wurde u.a. vereinbart, dass der Vater als Nießbrauchsberechtigter hinsichtlich der mit den Nießbrauchsrechten belasteten Kommanditanteile auch das Stimmrecht ausübt. Das Finanzamt berücksichtigte keine Steuerbegünstigungen nach § 13a ErbStG. Danach wird u.a. Betriebsvermögen unter weiteren Voraussetzungen zu 85 % bzw. 100 % von der Erbschaftsteuer verschont. Nach § 13a Abs. 4 Nr.1 ErbStG gelten die Steuervergünstigungen des Abs. 1 und 2 der Vorschrift für inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb u.a. eines Anteils an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG. Der Tatbestand ist nur erfüllt, wenn der Erwerber Mitunternehmer wird. Das gilt nach dem Urteil des BFH auch bei vorbehaltenem Nießbrauch. Bestimmen die Vertragsparteien – wie im Urteilsfall –, dass die mit der übertragenen Beteiligung an der Personengesellschaft verbundenen Stimm- und Mitverwaltungsrechte dem Nießbraucher zustehen sollen, führt dies dazu, dass der Bedachte nicht Mitunternehmer ist und insoweit die Steuervergünstigungen nicht beanspruchen kann.

Praxis-Tipp:

Nach dem Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12, BGBl I 2015, 4) sind die Verschonungsregelungen nach §§ 13a und 13b ErbStG verfassungswidrig. Zu den Inhalten des Regierungsentwurfs eines „Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vgl. STX 29/2015.

Umsatzsteuer-Vorauszahlungen als wiederkehrende Ausgaben

Zu den regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG gehören nach dem BFH-Urteil vom 01.08.2007 (BStBl II 2008, 282) auch die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen. Die kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres (= Zeitraum bis zu zehn Tagen) fällige und abgeflossene Umsatzsteuer-Vorauszahlung – Dezember / IV. Quartal – ist daher im Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Betriebsausgabe/Werbungskosten in Abzug zu bringen. Zu beachten ist, dass Unternehmern ein Betriebsausgabenabzug ihrer Umsatzsteuer-Vorauszahlungen wegen falscher Anwendung der Abflussregelungen komplett verloren gehen kann. Es sollten deshalb folgende Besonderheiten beachtet werden:

1. Fälligkeit und Zahlung innerhalb kurzer Zeit

Als kurze Zeit i.S.d. § 11 EStG ist ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen anzusehen. Innerhalb dieses Zeitraums müssen die Zahlungen fällig und geleistet worden sein (H 11 „Allgemeines“ EStH 2014); beide Voraussetzungen (Fälligkeit und Abfluss) müssen kumulativ vorliegen. In folgenden Fällen findet § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG daher keine Anwendung, weil nur die Zahlung innerhalb kurzer Zeit nach Ende des Kalenderjahrs erfolgt ist, der Fälligkeitszeitpunkt aber außerhalb des Zeitraums liegt:

Umsatzsteuer Dezember 2014, Fälligkeit 10.02.2015, Zahlung 07.01.2015; Umsatzsteuer III. Quartal 2014, Fälligkeit 10.11.2014, Zahlung 07.01.2015.

2. Keine Verlängerung des Zehn-Tages-Zeitraums

Der Zehn Tages-Zeitraum kann auch in besonderen Einzelfällen nicht erweitert werden (BFH, Urt. v. 06.11.2002, BFH/NV 2003, 169). Die Ausnahmeregelung vom Abflussprinzip ist deshalb nicht anwendbar, wenn sich die Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung nach § 108 Abs. 3 AO auf den nächstfolgenden Werktag und damit auf einen Zeitpunkt nach dem 10. Januar verschiebt (vgl. BFH, Urt. v. 11.11.2014, BStBl II 2015, 285).

3. Besonderheiten beim Lastschriftinzug

Bei Erteilung einer Lastschriftinzugsermächtigung ist der Abfluss i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 1 bzw. Satz 2 EStG unabhängig von einer späteren tatsächlichen Inanspruchnahme durch das Finanzamt und einer Widerrufsmöglichkeit des Unternehmers im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung anzunehmen, soweit das betreffende Konto im Fälligkeitszeitpunkt eine hinreichende Deckung aufweist. Der Unternehmer hat zu diesem Zeitpunkt von sich aus durch Erteilung der Lastschriftinzugsgenehmigung und Abgabe der entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldung alles Erforderliche getan, um den Leistungserfolg herbeizuführen. Auf den tatsächlichen Erfüllungszeitpunkt kommt es dabei nicht an. Daher ist die Zahllast einer am 10.01. fälligen (vgl. § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG), aber später eingezogenen Umsatzsteuer-Vorauszahlung regelmäßig im vorangegangenen Kalenderjahr als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Dies hat das FG Düsseldorf mit Urteil vom 28.03.2015 - 11 K 397/15 E bestätigt.

Ihre Steuerberater

Steuertermine September 2015

- 10.09. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.09. Einkommen-, Körperschaft- und Kirchensteuer-Vorauszahlung
- 10.09. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler