

## VwGH zum Ausscheiden aus einer atypisch stillen Gesellschaft mit negativem Kapitalkonto

Bilanz- und Konzernsteuerrecht



In einem jüngeren Erkenntnis trifft der VwGH Aussagen zum Schicksal von wegfallenden negativen Kapitalkonten von ausscheidenden stillen Gesellschaftern.

Bei Abschichtung von Mitunternehmerschaften kommt es gemäß § 24 Abs 2 EStG jedenfalls zu einer Versteuerung als Veräußerungsgewinn eines allfälligen negativen Kapitalkontos. Darüber hinaus wurde mit dem StRefG 2015/2016 in § 23a EStG eine Wartetastenregelung für Verluste aus kapitalistischen Mitunternehmerschaften geschaffen.

Im gegenständlichen Fall des vorliegenden VwGH-Erkenntnis ([VwGH 18.12.2017, Ra 2015/15/0080](#)) ging es jedoch noch um die Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016.

### Sachverhalt

Im vorliegenden Sachverhalt bestand eine Mitunternehmerschaft zwischen einer AG (vormals GmbH) und etwa 700 atypisch stillen Gesellschaftern. Die Mehrheit der stillen Gesellschafter brachte unter Anwendung des Art III UmgrStG ihre Mitunternehmeranteile in die AG ein und bekam dafür ein „Entnahmerecht“ iHv 32 % der gezeichneten Einlagen (trotz negativem Kapitalkonto), sowie ein geringes Ausmaß an Aktien von den bisherigen Aktionären.

Im Zuge einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass die übertragenen Mitunternehmeranteile über keinen positiven Verkehrswert verfügten und die Übertragung der Anteile daher nicht in den Anwendungsbereich des UmgrStG sondern unter das allgemeine Ertragssteuerrecht fiel, da ein positiver Verkehrswert des übertragenen Vermögens Anwendungsvoraussetzung für Art III UmgrStG ist. Es wurde daher einerseits ein Veräußerungsgewinn in Höhe der negativen Kapitalkonten iSd § 24 Abs 2 EStG erfasst und andererseits bei der Mitunterneh-

merschaft in Folge des Erwerbs der Anteile ein Firmenwert angesetzt und über 15 Jahre abgeschrieben.

### Erkenntnis des VwGH

Nachdem sich das BFG der Meinung des Finanzamtes angeschlossen hatte, hob der angerufene VwGH im Zuge einer außerordentlichen Revision das BFG-Erkenntnis wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, da ua keine hinreichende Begründung für das Nicht-Vorliegen des positiven Verkehrswertes erfolgte und die Einvernahme von Zeugen unterlassen wurde.

Der VwGH trifft in dem Erkenntnis trotzdem aber auch Aussagen zur steuerlichen Behandlung des Sachverhalts. Im Falle der Nicht-Anwendbarkeit des UmgrStG ist die Übertragung der Mitunternehmeranteile mit negativem Kapitalkonto (und ohne weitere Gegenleistung) als entgeltlicher Erwerb zu behandeln. Dies führt dazu, dass in der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft der Betrag des wegfallenden (negativen) Kapitalkontos wie folgt zu behandeln ist:

- Allfällige stille Reserven in den Aktiva, die auf den ausscheidenden Mitunternehmer entfallen sind aufzudecken.
- Der Erwerber hat die einzelnen Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Übersteigen die Aufwendungen für den Erwerb das bisherige Kapitalkonto erhöhen diese insoweit die Anschaffungskosten der übertragenen Anteile (an den einzelnen Wirtschaftsgütern des übertragenen Vermögens)

- Übersteigen die Aufwendungen die (quotalen) stillen Reserven ist insoweit ein Ausgleichsposten (Firmenwert) auf der Aktivseite einzustellen, der auf 15 Jahre abzuschreiben bzw bei Wertlosigkeit auch teilwertabzuschreiben ist.

### Aktuelle Rechtslage nach StRefG 2015/2016

Nach aktueller Rechtslage wäre gegebenenfalls auch zu beachten, dass die Verluste nach Maßgabe der Bestimmung des § 23a EStG auf Wartetaste liegen. Scheiden (kapitalistische) Mitunternehmer ohne Auffüllverpflichtung aus, vertritt *Beiser*, RdW 2018, 118ff die Auffassung, dass eine konsistente Einmal erfassung der Verluste wie folgt erreicht wird:

- Die ausscheidenden (kapitalistischen) Mitunternehmer erzielen zwar in Höhe des negativen Kapitalkontos einen Veräußerungsgewinn gegen den aber die auf Wartetaste liegenden Verluste voll verrechenbar sind.
- Nicht aufzufüllende Verluste des ausscheidenden Mitunternehmers sind von den verbleibenden Mitunternehmern in Form eines negativen Kapitals zu übernehmen.
- Insoweit stille Reserven bzw ein Firmenwert aktiviert werden kann, wird das negative Kapital wieder ausgeglichen. Soweit ein Ausgleich nicht möglich ist, erleiden die verbleibenden Mitunternehmer einen Verlust, der
  - bei Mitunternehmern mit ausgeprägter Initiative sofort ausgleichsfähig ist bzw
  - bei kapitalistischen Mitunternehmern gemäß § 23a EStG auf Wartetaste zu legen ist.

**Ferdinand Kleemann**

**Partner, Tax**

**T +43 1 31332-3306**

ferdinandkleemann@kpmg.at

**Florian Popl**

**Associate, Tax**

**T +43 1 31332-3105**

fpopl@kpmg.at

**[kpmg.at](http://kpmg.at)**