

/ Steuerliche Highlights des Jahres 2017: Rück- und **Noerr** Ausblick

08.01.2018

Steuerrecht | Familienunternehmen & Private Clients

Das Jahr 2017 hatte in steuerlicher Hinsicht einige Höhepunkte und noch immer offene Baustellen zu bieten, die im Jahr 2018 noch zu Ende geführt werden müssen.

Baustelle: Sanierungsgewinn

Einer der steuerlichen Höhepunkte im Jahr 2017 war die im Februar 2017 veröffentlichte Entscheidung des Großen Senats des BFH zum sog. Sanierungserlass der Finanzverwaltung (Beschluss vom 28.11.2016, GrS 1/15). Die Richter versagten die Steuerfreiheit eines Sanierungsertrags aus einem Schuldnerlass mangels einer gesetzlichen Grundlage, die bis dahin von der Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen gewährt wurde.

Der Gesetzgeber reagierte prompt im Jahr 2017 und schaffte die vom Großen Senat geforderten gesetzlichen Grundlagen in § 3a EStG und § 7b GewStG, die nun die Steuerfreiheit des Sanierungsertrags regeln. Neu und vorteilhaft gegenüber dem bisherigen Sanierungserlass der Verwaltung ist, dass die Steuerfreiheit nun auch automatisch für die Gewerbesteuer gilt und nicht mehr im Ermessen der Gemeinde liegt. Die gesetzliche Neuregelung hat aber auch Nachteile zu verzeichnen. So gehen unter anderem vorhandene Verlustvorträge und andere Gewinnminderungspositionen maximal in Höhe des steuerfreien Sanierungsertrags unter. Zudem sollen Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsgewinnen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht mehr steuermindernd abgezogen werden dürfen (§ 3c Abs. 4 EStG).

Zwar gilt die gesetzliche Neuregelung für alle Forderungsverzichte nach dem 8.2.2017. Doch das Inkrafttreten der Regelung selbst steht noch unter dem Vorbehalt der Genehmigung durch die EU-Kommission, die bisher noch nicht vorliegt. Diese wird im Laufe des Jahres 2018 erwartet.

In der Übergangszeit wollte die Finanzverwaltung ihren bisherigen Sanierungserlass weiter anwenden (BMF-Schreiben vom 27.4.2017). Durch eine unglücklich formulierte gesetzliche Anwendungsregelung setzte sowohl der I. Senat mit Urteil vom 23.8.2017 (I R 52/14) als auch der X. Senat mit Urteil vom 23.8.2017 (X R 38/15) des BFH dieses Übergangsschreiben mangels einer gesetzlichen Übergangsvorschrift außer Kraft.

Auch hier könnte für den Gesetzgeber im Jahr 2018 nochmals Nachbesserungsbedarf bestehen, wenn sich der Gesetzgeber für die übergangsweise Weitergeltung des bisherigen Sanierungserlasses entscheidet.

Baustelle: Verlustverrechnungsverbot für Körperschaften nach § 8c KStG

Die Entscheidung des BVerfG zur teilweisen Verlustuntergangsregelung bei schädlichen Anteilswerbungen in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG stellt einen weiteren Höhepunkt des Jahres 2017 dar (BVerfG vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11).

Hier muss der Gesetzgeber im Jahr 2018 tätig werden. Bemerkenswert ist an dieser Entscheidung des BVerfG, dass die gesetzliche Neuregelung nicht nur für zukünftige Fälle gilt, sondern rückwirkend seit Einführung der Regelung anzuwenden ist. Zudem muss der Gesetzgeber die Neuregelung bis zum 31.12.2018 umsetzen. Ansonsten ist der teilweise Verlustuntergang von Anfang an nichtig und würde beim teilweise schädlichen Anteilswerb nicht mehr zum Verlustuntergang führen. Diese klaren Vorgaben des BVerfG an den Gesetzgeber bedeuten eine Zäsur auch im Verhältnis zwischen BVerfG und Gesetzgeber. Zum einen muss der Gesetzgeber beim Verfassen der Gesetze besser arbeiten. Ansonsten besteht künftig die Gefahr, dass verfassungswidrige Gesetzesregelungen auch rückwirkend nicht zur Anwendung kommen. Zum anderen macht das BVerfG dem Gesetzgeber hinsichtlich der zeitlichen Umsetzung und der Folgen einer Nichtumsetzung der verfassungswidrigen Regelung klare Vorgaben. Diese Vorgehensweise ist wohl eine Lehre aus der ErbSt-Entscheidung, bei der die gesetzliche Neuregelung nicht innerhalb der vom BVerfG gesetzten Frist erfolgte.

Doch nicht nur der teilweise Verlustuntergang steht unter Beschuss, sondern auch der gesamte Verlustuntergang beim einem schädlichen Anteilswerb von mehr als 50% ist möglicherweise verfassungswidrig. Davon ist zumindest das FG Hamburg überzeugt (Beschluss vom 29.8.2017, 2 K 245/17) und hat deshalb diese Thematik dem BVerfG zur Prüfung (Az. 2 BvL 19/17)

vorgelegt.

Etwas überraschend ist in diesem Zusammenhang auch die am 28.11.2017 erfolgte Veröffentlichung des seit Jahren erwarteten BMF-Schreibens zur Auslegung des § 8c KStG, insbesondere zur Anwendung der Stille-Reserven-Regelung sowie zur neu geregelten Konzernklausel. Dies ist vor dem Hintergrund bemerkenswert als dass die Hälfte der Regelung in § 8c KStG, d.h. der teilweise Verlustuntergang bei schädlichen Anteilswerbungen zwischen 25 und 50%, derzeit bis zu einer gesetzlichen Neuregelung nicht anzuwenden ist.

Baustelle: Realteilung

Einen weiteren Höhepunkt stellt die Rechtsprechung des BFH zur Realteilung dar (BFH vom 30.3.2017, IV R 11/15). Der Anwendungsbereich der steuerneutralen Realteilung von Personengesellschaften wurde hierdurch nochmals erheblich erweitert. Die Realteilungsgrundsätze kommen künftig nicht mehr nur bei einer Auflösung einer Mitunternehmerschaft zur Anwendung, sondern auch bei einem Ausscheiden eines Gesellschafters unter Fortbestehen der Personengesellschaft. Neu an der BFH-Entscheidung im Jahr 2017 war die Entscheidung des BFH, dass die Realteilungsgrundsätze nicht nur anzuwenden sind, wenn der Ausscheidende einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil aus dem Gesamthandsvermögen erhält, sondern auch, wenn er Einzelwirtschaftsgüter erhält.

Die Finanzverwaltung hat bisher noch nicht auf diese Entscheidung reagiert. Dies wird wohl im Jahr 2018 erfolgen, in dem ein grundlegend überarbeitetes BMF-Schreiben zur Realteilung zu erwarten ist.

Damit steht dem Steuerpflichtigen mit der Realteilung ein höchst flexibles Instrument zu steuerneutraler Abfindung von Gesellschaftern aus Personengesellschaften zur Verfügung. Vorteilhaft ist die Rechtsprechung vor allem für die Realteilung von Einzelwirtschaftsgütern. Diese können nun unabhängig von der Auflösung der Personengesellschaft (echte Realteilung) oder bei Ausscheiden unter Fortführung der Personengesellschaft (unechte Realteilung) zum Buchwert steuerneutral in des Betriebsvermögen des ausscheidenden Gesellschafters überführt werden.

Besonders vorteilhaft ist dies im Fall der Fortführung der Personengesellschaft, wenn auf den ausscheidenden Gesellschafter neben den Wirtschaftsgütern auch Schulden übergehen. Dies war bisher zumindest aus Sicht der Verwaltung nicht ohne Aufdeckung der stillen Reserven möglich, die auf den entgeltlichen Teil entfallen. Nach Ansicht des BFH können diese nun steuerneutral übergehen. Auch die Tatsache, dass nun auch der Übergang von Einzelwirtschaftsgütern auf den ausscheidenden Gesellschafter ausreicht und nicht mehr Teilbetriebe übergehen müssen, macht die Realteilung in Zukunft viel flexibler.

Haben Sie Fragen? Kontaktieren Sie gerne: Nikolay Herber

Practice Group: [Steuerrecht](#) ; [Familienunternehmen & Private Clients](#)