

## Informationsbrief Oktober 2018

für

GmbH-Gesellschafter bzw. -Geschäftsführer

### 1. Insolvenz: Wann besteht ein Aufrechnungsverbot?

**Für das insolvenzrechtliche Aufrechnungsverbot kommt es nicht auf den Besitz der Rechnung an. Denn das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht mit dem Leistungsbezug. Das gilt auch dann, wenn der Anspruch auf Vorsteuerabzug auf einem Verzicht auf die Steuerfreiheit beruht.**

#### Hintergrund

Über das Vermögen der X-GmbH wurde im Juni 2009 das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Betriebsanlagen waren ihr von der Y-KG überlassen worden. Im Juli 2011 stellte die KG dem Insolvenzverwalter V eine Rechnung aus. Mit dieser rechnete sie erstmals über die gegenüber der GmbH erbrachten Pachtleistungen für Januar 2006 bis Februar 2009 ab. Die Rechnungen wiesen Umsatzsteuern aus und wurden V im August 2011 übergeben.

Das Finanzamt änderte daraufhin im Dezember 2012 die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für August 2011, sodass diese zugunsten des V einen Überschuss auswies. Dieses Guthaben verrechnete das Finanzamt mit offenen Steuerforderungen der GmbH aus den Jahren 2006 bis 2008. Im Mai 2013 setzte das Finanzamt für 2011 die Umsatzsteuer fest. Ein Vergütungsbetrag ergab sich wegen der erfolgten Verrechnung nicht. V beantragte im Dezember 2014 die Auszahlung des Guthabens aus dem Bescheid vom Mai 2013. Das Finanzamt lehnte dies ab.

Das Finanzgericht hielt die Aufrechnung wegen des Aufrechnungsverbots für unzulässig und entschied zugunsten des klagenden V.

#### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob dagegen das Finanzgerichtsurteil auf und wies die Klage des V ab.

Die Aufrechnung ist unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Entscheidend ist, ob der Tatbestand, der den Anspruch begründet, nach den steuerrechtlichen Vorschriften vor oder nach der Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist. Ausschlaggebend dafür ist, ob sämtliche materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung des Erstattungsanspruchs bereits erfüllt waren.

Entgegen der vom Finanzgericht vertretenen Auffassung kommt es für die insolvenzrechtliche Begründung des Vorsteuer-Erstattungsanspruchs nicht auf den Besitz der Rechnung an. Das Recht auf den Vorsteuerabzug entsteht vielmehr materiell-rechtlich unabhängig vom Besitz der Rechnung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs, auch wenn die Ausübung des Vorsteuerabzugs den Besitz einer Rechnung voraussetzt. Das ist der Zeitpunkt, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Dieser Zeitpunkt lag

für die Pachtleistungen (Januar 2006 bis Februar 2009) vor der Insolvenzeröffnung (Juni 2009). Das hat zur Folge, dass das Aufrechnungsverbot nicht greift.

Auf den Zeitpunkt des Leistungsbezugs ist auch dann abzustellen, wenn der Anspruch auf Vorsteuerabzug auf einem Verzicht auf die Steuerfreiheit beruht. Denn der Verzicht wirkt für die Entstehung des Vorsteueranspruchs auf den Veranlagungszeitraum zurück, in dem der Umsatz ausgeführt wurde. V hat erst im August 2011 eine Rechnung mit Umsatzsteuer-Ausweis für die von der KG erbrachten Pachtleistungen erhalten. Mit dieser Rechnung hat die KG die Pachtleistungen als steuerpflichtige Umsätze behandelt und damit auf die Steuerfreiheit verzichtet. Der Verzicht bewirkte rückwirkend die Steuerpflicht. Auch wenn V seinen Vorsteueranspruch erst mit dem Erhalt der Rechnung geltend machen konnte, ändert das nichts daran, dass das Recht zum Vorsteuerabzug bereits zum Zeitpunkt der jeweiligen Pachtleistung entstanden ist, also vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

## 2. Vorerwerbe aufgrund von Schenkungen sind nicht zu berücksichtigen

**Veräußert ein Steuerpflichtiger sowohl Anteile, die er im Wege der Erbfolge erworben hat, als auch Anteile, die nicht im Wege der Erbfolge erworben wurden, muss der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn aufgeteilt werden. Begünstigt ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit, als er sich aus der Veräußerung der mit Erbschaftsteuer belasteten Anteile ergibt.**

### Hintergrund

X und sein Vater gründeten im Jahr 2008 eine GmbH, in die der Vater sein Einzelunternehmen einbrachte. X war zu 49 % und sein Vater zu 51 % beteiligt. Aufgrund des persönlichen Freibetrags des X fiel für ihn keine Schenkungsteuer an. Nachdem der Vater im Jahr 2009 gestorben war, erwarb X durch Vermächtnisse die restlichen Anteile. 2011 veräußerte er sämtliche Geschäftsanteile und erzielte einen Veräußerungsgewinn. Das Finanzamt setzte daraufhin Erbschaftsteuer fest, gewährte bei der Einkommensteuer-Festsetzung für 2011 die Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer nach § 35b EStG nicht in der von X beantragten Höhe.

Das Finanzgericht ging davon aus, dass nur Vermögensteile begünstigt waren, die als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlagen. Nicht begünstigt waren dagegen Vorerwerbe durch Schenkung. Es kam daher nur eine anteilige Ermäßigung in Betracht.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass entgegen der Auffassung des Finanzgerichts der persönliche Freibetrag nach § 16 ErbStG abgezogen werden kann. § 35b EStG erfasst Fälle, in denen der von Todes wegen hinzu erworbene Vermögensgegenstand – z. B. nach einer steuerpflichtigen Veräußerung – mit seinem Wert zusätzlich der Einkommensteuer unterworfen ist. Nicht begünstigt sind dagegen solche Einkünfte, die sich aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen ergeben, die einer Vorbelastung mit Schenkungsteuer unterlegen haben.

Werden sowohl Anteile veräußert, die im Wege der Erbfolge erworben worden sind, als auch Anteile, die nicht im Wege der Erbfolge erworben wurden, muss der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn aufgeteilt werden. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts kann dann der persönliche Freibetrag in Abzug gebracht werden.

Sind in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer sowohl begünstigte als auch nicht begünstigte Einkünfte eingegangen, ist der persönliche Freibetrag im Verhältnis der Einkünfte zueinander aufzuteilen und anteilig bei den jeweiligen Einkünften abzuziehen.

Die auf die begünstigten Einkünfte anteilig entfallende Einkommensteuer ist nach dem Verhältnis der begünstigten Einkünfte zur Summe der Einkünfte zu ermitteln. Um die Einkommensteuer auf die begünstigten Einkünfte zu berechnen, ist daher der Betrag der um die sonstigen Steuerermäßigungen gekürzten tariflichen Einkommensteuer mit dem Quotienten aus dem Betrag der begünstigten Einkünfte und dem Betrag der Summe der Einkünfte zu multiplizieren.

Da in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer sowohl begünstigte als auch nicht begünstigte Einkünfte eingegangen sind und der persönliche Freibetrag deshalb verhältnismäßig aufgeteilt worden ist, ist nur der anteilige Freibetrag hinzuzurechnen.

Der Ermäßigungsprozentsatz ermittelt sich dann durch Gegenüberstellung der anteilig auf die von Todes wegen erworbenen Vermögensteile entfallende Erbschaftsteuer und dem Betrag, der sich ergibt, wenn dem anteiligen steuerpflichtigen Erwerb der anteilige Freibetrag hinzugerechnet wird.

### **3. Verlorene Gesellschafterdarlehen führen nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten**

**Verlorene Gesellschafterdarlehen können wegen der geänderten Rechtslage seit 1.11.2008 grundsätzlich nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten einer Kapitalbeteiligung führen. Das letzte Wort in dieser Sache liegt beim Bundesfinanzhof.**

#### **Hintergrund**

Der Kläger war alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH. Im Jahr 2012 wollte er einen Liquidationsverlust aus der Auflösung seiner GmbH abziehen. Das Finanzamt erkannte nur das verlorene Stammkapital bei der Verlustermittlung an. Es lehnte die Berücksichtigung eines Darlehens des Gesellschafter-Geschäftsführers ab, das in der Buchführung der GmbH über Jahre hinweg in Form eines Verrechnungskontos für Einlagen und Entnahmen geführt worden war. Aus Sicht des Finanzamts war die Entwicklung des Kontos undurchsichtig. Zudem war die Krisenbestimmung des Darlehens nicht erkennbar. Im Jahr 1999 wurde zwar ein Darlehensvertrag abgeschlossen, der die Rahmenbedingungen einer Darlehensgewährung zwischen GmbH und Gesellschafter absteckte. Darin war aber nur eine bloße Absichtserklärung zur Darlehensgewährung zu sehen. Das im Vertrag vereinbarte Darlehenskonto war nie geführt worden.

## Entscheidung

Das Finanzgericht wies die Klage ab und entschied, dass der Liquidationsverlust nicht durch ein verlorenes Gesellschafterdarlehen erhöht werden darf.

Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen zum 1.11.2008 führen verlorene Gesellschafterdarlehen grundsätzlich nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten einer Kapitalbeteiligung. Zwar war die frühere Rechtslage nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs noch für einen Übergangszeitraum vom 1.11.2008 bis 27.9.2017 anwendbar. Trotzdem ergab sich kein weitergehender Verlustabzug. Denn das Finanzgericht konnte sich nicht davon überzeugen, dass die geltend gemachte Darlehensvaluta zum Liquidationszeitpunkt tatsächlich bestanden hatte. Dafür trägt aber der Gesellschafter die Feststellungslast. Es genügte dem Finanzgericht nicht, dass dieser zum Nachweis lediglich die Liquidationsbilanz vorlegte, aus der sich ein bestimmter Saldo eines bestimmten Kontos ergab.

## 4. Mit welchem Wert ist ein Mitunternehmeranteil bei einer unentgeltlichen Übertragung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung anzusetzen?

**Auch wenn mit einer Schenkung am selben Tag Sonderbetriebsvermögen verkauft wird, ist dies für eine Buchwertfortführung unschädlich.**

## Hintergrund

Der Klägerin, eine Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit einer GmbH, wurde ein Grundstück vermietet. Eine Mitunternehmerin übertrug am 17.12.2013 ihren Anteil an dem Grundstück und einen Teil ihrer Beteiligung an der GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf ihren Sohn. Diese Übertragungen standen unter der aufschiebenden Bedingung, dass die Mitunternehmerin ihre restlichen Anteile an der GmbH auf den anderen Gesellschafter der GmbH sowie dessen Bruder verkaufte und der Kaufpreis bezahlt wurde. Dies geschah ebenfalls am 17.12.2013 mit notariellen Urkunden. Das Finanzamt verweigerte die Fortführung der Buchwerte und setzte einen Veräußerungsgewinn fest. Dies begründete es damit, dass sich aus der taggleichen Veräußerung der Anteile ergab, dass nicht das gesamte Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerin auf den Sohn übertragen worden war.

## Entscheidung

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Es entschied, dass das Finanzamt zu Unrecht die Fortführung der Buchwerte versagt hatte. Bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils sind die Buchwerte anzusetzen, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Zentrale Bedeutung bei der Anwendung einer Buchwertfortführung hat die Frage, ob durch die Übertragung eine Fortführung des Betriebes ermöglicht wird. Da im vorliegenden Fall eine Zerschlagung des Betriebs nach der taggleichen Übertragung der GmbH-Anteile nicht erfolgte, war die taggleiche Übertragung unschädlich für eine Fortführung der Buchwerte.

Der Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmung und der hierzu ergangenen Rechtsprechung war darin zu sehen, dass das Unternehmen fortgeführt und nicht zerschlagen wird. Auch die Besteuerung der stillen Reserven war – soweit diese hier nicht im Wege der teilweisen Veräußerung bereits realisiert wurden – sichergestellt. Die taggleiche Veräußerung war deshalb als unschädlich anzusehen.

= = = = =