6 DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Verlustuntergang bei Kapitalgesellschaften
- Pauschalsteuer für Geschenke
- Neuerungen bei der Betriebsrente
- Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen
- Scheidungskosten keine agB
- Verteilung von agB über mehrere Jahre?
- Abfindung für Verzicht auf Pflichtteilsanspruch

Ausgabe Nr. 6/2017 (November/Dezember)

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,
nachfolgend haben wir in dieser Ausgabe wieder aktuelle Urteile und Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht für Sie zusammengestellt.

STEUERRECHT

Unternehmer

Verlustuntergang bei Kapitalgesellschaften

Das Finanzgericht Hamburg (FG) hält die Regelung zum Verlustuntergang bei Kapitalgesellschaften bei Anteilsübertragungen von mehr als 50 % für verfassungswidrig und hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) angerufen. Das BVerfG hatte bereits vor Kurzem entschieden, dass die Verlustuntergangsregelung verfassungswidrig ist, soweit sie bei Anteilsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % greift.

Hintergrund: Der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft geht nach dem Gesetz vollständig unter, wenn mehr als 50 % der Anteile innerhalb von fünf Jahren an einen Erwerber übertragen werden (sog. Mantelkauf). Der insoweit untergegangene Verlust kann dann nicht mehr zur Verrechnung mit künftigen Gewinnen genutzt werden.

Sachverhalt: Die Klägerin ist eine GmbH, die über einen Verlustvortrag verfügte. Im Streitjahr wurden **mehr als 50 %** der Anteile an der GmbH auf einen neuen Gesellschafter übertragen. Das Finanzamt strich daraufhin den Verlustvortrag.

Entscheidung: Das FG hält die Verlustuntergangsregelung für verfassungswidrig und hat deshalb das BVerfG zur Klärung dieser Frage aufgefordert.

Bereits im Jahr 2011 hatte das FG das BVerfG angerufen, weil es die Verlustuntergangsregelung bei Anteilsübertragungen von mehr als **25 % bis zu 50 %**, die zu einem anteiligen Verlustuntergang führt, für verfassungswidrig hielt. Dieser Vorlagebeschluss hatte Erfolg und führte dazu, dass das BVerfG das Gesetz insoweit in seiner **Fassung bis zum 31.12.2015 als verfassungswidrig** angesehen hat. Das BVerfG sah in dem anteiligen Verlustuntergang einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Belastung nach der Leistungsfähigkeit sowie gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz.

Hinweise: Mit dem neuen Vorlagebeschluss vergrößert sich die Ungewissheit im Bereich des Verlustuntergangs bei Kapitalgesellschaften. Soweit es um Anteilsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % geht, muss der Gesetzgeber rückwirkend für den Zeitraum ab dem 1.1.2008 bis zum 31.12.2015 eine Neuregelung schaffen. Dies hat das BVerfG bereits entschieden (s. o.). Nach dem neuen Vorlagebeschluss des FG wird sich das BVerfG nun mit der Frage auseinandersetzen müssen, was bei Anteilsübertragungen von mehr als 50 % gilt.

Ob die ab dem 1.1.2016 geltende Rechtslage verfassungsgemäß ist, ist noch offen. Hierzu hat sich das BVerfG noch nicht geäußert. Der Gesetzgeber hat eine Ausnahmeregelung ab dem 1.1.2016 geschaffen, nach der der Verlust trotz einer Anteilsübertragung von mehr als 25 % bzw. mehr als 50 % nicht untergeht, wenn der Betrieb fortgeführt und nicht eingestellt wird. Diese Ausnahmeregelung enthält jedoch eine Vielzahl von Voraussetzungen, die zu beachten sind.

Pauschalsteuer für Geschenke

Erfreuliche Nachrichten gibt es hinsichtlich der Übernahme der Pauschalsteuer für Geschenke durch den schenkenden Unternehmer und der damit verbundenen Gefährdung des Betriebsausgabenabzugs. Hier hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass die übernommene Steuer neben dem eigentlichen Präsent ein zweites Geschenk darstellt und in

die für den Betriebsausgabenabzug maßgebliche 35 €-Grenze mit einzubeziehen ist (lesen Sie hierzu den Beitrag in der Ausgabe 5/2017 dieser Mandanten-Information).

In der Sache sieht dies das Bundesfinanzministerium genauso. Allerdings hat es inzwischen mitgeteilt, dass seitens der Finanzverwaltung zur Ermittlung der 35 €-Grenze für den Betriebsausgabenabzug aus Vereinfachungsgründen weiterhin allein auf den **Geschenkwert** abzustellen ist, die Pauschalsteuer also nicht hinzugerechnet wird.

Neuerungen durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz

Der Bundesrat hat das sog. Betriebsrentenstärkungsgesetz beschlossen. Mit dem Gesetz, welches im Wesentlichen am 1.1.2018 in Kraft tritt, soll u. a. die betriebliche Altersvorsorge in kleinen Unternehmen gefördert werden.

Die wichtigsten Regelungen im Überblick:

Sozialpartnermodell: Künftig können Gewerkschaften und Arbeitgeber Betriebsrenten **ohne die Nachhaftung des Arbeitgebers** vereinbaren. Damit steht der Arbeitgeber lediglich für die sogenannte Zielrente ein, die den eingebrachten Beiträgen entspricht, und nicht für deren Rendite.

Nichttarifgebundene Arbeitgeber und Beschäftigte können vereinbaren, dass die einschlägigen Tarifverträge auch für sie gelten sollen.

Die Zielrente kann in den externen Durchführungswegen Pensionskasse, Pensionsfonds und Direktversicherung durchgeführt werden.

Im Gegenzug dafür hat der Arbeitgeber im Fall der Entgeltumwandlung mindestens 15 % des umgewandelten Entgelts zusätzlich als Arbeitgeberzuschuss an die Versorgungseinrichtung zu zahlen, **soweit** er durch die Entgeltumwandlung Sozialversicherungsbeiträge einspart. Die Zuschusspflicht ist also auf die tatsächliche Ersparnis des Arbeitgebers begrenzt.

Daneben kann im Tarifvertrag ein Sicherungsbeitrag, ein vom Arbeitgeber finanzierter Zusatzbeitrag, vereinbart werden.

Auch **außerhalb des Sozialpartnermodells** muss der Arbeitgeber künftig für Entgeltumwandlungszusagen in den Durchführungswegen Pensionsfonds, Pensionskasse und Direktversicherung einen Zuschuss von 15 % leisten, soweit er durch die Umwandlung Sozialversicherungsbeiträge einspart.

Hinweis: Die Zuschusspflicht außerhalb des Sozialpartnermodells gilt ab dem 1.1.2019 für künftige und ab dem 1.1.2022 für alle in der Vergangenheit abgeschlossene Entgeltumwandlungsvereinbarungen. In Tarifverträgen kann von dem Entgeltumwandlungsanspruch abgewichen werden, so dass eine entsprechende Anpassung nicht zwingend erforderlich ist.

Beteiligung von Geringverdienern an der betrieblichen Altersvorsorge: Arbeitgeber erhalten ab dem 1.1.2018 einen direkten Steuerzuschuss von 30 % (höchstens 144 €) pro Jahr, wenn sie Geringverdienern (laufender Arbeitslohn bis 2.200 € brutto monatlich) eine Betriebsrente anbieten. Hierzu müssen sie Beiträge zwischen 240 € bis 480 € im Kalenderjahr an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung leisten.

Höchstbetrag bei der Entgeltumwandlung: Derzeit gilt für Beiträge an eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds und eine Direktversicherung ein **steuerfreier Höchstbetrag** von 4 % der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung (West). Dieser Höchstbetrag wird ab dem 1.1.2018 auf 8 % angehoben. Der steuerfreie zusätzliche Höchstbetrag von 1.800 € für sog. Neuzusagen (Versorgungszusagen, die ab 2005 erteilt wurden) wird dagegen gestrichen. Die **Sozialversicherungsfreiheit** beträgt weiterhin bis zu 4 % der Beitragsbemessungsgrenze der Rentenversicherung (West).

Anrechnungsfreie Zusatzrenten: Freiwillige Zusatzrenten bleiben künftig bis zu einem Betrag von rund 200 €/Monat anrechnungsfrei. Das gilt für die Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung sowie bei der ergänzenden Hilfe zum Lebensunterhalt in der Kriegsopferfürsorge.

Erhöhung der Grundzulage bei der Riester-Rente: Zudem wird ab dem 1.1.2018 die Grundzulage bei der Riester-Rente auf 175 € jährlich erhöht (vormals 154 €).

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen

Wird eine mindestens 50 %ige GmbH-Beteiligung auf ein Kind im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge übertragen und zahlt das Kind dafür Versorgungsleistungen an sein Elternteil, können diese Versorgungsleistungen nicht als Sonderausgaben abgesetzt werden, wenn der Elternteil nach der Übertragung der Beteiligung weiterhin als Geschäftsführer der GmbH tätig ist.

Hintergrund: Ein Anteil an einer GmbH von mindestens 50 % kann im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf ein Kind gegen Versorgungsleistungen übertragen werden. Die Versorgungsleistung ist dann für das Kind unter bestimmten Voraussetzungen als Sonderausgabe steuerlich absetzbar. Voraussetzung ist nach dem Gesetz unter anderem, dass der Vermögensübergeber (Elternteil) als Geschäftsführer für die GmbH tätig war und der Vermögensübernehmer (Kind) die Geschäftsführertätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

Sachverhalt: Der Kläger war Alleingesellschafter einer GmbH, die ihm von seinem Vater im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich übertragen worden war. Der Kläger wurde weiterer Geschäftsführer der GmbH; daneben blieb auch sein Vater weiterhin Geschäftsführer. In dem Übertragungsvertrag hatte sich der Kläger zur Zahlung einer Versorgungsrente an seine Eltern verpflichtet. Er machte diese Zahlung als Sonderausgaben, nämlich als sog. Versorgungsleistungen, geltend. Das Finanzamt erkannte den Sonderausgabenabzug nicht an, weil der Vater weiterhin als Geschäftsführer tätig war.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Im Streitfall waren zwar viele Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug erfüllt: Es wurde ein mindestens 50 %iger GmbH-Anteil auf den Kläger übertragen, der Va-

ter war Geschäftsführer gewesen, und der Kläger wurde nach der Übertragung Geschäftsführer.

- Schädlich war jedoch, dass der Vater weiterhin Geschäftsführer blieb. Der Sonderausgabenabzug ist nur dann möglich, wenn der übertragende Vater seine Geschäftsführerstellung vollständig aufgibt. Dies ergibt sich aus der Formulierung, dass die Geschäftsführertätigkeit „übernommen" werden muss.

Hinweise: Der BFH folgt damit der Auffassung der Finanzverwaltung. Die Übertragung einer GmbH-Beteiligung wird also nur dann als steuerlich begünstigte Vermögensübergabe behandelt, wenn die Beteiligung mindestens 50 % beträgt, der bisherige Gesellschafter auch Geschäftsführer war, diese Stellung nun aufgibt und der Übernehmer die Geschäftsführertätigkeit fortführt.

Der Vorteil einer solchen Vermögensübergabe ist, dass der Übertragende keinen Veräußerungsgewinn versteuern muss und dass der Übernehmer die vereinbarten Versorgungsleistungen als Sonderausgaben absetzen kann. Zwar muss der Übertragende die Versorgungsleistungen als sonstige Einkünfte versteuern; in der Regel wird er nach der Übertragung des Vermögens auf ein Kind aber kein hohes Einkommen mehr haben und deshalb nur einem niedrigen Steuersatz unterliegen, während der Steuersatz für das Kind, das nun Einkünfte aus dem übertragenen Vermögen erzielt und die Versorgungsleistungen absetzen kann, deutlich höher ist.

Alle Steuerpflichtigen

Scheidungskosten keine außergewöhnliche Belastungen

Scheidungskosten sind ab 2013 nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen absetzbar. Damit ändert der Bundesfinanzhof (BFH) seine Rechtsprechung und begründet dies mit einer gesetzlichen Neuregelung im Jahr 2013.

Hintergrund: Zu den außergewöhnlichen Belastungen gehören Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig entstehen, z. B. Krankheitskosten. Nachdem der BFH auch Prozesskosten für einen Zivilrechtsstreit als außergewöhnliche Belastungen anerkannt hatte, änderte der Gesetzgeber im Jahr 2013 das Gesetz und legte fest, dass Prozesskosten nur noch dann als außergewöhnliche Belastungen absetzbar sind, wenn der Steuerpflichtige ohne den Rechtsstreit seine Existenzgrundlage verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen könnte. Damit war nun fraglich, ob auch weiterhin Kosten für ein Scheidungsverfahren absetzbar sein würden.

Sachverhalt: Die Klägerin ließ sich im Jahr 2014 von ihrem Ehemann scheiden und machte die Kosten für das Scheidungsverfahren als außergewöhnliche Belastungen geltend. Das Finanzamt erkannte die Kosten nicht an.

Entscheidung: Der BFH wies die Klage ab:

- Nach der gesetzlichen Neuregelung sind Prozesskosten grundsätzlich nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen absetzbar. Dies gilt auch für die Kosten eines Scheidungsverfahrens, da zu den Prozessen auch familienrechtliche Verfahren wie die Scheidung gehören.
- Die gesetzliche Ausnahme (Verlust der Existenzgrundlage/Befriedigung der lebensnotwendigen Bedürfnisse) ist nicht erfüllt. Denn ein Scheidungsverfahren dient nicht der Sicherung der Existenzgrundlage. Der Gesetzgeber will nur noch solche Prozesskosten steuerlich anerkennen, in denen es um die wirtschaftliche Existenz des Steuerpflichtigen geht. Allein die Gefährdung der psychischen oder ideellen Existenzgrundlage genügt hierfür nicht.

Hinweise: Bis einschließlich 2012 waren Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen absetzbar. Durch die Neuregelung ändert sich dies nun zu Ungunsten der Steuerpflichtigen ab dem Jahr 2013.

Zu beachten ist, dass nach der Neuregelung der Abzug von Prozesskosten allenfalls dann möglich ist, wenn es um den Ausgleich materieller Schäden geht, die die Existenzgrundlage gefährden. Ein Prozess, der auf den Ersatz immaterieller Schäden gerichtet ist, ist steuerlich nicht begünstigt, z. B. eine auf Schmerzensgeld gerichtete Klage. Auch bei einer Vaterschaftsfeststellungsklage oder einem Rechtsstreit wegen des Umgangsrechts der Eltern mit dem Kind sind die Prozesskosten nicht absetzbar.

Verteilung von außergewöhnlichen Belastungen auf mehrere Jahre?

Außergewöhnliche Belastungen sind im Jahr ihrer Zahlung absetzbar. Wirken sie sich steuerlich nicht vollständig aus, weil die Einkünfte des Steuerpflichtigen niedriger sind als die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen, ist eine Verteilung der außergewöhnlichen Belastungen auf mehrere Veranlagungszeiträume nicht möglich.

Sachverhalt: Die Kläger sind Eltern eines schwerbehinderten Kindes. Sie bauten ihr Haus behindertengerecht für 165.000 € um. Da ihr Einkommen deutlich niedriger war als die Umbaukosten, beantragten sie aus Billigkeitsgründen eine Verteilung der Kosten auf mehrere Jahre. Das Finanzamt lehnte dies ab.

Entscheidung: Der BFH wies die Klage ebenfalls ab:

- Nach dem Gesetz können die außergewöhnlichen Belastungen nur im Jahr ihrer Zahlung abgesetzt werden. Dies gilt auch im Fall der Fremdfinanzierung; hier kommt es ebenfalls auf den Zeitpunkt der Verwendung der Darlehensmittel an und nicht auf den Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung.
- Dies hat zur Folge, dass sich die außergewöhnlichen Belastungen nur im Jahr ihrer Zahlung auswirken. Soweit die außergewöhnlichen Belastungen höher sind als die Einkünfte, gehen sie steuerlich verloren, weil sie nicht in ein Folgejahr übertragen werden können.
- Eine Verteilung auf mehrere Jahre aus Billigkeitsgründen ist nicht geboten. Denn der Gesetzgeber hat auf eine Verteilung der außergewöhnlichen Belastungen auf mehrere Jahre bewusst verzichtet. Der Gesetzgeber will keinen Abzug privater Aufwendungen bei einem Steuerpflichtigen, der keine positiven Einkünfte oder nur geringere positive Einkünfte erzielt.

Hinweis: Einem Steuerpflichtigen, der hohe außergewöhnliche Belastungen tätigen muss, bleibt damit nur die Möglichkeit, seine Zahlungen auf mehrere Jahre zu verteilen. Der

behindertengerechte Ausbau eines Hauses dürfte dann nicht auf einen Schlag erfolgen, sondern müsste – nach Räumen oder Etagen unterteilt – in mehreren Etappen vorgenommen werden.

Abfindung für Verzicht auf künftigen Pflichtteilsanspruch

Verzichtet ein gesetzlicher Erbe gegenüber seinen Geschwistern auf seinen künftigen Pflichtteilsanspruch gegen Abfindung, so fällt die gezahlte Abfindung unter die für Geschwister geltende Steuerklasse II und nicht unter die im Verhältnis von Eltern zu Kindern günstigere Steuerklasse I. Damit ändert der Bundesfinanzhof (BFH) seine Rechtsprechung.

Hintergrund: Der Verzicht des gesetzlichen Erben auf einen Pflichtteilsanspruch gegen Abfindung unterliegt der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Erfolgt der Verzicht vor dem Tod des künftigen Erblassers, wird die Abfindung als Schenkung behandelt. Erfolgt der Verzicht erst nach dem Tod, wird die Abfindung als Erbschaft behandelt.

Schenkungen und Erbschaften zwischen denselben Personen innerhalb von 10 Jahren werden zusammengerechnet, so dass der Freibetrag nur einmal alle 10 Jahre gewährt wird.

Sachverhalt: Der Kläger hatte eine Mutter und drei Brüder. Seine Mutter hatte ihm im Jahr 2002 mehr als 1 Mio. € geschenkt. Im Jahr 2006 verzichtete er gegenüber seinen drei Brüdern auf seinen künftigen Pflichtteilsanspruch für den Fall des Todes seiner Mutter und erhielt hierfür von jedem Bruder eine Abfindung von 150.000 €. Das Finanzamt behandelte die Abfindungen als Schenkungen der Mutter, rechnete aber die Schenkungen aus dem Jahr 2002 hinzu und besteuerte den Gesamtbetrag nach der günstigen Steuerklasse I, die im Verhältnis von Eltern zu Kindern gilt. Außerdem gewährte es auch den höheren Freibetrag der Steuerklasse I. Der Kläger wandte sich gegen die Einbeziehung der Schenkungen aus dem Jahr 2002.

Entscheidung: Die Klage hatte nur teilweise Erfolg:

- Zwar hätte das Finanzamt die Schenkungen der Mutter aus dem Jahr 2002 nicht berücksichtigen dürfen. Denn diese Schenkungen hatte der Kläger von seiner Mutter erhalten, während er die Abfindungen von seinen Brüdern erhalten hat. Die Abfindungen gelten nicht als von der Mutter gezahlt. Nur wenn der Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch nach dem Tod der Mutter erklärt wird, gilt die Abfindung als von der Mutter vererbt.
- Zu Unrecht hat das Finanzamt aber auf die Abfindungen den höheren Freibetrag und den günstigeren Steuersatz der Steuerklasse I angewendet: Dieser gilt nur im Verhältnis vom Kind zur Mutter. Die Abfindungen sind jedoch unter Geschwistern gezahlt worden, für die der niedrigere Freibetrag und der höhere Steuersatz der Steuerklasse II gelten. Im Ergebnis führt dies zu einer geringen Minderung der ursprünglich festgesetzten Erbschaftsteuer, nicht aber zu der vom Kläger begehrten Herabsetzung.

Hinweise: Bislang wurde die Abfindung für einen Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch vor dem Tod des künftigen Erblassers wie eine Schenkung des künftigen Erblassers behandelt. Hieran hält der BFH nun nicht mehr fest.

Künftig kommt es darauf an, ob der Verzicht gegen Abfindung vor dem Tod des künftigen Erblassers erklärt wird oder danach. Bei einem Verzicht vor dem Tod des künftigen Erblassers richtet sich die Besteuerung der Abfindung nach dem Verhältnis zu demjenigen, der die Abfindung zahlt; dies führt in der Regel zu einer ungünstigeren Steuerklasse und damit zu einem niedrigeren Freibetrag und höheren Steuersatz, weil der Verzicht häufig gegenüber Geschwistern erklärt wird.

Bei einem Verzicht nach dem Tod wird die Abfindung als Erbschaft, die vom Verstorbenen übergeht, behandelt; die Steuerklasse ist dann die günstige Klasse I, wenn es sich bei dem Verstorbenen um ein Elternteil handelt. Dafür werden aber auch sämtliche Schenkungen, die der Elternteil in den letzten 10 Jahren vor seinem Tod an das Kind erbracht hat, hinzugerechnet.

Der Inhalt des Mandantenrundschreibens ist nicht als Rechtsrat zu verstehen und ohne vorherige Beratung auch nicht als Entscheidungsgrundlage geeignet. Eine Haftung für den Inhalt der Beiträge kann trotz gewissenhafter Bearbeitung nicht übernommen werden.

München, im November 2017

THOMAS R. KRETZSCHMAR
Dipl. Kfm. (Univ.) . Dipl. Jur. (Univ.)
Wirtschaftsprüfer . Steuerberater . Fachberater für internationales Steuerrecht

OLIVER HENRY
Dipl. Jur. (Univ.)
Rechtsanwalt

KRETZSCHMAR & PARTNER mbB
STEUERN . RECHT . WIRTSCHAFT . PRÜFUNG
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT . STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT