

Wichtige Änderungen
in Recht und Gesetz

Ausgabe 17, 2019
29. November

steuern+recht aktuell

Inhalt

Business Meldungen

- Bundesrat stimmt dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (JStG 2019) zu
- Das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz) wurde vom Bundesrat verabschiedet

Rechtsprechung

- Vertrauensschutz bei nachträglichen Anschaffungskosten durch eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe
- Auflösung einer positiven Ergänzungsrechnung anlässlich der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils

News und Entscheidungen in Kürze

Business Meldungen

Bundesrat stimmt dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (JStG 2019) zu

Der Bundesrat hat am 29. November 2019 dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2019“) zugestimmt. Im Rahmen des Gesetzes wird eine Vielzahl steuerlicher Änderungen beschlossen.

Mehr zu den Regelungen des Gesetzes lesen Sie in unserem Blog **Steuern & Recht** unter:

<https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/11/08/bundestag-verabschiedet-jstg-2019/>

Das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz) wurde vom Bundesrat verabschiedet

Der Bundesrat hat am 29. November 2019 dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz) zugestimmt. Mit dem neuen Gesetz soll die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung verbessert werden.

Mehr zu den Regelungen des Gesetzes lesen Sie in unserem Blog **Steuern & Recht** unter:

<https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/11/11/bundestag-verabschiedet-steuerliche-foerderung-von-forschung-und-entwicklung/>

[zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Rechtsprechung

Vertrauensschutz bei nachträglichen Anschaffungskosten durch eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe

Wie der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden hat, können Steuerpflichtige, die ihrer GmbH als Gesellschafter bis zum 27.09.2017 eine (ehemals) eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe geleistet haben, den Ausfall ihrer Rückzahlungs- oder Regressansprüche im Fall der Veräußerung oder Auflösung der Gesellschaft als nachträgliche Anschaffungskosten geltend machen. Bestreitet das Finanzamt, dass eine in der Bilanz der Gesellschaft ausgewiesene Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter bestand, spricht die Feststellung des Jahresabschlusses indiziell dafür, dass dem Gesellschafter eine Forderung in der ausgewiesenen Höhe zustand.

Sachverhalt

Mit Urteil vom 27.09.2017 – IX R 36/15 (siehe unseren [Blogeintrag](#)) hat der BFH seine langjährige Rechtsprechung zu nachträglichen Anschaffungskosten bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 Einkommensteuergesetz (EStG)) geändert. Obwohl der Grund für die Änderung der Rechtsprechung schon seit 2008 bestand (Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)), hat der BFH in jener Entscheidung angekündigt, die bisherigen Grundsätze in allen Fällen weiter anzuwenden, in denen der Sachverhalt am 27.09.2017 bereits verwirklicht war.

Im Streitfall ist das Finanzgericht Berlin-Brandenburg dieser Rechtsprechung entgegengetreten.

Der Kläger war Alleingesellschafter und –geschäftsführer einer GmbH. In einem Darlehensrahmenvertrag war seit 1999 vereinbart, dass Auslagen und sonstige Einlagen des Klägers bei der GmbH auf einem Darlehenskonto erfasst werden sollten. Das Darlehen sollte in der Krise der Gesellschaft stehen bleiben. Seit 2009 liquidierte der Kläger die GmbH. Die letzte Bilanz weist nur noch das gezeichnete Kapital und die verbliebene Verbindlichkeit gegenüber dem Kläger aus. Das Finanzamt bestritt den Bestand der Forderung und machte, soweit Unterlagen noch zur Verfügung standen, Mängel der Buchführung geltend. Das Finanzgericht hat die Klage abgewiesen und u.a. ausgeführt, der Kläger müsse den Endbestand des Darlehens über den gesamten Zeitraum seiner Entstehung lückenlos nachweisen. Das sei ihm nicht gelungen.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Sichtweise der Vorinstanz zurückgewiesen. Nach dem Urteil des BFH hat der Gesetzgeber des MoMiG die Folgen der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts für das Steuerrecht weder bedacht noch geregelt. Demzufolge ergeben sich aus dem MoMiG auch keine verbindlichen gesetzlichen Vorgaben für die Anwendung von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG. Ändert der BFH bei im Übrigen unverändertem Wortlaut der anzuwendenden Norm seine langjährige Rechtsprechung verschärfend, kann er typisierenden Vertrauensschutz gewähren.

Demgegenüber konnte das Finanzgericht nach dem Urteil des BFH im Streitfall nicht nach der Feststellungslast (zu Lasten des Klägers) entscheiden. Denn der Bestand der (ausgefallenen) Gesellschafterforderung ergab sich indiziell dem Grunde und der Höhe nach aus dem festgestellten Jahresabschluss der GmbH. Mit der förmlichen Feststellung des Jahresabschlusses bestätigten die Gesellschafter zugleich die darin abgebildeten Rechtsverhältnisse untereinander und im Verhältnis zur Gesellschaft. Steuerrechtlich ergab sich daraus zumindest ein Indiz für das Bestehen der Gesellschafterforderung. Im

Streitfall reichte dem BFH dieses Indiz, um das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und der Klage stattzugeben.

Welche Anforderungen an die Darlegung und den Nachweis einer Gesellschafterforderung zu stellen sind, wenn der Jahresabschluss der GmbH nicht förmlich festgestellt ist (z.B., weil sich die Gesellschafter nicht einigen können), war im Streitfall nicht zu entscheiden.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 2. Juli 2019, ([IX R 13/18](#)), veröffentlicht am 14. November 2019, vgl. auch die [Pressemitteilung](#) des BFH.

[zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Auflösung einer positiven Ergänzungsrechnung anlässlich der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils

Erwirbt ein Mitunternehmer einen weiteren Anteil an derselben Personengesellschaft aufgrund des Todes eines Mitgesellschafters im Wege der Anwachsung hinzu, vereinigt sich der hinzuerworbene Anteil in der Regel mit dem bisherigen Mitunternehmeranteil des Erwerbers zu einem einheitlichen Mitunternehmeranteil. Dies gilt auch dann, wenn der Mitunternehmer bereits im Anwachsungszeitpunkt die Absicht hat, den hinzuerworbenen Anteil an einen anderen Mitgesellschafter zu veräußern. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Streitig ist, ob und in welcher Höhe die Gesellschafter der Klägerin, einer als Rechtsanwaltsgesellschaft tätigen Partnerschaftsgesellschaft, im Streitjahr 2005 jeweils einen Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) erzielt haben.

Im Jahr 2004 waren an der Klägerin als Gesellschafter M (zu 42 %), X (zu 25 %), S (zu 25 %) und F (zu 8 %) beteiligt. X verstarb unfallbedingt noch im Jahr 2004 und schied aufgrund einer Fortsetzungsklausel im damaligen Partnerschaftsvertrag gegen eine Abfindung aus der Klägerin aus. Mit dem Ausscheiden des X wuchs dessen vermögensmäßige Beteiligung an der Klägerin den verbleibenden Gesellschaftern an. Zum Ende des Jahres 2004 waren damit an der Klägerin die Gesellschafter M zu 56 %, S zu 33,33 % und F zu 10,67 % beteiligt.

Die Abfindungszahlung an die Erbin des X wurde von der Klägerin beglichen; zudem wurde die Erbin von der Verpflichtung freigestellt, das zum Zeitpunkt des Ausscheidens bestehende negative Kapitalkonto des X ausgleichen zu müssen. Je nach Umfang der Anwachsung wurde die Abfindungszahlung der Klägerin als Verbindlichkeit des M, des S und des F gegenüber der Klägerin behandelt.

Im Streitjahr wurde die bislang angestellte Rechtsanwältin A mit einem Anteil von 10 % als neue Partnerin aufgenommen. Zudem wurde die Beteiligung des F von 10,67 % auf 18 % aufgestockt. Hierzu übertrug M 10 % seines Anteils auf A und 4 % seines Anteils auf F. Im Gegenzug hatte A einen Kaufpreis von 160.000 EUR und F einen Kaufpreis von 64.000 EUR zu zahlen. S übertrug 3,33 % seines Anteils auf F gegen Zahlung eines Kaufpreises in Höhe von 53.280 EUR. A und F hatten die gegenüber M und S geschuldeten Kaufpreise an die Klägerin zu zahlen.

Zum 1. Januar 2005 waren an der Klägerin somit M zu 42 %, S zu 30 %, F zu 18 % und A zu 10 % beteiligt. In der Gewinnermittlung für das Streitjahr wurde infolge der Abtretung der Anteile an A und F in den positiven Ergänzungsrechnungen des M und des S jeweils der Praxiswert vollständig gewinnmindernd ausgebucht. Die Zahlungen der A und des F wurden in den Ergänzungsrechnungen des M und des S mit den Minderungsbeträgen verrechnet, wodurch sich jeweils ein Verlust ergab. Korrespondierend erfasste die Klägerin in den positiven Ergänzungsrechnungen der A und des F Zugänge für den Praxiswert und jeweils ein entsprechendes Mehrkapital.

Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, M und S hätten im Streitjahr aufgrund der Übertragung von Teilmitunternehmeranteilen jeweils steuerpflichtige Veräußerungsgewinne erzielt. Der Prüfer ermittelte den Veräußerungsgewinn des M, indem er den Zahlungen von A und F zur Tilgung der Verbindlichkeiten des M als Veräußerungsentgelt einen anteiligen Buchwert des

veräußerten Teilmitunternehmeranteils gegenüberstellte. Für die Ermittlung dieses anteiligen Buchwerts bezog er sowohl das negative Kapitalkonto des M in der Gesamthandsbilanz als auch das Mehrkapital aus der positiven Ergänzungsrechnung des M in Höhe des veräußerten Bruchteils des Partnerschaftsanteils (25 %) in die Berechnung ein. Ebenso verfuhr der Prüfer bei S und ermittelte für diesen einen Veräußerungsgewinn für den Teilanteil.

Die hiergegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht Nürnberg war ohne Erfolg geblieben.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Auffassung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Würdigung des Finanzgerichts, M und S hätten im Jahr 2004 im Wege der Anwachsung jeweils Teile des Mitunternehmeranteils des verstorbenen X erworben, ist zutreffend. Die im Jahr 2004 hinzuerworbenen Teile des Partnerschaftsanteils des X haben sich wie vom Finanzgericht angenommen mit den von M und S zuvor gehaltenen Partnerschaftsanteilen jeweils zu einem einheitlichen Anteil vereinigt. Anhaltspunkte für eine personelle Sonderzuordnung der durch die Anwachsung erworbenen Anteile sind nicht erkennbar.

Die Absicht des M und des S im Anwachsungszeitpunkt, die von X hinzuerworbenen Teilanteile alsbald auf F und A zu übertragen, führt zu keiner anderen Beurteilung. Denn Mitunternehmer ist auch, wer einen Anteil an einer Personengesellschaft in der Absicht erwirbt, diesen kurze Zeit später weiterzuveräußern (Anschluss an BFH, Urteil vom 22. Juni 2017 (IV R 42/13), siehe unseren [Blogbeitrag](#)).

Ausgehend vom Bestand einheitlicher Mitunternehmeranteile nach der Anwachsung ist das Finanzgericht zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass M und S im Streitjahr Bruchteile ihrer Mitunternehmeranteile gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG an A und F veräußert haben. Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils ist gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG zu ermitteln, indem dem Veräußerungsentgelt die Veräußerungskosten und der anteilige Buchwert des Teilanteils gegenübergestellt werden. Dies gilt auch für den Veräußerungsgewinn des M, soweit dieser aufgrund der Einbringung des Mitunternehmeranteils für fremde Rechnung in die um A erweiterte Partnerschaft erzielt wurde.

Die Höhe des zu berücksichtigenden anteiligen Buchwerts ist bei der Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils, der, wie im Streitfall, zuvor sukzessiv zu verschiedenen Zeitpunkten erworben wurde, auch für die Rechtslage nach Inkrafttreten des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG im Wege der sog. Durchschnittsbewertung zu bestimmen. Das Buchkapital entfällt somit gleichmäßig auf den gesamten Mitunternehmeranteil. Dem veräußerten Bruchteil des Anteils ist quotalein anteiliges Buchkapital in Höhe des veräußerten Bruchteils zuzuordnen.

Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für einen (Teil-)Mitunternehmeranteil gemäß § 16 Abs. 2 EStG ist auch das Mehrkapital aus einer positiven Ergänzungsbilanz oder -rechnung des Veräußerers zu berücksichtigen. Es bildet zusammen mit dem Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz/Gesamthand den Buchwert des Mitunternehmeranteils. Auch hier sind für einen sukzessiv erworbenen Mitunternehmeranteil die Grundsätze der Durchschnittsbewertung maßgeblich. Das Buchkapital aus der Gesamthand und das Mehrkapital aus der Ergänzungsbilanz bzw. -rechnung entfällt danach gleichmäßig auf den sukzessiv erworbenen Mitunternehmeranteil, von dem später ein Bruchteil veräußert wird.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 6. August 2019, ([VIII R 12/16](#)), veröffentlicht am 14. November 2019.

[zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

News und Entscheidungen in Kürze

Eingeschränkte Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei gemeinnützigen Einrichtungen	<p>Betreibt ein gemeinnütziger Verein neben einer Werkstatt für behinderte Menschen ein der Öffentlichkeit zugängliches Bistro, in dem auch Menschen mit Behinderung arbeiten, unterliegen die Gastronomieumsätze des Bistros nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.</p> <p>https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/11/21/eingeschraenkte-anwendung-des-ermaessigten-umsatzsteuersatzes-bei-gemeinnuetzigen-einrichtungen/</p>
Keine Buchwertübertragung bei Zurückbehaltung wesentlicher Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens	<p>Das Finanzgericht Schleswig-Holstein hat entschieden, dass eine Übertragung zum Buchwert nur dann möglich ist, wenn nicht funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird. Die Aufdeckung stiller Reserven soll dabei auch für den anteiligen Firmenwert gelten.</p> <p>https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/11/26/keine-buchwertuebertragung-bei-zurueckbehaltung-wesentlicher-wirtschaftsgueter-des-sonderbetriebsvermoegens/</p>
Betriebsbereiche einer Müllverbrennungsanlage als grundsätzlich eigenständige BgA	<p>Das Finanzgericht Schleswig-Holstein hat entschieden, dass die Betriebsbereiche „Abfallverbrennung“ und „Energieerzeugung“ einer in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG organisierten Müllverbrennungsanlage (MVA), an der eine Stadt als Kommanditistin beteiligt war, im Streitjahr 2006 als jeweils eigenständige BgA anzusehen waren. Eine Zusammenfassung mit von der Stadt unterhaltenen Verkehrs-/Versorgungs-BgA im sog. steuerlichen Querverbund war im vorliegenden Fall jedoch nicht möglich.</p> <p>https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/11/27/betriebsbereiche-einer-muellverbrennungsanlage-als-grundsatzlich-eigenstaendige-bga/</p>
Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags erhöht nicht das Kapitalkonto des Kommanditisten	<p>Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass der nach § 7g Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts hinzuzurechnende Betrag sich nicht auf das Kapitalkonto des Kommanditisten i.S.v. § 15a EStG auswirkt.</p> <p>https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/11/27/hinzurechnung-des-investitionsabzugsbetrags-erhoeht-nicht-das-kapitalkonto-des-kommanditisten/</p>

Weitere interessante News und Entscheidungen finden Sie in unserem Blog Steuern & Recht unter <https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/>

Sie haben noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine Mail an PwC_Mandanteninformation@de.pwc.com.

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung

durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

Redaktion

Gabriele Nimmrichter

PricewaterhouseCoopers GmbH
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt am Main
Tel.: (0 69) 95 85-5680
gabriele.nimmrichter@de.pwc.com

Gunnar Tetzlaff

PricewaterhouseCoopers GmbH
Fuhrberger Straße 5
30625 Hannover
Tel.: (0 511) 53 57-3242
gunnar.tetzlaff@de.pwc.com

Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen.

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie einen PwC-Newsletter bestellen, speichern und verarbeiten wir Ihre E-Mail-Adresse zum Zweck des Versands des von Ihnen abonnierten Newsletters.

Die Abmeldung ist jederzeit wie nachfolgend beschrieben möglich.

Falls Sie "steuern+recht aktuell" nicht mehr erhalten möchten, senden Sie bitte eine entsprechende E-Mail-Nachricht an:

UNSUBSCRIBE_PwC_Mandanteninformation@de.pwc.com

Für neue Interessenten besteht die Möglichkeit, sich über unsere Homepage oder über folgenden Link **SUBSCRIBE_PwC_Mandanteninformation@de.pwc.com** als Abonnent registrieren zu lassen.