Aktuelles Steuerrecht
I /2025

Rotenburger Akademie für
Steuerrecht und
Betriebswirtschaft
Ph.Dr. Jörg W. Hellmer
Steuerberater

Seminar und Skript sind nach bestem Wissen und mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt worden. Gleichwohl ist jedwede Haftung des Referenten ausgeschlossen.

Alle Urteil wurden aus BFH-Online bzw. aus den Rechtsprechungsdatenbanken der einzelnen Finanzgerichte entnommen.

A. NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG 4

I. BUNDESRAT STIMMT STEUERFORTENTWICKLUNGSGESETZ ZU 4
II. NEUER UMWANDLUNGSSTEUERERLASS 2025 6
III. MODERNISIERUNG DER AUßENPRÜFUNG: DAS IST NEU AB 1.1.25 22
IV. § 9 NR. 1 S. 1 GEWSTG: SO IST DIE EINFACHE GRUNDSTÜCKSKÜRZUNG AB 2025 NEU GESTALTET 25
V. ÄNDERUNGEN DES § 1A KSTG IN 2024 27
VI. EARN-OUT-GESTALTUNGEN – RECHTSPRECHUNG UND VERWALTUNG 31
VII. DAS ENDE VON DREI BELIEBTEN GESTALTUNGSMODELLEN DURCH RECHTSÄNDERUNGEN IM JAHR 2024 37

B. URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN....42

I. EINKOMMENSTEUER 42
1. Steuerlicher Vorteil bei Firmenfahrzeugen nach der 1 %-Methode und Steuerpflicht von Prozesszinsen 42
2. Fahrtkosten eines Teilzeitstudierenden 44
3. Ersatz eines Verdienstausfallschadens 47
4. Kein Arbeitslohn bei Schenkung von Gesellschaftsanteilen zur Sicherung der Unternehmensnachfolge 50
5. Unentgeltlicher Nießbrauch an GmbH-Anteil: Entgeltliche Ablöse unterliegt nicht der Einkommensteuer 53
6. Rechtsfolgen bei der Ablösung eines Nießbrauchs an Gesellschaftsanteilen 54
7. Sind „nachlaufende" Betriebsausgaben abzugsfähig? 57
8. Erschütterung des Anscheinsbeweises für eine private Fahrzeugnutzung 58
9. Anschaffungsnahe Herstellungskosten einer Eigentumswohnung 60
10. Zum Nachweis einer verdeckten Treuhand bei Kommanditanteilen 62
11. Nachträgliche Betriebsausgaben des Schenkers bei „unentgeltlichem" Betriebsübergang 64
II. BILANZSTEUERRECHT 67
1. Anlage- oder Umlaufvermögen? Absicht der Veräußerung eines Wirtschaftsguts vor Ablauf seiner technischen Nutzungsdauer 67
2. Periodengerechte Verteilung einer Leasingsonderzahlung 69
3. Neuermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage nach Entprägung einer Personengesellschaft 72
III. KÖRPERSCHAFTSTEUER 75
1. Aussetzung der Vollziehung von auf § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG gestützten Bescheiden 75
2. Verdeckte Gewinnausschüttung bei unentgeltlichem Erwerb von Gesellschaftsanteilen, welche die Gesellschaft zuvor als eigene Anteile gehalten hat, durch einen Alleingesellschafter 76
3. Nutzung einer Ferienimmobilie 78
IV. GEWERBESTEUER 80
1. Auch kein Untergang des Verlustvortrags bei Übertragung eines gesamten Betriebes in eine KapG . 80
2. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen 82
3. Strenge Regeln bei der Gewerbesteuerkürzung 83
V. UMSATZSTEUER 85
1. Steuerfreiheit der Leistungen einer Praxisgemeinschaft an die beteiligten Ärzte 85
VI. ABGABENORDNUNG 88
1. Offenbare Unrichtigkeit bei der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos 88
VII. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT 89
1. Buchwertantrag im Umwandlungsbeschluss 89
2. Kein Ausgleich von Gewinnen des Rückwirkungszeitraums mit Verlustrücktrag bei Verschmelzung mit steuerlicher Rückwirkung 92
VIII. GRUNDERWERBSTEUER 94
1. Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft 94
IX. ERBSCHAFTSTEUER 96
1. Bestattungskosten als Nachlassverbindlichkeiten bei Zahlung aus einer Sterbegeldversicherung 96
2. Bemessung der Schenkungsteuer bei niedrig verzinsten Darlehen 97
3. Gesetzeslücke bei der Schenkungsteuer ermöglichte steuerfreie Wertverschiebungen bis zur Einführung des § 7 Abs. 9 ErbStG 99
4. Im Bau befindliche Gebäude stellen trotz Vermietungsabsicht kein Verwaltungsvermögen dar 100

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Bundesrat stimmt Steuerfortentwicklungsgesetz zu

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 20.12.2024 dem vom Bundestag am 19.12.2024 verabschiedeten Steuerfortentwicklungsgesetz zugestimmt.

Das Gesetz enthält:
- Anpassung der Einkommensteuertarife 2025 und 2026
- Erhöhung des Kinderfreibetrags
- Erhöhung des Kindergeldes

Anpassung von Tarif und Kinderfreibetrag:

Der Grundfreibetrag wird für 2025 auf 12.076 € und für 2026 auf 12.348 € angehoben.

Der Kinderfreibetrag erhöht sich für
- 2025: auf 3.336 € (bei Zusammenveranlagung: auf 6.672 €)
- 2026: auf 3.414 € (bei Zusammenveranlagung: auf 6.828 €).

Außerdem werden die **Tarifeckwerte** – mit Ausnahme des Eckwerts zur sog. „Reichensteuer“ – für
- 2025 um 2,6 %
- 2026 um 2,0 %

verschoben.

Kindergelderhöhung:

Das Kindergeld wird zum 1.1.2025 von 250 € auf 255 € monatlich für jedes Kind angehoben. Zum 1.1.2026 erfolgt eine weitere Erhöhung auf 259 €.

Nicht umgesetzte Maßnahmen:

Folgende – im Gesetzentwurf noch enthaltene – Maßnahmen wurden im Steuerfortentwicklungsgesetz nicht umgesetzt:

- Vereinfachungen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) und Sammelposten (§ 6 Abs. 2a EStG *)*,
- Verlängerung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2029 angeschafft oder hergestellt worden sind, (§ 7 Abs. 2 EStG),
- Faktorverfahren statt der Steuerklassen 3 und 5 (§§ 38b, 39 Abs. 4, 39a Abs. 1, 39b Abs. 2, 39e Abs. 1a, 39g und 39g EStG),
- Abschaffung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung bei steuerbegünstigten Körperschaften (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO),
- Politische Betätigung steuerbegünstigter Körperschaften (§ 58 Nr. 11 AO),
- Ergänzung des Begriffs der Selbstversorgungseinrichtungen um Photovoltaikanlagen (§ 68 Nr. 2 Buchst. b AO),
- Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen (§§ 138l, 138m, 138n AO),

- Anhebung des Bemessungsgrundlagenhöchstbetrags bei der Forschungszulage (§ 3 Abs. 5 FZulG).

II. Neuer Umwandlungssteuererlass 2025

Das BMF hat am 02.01.2025 den fast 200 Seiten starken neuen Umwandlungssteuererlasses (UmwStE) veröffentlicht.

Die dort enthaltenen Änderungen, geben wichtige Hinweise, wie die Finanzämter mit aktuellen Streitfragen in der Praxis umgehen werden.

1. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG

Die Regelungen zum sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG wurden aufgrund der jüngeren Änderungen des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG – BGBl I 21, 2050) und des Gesetzes zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie – UmRuG (BGBl I 23, Nr. 51) ergänzt.

Die hier wesentlichste Veränderung ist die Möglichkeit, eine eingetragene GbR in eine Kapitalgesellschaft zu formwechseln.

Der UmwStE sieht in den Rn. 01.03ff. eine umfassende Anpassung an die neue Rechtslage (Streichung des strengen EU-/EWR-Bezugs in § 1 Abs. 2 UmwStG und Erweiterung von § 1 Abs. 4 UmwStG für Verschmelzungen, Ab- und Aufspaltungen sowie Formwechsel von Drittstaatengesellschaften) und in den Rn. 01.38b eine Ergänzung um den Fall des grenzüberschreitenden Formwechsels (Hinaus-/Hereinformwechsel) vor.

Damit werden u. a. grenzüberschreitende Verschmelzungen und Formwechsel von Körperschaften außerhalb des EU/EWR-Raums – also etwa Umstrukturierungsvorgänge mit Deutschlandbezug bei US- oder asiatischen Gesellschaften – aus steuerlicher Sicht zu Buchwerten ermöglicht. Allerdings fordert die Finanzverwaltung hier in Rn. 01.24 UmwStE einen sog. Vergleichbarkeitstest, d. h. den Nachweis, dass der ausländische Umwandlungsvorgang den Strukturmerkmalen einer inländischen Umwandlung entspricht. Daneben darf selbstredend das Besteuerungsrecht Deutschlands durch den Umwandlungsvorgang weder beschränkt noch ausgeschlossen werden.

Beachten Sie:

Es erfolgte keine komplette Öffnung des UmwStG für Umwandlungen!

- Einbringungen nach § 20 UmwStG bleiben inhaltlich unberührt.
- Die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine inländische (oder EU/EWR-) Kapitalgesellschaft durch eine in einem Drittstaat ansässige Person ist daher weiterhin nicht ohne (ggf. anteiliger) Aufdeckung stiller Reserven möglich.

Rückwirkungszeitraum

Rn. 02.10 UmwStE stellt unter Hinweis auf BFH 12.4.23, I R 48/20 klar, dass der Rückwirkungszeitraum (RWZ) i.S.d. § 2 Abs. 4 UmwStG den Zeitraum zwischen dem steuerlichen Übertragungsstichtag (Beginn) und der Eintragung der Umwandlung in das zuständige öffentliche Register, z. B. Handelsregister, (Ende) umfasst.

Beachten Sie | Dieser Grundsatz gilt über § 20 Abs. 6 S. 4 UmwStG auch im Rahmen einer Einbringung in eine KapG in Gesamtrechtsnachfolge.

Beispiel

A bringt den Betrieb seines kaufmännischen Einzelunternehmens (e.K.) im Wege der Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 i.V.m. § 152 UmwG in die A-GmbH (zur Neugründung) ein. Der Ausgliederung wird die Schlussbilanz des e.K. zum 31.12.23 zu Grunde gelegt.

Die Ausgliederungserklärung wird vom Notar am 18.3.24 beurkundet und dem Registergericht der A-GmbH zugeleitet.

Die Eintragung im HRA erfolgt am 23.4.24. Danach meldet der Notar die Ausgliederung auch dem HRA, in welchem A als e.K. eingetragen ist. Die Eintragung der Ausgliederung erfolgt dort am 4.5.24.

Steuerlicher Einbringungsstichtag ist gem. § 20 Abs. 6 S. 2 UmwStG der Tag, auf den die Ausgliederungsbilanz erstellt ist – also der 31.12.2. Bei Spaltungen tritt die Wirksamkeit nach § 131 Abs. 1 UmwG mit der Eintragung in das Register des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers (A) ein.

Ende des RWZ ist somit der 4.5.24. Dies ist insbesondere hinsichtlich sog. Entnahmen im RWZ zu beachten, welche gem. § 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG nicht an der Rückwirkung teilnehmen.

1.1 Verlustverrechnung

Der UmwStE nimmt in den Rn. 02.40a und 02.40b erstmals zu den mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz im Jahr 2013 eingeführten Sätzen 3 bis 6 des § 2 Abs. 4 UmwStG Stellung. Nach § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG ist bei einer rückwirkenden Umwandlung der Ausgleich oder die Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren Verlusten und verbleibenden Verlustvorträgen des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig.

Beachten Sie | Anders als in den Fällen der Verschmelzung einer Verlustgesellschaft (vgl. § 12 Abs. 3 Hs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 UmwStG) gehen die Verluste bzw. Verlustvorträge in diesen Fällen jedoch nicht unter, es erfolgt „lediglich“ eine Verrechnungssperre für den Rückwirkungszeitraum.

Erzielt beispielsweise der übernehmende Rechtsträger im „Restjahr“ nach der Eintragung im Handelsregister Gewinne aus der Realisierung stiller Reserven entweder im bereits zuvor vorhandenen oder im eingebrachten Betriebsvermögen, wird ein Ausgleich mit laufenden Verlusten oder Verlustvorträgen nicht durch § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG gesperrt (vgl. Drüen/Wöhrle in: Frotscher/Drüen, § 2 UmwStG, Rn. 173)

2.Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft §§ 3 bis 10 UmwStG

2.1 Übermittlungspflicht der steuerlichen Schlussbilanz – Neureglung durch das JStG 2024

Nach § 3 Abs. 1 S. 1 UmwStG ist die übertragende Körperschaft zur Erstellung und Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungsstichtag verpflichtet, in welcher diese das ihr zustehende Wertansatzwahlrecht ausübt.

Nach Rn. 03.01 UmwStE 2025 stellt diese steuerliche Schlussbilanz eine von der Steuerbilanz abzugrenzende eigenständige Bilanz dar. Das heißt in der Praxis, es ist neben der „normalen" Steuerbilanz auch eine ggf. deckungsgleiche steuerliche Schlussbilanz zur Ausübung des Wert ansatzwahlrechts einzureichen. Darauf kann verzichtet werden, wenn eine ausdrückliche unwiderrufliche Erklärung abgegeben wird, dass die Steuerbilanz der steuerlichen Schlussbilanz entspricht. Diese Erklärung gilt dann gleichzeitig als Antrag auf Buchwertfortführung. Mit dem JStG 2024 wurde nun in § 3 Abs. 2a UmwStG neu geregelt, dass diese gesonderte Schlussbilanz innerhalb von 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in den der steuerliche Übertragungsstichtag fällt, elektronisch zu übermitteln ist.

Rn. 03.01 und 11.02 übernehmen diese Neuregelung.

Beachten Sie |
Unklar ist, ob ein Fristversäumnis der Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz i. S. d. § 3 Abs. 1 UmwStG zu einer Versagung des Antrags auf Buchwertfortführung führen kann.

In der Literatur wird dies mit Verweis auf die Gesetzesbegründung abgelehnt (vgl. Bergan/Lätsch, DStR 24, 2848). In der Praxis sollte man hier nicht „auf Risiko spielen" und den (formlosen) Antrag, immer schon separat vor Abgabe der entsprechenden Schlussbilanz, bspw. bereits nach Eintragung der Umwandlung im zuständigen öffentlichen Register, einreichen (vgl. auch Krohn, Stbg 24, 346).

Hinweis:
Ganz aktuell hat der BFH mit Urteil vom 10.7.24 (IV R 8/22) entschieden, dass ein wirksamer Buchwertantrag für den Fall eines Formwechsels einer GmbH in eine GmbH & Co. KG bereits in dem notariell beurkundeten Formwechselbeschluss gestellt werden könne.

2.2 Anwendung von §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG

Im UmwStE finden sich erstmals Aussagen zur Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG im Rahmen von Umwandlungen.

Das BMF hat dahin gehend seine Auffassung im Erlass-Entwurf revidiert, dass bei im Zuge einer Verschmelzung übertragenen Verpflichtungen eine Aufwandsverteilung nach § 4f EStG ausscheidet.

Nunmehr sieht Rn. 03.05 UmwStE 2025 ausdrücklich vor, dass bei im Zuge der Verschmelzung übertragenen Verpflichtungen eine Aufwandsverteilung entsprechend § 4f EStG vorzunehmen ist, soweit die übertragenen Verpflichtungen in der Steuerbilanz des übertragenden Rechtsträgers Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben und die Verpflichtungen in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert anzusetzen sind. Damit reagierte das BMF auf die teilweise vorgebrachte Kritik, dass die Regelung nicht schlüssig sei und auch im Widerspruch zu der Auffassung im BMF-Schreiben vom 30.11.17 (IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl I 17, 1619) stehe.

Damit dürfte klargestellt sein, dass das Verteilungsverbot nach § 4f Abs. 1 S. 3 EStG im Rahmen einer Umwandlung zu einem Zwischen- oder Verkehrswert nicht anzuwenden ist, sodass bei passivierungsbeschränkten Verpflichtungen nach § 4f Abs. 1 S. 1 EStG eine außerbilanzielle Aufwandsverteilung über 15 Jahre erfolgt, welche vom übernehmenden Rechtsträger als Rechtsnachfolger entsprechend § 4f Abs. 1 S. 7 EStG fortzuführen ist.

Anrechnung von Vorbesitzzeiten
Eine wichtige Neuerung sieht Rn. 04.15 UmwStE vor. Die Anrechnung von Vorbesitzzeiten nach § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG auf die Mindestbeteiligungshöhe nach § 9 Nr. 2a und 7 GewStG (Dividendenkürzung bei Schachtelbeteiligung von mindestens 15 %) soll insoweit keine Anwendung mehr finden.

Eine Kürzung kommt somit nur noch dann in Betracht, wenn der übernehmende Rechtsträger zu Beginn des Erhebungszeitraums bereits selbst über eine solche Schachtelbeteiligung verfügt hat oder die Umwandlung, aufgrund derer die 15 %-Grenze erreicht wurde, auf den Beginn des Erhebungszeitraums erfolgte. Die Regelung betrifft insbesondere „Holdingmodelle“ die im Wege eines qualifizierten Anteilstausches i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG errichtet werden. Hier besteht keine Möglichkeit der Rückbeziehung des Einbringungsvorgangs. Soweit der Anteilstausch daher nicht auf den Schnittpunkt der Jahre erfolgt, nehmen entsprechende Ausschüttungen im erste Jahr auf Ebene der „Holding“ nicht an der Gewerbesteuerkürzung des § 9 Nr. 2a GewStG teil.

Gestalterisch kann dem Dilemma entgangen werden, indem entgegen der üblichen Praxis der Anteilstausch nicht zur Aufnahme (d. h. im Wege einer Sachkapitalerhöhung), sondern im Wege einer Sachgründung der aufnehmenden Gesellschaft durchgeführt wird. Denn dann dürften die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG schon in tatsächlicher Hinsicht erfüllt werden, da der Übernehmerin die Anteile bereits bei Eintritt in die Gewerbesteuerpflicht (d. h. mit Eintragung der Übernehmerin in das Handelsregister) und damit zu Beginn des in diesem Zeitpunkt beginnenden abgekürzten Erhebungszeitraums (§ 14 S. 3 GewStG) zuzurechnen sind.

2.3 Umwandlungskosten

Mit Urteil vom 23.11.22 (I R 25/20, BStBl II 23, 612) hat der BFH geklärt, dass die im UmwStG in § 4 Abs. 4 S. 1 und § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG geregelten „Kosten für den Vermögensübergang“ so auszulegen sind, dass diese alle durch die Umwandlung veranlassten Aufwendungen erfassen. Erwartungsgemäß nimmt Rn. 04.34 UmwStE diese Rechtsprechungsgrundsätze nun auf.

Das heißt, auch die Umwandlung vorbereitende Kosten – z. B. für die Planung und Abstimmung einer Verschmelzung – sind als „Kosten für den Vermögensübergang“ einzuordnen. Vereinfacht muss die Frage gestellt werden: Wären die Aufwendungen auch ohne die Umwandlung angefallen? Lautet die Antwort „Nein“, sind diese im Übernahmeergebnis mit einzubeziehen, es sei denn, es handelt sich um aktivierungspflichtige Anschaffungskosten der übernommenen Wirtschaftsgüter (sog. objektbezogene Kosten, bspw. GrESt bei umwandlungsbedingter Übertragung von Grundvermögen)

Beachten Sie | Da entsprechende Kosten des übernehmenden Rechtsträgers im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeergebnisses – unabhängig vom Zeitpunkt des Entstehens – zu berücksichtigen sind, führt dies im Ergebnis aufgrund § 4 Abs. 6 und 7 UmwStG i.d.R. zu einer vollen bzw. 40%igen (TEV) Nichtabziehbarkeit der Kosten.

Dies soll gem. Rn. 04.43 UmwStE auch die Kosten betreffen, die dem übertragenden Rechtsträger ab dem steuerlichen Übertragungsstichtag entstehen.

Abgrenzung: Einbringungskosten

Gemäß § 22 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 S. 3 UmwStG sind Einbringungskosten bei der Ermittlung des Einbringungsgewinns I oder II zu berücksichtigen und mindern somit den entsprechenden Einbringungsgewinn (EBG), sofern innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist ein schädlicher Veräußerungs- oder Ersatztatbestand realisiert wird. Ansonsten sind diese (unabhängig vom Wertansatz) laufende BA der beteiligten Rechtsträger.

3. Verschmelzung auf Körperschaften, §§ 11 bis 13 UmwStG

3.1 Abwärtsverschmelzung

In gleich mehreren Rn. (11.06, 11.09a, 11.18 und 11.19) nimmt der UmwStE zu der Frage Stellung, ob bei einer Abwärtsverschmelzung die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft zu den übergehenden Wirtschaftsgütern gehört. Hierbei folgt der Erlass der Entscheidung des BFH vom 30.5.18 (I R 31/16, BStBl II 19, 136).

Dieser hatte entschieden, dass im Fall der Abwärtsverschmelzung auch die unmittelbar auf den Gesellschafter der Muttergesellschaft übergehende Beteiligung an der Tochtergesellschaft zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i.S.d. § 11 Abs. 1 S. 1 UmwStG gehört (Direkterwerb) und bei einem im Ausland ansässigen Gesellschafter der Buchwertansatz voraussetzt, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

3.2 Ermittlung des Übernahmeergebnisses

Die Finanzverwaltung hält in Rn. 12.05 an ihrer Auffassung fest, dass ein Übernahmeergebnis unabhängig von dem Vorliegen einer Beteiligung an dem übertragenden Rechtsträger in allen Fällen der Auf-, Ab- und Seitwärtsverschmelzung zu ermitteln ist.

Beachten Sie | Dieses gilt gem. Rn. 15.14a auch für Spaltungsvorgänge einer Körperschaft nach §15 UmwStG.

3.3 Wertverschiebung zwischen Anteilen

Im Rahmen von Verschmelzungen und Spaltungen kommt es zu sog. Wertverschiebungen zwischen den Anteilseignern, soweit die Beteiligungsverhältnisse an den beteiligten Körperschaften nicht nach den Verkehrswertverhältnissen ausgestaltet werden.

Die Finanzverwaltung wollte in diesen Fällen grundsätzlich das Wahlrecht zur Fortführung der entsprechenden Buchwerte der Anteile gem. § 13 Abs. 2 UmwStG versagen. In Rn. 13.03 UmwStE folgt die Finanzverwaltung nun der entgegenstehenden Auffassung des BFH (28.5.20, IV R 17/17, BStBl II 23, 607), wonach § 13 UmwStG unabhängig davon Anwendung findet, ob es sich um eine verhältniswahrende oder nicht verhältniswahrende Umwandlung mit oder ohne Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner handelt.

Beachten Sie | Dies ist kein Freibrief für die Beratungspraxis! Denn derartige Wertverschiebungen sind steuerlich relevant, auch wenn diese die Möglichkeit der Fortführung der Buchwerte/Anschaffungskosten nicht tangieren:

- Erhält dabei eine an dem übertragenden Rechtsträger beteiligte Kapitalgesellschaft zugunsten eines ihrer Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person eine geringerwertige Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger, stellt die Vorteilsgewährung an den Anteilseigner grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung an diesen dar.
- Sowohl bei einer verhältniswahrenden als auch bei einer nichtverhältniswahrenden Umwandlung ist darüber hinaus zu prüfen, ob die Wertverschiebung zwischen den Anteilseignern eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellt oder einen der Tatbestände des § 7 Abs. 8 ErbStG erfüllt.

4. Spaltungen von Gesellschaften §§ 15 bis 16 UmwStG

4.1 Grundsätze

§ 15 UmwStG ermöglicht – unter Vorliegen der strengen Teilbetriebsvoraussetzungen (s.u.) – die steuerneutrale Trennung der unternehmerischen Aktivitäten der übertragenden Körperschaft (i.d.R. GmbH) und deren Zuordnung zu einer oder mehrerer übernehmender Körperschaften. Hierbei ordnet § 15 Abs. 1 UmwStG die entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG an. Es sind also – entsprechend der Behandlung bei der Verschmelzung – zwei Ebenen zu betrachten:

- Die Fortführung der Buchwerte des übergehenden Betriebsvermögens gem. § 11 Abs. 2 UmwStG → kein Übertragungsgewinn der übertragenen Gesellschaft.

  Beachten Sie | Dieser Grundsatz wird jedoch durch § 15 Abs. 2 S. 5 UmwStG (Trennung von Gesellschafterstämmen) eingeschränkt (s.u.)

- Fortführung der (anteiligen) Anschaffungskosten der übertragenen Gesellschaft für die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gem. § 13 Abs. 2 UmwStG → kein Veräußerungsgewinn der Anteilseigner

4.2 Spaltung zu null

Zivilrechtlich ist anerkannt, dass eine nichtverhältniswahrende Spaltung auch dergestalt möglich ist, dass einzelnen Gesellschaftern überhaupt keine Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gewährt werden, sog. Spaltung zu null (vgl. OLG München 10.7.13, 31 Wx 131/13; Weiler in W/M, § 123 UmwG Rz. 80).

Die Finanzverwaltung hat zwar im UmwStE 2011 auch nicht verhältniswahrende Spaltungen anerkannt, es war jedoch nicht eindeutig, ob darunter auch eine Spaltung zu null fällt.

Dieses wird in den Rn.01.15 und 15.43 UmwStE nunmehr ausdrücklich geregelt.

4.3 Ausschließlichkeitsgebot

§ 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG regelt, dass § 11 Abs. 2 u. § 13 Abs. 2 UmwStG nur anzuwenden sind, wenn auf die übernehmenden Körperschaften ein Teilbetrieb übertragen wird und im Fall der Abspaltung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt (sog. doppeltes Teilbetriebserfordernis).

Die Finanzverwaltung interpretierte diese Regelung trotz heftiger Kritik im Schrifttum (siehe zum Streitstand auch: Kraft in: Ubg 19, 95) weiterhin so, dass sowohl das gesamte übertragene Vermögen als auch das gesamte im Rahmen einer Abspaltung bei der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen zu einem Teilbetrieb gehören muss. Mithin besteht nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Ausschließlichkeitserfordernis (synonym: Nur-Teilbetriebserfordernis). Diese Auslegung führt dazu, dass die Abspaltung eines Teilbetriebs zu Buchwerten nur möglich ist, wenn sich das gesamte bei der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen einem oder mehreren Teilbetrieben zuordnen lässt.

4.3.1 Spaltungshindernis

Wesentliche Betriebsgrundlagen müssen immer dem Teilbetrieb, zu dem sie gehören, zugeordnet werden. Bei einer gleichzeitigen Nutzung durch mehrere Teilbetriebe kann der Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG nicht erfüllt werden – die Spaltung wäre also nicht steuerneutral realisierbar.

Von diesem Grundsatz macht Rn. 15.08 UmwStE eine praktisch hochrelevante Ausnahme: Durch mehrere Teilbetriebe genutzte Grundstücke können

- bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses real geteilt (= flächenmäßig oder nach WEG) werden oder
- soweit eine solche Teilung nicht zumutbar ist, kann eine ideelle Teilung zu Bruchteilseigentum im Verhältnis der unmittelbar nach der Spaltung bestehenden rechtlichen Verhältnisse erfolgen.

Beachten Sie | Eine bloße Vermietung genügt insoweit nicht. Bei einer realen Teilung des Grundstücks muss diese vor der Beurkundung des Spaltungsvertrags bewirkt sein, da unvermessene Teilflächen nicht nach § 28 GBO bezeichnet werden können (siehe Heckschen, GmbHR 15, 897).

4.3.2 Abgrenzung: Neutrales Vermögen Abgrenzung:

WG der übertragenden Körperschaft, die weder zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen noch zu den nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren WG gehören, werden als sog. neutrales Vermögen bezeichnet.

Dieses neutrale Vermögen kann gem. Rn. 15.09 UmwStE unverändert grundsätzlich jedem der erforderlichen Teilbetriebe frei zugeordnet werden.

Eine solche freie Zuordnung scheidet nach Rn. 15.08 UmwStE jedoch aus, wenn ein nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbares Wirtschaftsgut in einem der Teilbetriebe überwiegend genutzt wird. Dann soll nur eine einheitliche Zuordnung zu diesem (überwiegend nutzenden) Teilbetrieb möglich sein. Welche Beurteilungskriterien hierbei greifen sollen (zeitanteilige Nutzung, Wertschöpfung etc.), lässt der Erlass offen und schafft hiermit für die Praxis ein zusätzliches Spaltungshindernis.

Beachten Sie | Gemäß Rn. 15.11 UmwStE können fiktiven Teilbetrieben i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG (100 %-Beteiligung an einer KapG oder einem Mitunternehmeranteil) jedoch nur die Wirtschaftsgüter einschließlich Schulden zugeordnet werden, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung bzw. dem Mitunternehmeranteil stehen. Eine freie Zuordnung von neutralem Vermögen zu einem fiktiven Teilbetrieb scheidet daher aus! Insbesondere bei Holdinggesellschaften führt dies regelmäßig zu einer „Spaltungssperre“.

Beispiel:
Die A-GmbH verfügt über 100 %-Beteiligungen an der B-GmbH und der C-GmbH. Daneben hält die A-GmbH neutrales Vermögen, das aus Bankguthaben sowie Verbindlichkeiten aus Versorgungszusagen an die Geschäftsführer besteht, die keine stillen Reserven enthalten.

Die Beteiligung an der C-GmbH soll abgespalten werden.

Lösung: Nach Auffassung der Finanzverwaltung in Rn. 15.01 UmwStE ist eine steuerneutrale Abspaltung nicht möglich, da die (neutralen) Wirtschaftsgüter der A-GmbH keinem der beiden Teilbetriebe zugeordnet werden können und somit keine „Nur-Teilbetriebe“ Gegenstand der Abspaltung sind.

Die Folgen einer „missglückten“ Spaltung führen zu einem steuerlichen „Doppelschaden“:

- Auf Ebene der übertragenden Körperschaft sind gem. § 11 Abs. 1 UmwStG für das übergehende BV zwingend die gemeinen Werte anzusetzen. Der hierdurch entstehende Übertragungsgewinn unterliegt der vollen Besteuerung mit KöSt + GewSt.
  Beachten Sie | Soweit dieser Gewinn auf die Beteiligung einer anderen Körperschaft entfällt (bspw. fiktiver Teilbetrieb siehe Ausgangsfall), ist § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden.
- Auf der Ebene des Gesellschafters gilt gleichzeitig bei einer Aufspaltung gem. § 13 Abs. 1 UmwStG der gesamte Anteil an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert, bei einer Abspaltung entsprechend ein Teil der Beteiligung (Maßstab: Verhältnis der gemeinen Werte des BV).

FAZIT | Die Finanzverwaltung hält an ihrer umstrukturierungsfeindlichen Auffassung im Rahmen der Spaltung von Kapitalgesellschaften (über § 16 UmwStG gilt dies jedoch auch für die Spaltung von PersG) fest. Für die Praxis heißt dies, Auf- und Abspaltungen von Körperschaften immer durch vorherige verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO abzusichern oder spaltungshindernde Wirtschaftsgüter, vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag zu veräußern, um die Teilbetriebsvoraussetzungen gemäß Rn. 15.03 UmwStE 2025 zu erfüllen.

4.4 Missbrauchsverhinderungsregelungen, § 15 Abs. 2 UmwStG

§ 15 Abs. 2 UmwStG schränkt im Rahmen eines Missbrauchskatalogs die Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG auf einen Spaltungsvorgang weiter ein.

Beachten Sie | Anders als die Nichterfüllung von § 15 Abs. 1 UmwStG hat ein Verstoß gegen die Regelungen des § 15 abs. 2 UmwStG „nur“ zur Folge, dass das Wertansatzwahlrecht nach § 11 Abs. 2 UmwStG bei der übertragenden Gesellschaft (und zwar nur für das übergehende BV, vgl. Rn. 15.21 UmwStE) nicht anzuwenden ist. Auf der Ebene der Anteilseigner bleibt dagegen das Wahlrecht des § 13 Abs. 2 UmwStG erhalten.

4.4.1 Erwerb und Aufstockung fiktiver Teilbetriebe

§ 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG stellt eine praktisch bedeutsame Zusatzvoraussetzung für fiktive Teilbetriebe gem. § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG (MU-Anteile und 100%ige KapG-Beteiligungen) auf. Diesen wird faktisch die Qualität eines begünstigten Teilbetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 UmwStG wieder aberkannt, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag durch Übertragung von WG, die keinen (originären) Teilbetrieb darstellen, erworben oder aufgestockt worden sind.

Von einer schädlichen Aufstockung ist jedoch gem. der unveränderten Rn. 15.16 UmwStE nur dann auszugehen ist, wenn die stillen Reserven in den zur Aufstockung verwendeten Wirtschaftsgütern nicht oder nicht in vollem Umfang aufgedeckt wurden. Dies sind Fälle der Übertragung bzw. Überführung nach § 6 Abs. 5 EStG oder der Einbringung zum Buchwert nach §§ 20 f UmwStG.

4.4.2 Nachspaltungs-Veräußerungssperre

Durch das Wachstumschancengesetz (27.3.24, BGBl I 24, Nr. 108) wurde die sog. Veräußerungssperre des § 15 Abs. 2 UmwStG neu gefasst.

Ursächlich hierfür war die Entscheidung des BFH vom 11.8.21 (I R 39/18), welche den Anwendungsbereich der „Altregelung“ deutlich einschränkte. Nunmehr sieht § 15 Abs. 2 S. 2 UmwStG n. F. vor, dass die Möglichkeit der Buchwertfortführung gem. § 11 Abs. 2 UmwStG ausscheidet, wenn durch die Spaltung eine Veräußerung an außenstehende Personen entweder vollzogen oder vorbereitet wird.

Von einer solchen „Vorbereitung einer Veräußerung“ soll gemäß § 15 Abs. 2 S 4 UmwStG n. F. unwiderlegbar auszugehen sein, wenn „innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstich tag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden“. Als Außenstehende Person definiert § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG Per-

sonen, die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren. Die Veräußerung des Anteils gilt insoweit als rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO.

Während der Entwurf des UmwStE noch keine Ausführungen zu der oben dargestellten Gesetzesänderung enthielt, wurde dies erwartungsgemäß im nun veröffentlichten UmwStE 2025 nachgeholt.

In Rn. 15.25a UmwStE 2025 stellt das BMF klar, dass es unerheblich sei, ob es weitere, außersteuerliche Beweggründe für die Spaltung gab. Die Veräußerung der Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag stellt somit eine unwiderlegbare Vermutung einer schädlichen Veräußerungsvorbereitung auf, sofern diese mehr als 20 % des Wertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungsstichtag ausmachen. Rn. 15.35a UmwStE 2025 sieht zur Verhinderung von Umgehungsgestaltungen einen Einbezug von verbundenen Unternehmen zur Ermittlung der maßgeblichen Beteiligungsquote vor.

Beachten Sie

Ein Unterschreiten der 20 %-Schwelle allein sichert jedoch nicht die Steuerneutralität der Umwandlung, da ja gerade das Ziel des Gesetzgebers war, auch solche Fälle zu erfassen, in denen zwar im Nachgang einer Spaltung zwar nicht mehr als 20 % der betroffenen Anteile veräußert wurden, aber bei der Spaltung schon eine feste Veräußerungsabsicht be stand. Der Erlass stellt dahin gehend in Rn. 15.25a klar, dass die reine Schaffung einer Veräußerungsstruktur durch die Spaltung für sich noch keine solche konkrete Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt der Spaltung begründet.

Allerdings können entsprechende Abreden – wie z. B. Letter of Intent, Memorandum of Understanding – das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht implizieren. Hier sind Streitigkeiten in zukünftigen Betriebsprüfungen vorprogrammiert. In Zweifelsfällen sollte immer die 5-Jahresfrist abgewartet werden.

4.4.3 Trennung von Gesellschafterstämmen

Ebenfalls kommt es bei einer sog. Trennung von Gesellschafterstämmen zur Versagung der Buchwertbegünstigung des § 11 Abs. 2 UmwStG. Voraussetzung für eine Buchwertfortführung oder einen Zwischenwertansatz ist, dass die Beteiligungen an der übertragenden Kapitalgesellschaft mindestens fünf Jahre vor dem Übertragungsstichtag bestanden haben. Die Regelung ist durch das Wachstumschancengesetz von § 15 Abs. 2 S. 5 UmwStG a. F. in § 15 Abs. 2 S. 8 UmwStG n. F. überführt worden.

Da diese Regelung autonom von der Neufassung von § 15 Abs. 2 S. 2 bis 7 UmwStG ist, ergeben sich insoweit keinerlei Änderungen des UmwStE 2025.

5. Einbringungen in Kapitalgesellschaften, §§ 20 bis 23 UmwStG

5.1 Weitere Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung

Die Finanzverwaltung hält in Rn 20.07 UmwStE unverändert an ihrer Auffassung fest, dass die Gesamtplanrechtsprechung im Rahmen einer Einbringung greifen soll, soweit funktional wesentliche Betriebsgrundlagen und bei der Einbringung eines Teilbetriebs sogar diesem nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren WG „im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung … in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen“ worden sind.

PRAXISTIPP | Weiterhin fehlen für die Praxis wesentliche Aussagen zu der Frage, ob diese Grundsätze auch bei der vorherigen Ausgliederung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen unter Aufdeckung der stillen Reserven greifen sollen und welche Zeiträume insoweit zu betrachten sind.

In der Praxis wird teilweise bei einem Zeitraum ab 18 Monaten von einer Unschädlichkeit ausgegangen. Soweit ersichtlich hat sich aus den Reihen der Finanzverwaltung bis dato einzig die OFD Karlsruhe geäußert.
Sie nimmt hier grundsätzlich einen Gesamtplan bei einem Zeitraum der Ausgliederung von bis zu 24 Monaten vor der Einbringung an. Beachten Sie bei entsprechenden Vorschaltmodellen, dass die Finanzämter hierbei regelmäßig nicht auf das Datum des maßgeblichen Einbringungsvertrags, sondern dem (rückbezogenen) Einbringungsstichtag abstellen.

5.2 Gewährung von Gesellschaftsrechten

Rn. E 20.10 UmwStE wurde dahin gehend ergänzt, dass nunmehr klargestellt wird, dass auch die Gewährung eigener Anteile keine taugliche Gegenleistung i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG darstellt. Ebenso wird Rn. 20.09 UmwStE (Zurückbehalt von Anteilen an der übernehmenden KapG) erweitert.

Die im Rahmen der Einbringung unschädlich zurückbehaltenen Anteile (bspw. bei Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft) stellen keine neuen Anteile i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG dar. Es muss also immer auch eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft erfolgen.

5.3 Einbringung von Mitunternehmeranteilen

Hinsichtlich der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine KapG gem. § 20 UmwStG trifft der UmwStE an verschiedenen Stellen wichtige Aussagen für die Beratungspraxis:

- Insbesondere zivilrechtliche Umwandlungsvorgänge (Beispiel Formwechsel, s.u.) umfassen nur das Gesellschaftsvermögen bzw. den zivilrechtlichen Gesellschaftsanteil. Das Sonder-BV muss in den Fällen einer Einbringung (insb. im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge) immer zivilrechtlich gesondert übertragen werden, soweit dies als funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Einbringungsgegenstandes qualifiziert. Rn. 20.05 UmwStE stellt insoweit klar, dass auch in diesen Fällen ein einheitlicher Einbringungsvorgang vorliegt, soweit die Übertragung des „Gesamthandsvermögens“ (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO n.F.) und des Sonder-BV in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang erfolgt. Für die Praxis ist anzuraten, die Verknüpfung der

Übertragungsvorgänge in den entsprechenden Umwandlungsbeschlüssen sicherzustellen.

- Rn. 20.05 UmwStE stellt nun ausdrücklich klar, dass beim Formwechsel einer PersG gem. § 25 UmwStG i.V.m. § 20 UmwStG Einbringungsgegenstand der Mitunternehmeranteil ist.

  Beachten Sie | Der Anwendungsbereich des § 20 UmwStG erfordert jedoch eine Mitunternehmerschaft. Allein die zivilrechtliche Möglichkeit, eine Gesellschaft gem. §§ 190ff. UmwG formwechseln zu können, heißt noch nicht, dass eine Begünstigung nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG eröffnet ist (= Buchwertfortführung).

  Die praktische Relevanz dieser Differenzierung dürfte ab dem Jahr 2024 durch die Aufnahme der eGbR als möglichen Rechtsträger einer Umwandlung deutlich gestiegen sein (entsprechendes gilt für die Option nach § 1a KStG).

- Auch die Einbringung nur eines Teils eines MU-Anteils fällt unstreitig unter den Anwendungsbereich des § 20 UmwStG. In der Praxis wird jedoch oft vergessen, dass es in diesen Fällen erforderlich ist, auch das funktional wesentliche Sonder-BV quotal (regelmäßig Grundstücke) zu übertragen.
- Rn. 20.11 UmwStE wurde um eine entsprechende Klarstellung ergänzt: „Bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils muss auch jedes zugehörige (funktional wesentliche) Wirtschaftsgut des Sonder-BV anteilig mindestens in demselben Verhältnis übergehen, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht.“
-

Beachten Sie

Die Finanzverwaltung fordert eine Übertragung „mindestens“ im Verhältnis des Gesamthandsvermögens und scheint damit der Auffassung zu folgen, dass ein „überquotal“ eingebrachter Teil des Sonder-BV ebenfalls an der Einbringung i. S. d. § 20 UmwStG teilnimmt.
Eine ausdrückliche Klarstellung im UmwStE wäre dahin gehend wünschenswert gewesen

5.4 Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

Nach § 20 Abs. 5 S. 3 UmwStG sind die Anschaffungskosten der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile um den Buchwert der Entnahmen zu vermindern und um den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ergebenden Wert der Einlagen zu erhöhen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung im UmwStE 2011 sollte, soweit Entnahmen im Rückwirkungszeitraum das Eigenkapital des eingebrachten Betriebs übersteigen, eine Wertaufstockung nach § 20 Abs. 5 i. V. m. Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG mit Versteuerung der insoweit aufgedeckten stillen Reserven vorzunehmen sein, um das Entstehen negativer Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile zu vermeiden.

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 7.3.18 (I R 12/16) gegen diese Auffassung der Finanzverwaltung ausgesprochen. Nach dessen Auffassung seien entsprechende Entnahmen nur von den Anschaffungskosten der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile abzuziehen. Hierdurch könnten auch negative Anschaffungskosten entstehen.

Mit dem JStG 2024 hat nun der Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des BFH mit der Anfügung eines neuen S. 5 in § 20 Abs. 2 UmwStG n. F. reagiert. Danach soll sich das eingebrachte Betriebsvermögen i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 und 4 sowie S. 4 UmwStG „unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen i. S. d. Abs. 5 S. 2 UmwStG" ermitteln. Damit wird praktisch die alte Auffassung der Finanzverwaltung ins Gesetz geschrieben.

Für die Praxis heißt dies also, dass „Überentnahmen" im Rückwirkungszeitraum zu einer Wertaufstockung und somit einer Einbringung zu einem Zwischenwertansatz führen können (siehe zu den bilanziellen Folgen solcher Entnahmen im Rückwirkungszeitraum: Mayer, GStB 25, 63 ff.). Rn. 20.19 UmwStE 2025 nimmt nun auch diese gesetzliche Neuregelung auf.

Nach § 27 Abs. 23 UmwStG n. F. ist § 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG n. F. erstmals auf Einbringungen anzuwenden, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.23 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.23 geschlossen worden ist. Damit soll die Neuregelung faktisch schon für alle in 2024 realisierten Einbringungssachverhalte greifen.

Beachten Sie

Damit stellt der Gesetzgeber jedoch auch klar, dass für in 2023 oder früher realisierte Einbringungssachverhalte die obige Rechtsprechung des BFH, welche nunmehr auch im BStBl II 24, 613 veröffentlicht wurde, anzuerkennen ist und entsprechende Überentnahmen nicht zu einem Einbringungsgewinn aus dem Ansatz eines Zwischenwertes führen. Es handelt sich daher nicht um eine lediglich „klarstellende" gesetzliche Regelung (a. A. offenbar Krohn, Stbg 24, 346.

5.5 Zurückbehalt einer Gesellschafterforderung

Ein oft übersehenes steuerliches Risiko entstand bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen insbesondere in Fällen eines Formwechsels. Hier war nicht klar, ob es sich beim Wechsel des Gesellschafter-Darlehenskontos vom steuerlichen EK (aufgrund des korrespondierenden Ausweises im SBV I) in „echtes" Fremdkapital der übernehmenden Körperschaft um eine sonsti ge Gegenleistung i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG handelt, welche dem Einbringenden im Zuge der Umstrukturierung gewährt wird (vgl. Rapp, DStR 17, 580).

Erfreulicherweise hat sich die Finanzverwaltung nun in Rn. 20.19a UmwStE 2025 zu dieser Streitfrage positioniert: „Die Zurückbehaltung bestehender Forderungen des einbringenden Mitunternehmers gegen die Mitunternehmerschaft stellt keine Gewährung sonstiger Gegenleistungen dar.

5.6 Gestaltung: Doppel-Holding-Modell

Ein sog. Einbringungsgewinn II wird gem. § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG ausnahmsweise nicht besteuert, wenn zwar unter dem gemeinen Wert (mit-)eingebrachte Anteile bspw. im Rahmen eines qualifizierten Anteilstauschs i. S. d. § 21 UmwStG durch die übernehmende Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert werden, aber der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits vor dem schädlichen Ereignis veräußert hat.

In der Praxis wurde hier eine Gestaltungschance gesehen, sich auch ohne Abwarten der siebenjährigen Sperrfrist des § 22 UmwStG den Steuervorteil des § 8b KStG für die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu sichern.

Beispiel
Die natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH. A ist in aktuellen Verkaufsverhandlungen bzgl. der Geschäftsanteile mit dem Investor I. Zur steuerlichen „Optimierung" des zu erwartenden Veräußerungsgewinns bringt A die Anteile an der A-GmbH in einem ersten Schritt zu Buchwerten gem. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG (qualifizierter Anteilstausch) in eine ihm wiederum zu 100 % zuzurechnende X GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die Anteile an der A-GmbH unterliegen hiernach der siebenjährigen Sperrfrist gem. § 22 Abs. 2 UmwStG.

Um diese Sperrfrist „auszuhebeln", bringt A in einem zweiten Anteilstausch i. S. d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG die Anteile an der X-GmbH wiederum in die Y-GmbH ein, deren alleiniger Gesellschafter wiederum A ist. Anschließend veräußert die X GmbH die Geschäftsanteile an der A GmbH an den I.

Beachten Sie
Nach § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG a. F. galt: „S. 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile veräußert hat; …" Da nun die Einbringung in die Y-GmbH gem. Rn. 00.02, 22.07, 22.23 UmwStE eine Veräußerung der Anteile an der X-GmbH durch den Einbringenden A darstellt, wäre es konsequent, dass mit der Folgeeinbringung auch die Sperrfristbehaftung der Anteile an der A-GmbH endet.

In der Literatur wurde diese als „Doppelstock-Holding" bezeichnete Gestaltung überwiegend als zulässig anerkannt, da § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG a. F. gerade nicht voraussetzte, dass der Veräußerungsvorgang zu einer Aufdeckung stiller Reserven führen muss (vgl. Patt in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 22 UmwStG, Rz. 75b).

Durch das JStG 2024 wurde diese vermeintliche Steuerlücke nun geschlossen. § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG n. F. sieht nunmehr vor, dass eine sperrfristbeendende Veräußerung nur noch in den Fällen gegeben ist, in denen „der Einbringende die erhaltenen Anteile unter Aufdeckung der stillen Reserven veräußert hat" – damit hat der Gesetzgeber auch dieses Gestaltungsmodell kassiert.

Beachten Sie
Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich um eine klarstellende Formulierung, weil sich in systematischer und teleologischer Auslegung von § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG eindeutig ergäbe, dass nur Veräußerungen unter Aufdeckung stiller Reserven unter den Anwendungsbereich dieser Regelung fallen sollen – so auch Rn. 22.17 des UmwStE 2025. Insoweit dürfte sich die Frage einer verfassungswidrigen Rückbewirkung von Rechtsfolgen stellen.

5.6 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft

In Rn. 23.06 UmwStE wurde dahin gehend der Hinweis aufgenommen, dass der übernehmende Rechtsträger zwar grundsätzlich an die Abschreibungs-BMG der übertragenen Wirtschaftsgüter gebunden ist, im Fall eines Zwischenwertansatzes aber die Sonderregelungen des § 23 Abs. 3 UmwStG zu beachten sind und steuerfreie Rücklagen bei Buchwertansatz nur dann von der übernehmenden Gesellschaft fortgeführt werden dürfen, wenn diese auch von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gebildet werden können.

PRAXISTIPP | Dies dürfte in der Praxis insbesondere eine übernommene Rücklage gem. § 6b Abs. 10 S. 5 EStG betreffen. Eine solche hätte eine KapG selbst nicht bilden dürfen. Nach h. M. hindert dies jedoch bei einer Buchwertfortführung über den Verweis auf die Anwendung des § 12 Abs. 3 nicht deren Fortführung. Der UmwStE möchte sich jedoch offensichtlich gegen die Übernahme aussprechen. Entsprechende Rücklagen wären somit auf Ebene des Einbringenden noch erfolgswirksam aufzulösen. Die Übernahme einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG bleibt hiervon jedoch unberührt.

6. Einbringungen in Personengesellschaften § 24 UmwStG

6.1 Sachlicher Anwendungsbereich des § 24 UmwStG

Eine für die Praxis wichtige Klarstellung enthält die Rn. 01.47 UmwStE. Sowohl die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen als auch die unentgeltliche Zuwendung von Mitunternehmeranteilen gem. § 6 Abs. 3 EStG führt beim Schenker jeweils zu einem Einbringungsvorgang nach § 24 UmwStG.

Damit folgt die Finanzverwaltung nun ausdrücklich der Auffassung des BFH in seinem Urteil vom 18.9.13 (X R 42/10, BStBl II 16, 639). Bis dato war dies nicht zweifelsfrei. Das heißt für die Praxis, dass in entsprechenden Nachfolgefällen die Buchwertfortführung sich insoweit nach der Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzung des § 24 UmwStG richtet, als dies die weitergehende Beteiligung des Übergebers betrifft.

Beispiel
V ist Inhaber eines Einzelunternehmens. Der Buchwert des Einzelunternehmens beträgt 300.000 EUR, der Verkehrswert 600.000 EUR. V nimmt seinen Sohn S unentgeltlich in das Unternehmen auf. An der neu gegründeten OHG sind V und S zu je 1/2 mit einem Kapitalkonto i.H. v. 150.000 EUR beteiligt.

Lösung:
Es handelt sich um eine unentgeltliche Aufnahme in das Einzelunternehmen des V. In der Eröffnungsbilanz der OHG sind gem. § 6 Abs. 3 S. 1 2. Hs. EStG die Buchwerte fortzuführen, soweit diese als unentgeltlich auf den S übertragen gelten.

Soweit der V an der OHG beteiligt ist, ist nach der überholten Auffassung der Finanzverwaltung eine Buchwertfortführung auch hinsichtlich des auf den V entfallenden Anteils an der neu gegründeten Personengesellschaft gem. § 6 Abs. 3 S. 1 2. Hs. EStG zwingend (vgl. Rz. 01.47 UmwStE 2011).

Nach Auffassung des BFH – welche die Finanzverwaltung nunmehr im UmwStE 2024 teilt – handelt es sich hingegen insoweit um eine Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG. Wird daher das der übernehmenden Gesellschaft (OHG) zustehende Wahlrecht gem. § 24 Abs. 2 UmwStG nicht, bzw. nicht fristgemäß, ausgeübt, würde ein Ansatz des Einbringungsgegenstandes zum gemeinen Wert erfolgen. Dieser würde auf Ebene des V zu einem Veräußerungsgewinn i.S.d. §§ 16, 34 EStG führen, welcher gem. § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 S. 3 EStG als nicht tarifbegünstigter, laufender Gewinn zu qualifizieren wäre.

6.2 Gewährung neuer Gesellschaftsrechte

Entsprechend den Grundsätzen der Einbringung in KapG nach §§ 20f. UmwStG ist auch im Rahmen einer Einbringung in eine PersG gem. § 24 UmwStG Voraussetzung, dass diese im Wege eines Tausches gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte erfolgt.

6.2.1 Maßgebende Gesellschaftsrechte

Die im UmwStE 2011 in Rn. 24.07 vertretene Auffassung, dass insoweit eine entsprechende Gutschrift auf einem variablen und/oder gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ausreicht, war bereits durch BMF vom 26.7.16 (BStBl I 16, 684) aufgegeben worden.

Nunmehr wird auch der UmwStE entsprechend revidiert.

Gefordert wird – auch bei einem bereits zu 100 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter –, dass ein Kapitalkonto angesprochen wird, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten (das ist i.d.R. das Kapitalkonto I). Danach führt die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II nicht zu einem entgeltlichen Vorgang und damit nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern ist als Einlage zu behandeln (vgl. Rn. 24.07 UmwStE).

6.2.2 Sonstige Gegenleistungen

Des Weiteren erfolgt in Rn. 24.07 eine Aufnahme der gem. § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG auch im Bereich der Einbringung in PersG anzuwenden Grundsätze der Begrenzung sonstiger Gegenleistungen. Insoweit kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Leider lässt der Erlass hierbei unbeantwortet, ob die Einräumung einer Darlehensforderung auch im Bereich des § 24 UmwStG als Gegenleistung zu qualifizieren ist, auch wenn diese spiegelbildlich im Sonder-BV zu aktivieren ist. Steuersystematisch handelt es sich hierbei um EK, sodass eine „Gegenleistung“ ausscheidet. Es ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung dennoch von einer sonstigen Gegenleistung ausgehen wird.

6.2.3 Abgrenzung

Soweit der Einbringende Zuzahlungen von dritter Seite erhält, die nicht Betriebsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft werden, handelt es sich um einen von der Einbringung nach § 24 Abs. 1 UmwStG getrennt zu beurteilenden Veräußerungsvorgang.

Derartige Leistungen sind somit keine sonstigen Gegenleistungen in obigem Sinne (vgl. BFH 17.9.14, IV R 33/11, BStBl II 15, 717).

Unverändert geht Rn. 24.11 UmwStE davon aus, dass eine solche Zuzahlung von anderen Mitunternehmern erfolgt, sofern die Zuzahlung zunächst Betriebsvermögen der Personengesellschaft und erst später entnommen wird.

III. Modernisierung der Außenprüfung: Das ist neu ab 1.1.25

Bereits seit Jahren werden die Neuregelungen zur Betriebsprüfung, die durch das DAC7-UmsG vom 20.12.22 (BGBl I 22, 2730) verabschiedet wurden, kontrovers diskutiert.

Am 1.1.25 tritt nun der „Ernstfall" ein und viele dieser Neuerungen sind erstmals anzuwenden.

1. Neuregelungen zur Ablaufhemmung
Beschleunigung der Außenprüfung

Nach bisheriger Rechtslage konnte der Eintritt der Festsetzungsverjährung durch den Beginn einer Außenprüfung gehemmt werden (§ 171 Abs. 4 S. 1 AO a. F.).

Die Festsetzungsverjährung trat in diesem Fall grundsätzlich erst mit Beendigung der Außenprüfung ein. Auf die Dauer der Prüfung kam es danach nicht mehr an.

In der Praxis ist es insbesondere bei Konzernprüfungen zu Prüfungsdauern von sieben bis zehn Jahren gekommen.

Diese lange Prüfungsdauer soll durch die Neuregelungen im DAC7-UmsG verhindert werden.

Ab 1.1.25 greifen folgende Neuregelungen zur Ablaufhemmung:
Bisher fehlende zeitliche Begrenzung wird eingeführt

Es gilt grundsätzlich eine Ablaufhemmung von fünf Jahren (§ 171 Abs. 4 S. 3 Hs. 1 AO). Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde. Ist Grundlage der Außenprüfung ein Steuerbescheid, der aufgrund einer in § 149 Abs. 3 AO genannten Steuererklärung erlassen wurde, soll die Prüfungsanordnung bis zum Ablauf des Kalenderjahrs ergehen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Steuerbescheid wirksam geworden ist.

Wird keine Prüfungsanordnung erlassen, beginnt die Ablaufhemmung automatisch mit Ablauf des Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Steuerbescheid wirksam geworden ist (§ 197 Abs. 5 S. 2 AO).

Begrenzung wirkt nur für die zuletzt festgesetzte Steuer

Die neue fünfjährige Ablaufhemmung soll grundsätzlich für alle Steuern auf einer Prüfungsanordnung einheitlich enden (§ 197 Abs. 5 S. 3 AO). Deshalb wirkt die Begrenzung der Ablaufhemmung nur für diejenige Steuer der Prüfungsanordnung, für die zuletzt ein Steuerbescheid ergangen ist.

Beispiel

In einer Prüfungsanordnung sind die Einkommen- und die Umsatzsteuer für die Jahre 2025 bis 2027 als Prüfungsgegenstand aufgeführt. Zusätzlich soll die Grunderwerbsteuer für einen Sachverhalt im Jahr 2026 geprüft werden. Die Steuerbescheide für 2027 wurden im Jahr 2029 wirksam. Das FA verschickt die Prüfungsanordnung im Jahr 2031. **Folge:** Für den Beginn der Ablaufhemmung und der Festsetzungsfrist ist zwischen der Einkommen- und Umsatzsteuer (in § 149 Abs. 3 AO genannt) einerseits und der Grunderwerbsteuer (nicht in § 149 Abs. 3 AO genannt) andererseits zu unterscheiden.	
Ablaufhemmung und Verjährung für die Einkommen- und Umsatzsteuer	
Beginn der Ablaufhemmung (wirksamer Steuerbescheid 2029 + 1 Jahr)	31.12.30
Ablaufhemmung	5 Jahre
Festsetzungsverjährung	31.12.35
Ablaufhemmung und Verjährung für die Grunderwerbsteuer	
Beginn der Ablaufhemmung (Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Prüfungsanordnung bekannt gegeben wurde)	31.12.31
Ablaufhemmung	5 Jahre
Festsetzungsverjährung	31.12.36
Ergebnis: Das FA hat für die Einkommen- und Umsatzsteuer bis zum 31.12.35 Zeit, die Betriebsprüfung durchzuführen und die geänderten Steuerbescheide bekannt zu geben. Für die Grunderwerbsteuer hat es bis zum 31.12.36 Zeit.	

Ablaufhemmung von fünf Jahren kann sich verlängern

Die Ablaufhemmung von fünf Jahren kann sich verlängern, wenn der Beginn der Prüfung auf Antrag des Unternehmens verschoben wird, wenn eine zwischenstaatliche Hilfe in Anspruch genommen wird oder wenn ein Strafverfahren gegen das Unternehmen für Steuern eingeleitet wird, die Prüfungsgegenstand sind (§ 171 Abs. 4 S. 4 bis 7 AO). Die Ablaufhemmung verlängert sich zudem, wenn gegen das Unternehmen ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wird (§ 200a Abs. 4 S. 1 AO).

2. Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen und Verzögerungsgeld

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen ...

Die Neuregelung in § 200a AO sieht ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen bei Außenprüfungen vor, um zu verhindern, dass sich Betriebsprüfungen aufgrund fehlender oder unzureichender Mitwirkung in die Länge ziehen.

... nach Ablauf von sechs Monaten seit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung

Das FA kann nach Ablauf von sechs Monaten nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung einen Mandanten schriftlich oder elektronisch zur Mitwirkung nach § 200 Abs. 1 AO auffordern. Dieses qualifizierte Mitwirkungsverlangen stellt einen Verwaltungsakt dar (§ 200a Abs. 1 S. 1 AO). Kommt der Mandant dieser Aufforderung nicht nach, zieht das folgende Konsequenzen nach sich:

- Die Fünfjahresfrist der Ablaufhemmung verlängert sich um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung, mindestens aber um ein Jahr (§ 200a Abs. 4 S. 1 AO).
- Mitwirkungsverzögerungsgeld kann bis zu 11.250 EUR betragen

- Ist eine Mitwirkungsverzögerung eingetreten, hat der Prüfer des FA keinen Ermessensspielraum. Es ist ein Verzögerungsgeld festzusetzen (§ 200a Abs. 2 S. 6 AO).
- Und auch bei der Höhe des Mitwirkungsverzögerungsgelds hat der Prüfer kein Ermessen. Es beträgt 75 EUR für jeden Tag der Mitwirkungsverzögerung, höchstens jedoch für 150 Tage (§ 200a Abs. 2 S. 2 AO). Das maximale Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt demnach 11.250 EUR. Das FA kann zusätzlich einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld festsetzen (§ 200a Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO): 25.000 EUR für jeden Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung, maximal für 150 Tage.

Die Vorschrift zum qualifizierten Mitwirkungsverlangen und zum Verzögerungsgeld dürfte in den nächsten Jahren ähnlich wie das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c AO zu zahlreichen Gerichtsverfahren führen, da noch viele Fragen zur Ermessensausübung durch das FA offen sind.

3. Einführung eines Teilabschlussbescheids

Teilabschlussbescheid soll auch auf Antrag des Steuerpflichtigen erlassen werden

Aus Gründen der Rechtssicherheit und zur Verhinderung weiterer Nachzahlungszinsen nach § 233a AO kann für im Prüfungszeitraum getroffene Feststellungen nach § 180 Abs. 1 AO ein Teilabschlussbescheid erlassen werden. Dieser steht zwar im Ermessen des FA, doch beantragt das Unternehmen einen Teilabschlussbescheid, ist dieser zu erstellen, wenn ein erhebliches Interesse daran besteht.

4. Neue Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen

Nach § 90 Abs. 4 AO ist das FA ermächtigt, jederzeit die Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation zu verlangen. Ohne gesondertes Verlangen ist diese im Rahmen einer Betriebsprüfung binnen 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vorzulegen. Unternehmen, die nach § 90 Abs. 3 AO zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation verpflichtet sind und bei denen aufgrund der Betriebsgrößenklasse laufend Betriebsprüfungen durchgeführt werden, müssen daher zeitnah zu einer Vereinbarung mit verbundenen Unternehmen mit Ansässigkeit im Ausland Nachweise zur Fremdüblichkeit in einer Verrechnungspreisdokumentation festhalten.

Einführung einer Transaktionsmatrix

Die neu eingeführte Pflicht zur Vorlage der vollständigen Verrechnungspreisdokumentation innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung wird durch das Vierte Bürokratieentlastungsgesetz (BGBl I 24, Nr. 323 vom 29.10.24) abgeschwächt. Wesentlicher neuer Bestandteil der Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO ist eine sog. Transaktionsmatrix, die neben die bisherige Sachverhaltsdokumentation und die Angemessenheitsdokumentation tritt.

Diese „Entschärfung“ der strengeren Vorlagepflicht ist natürlich nur ein Tropfen auf den heißen Stein, denn in der Praxis wird der Prüfer des FA die Verrechnungspreisdokumentation wohl kaum 30 Tage nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung im Detail prüfen.

IV. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG: So ist die einfache Grundstückskürzung ab 2025 neu gestaltet

Fast alle Gewerbebetriebe verfügen über Grundbesitz. Die doppelte Brisanz:

Grundbesitz unterliegt regelmäßig der Grundsteuer und der damit erzielte Gewinn noch der Gewerbesteuer.

Um diese Doppelbelastung abzufedern, gibt es die in § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG verankerte einfache Grundstückskürzung.

Doch diese basierte auf veralteten Einheitswerten. Für den Gesetzgeber war das Anlass genug, die Kürzung komplett neu zu gestalten.

So wirkt die einfache Grundstückskürzung bis 2024

Bisher wird der Gewinn aus Gewerbebetrieb um 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt (§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG).

Der Einheitswert ist für diese Zwecke jedoch vorab mit 140 Prozent anzusetzen (R 9.1 Abs. 2 GewStR i. V. m. § 121a BewG). In den neuen Bundesländern können auch 250, 400 oder 600 Prozent des Einheitswerts maßgebend sein (§ 133 BewG).

Beispiel 1

... am Einheitswert des Grundstücks

Zum Betriebsvermögen einer GmbH gehört ein in Hannover belegenes Betriebsgrundstück. Der Einheitswert beträgt eine Mio. EUR.

Lösung:

Die Kürzung für das Betriebsgrundstück beträgt 16.800 EUR (1 Mio. EUR x 140 % x 1,2 %). Dadurch reduziert sich der GewSt-Messbetrag um etwa 588 EUR (16.800 EUR x 3,5 %) und die zu zahlende Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 480 Prozent um etwa 2.822 EUR.

So wirkt die einfache Kürzung ab 2025

Ab 2025 spielt der Einheitswert keine Rolle mehr. Die durch das JStG 2024 neue Kürzung stellt auf die im Erhebungszeitraum als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer für Grundbesitz ab, das zum Betriebsvermögen gehört (§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG). Sie ist ab 2025 zu 100 Prozent als Kürzung zu berücksichtigen.

Beispiel 2

... Grundsteuer maßgeblich

Wie Beispiel 1. Für das Betriebsgrundstück in Hannover beträgt die jährlich zu zahlende und als Betriebsausgabe erfasste **Grundsteuer 20.000 EUR**.

Lösung:

Weil das Grundstück zum Betriebsvermögen gehört und die Grundsteuer als Betriebsausgabe erfasst wurde, beträgt die einfache Kürzung 20.000 EUR.

Der GewSt-Messbetrag reduziert sich um 700 EUR (20.000 EUR x 3,5 %) und die Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 480 Prozent um etwa 3.360 EUR.

Wichtig | Wird für angemieteten Grundbesitz Grundsteuer gezahlt, ist diese nicht im Rahmen der Kürzung zu berücksichtigen.

V. Änderungen des § 1a KStG in 2024

I. Überblick

Mit dem Wachstumschancengesetz hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab VZ 2024 auch Änderungen zu § 1a KStG vorgenommen.

- So wurde § 1a Abs. 1 Sätze 1 bis 4 KStG dahingehend geändert, dass neben Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften nunmehr auch eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts (eGbR) iS des § 707 Abs. 1 BGB von der Option des § 1a KStG Gebrauch machen können, s. Tz. 41 f.
- Gemäß einem neuen § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 1 KStG kann der Optionsantrag auf Körperschaftsbesteuerung im Fall einer Neugründung bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags mit Wirkung für das bereits laufende Wj. gestellt werden, s. Tz. 43 f.
- Gemäß § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 2 KStG kann der Optionsantrag auf Körperschaftsbesteuerung im Fall eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft mit Wirkung für das bereits laufende Wj. gestellt werden, s. Tz. 45 f.
- Zudem wurde § 1a Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 KStG ergänzt, gem. dem allein die Zurückbehaltung der Beteiligung an einer Komplementär-Gesellschaft einer optierenden GmbH & Co. KG die Anwendung des § 20 Abs. 2 UmwStG, also das Buchwertwahlrecht, nicht ausschließt, s. Tz. 47 f.
- Schließlich wurde die zweite Ausschüttungsvariante des § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG „oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“ gestrichen, s. Tz. 49 ff.

II. Optionsfähigkeit der eingetragenen GbR

Ungeachtet einer Qualifikation als Mitunternehmerschaft iS des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG bestand nach der Erstfassung des § 1a KStG für „bloße“ Personengesellschaften, die keine Personenhandelsgesellschaften sind und damit nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG iVm. § 25 UmwStG fallen, keine Möglichkeit zur Option nach § 1a KStG. Dies betraf zunächst die GbR, aber auch alle Formen von BGB-Innengesellschaften wie zB die atypisch stille Gesellschaft oder die atypische Unterbeteiligungsgesellschaft.

Durch das Wachstumschancengesetz wurde § 1a Abs. 1 Sätze 1 bis 4 KStG dahingehend geändert, dass neben Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften nunmehr auch eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts (eGbR) iS des § 707 Abs. 1 BGB idF des seit 1.1.2024 geltenden MoPeG v. 10.8.2021 (BGBl. 2021 I, 3436) von der Option des § 1a KStG Gebrauch machen können. BGB-Innengesellschaften sind weiterhin keine optionsfähigen Personengesellschaften.

III. Neugründungen

Auf Grund der gesetzlichen Vorgabe in § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG, dass der Antrag von einer Personen- oder Partnerschaftsgesellschaft selbst zu stellen ist und ein wirksam gestellter Antrag auf Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft erstmals Wirkungen für ein folgendes

Wj. zeitigen kann, konnten Neugründungen nicht von Beginn an zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG optieren.

Durch das Wachstumschancengesetz wurde ein neuer § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 1 KStG eingefügt. Hiernach kann der Optionsantrag auf Körperschaftsbesteuerung im Fall einer Neugründung - abweichend von § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG (Antragstellung einen Monat vor Beginn des Wj., ab dem die Option zur Körperschaftsbesteuerung greifen soll) - bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags mit Wirkung für das bereits laufende Wj. gestellt werden.

Hinweis:

Die Antragsfrist beginnt damit nicht erst mit dem Eintrag der Personengesellschaft in das maßgebende Register (Handelsregister, Gesellschaftsregister oder Partnerschaftsregister), sondern bereits mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags, vgl. auch Herkens, GmbH-StB 2024, 188.

IV. Homogener Formwechsel Kapitalgesellschaft in optierende Gesellschaft

Auf Grund der erforderlichen Antragstellung durch die Personengesellschaft bzw. Partnerschaftsgesellschaft war auch kein homogener Formwechsel einer bestehenden Kapitalgesellschaft in eine (optierende) Personen-/Partnerschaftsgesellschaft iS des § 1a KStG unter Beibehaltung des Körperschaftsbesteuerungsregimes möglich.

Dies wurde durch das Wachstumschancengesetz insoweit geändert. Gemäß dem neuen § 1a Abs. 2 Satz 7 Nr. 2 KStG kann der Optionsantrag auf Körperschaftsbesteuerung im Fall eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft - abweichend von § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG (Antragstellung einen Monat vor Beginn des Wj., ab dem die Option zur Körperschaftsbesteuerung greifen soll) - bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft mit Wirkung für das bereits laufende Wj. gestellt werden. Damit kommt es steuerlich zu einem homogenen Formwechsel mit einer durchgängigen Körperschaftsbesteuerung, vgl. auch BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 191.

Hinweis:

Der Formwechsel einer bereits nach § 1a KStG optierenden Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft war bisher schon durch § 1a Abs. 4 Satz 7 KStG steuerneutral möglich. Die Neuregelung durch § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 2 KStG ermöglicht nun auch den umgekehrten steuerneutralen Formwechsel in eine Optionsgesellschaft nach § 1a KStG.

V. Zurückbehalten der Anteile an der Komplementär-GmbH

Nach der Erstfassung des § 1a KStG mussten alle wesentlichen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens von den Gesellschaftern im Zuge der Option bzw. des fingierten Formwechsels nach § 25 Satz 1 UmwStG iVm. § 20 UmwStG in das Gesellschaftsvermögen der optierenden Personen- oder Partnerschaftsgesellschaft übertragen werden, um eine Buchwertfortführung des Betriebsvermögens iS des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu ermöglichen. Dies galt auch für wesentliche Anteile an der Komplementär-GmbH, so dass eine GmbH & Co. KG für Zwecke der Option nach § 1a KStG stets als Einheitsgesellschaft auszugestalten war.

Durch das Wachstumschancengesetz wurde § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG um einen zweiten Halbsatz ergänzt, gem. dem allein die Zurückbehaltung der Beteiligung an einer Komplementär-GmbH der optierenden Gesellschaft die Anwendung des § 20 Abs. 2 UmwStG, also das Buchwertwahlrecht, nicht ausschließt. Damit ist es für Zwecke des buchwertneutralen fiktiven Formwechsels nach § 1a KStG fortan unerheblich, dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils zurückbehalten wird.

Hinweis:
Andere wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens dürfen jedoch weiterhin nicht zurückbehalten werden, um die Buchwertfortführung zu gewährleisten.

VI. Auszahlungsverlangen

Nach bisheriger Fassung des § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG galten Gewinnanteile erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen wurden oder ihre Auszahlung verlangt werden konnte. Infolge des Kriteriums des Auszahlungsverlangens konnte es zu einer ungewollten Ausschüttungsfiktion kommen, ohne dass Gewinnanteile tatsächlich dem Eigenkapital der Personengesellschaft entnommen wurden.

Durch das Wachstumschancengesetz wurde die zweite Ausschüttungsvariante des § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG „oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“ gestrichen. Ab VZ 2024 werden damit nur noch Ausschüttungen fingiert, wenn Beträge kein Eigenkapital mehr darstellen, dh. wenn Beträge tatsächlich entnommen und an den Gesellschafter ausbezahlt werden bzw. durch (Um-)Buchung dem Fremdkapitalkonto des Gesellschafters gutgeschrieben werden.

Gestaltungshinweis:
Im Gesellschaftsvertrag der optierten Gesellschaft sollte flankierend zu dieser Neuregelung niedergelegt werden, dass der Jahresüberschuss bzw. die Gewinnanteile zunächst auf ein Eigenkapitalkonto gebucht werden und zwar (i) bei Aufstellung der Bilanz ohne Ergebnisverwendung auf ein gemeinsames Gewinn- bzw. Verlustvortragskonto, welches ausdrücklich als Eigenkapitalkonto geführt wird, bzw. (ii) bei Aufstellung der Bilanz mit Ergebnisverwendung auf ein gesellschafterbezogenes Gewinn- bzw. Verlustvortragskonto, welches ausdrücklich als Eigenkapitalkonto geführt wird, vgl. hierzu die Formulierungshilfen bei Freichel/Widmann/Apelganz, DStR 2023, 1740 f. Alternativ ist die Gutschrift auf einem Rücklagenkonto möglich, vgl. hierzu auch Bauer, Ubg 2024, 196.

Die Auszahlungsfiktion ist unabhängig davon entfallen, ob der Gesellschafter bei der optierten Gesellschaft eine beherrschende Stellung innehat oder nicht.

- Damit ist der beherrschende Gesellschafter einer optierenden Personengesellschaft fortan privilegiert gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft. Denn bei einer Kapitalgesellschaft wird der Zufluss bereits dann fingiert, wenn die Ausschüttung von der Gesellschaft beschlossen wurde (vgl. zB BFH-Urt. VIII R 32/19 v. 14.2.2022, BStBl. 2023 II, 101 mwN), während bei einer optierenden Personengesellschaft der tatsächliche Zufluss maßgeblich ist.

- Die Gesetzesbegründung sieht die Rechtfertigung in dieser Ungleichbehandlung darin, dass das Gesellschaftsrecht bei Personengesellschaften - anders als das Gesellschaftsrecht der Kapitalgesellschaft - keinen besonderen Ausschüttungsbeschluss vorsieht, vgl. BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 191 f.

E. Weitere Änderung des § 1a KStG durch das JStG 2024

Durch das JStG 2024 wurden mit Wirkung ab dem VZ 2025 (vgl. § 34 Abs. 1 KStG idF des JStG2024) in § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG die Wörter „durch Datenfernübertragung“ durch die Wörter „über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch“ ersetzt, vgl. BGBl. I 2024 Nr. 387 = BStBl. 2024 I, 1484.

Hierbei soll es sich um eine klarstellende Änderung handeln, da durch die bisherige Formulierung „durch Datenfernübertragung“ ua. auch die Übermittlung von amtlich vorgeschriebenen Datensätzen per E-Mail ausreichend ist, was mit der Änderung ausgeschlossen werden soll.

VI. Earn-Out-Gestaltungen – Rechtsprechung und Verwaltung

Earn-Out-Gestaltungen und ähnliche, zu einem variablen Kaufpreis führende Gestaltungsüberlegungen (wie z.B. „Besserungsscheinabreden“) werden insbesondere dann gewählt, wenn zwischen Käufer und Verkäufer unterschiedliche Vorstellungen über den Wert des Kaufgegenstandes, z.B. Unternehmen oder Gesellschaftsanteile, bestehen, die im Verhandlungswege nicht abschließend geklärt werden können.

Überdies

- bieten solche Klauseln die Möglichkeit, unterschiedliche Erwartungshaltungen an die Zukunft zu vereinen und
- haben für den Erwerber den Vorteil, dass er ggf. Kaufpreisteile erst später und aus den laufenden Erlösen bezahlen kann und daher anfänglich eine geringere Finanzierung benötigt (Finanzierungsfunktion).

Chancen für beide Vertragsparteien: Über variable – an Kenngrößen wie Umsatz, EBITDA, EBIT oder ähnliches – anknüpfende Kaufpreisbestandteile kann jede Vertragspartei für sich die Chance

- auf das Erzielen eines dem Wert des Unternehmens angemessenen Kaufpreises (Veräußerer) bzw.
- auf das Bezahlenmüssen nur eines dem nachhaltigen Wert des Unternehmens adäquaten Kaufpreises (Erwerber)

erlangen.

Durch eine solche Klausel werden die unterschiedlichen Bewertungen und Erwartungen zusammengeführt und damit in manchen Fällen erst der Abschluss des Kaufvertrages ermöglicht.

Kombination von festen und variablen Kaufpreisteilen:

Bei Earn-Out-Gestaltungen wird in der Praxis typischerweise

- ein fester Grundkaufpreis vereinbart,
- zu dem ein variabler Kaufpreisteil hinzukommt.

In der Regel steht die konkrete Höhe dieses variablen Kaufpreisteiles im Zeitpunkt der steuerlichen Realisation des Veräußerungsvorgangs noch nicht fest, denn der Tatbestand der Veräußerung ist schon mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums des verkauften Gegenstandes auf den Erwerber verwirklicht und zu diesem Zeitpunkt ist die Höhe des variablen Teiles naturgemäß noch unbekannt.

Behandlung beim Veräußerer

a) Gegenstand der Veräußerung

Je nach Gegenstand der Veräußerung treten unterschiedliche steuerliche Folgen ein:

- bei einer Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils oder von einzelnen Wirtschaftsgütern findet § 15 EStG Anwendung,
- bei Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen im Privatvermögen gilt § 17 EStG und

- bei einer Veräußerung von betrieblichen Einheiten i.S.d. § 16 EStG (Betrieb, Teilbetrieb oder ganzer Mitunternehmeranteil) durch eine natürliche Person kommt § 16 EStG zur Anwendung.

Letzteres ist besonders relevant, da in diesem Fall für den Veräußerungserlös

- ggf. der sog. „halbe“ Steuersatz nach § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 EStG und
- (dies allerdings nur bei sehr kleinen Transaktionen) der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG

gewährt werden können.

Gestaltungsziel aus Sicht des Veräußerers ist es in derartigen Konstellationen, dass im Idealfall auch der variable Teil des Kaufpreises der Vorzugsbesteuerung zu unterwerfen ist, dass aber jedenfalls ein zusätzlicher variabler Kaufpreisteil keine Gefahr für die begünstigte Besteuerung eines festen Grundkaufpreises mit sich bringen darf.

Rückwirkung

Ist die Veräußerung steuerlich vollzogen, liegt eine materiell-rechtlich und nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO auch verfahrensrechtliche Rückwirkung auf das abgeschlossene Rechtsgeschäft vor, wenn der Rechtsgrund für die später geleistete Zahlung im ursprünglichen Rechtsgeschäft – also der Anteils-/Betriebsveräußerung – schon angelegt war.

Beachten Sie:

Es ist damit für Earn-Out-Zahlungen eine stichtagsbezogene Betrachtung bzw. eine Rückwirkung auf den Veräußerungszeitpunkt ausgeschlossen, wenn diese nicht schon im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt waren.

Beraterhinweis

Bei Anwendung der §§ 15, 17 EStG kann es sich anbieten, gerade eine Gestaltung zu wählen, die zu einer ratierlichen Steuerpflicht der variablen Zahlung führt (also keine Rückwirkung), um die Progressionsbelastung des Veräußerers auf diese Art zu mildern. Natürlich ist dies nur bei natürlichen Personen als Veräußerer relevant.

Position der Finanzverwaltung

Zum Thema der Rückwirkung hat sich mittlerweile auch die Finanzverwaltung positioniert und unterscheidet zwischen sog.

- rückwirkenden und
- rückwirkungslosen

Klauseln.

Eine rückwirkende Klausel beinhaltet, dass die spätere Zahlung schon im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt war.

Stellungnahme: Auch wenn die Äußerung der Finanzverwaltung nicht explizit für Zwecke der Erläuterung von §§ 16, 34 EStG ergangen ist, so müsste u.E. eine rückwirkende Klausel

- erstens auch dazu führen, dass die Begünstigung jedenfalls nicht mit einer fehlenden Zusammenballung der Einkünfte abgelehnt werden kann, denn durch die verfahrensrechtliche Rückwirkung wird gerade die Zusammenballung – also die Besteuerung der ganzen stillen Reserven in einem Veranlagungszeitraum – erreicht.
- Zweitens müsste die Rückwirkung zur Folge haben, dass zusätzlich auch der rückwirkende Betrag an der Begünstigung der §§ 16, 34 EStG teilnimmt.

Gewinnermittlung

Ob steuerlich ein Veräußerungsgewinn oder -verlust entsteht, hängt davon ab, wieviel der Veräußerer insgesamt als Kaufpreis realisiert. Von der Summe des ursprünglich vereinbarten Festkaufpreises und des variablen Kaufpreisteiles (oder den variablen Kaufpreisteilen) sind der Buchwert des Eigenkapitals sowie die Veräußerungskosten abzuziehen.

Kapitalgesellschaftsanteile

Im Falle der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften wird der variable Teil besteuert, wenn und soweit er auch tatsächlich realisiert wird (s.o.). Beachten Sie:

- Kommt es zu Zahlungen aus dem variablen Kaufpreis, wirkt dies steuerlich grundsätzlich ebenfalls auf den Veranlagungszeitraum zurück, in dem das rechtliche bzw. wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen übertragen wurde.
- Wird dagegen in den Earn-Out-Vereinbarungen rein an die künftige Umsatz- oder Gewinnentwicklung angeknüpft, erfolgt die Besteuerung des variablen Kaufpreises auch hier im Veranlagungszeitraum der Entstehung.

Steuerlich handelt es sich aber – ungeachtet dieser zeitlichen Zuordnung – um Veräußerungsgewinn, der auch als solcher besteuert wird, d.h. es gilt

- bei Kapitalgesellschaften als Verkäufer ggf. § 8b Abs. 2 und 3 KStG und
- bei natürlichen Personen als Verkäufer ggf. das Teileinkünfteverfahren nach §§ 17, 3 Nr. 40 lit. c EStG.

Konkrete Einordnung von Klauseln und offene Fragen

a) Kaufpreisteil dem Grunde und der Höhe nach ungewiss

Nach BFH und Finanzverwaltung führen solche Klauseln zu keiner Rückwirkung (z.B. 5 % des Gewinnes nach HGB für die nächsten 3 Jahre nach Übertragungsstichtag). Solche Klauseln führen hinsichtlich des variablen Teiles nicht zur Anwendung von §§ 16, 34 EStG (die Anwendung auf den festen Teil ist eine offene Frage, dazu sogleich).

b) Kaufpreisteil nur dem Grunde nach ungewiss

Wird ein betragsmäßig bereits bestimmter (Ziel-)Betrag der Earn-Out-Komponente vereinbart, der nur unter bestimmten Bedingungen fällig wird bzw. entsteht (z.B. Zusatzkaufpreis

i.H.v. 1 Mio. € unter der Bedingung des Erreichens bestimmter Ziele, wie z.B. eine erfolgreiche Produkteinführung eines neuen Produkts),

- wirkt dies nach Ansicht vieler Autoren und der Finanzverwaltung steuerlich auf den Veranlagungszeitraum des steuerlich relevanten Übertragungsstichtags (= Übergang des wirtschaftlichen bzw. rechtlichen Eigentums) zurück.
- Der BFH hat diese Frage in seiner aktuellen Entscheidung ausdrücklich offengelassen.
- M.E. ist auf Basis der jüngsten BFH-Rechtsprechung eher davon auszugehen, dass der BFH für diese Fallgruppe keine Rückwirkung annehmen wird, da sich die Argumentation des Senats auch auf solche Klauseln problemlos übertragen lässt.

Offene Frage

Es ist ungeklärt, ob im Fall von Festbetrag und variablem Kaufpreis Freibetrag und Tarifbegünstigungen nach §§ 16, 34 EStG wenigstens auf den bereits feststehenden Kaufpreisteil, der somit bereits im Zeitpunkt der Veräußerung sicher realisiert wird, anzuwenden sind.

Dafür spricht u.E., dass dieser Fall mit der Situation vergleichbar ist, dass gegen einen Festkaufpreis und gegen wiederkehrende Bezüge veräußert wird, wo hinsichtlich des Festkaufpreises die Begünstigungen gewährt werden.

Dagegen könnte jedoch angeführt werden, dass die variablen, künftigen Kaufpreisteile – anders als etwa versprochene Leibrentenzahlungen – nicht im Zeitpunkt des Veräußerungsvorgangs dem Grunde und der Höhe nach feststehen und berechnet werden können und es an der Zusammenballung fehlt.

Im Ergebnis sollte u.E. die Begünstigung gewährt werden, denn der variable Teil ist nicht Ausdruck dessen, dass man stille Reserven in andere Veranlagungszeiträume verlagert (Verhinderung der Zusammenballung), sondern die Auflösung wirtschaftlich unterschiedlicher Ansichten hinsichtlich der Bewertung der stillen Reserven der übertragenen Unternehmensanteile. D.h. die von den Parteien der Verkaufstransaktion übereinstimmend identifizierten stillen Reserven sind im Festkaufpreis verkörpert, während der variable Teil nur zusätzlich (vage) Chancen und Möglichkeiten abbildet. Um diese Unsicherheit zu beseitigen, bietet sich eine verbindliche Auskunft an.

Praxisbeispiele

1. Rückwirkende Klauseln

Beispiel 1

Verkauf eines Betriebs zum Festpreis von 5 Mio. € und Zahlung von drei weiteren Raten von je 1 Mio. €, fällig jeweils 12 Monate nach dem Übertragungsstichtag.

Lösung: Es wird ein Kaufpreis i.H.v. 8 Mio.€ (abzinsen) zum Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (= Übertragungsstichtag) ermittelt und dieser nach §§ 16, 34 EStG besteuert.

Beispiel 2

Verkauf eines Betriebs zum 31.12.2024 mit Kaufvertrag vom 2.1.2025 und Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (= Übertragungsstichtag) per 1.1.2025 00:00 Uhr zu einem Festpreis von 600.000 € und zzgl. 20 % des durchschnittlichen EBITDA der Jahre 2022 bis 2024.

Lösung: Es wird ein Kaufpreis zum Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums ermittelt und dieser nach §§ 16, 34 EStG besteuert. Das EBITDA des Jahres 2024 und damit die Höhe der Earn-Out-Komponente sind zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses faktisch noch unbekannt, aber in Wirklichkeit schon entstanden und objektiv feststehend. Daher liegt ab Kenntnis ein rückwirkendes Ereignis vor, wenn schon ein Steuerbescheid erlassen wurde.

Beispiel 3

Verkauf des Betriebs zum 31.12.2024 zu einem Festpreis von 4 Mio. € und zusätzlich erhält der Veräußerer jährlich 200.000 €, wenn der handelsbilanzielle Gewinn der Jahre 2025 bis 2027 jeweils über 500.000 € liegt.

Lösung: Es handelt sich nach Auffassung einiger Stimmen der Literatur und Finanzverwaltung um eine rückwirkende Klausel. Auf dieser Basis sollte u.E. der gesamte Veräußerungsgewinn dem „halben“ Steuersatz unterliegen, da aufgrund der verfahrensrechtlichen Rückwirkung die Zusammenballung in einem Veranlagungszeitraum eintritt.

Beraterhinweis

In Beispiel 3 sollte ein Streit mit der Verwaltung dringend vermieden werden, denn der BFH hat diesen Fall bewusst offen gelassen und die bisherige Argumentationslinie des BFH spricht u.E. eher dafür, dass der BFH hier keine Rückwirkung annehmen würde – und damit auch die Begünstigung des variablen Teils nach § 34 EStG ablehnen müsste (da: Ungewissheit, Schätzung im Veräußerungszeitpunkt nicht möglich und in Anlehnung an das Realisationsprinzip gerade keine „so gut wie sichere“ Forderung erkennbar). Denn nur weil die Höhe der einzelnen (eventuellen) Zahlung bestimmt ist, bleibt es weiterhin unsicher, ob es überhaupt zu einer Zahlung kommt.

2. Keine Rückwirkung

Beispiel 4

Verkauf des Betriebs zum 31.12.2024 zu einem Festpreis und einem variablen Kaufpreis i.H.v. 5 % des jährlichen Gewinns laut Handelsbilanz der Jahre 2025 bis 2027 oberhalb eines Basiswerts von 500.000 € p. a.

Lösung:

Für den Festpreis sollte u.E. die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 3 EStG gewährt werden können (s.o.). Der Festpreis spiegelt die im Zeitpunkt der Veräußerung erkennbaren, realen stillen Reserven wider, die auch in einem Veranlagungszeitraum gehoben werden (Zusammenballung).

Aufgrund der Formulierung des variablen Kaufpreisteils (Abstellen auf zukünftige Ereignisse nach dem Zeitpunkt der steuerlichen Realisierung des Veräußerungsvorgangs) steht dieser in keinem Bezug zu im Übertragungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven, so dass hier nicht gegen das Prinzip der Zusammenballung verstoßen wird, sondern der variable Teil vielmehr gegensätzliche Erwartungen an die Zukunft überbrückt. Für den variablen Teil als solchen scheidet aber eine Begünstigung aus, da der variable Teil sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unsicher ist und damit keine Rückwirkung vorliegt.

Beispiel 5

Verkauf des Betriebs zum 31.12.2024 zu einem Festpreis und zzgl. einer weiteren Zahlung von bis zu 500.000 €, die zum Zeitpunkt der Marktreife eines bestimmten Produktes fällig wird und die sich ratierlich zwischen 2025 bis 2027 verringert und am 31.12.2027 Null beträgt.

Lösung: Keine Rückwirkung des variablen Kaufpreises, da es unsicher ist, ob die Marktreife rechtzeitig gelingt, und zusätzlich der Zeitpunkt der Marktreife die Höhe des variablen Kaufpreises bestimmt und damit auch die Höhe nicht vorhergesagt werden kann. Für den Festpreis sollte u.E. der „halbe“ Steuersatz gewährt werden (s.o.), wobei sich hier eine Alternativgestaltung über eine Garantie sehr gut anbietet.

VII. Das Ende von drei beliebten Gestaltungsmodellen durch Rechtsänderungen im Jahr 2024

1. Errichtung einer Doppel-Holding-Struktur vor Anteilsveräußerung

Beispiel:

X, der Alleingesellschafter der X-GmbH, will sämtliche Anteile i. S. d. § 17 EStG (AK: 100.000 EUR) im Jahre 2023 zum Preis von 10,1 Mio. EUR an K verkaufen. Anstelle der Versteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren möchte X in den Genuss des körperschaft- und gewerbesteuerlichen Veräußerungsprivilegs nach § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG gelangen. X bringt daher im ersten Schritt die Anteile an der X-GmbH steuerneutral unter Ansatz der AK von 100.000 EUR in die H-GmbH ein. Eine Veräußerung der eingebrachten Anteile an der X-GmbH durch die H-GmbH innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung führt grundsätzlich zu einer Sperrfristverletzung nach § 22 Abs. 2 UmwStG und löst eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II zum Einbringungszeitpunkt aus. X bringt daher die Anteile an der H-GmbH im zweiten Schritt steuerneutral in die OH-GmbH ein.

Lösung:
Die Weitereinbringung der Anteile an der H-GmbH in die OH-GmbH gem. § 21 UmwStG stellt eine die Sperrfristverhaftung beendende Veräußerung i. S. d. § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG dar.

Somit kann die H-GmbH beim Doppel-Holding-Modell die Anteile an der X-GmbH unter Anwendung des § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG veräußern, ohne dass bei X ein Einbringungsgewinn II zu versteuern ist.

Beachten Sie | Über die Weitereinbringung der erhaltenen Anteile an der Holding-GmbH eine Veräußerung herbeizuführen, basiert auf dem weiten Verständnis der Finanzverwaltung vom steuerlichen Veräußerungsbegriff in Rn. 00.02 und 22.23 UmwSt-Erlass.

Die **vorzeitige Beendigung der Sperrfristverhaftung nach § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG tritt nach herrschender Meinung auch ein, wenn die Weitereinbringung der im Zuge des Anteilstausches erhaltenen Anteile zu Buchwerten nach den §§ 20 oder 21 UmwStG erfolgt, weil § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG nicht voraussetzt, dass der Veräußerungsvorgang zu einer Aufdeckung stiller Reserven führen muss** (vgl. Patt in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 22 UmwStG, Rz. 75b, Stand: Dezember 22; Nitzschke in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 22 UmwStG, Rz. 83, Stand: Dezember 22).

Andererseits wird von Angehörigen der **Finanzverwaltung** die Ansicht vertreten, nur eine Veräußerung oder Einbringung **mit vollständiger Auflösung der stillen Reserven könne die Sperrfrist beenden, weil der Zweck des § 22 Abs. 2 UmwStG darin besteht, eine Statusverbesserung zu verhindern**.

Es soll nämlich vor allem verhindert werden, dass stille Reserven in Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die beim Anteilseigner im Zeitpunkt des Anteilstausches der Besteuerung

nach dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, steuerneutral nach § 21 UmwStG auf eine Kapitalgesellschaft transferiert und dort nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei veräußert werden (so auch BFH 18.11.20, I R 25/18, BStBl II 21, 732, unter Hinweis auf BFH 11.7.19, I R 13/18, BStBl II 22, 91).

In der Vergangenheit wurde in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die steuerliche Würdigung des Doppel-Holding-Modells seitens der Finanzverwaltung ungewiss und daher mit einem steuerlichen Anerkennungsrisiko verbunden war.

Neue Rechtslage:

Mit § 22 Abs. 5 S. 2 UmwStG n. F. liegt nunmehr die Reaktion des Gesetzgebers vor, weil eine solche vorzeitige Sperrfristbeendigung nur vorliegt, soweit die im Zuge eines qualifizierten Anteilstausches erhaltenen Anteile „unter Aufdeckung der stillen Reserven“ veräußert werden. Damit hat sich künftig die Nutzung des Doppel-Holding-Modells erledigt.

Bemerkenswert ist, dass zur zeitlichen Anwendung des § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG n. F. keine gesonderte Regelung vorgesehen ist, sodass die Neuregelung am Tag nach der Verkündung des JStG 2024 in Kraft getreten und auf alle noch offenen Fälle anwendbar ist.

Nach der Begründung des Regierungsentwurfs zum JStG 2024 handelt es sich lediglich um eine „klarstellende Formulierung der gesetzgeberischen Intention“, weil sich in systematischer und teleologischer Auslegung von § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG eindeutig ergibt, dass nur Veräußerungen unter Aufdeckung der stillen Reserven unter den Anwendungsbereich dieser Regelung fallen sollen.

Diese für die Vergangenheit wichtige Auslegung hat das FG Niedersachsen im o. a. Urteil vom 2.9.24 bestätigt. Im Revisionsverfahren wird sich zeigen, ob der BFH dieser Ansicht folgen wird, die die Finanzverwaltung nun auch in Rn 22.17 im finalen UmwSt-Erlass vom 2.1.25 vertritt.

Zur damaligen Entwurfsfassung zum UmwSt-Erlass vom 11.11.23 hatte der Bundesrechnungshof in seinem Bericht an das BMF vom 30.11.23 darauf hingewiesen, es sei nicht ausreichend, in Rn. 22.17 UmwSt-Erlass lediglich die Ergänzung aufzunehmen, dass eine Veräußerung nach § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven voraussetzt.

2. Verdecktes-Einlage-Modell bei „jungen“ Beteiligungen

Insbesondere beim sog. Verdeckten-Einlage-Modell wurde eine im Betriebsvermögen gehaltene oder dort eingelegte Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (A-GmbH) innerhalb von drei Jahren nach deren Anschaffung (sog. „junge“ Beteiligung) im Wege der verdeckten Einlage in eine andere Kapitalgesellschaft (B-GmbH) übertragen, deren Anteile ebenfalls im abgebenden Betriebsvermögen gehalten werden.

Nach der Rechtsgrundverweisung in § 6 Abs. 6 S. 3 EStG auf § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG werden in diesem Fall die übertragenen Anteile an der A-GmbH bei der übernehmenden B-GmbH mit den Anschaffungskosten bewertet. In gleichem Maße erhöhen sich die An-

schaffungskosten der Anteile an der B-GmbH, sodass die Übertragung der „jungen“ Beteiligung an der A-GmbH ohne Aufdeckung von stillen Reserven erfolgt (vgl. dazu Breier, StuB 22, 208; Dreßler/Veil, DB 23, 536, 541 f.).

Die Beteiligung an der A-GmbH kann anschließend – ohne Beachtung einer Sperrfrist – nach § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG zu 95 % steuerfrei veräußert werden, weil zu den „jungen“ Wirtschaftsgütern i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG auch im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften gehören.

Die vorstehende Behandlung hat der BFH indirekt mit dem Urteil vom 9.6.21 (I R 32/17, BFH/NV 22, 49) zu einem grenzüberschreitenden Fall bestätigt.

Das Verdeckte-Einlage-Modell bei jungen Beteiligungen, das auf dem Zusammenspiel von § 6 Abs. 6 S. 3 EStG mit § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG basierte, hat der Gesetzgeber inzwischen kassiert, weil in § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG i. d. F. des Wachstumschancengesetzes vom 27.3.24 die Worte **„aus dem Privatvermögen“** eingefügt worden sind. Damit ist eine steuerneutrale verdeckte Einlage der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die nach § 6 Abs. 6 S. 3 EStG mit den Anschaffungskosten bewertet wird, nicht mehr möglich.

3. Steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Kapitalgesellschaften

Mit den Urteilen vom 15.7.21 (IV R 36/18, BFH/NV 21, 1588) sowie vom 18.8.21 (XI R 43/20, DStR 22, 402) hat sich der BFH intensiv mit der Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG auseinandergesetzt und für die Praxis hilfreiche Grundsätze zur Auslegung dieser Vorschrift entwickelt. Insbesondere die im Urteil vom 15.7.21 herausgearbeiteten Grundsätze zum Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG ließen sich in der Praxis aber auch für andere steuerliche Umstrukturierungen nutzen, in denen z. B. eine steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen zwei Kapitalgesellschaften angestrebt wurde.

Der BFH hatte herausgearbeitet, dass der Gesetzgeber mit § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG verhindern will, dass bei der Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG die zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven entweder zu diesem Zeitpunkt (Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 5 EStG) oder innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren (Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG) aus einem anderen Grund unversteuert vom Regime der Einkommensteuer in das der Körperschaftsteuer überspringen.

Nach Ansicht des BFH liegt ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG im Anschluss an die Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG **nicht vor**, **wenn eine an der übertragenden Mitunternehmerschaft beteiligte Kapitalgesellschaft innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist ihren Mitunternehmeranteil ganz oder teilweise an eine andere Kapitalgesellschaft veräußert. Denn im Hinblick auf die stillen Reserven findet in diesem Fall kein Regimewechsel zur Körperschaftsteuer statt.**

Das o. a. BFH-Urteil vom 15.7.21 ließ sich daher in der Praxis zu Gestaltungen nutzen, bei denen steuerneutral unentgeltlich Einzelwirtschaftsgüter (z. B. ein Grundstück)

- zwischen einer Mutter- und einer Tochter-Kapitalgesellschaft oder umgekehrt und
- zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften übertragen wurden.

Aufgrund einer entsprechenden Änderung der Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 S. 5 ff. EStG durch das JStG 2024 gehören auch diese Gestaltungen der Vergangenheit an, weil im Zusammenhang mit der gesetzlichen Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 28.11.23 zur Buchwertübertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften (BVerfG 28.11.23, 2 BvL 8/13, BGBl I 24, Nr. 47, vgl. auch DStR 24, 155) nunmehr zwei Änderungen in § 6 Abs. 5 EStG vorgenommen worden sind:

- In § 6 Abs. 5 S. 3 EStG wurde eine neue Nr. 4 eingefügt. Danach ist nunmehr (nur) die unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer zu Buchwerten zulässig. Eine Beteiligungsidentität liegt dabei nur dann vor, wenn keine natürliche Person, Körperschaft oder Vermögensmasse nur an einer der beiden Mitunternehmerschaften beteiligt ist. Unschädlich sind dagegen 0 %-Beteiligungen, wie dies häufig bei einer Komplementär-GmbH der Fall ist.

- Die Neuregelung in § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG ist nach § 52 Abs. 12 S. 14 ff. EStG n. F. in allen offenen Fällen anwendbar. Für Übertragungen vor dem 12.1.24 sind etwaige Feststellungsbescheide i. S. d. § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zur Umsetzung des Buchwertansatzes bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft in entsprechender Anwendung des § 174 Abs. 4 AO zu ändern. Dem Buchwertansatz bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft steht § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht entgegen. Auf gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer „zum Zeitpunkt der Übertragung“ kann aus Vertrauensschutzgründen für Übertragungen vor dem 12.1.24 von einer Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG abgesehen werden. Der gemeinsame Antrag „zum Zeitpunkt der Übertragung“ dürfte jedoch wegen des einengenden Charakters auf den Übertragungszeitpunkt sinnwidrig sein, sodass diese Einschränkung unter Beachtung von Sinn und Zweck der Regelung zu streichen ist (so auch Bergan/Lätsch, DStR 24, 2721, 2723).

- Zur Verhinderung von mehraktigen Gestaltungen, mit denen Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral unter Nutzung des o. a. BFH-Urteils vom 15.7.21 zwischen Körperschaftsteuersubjekten übertragen werden konnten, wurde auch die Körperschaftsklausel in § 6 Abs. 5 EStG durch Einfügung eines neuen Satzes 7 ergänzt. Danach ist im Anschluss an die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG rückwirkend der Teilwert auch dann anzusetzen, wenn und soweit die stillen Reserven in dem übertragenen Wirtschaftsgut bereits bisher einem Körperschaftsteuersubjekt zuzurechnen waren und insoweit hierdurch kein Regimewechsel eintrat. Nach § 6 Abs. 5 S. 7 EStG n. F. liegt nunmehr eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenden Wirtschaftsgut i. S. v. § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG auch dann vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt. Die Regelung des § 6 Abs. 5 S. 7 EStG n. F., die nach § 16 Abs. 3 S. 4 EStG n. F. auch bei der Realteilung entsprechend gilt, ist nach § 52 Abs. 12 S. 18 EStG für Über-

tragungen von Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 18.10.24 stattfinden. Damit wird auch die Verwaltungsauffassung (vgl. BMF 8.12.11, IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl I 11, 1279, Rn. 31) gesetzlich abgesichert.

Somit ist die steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen einer Mutter- und Tochter-GmbH oder zwischen Schwester-GmbHs nach dem 18.10.24 nicht mehr möglich.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuer

1. Steuerlicher Vorteil bei Firmenfahrzeugen nach der 1 %-Methode und Steuerpflicht von Prozesszinsen

Der BFH urteilte zur Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines Firmenwagens und konkretisierte die Anwendung der sog. 1%-Regelung bei weiteren Aufwendungen des Arbeitnehmers anlässlich privater Fahrten. Darüber hinaus bestätigte der BFH die Einkommensteuerpflicht von gezahlten Prozesszinsen.

BFH v. 14.11.2024 – VIII R 32/20

I. Hintergrund:

Überlässt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt einen **Dienstwagen** auch zur **privaten Nutzung**, führt dies zu einem Lohnzufluss (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Die Bewertung des Nutzungsvorteils erfolgt mittels

- Pauschalnachweis nach der sog. 1 %-Regel: Der Nutzungswert beträgt pro Monat 1 % des inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung (bei Elektrofahrzeugen ggf. ½ bzw. ¼ Bruchteil des Listenpreises) oder
- Einzelnachweis durch ein individuell geführtes Fahrtenbuch voraussetzt,(§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG, § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Streitig war, inwiefern vom Arbeitnehmer getragene Aufwendungen im Rahmen der privaten Nutzung den geldwerten Vorteil, den er nach der 1%-Regelung ermittelte, mindern.

II. Sachverhalt:
Der Kläger ermittelte bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung nach der 1%-Regelung. Bei privaten Urlaubsreisen und Fahrten trug er Maut, Fähr- und Parkkosten sowie die Absetzung für Abnutzung eines privat angeschafften Fahrradträgers für den Dienstwagen selbst. Das Finanzamt versagte die Minderung des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung des Dienstwagens für Privatfahrten um diese vom Kläger getragenen Kosten.

III. Entscheidung des Gerichts:
Der BFH bestätigte die Auffassung des Finanzamts.
Die mit der 1 %-Regelung abgegoltenen Vorteile erfassen nach der Auffassung des BFH die fahrleistungsabhängigen Aufwendungen für Treib- und Schmierstoffe sowie die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten (z.B. Haftpflichtversicherung, Kfz-Steuer, AfA und Garagenmiete), die entweder den einzelnen Fahrten nicht unmittelbar zuordenbar sind oder unabhängig davon entstehen, ob eine bestimmte Fahrtstrecke aus privatem oder aus beruflichem Anlass zurückgelegt wird. Eine mögliche Übernahme weiterer Kosten durch den Arbeitgeber für Privatfahrten des Arbeitnehmers – wie z.B. für Maut, Fähr- und Parkkosten auf Privatfahrten – würde hingegen einen weiteren eigenständigen geldwerten Vorteil neben dem mittels 1 %-

Methode bewerteten Vorteil aus der Privatnutzung begründen, da sie allein aus der Entscheidung des Arbeitnehmers resultieren, das Fahrzeug für einen bestimmten privaten Zweck zu verwenden oder ein bestimmtes privates Ziel aufzusuchen. Im Umkehrschluss wird auch der geldwerte Vorteil nicht durch Aufwendungen aufgrund privater Fahrten gemindert.
Der nach der 1 %-Methode ermittelte Nutzungsvorteil mindert sich hingegen um Nutzungsentgelte oder übernommene Kosten, die der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung für Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte leistet; dies gilt auch für Einmalzahlungen oder eine Übernahme von Anschaffungskosten für den betrieblichen PKW. Steuerpflichtiger Arbeitslohn liegt nur i.H.d. der Differenz zwischen dem Wert der Nutzungsüberlassung und dem vom Arbeitnehmer zu zahlenden Nutzungsentgelt (Bereicherung des Arbeitnehmers) vor.

Steuerpflicht von Prozesszinsen:
Der Arbeitnehmer hatte darüber hinaus im Streitjahr Prozesszinsen vereinnahmt, welche das Finanzamt der Besteuerung unterwarf.

I. Hintergrund:
Prozesszinsen werden dem Steuerpflichtigen gezahlt, wenn eine festgesetzte Steuer durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung herabgesetzt oder eine Steuervergütung gewährt wird (§ 236 AO).

Der BFH bestätigte Prozesszinsen nun als steuerbare und steuerpflichtige Kapitalerträge. Zwar ordnet § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG ausdrücklich nur eine Steuerpflicht für Erstattungszinsen (§ 233a AO) an, Prozesszinsen sind jedoch bereits als Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG steuerpflichtig. Einer besonderen gesetzlichen Anordnung, wie für die Erstattungszinsen, bedarf es für Prozesszinsen nicht.

Die fehlende Abzugsfähigkeit von Nachzahlungszinsen (§ 233a AO, § 12 Nr. 3 EStG) hatte nach dem Symmetriegedanken auch die Steuerpflicht korrespondierender Erstattungszinsen in Zweifel gezogen, weshalb mit § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG die asymmetrische Steuerpflicht der Nachzahlungszinserträge ausdrücklich angeordnet wurde. Ähnliche Überlegungen gälten jedoch für Prozesszinsen nicht, da Prozesszinsen ausschließlich zugunsten des Steuerpflichtigen festgesetzt werden könnten.

2. Fahrtkosten eines Teilzeitstudierenden

Ein Vollzeitstudium i. S. d. § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG liegt nur vor, wenn das Studium nach der Studienordnung darauf ausgelegt ist, dass sich die Studierenden diesem – vergleichbar einem vollbeschäftigten Arbeitnehmer – zeitlich vollumfänglich widmen müssen.

BFH, Urteil v. 24.10.2024, VI R 7/22

I. Hintergrund:

- Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 und 2 EStG können die Aufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i. S. d. § 9 Abs. 4 EStG sind, nach Wahl des Steuerpflichtigen in tatsächlicher Höhe oder mit pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden.
- Aufwendungen für Fahrten zu einer Bildungseinrichtung, die der Steuerpflichtige **außerhalb eines Dienstverhältnisses** zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufsucht, können dagegen nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt werden, weil die Bildungseinrichtung in diesem Fall nach § 9 Abs. 4 Satz 8 Halbsatz 1 EStG als erste Tätigkeitsstätte gilt und u. a. die Regelungen für Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG entsprechend anzuwenden sind (§ 9 Abs. 4 Satz 8 Halbsatz 2 EStG).

Der BFH hatte darüber zu befinden, unter welchen Voraussetzungen die Bildungseinrichtung (hier: Fernuniversität) „zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme“ aufgesucht wird.

II. Sachverhalt:

Kläger an Fernuniversität in Hagen als Teilzeitstudent eingeschrieben

Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute. Während des Streitjahres (2017) übte der **Kläger keine Erwerbstätigkeit** aus. Nachdem er bereits im Jahr 2008 ein Studium an der Fernuniversität in Hagen erfolgreich abgeschlossen hatte, belegte er dort ab dem Wintersemester 2016/2017 einen weiteren Studiengang. Ausweislich der Studienbescheinigungen war er während des Streitjahres als **„Teilzeitstudent“** eingeschrieben. In einem Beschäftigungsverhältnis stand der Kläger daneben nicht.

Die Fernuniversität differenziert auf ihrer Website wie folgt zwischen Vollzeit- und Teilzeitstudierenden: „**Vollzeitstudierende** haben eine entsprechende Hochschulzugangsberechtigung und studieren den geplanten Studiengang in einem zeitlichen Umfang von etwa **40 Stunden wöchentlich**. Dieser Status entspricht dem Status eines Studierenden an einer Präsenzhochschule und ist Voraussetzung für die Förderung durch BAföG.… **Teilzeitstudierende** sind ebenfalls Studierende eines Studiengangs ..., studieren aber überwiegend berufsbegleitend in einem zeitlichen Umfang von **etwa 20 Stunden wöchentlich** ..."

In ihrer Steuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit Aufwendungen für 29 Hin- und Rückfahrten zwischen ihrer Wohnung und der Fernuniversität in Hagen i. H. v. 4.819,80 EUR als Werbungskosten geltend. Die Berechnung der Fahrtkosten hatten sie nach **Reisekostengrundsätzen, mithin mit 0,30 EUR je gefahrenem Kilometer**, durchgeführt.

Das Finanzamt (FA) berücksichtigte die Fahrtkosten im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nur unter Anwendung der **Entfernungspauschale** nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG i. H. v. 2.410 EUR, da ein Studium, das – wie im Streitfall – **außerhalb eines Arbeitsverhältnisses** erfolge, ein **Vollzeitstudium** sei und die Universität deshalb als **erste Tätigkeitsstätte** i. S. d. § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG gelte.

Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) statt.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH entscheidet, dass die **Revision des FA unbegründet** und daher zurückzuweisen ist. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger die Aufwendungen für seine Fahrten zwischen der Wohnung und der Fernuniversität in Hagen nicht nur in Höhe der Entfernungspauschale, sondern nach **Reisekostengrundsätzen** als Werbungskosten geltend machen kann.

Werbungskosten liegen vor, wenn sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Sie sind beruflich veranlasst, wenn ein **objektiver Zusammenhang mit dem Beruf** besteht und die Aufwendungen **subjektiv zur Förderung des Berufs** getätigt werden. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Steuerpflichtige gegenwärtig noch keine Einnahmen erzielt. Dann sind die Aufwendungen als **vorab entstandene Werbungskosten** abziehbar, wenn sie in einem **hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen** stehen.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine zweite Ausbildung (Berufsausbildung oder Studium) sind regelmäßig beruflich veranlasst. Dementsprechend hat der erkennende Senat in ständiger Rechtsprechung in Bezug auf vorab entstandene Werbungskosten bei Berufsausbildungskosten entschieden, dass der notwendige Veranlassungszusammenhang (nur) fehlt, wenn **„gleichsam ins Blaue hinein“** studiert wird oder ansonsten **private Gründe nicht ausgeschlossen** werden können. Dass die Aufwendungen zumindest für die eigene Zweitausbildung regelmäßig nicht auf unbeachtlichen privaten Motiven gründen, nimmt auch § 9 Abs. 6 EStG zum Ausgangspunkt.

Demgemäß sind sämtliche beruflich veranlassten Aufwendungen, die im Rahmen einer Zweitausbildung (Berufsausbildung oder Studium) anfallen, als **(vorab entstandene) Werbungskosten** abziehbar. Hierzu gehören nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG auch die **Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte**. Diese sind jedoch nach § 9 Abs. 4 Satz 8 Halbsatz 2 EStG bei **vollzeitigen** Bildungsmaßnahmen/Vollzeitstudien auf den Ansatz der Entfernungspauschale begrenzt.

Ein Vollzeitstudium liegt – im Gegensatz zu einem nur in Teilzeit durchgeführten Studium – vor, wenn das Studium nach der **Studienordnung** darauf ausgelegt ist, dass sich die Studierenden diesem – vergleichbar einem vollbeschäftigten Arbeitnehmer – **zeitlich vollumfänglich** widmen müssen. Davon ist auszugehen, wenn das Studium nach den Ausbildungsbestimmungen (hier Studienordnungen) oder der allgemeinen Erfahrung **insgesamt etwa 40 Wochenstunden** (Unterricht, Praktika sowie Vor- und Nachbereitung zusammengenommen) erfordert bzw. im Durchschnitt pro Semester **30 ECTS-Leistungspunkte** (Creditpoints) vergeben werden. Ist dies der Fall, kann grundsätzlich von einem **Vollzeitstudium** ausgegangen werden.

Ist das Studium nach der **jeweiligen Studienordnung** hingegen darauf ausgerichtet, dass die Studierenden für die Erbringung der vorgeschriebenen Studienleistungen nur einen **Teil ihrer Arbeitszeit** aufwenden müssen, liegt ein **Teilzeitstudium** vor.

Ob die Studierenden **daneben in einem Beschäftigungsverhältnis stehen oder anderweitig erwerbstätig** sind, ist für die steuerrechtliche Einordnung eines Studiums als Teilzeitstudium **unerheblich**. Die gegenteilige Auffassung des FA, nach der ein Vollzeitstudium i. S. d. § 9 Abs. 4 Satz 8 Halbsatz 1 EStG insbesondere vorliege, wenn der Steuerpflichtige neben dem Teilzeitstudium **keiner Erwerbstätigkeit** nachgehe, teilt der **Senat nicht**. Weder der Gesetzeswortlaut noch Sinn und Zweck der Regelung oder ihre Entstehungsgeschichte rechtfertigen es, Voll- und Teilzeitstudium nicht (allein) nach dem dafür in den Studienordnungen vorgesehenen Zeitaufwand zu unterscheiden, sondern zusätzlich darauf abzustellen, ob der Steuerpflichtige neben dem Studium weitere (Erwerbs-)Tätigkeiten ausübt.

Vorentscheidung nach diesen Maßstäben nicht zu beanstanden

Nach diesen Maßstäben hat das **FG zu Recht** entschieden, dass die Fernuniversität in Hagen im Streitjahr **nicht als erste Tätigkeitsstätte** des Klägers i. S. d. § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG gilt und seine Fahrtkosten deshalb auch **nicht auf die Entfernungspauschale begrenzt** sind. Der Kläger hat die Fahrten zur Fernuniversität in Hagen nicht zum Zwecke eines Vollzeitstudiums unternommen. Nach den bindenden Feststellungen des FG musste sich der Kläger dem Studium **nicht zeitlich vollumfänglich** widmen. Er war lediglich als **Teilzeitstudierender** eingeschrieben und studierte nach seinem Hörerstatus in einem **zeitlichen Umfang von etwa 20 Stunden wöchentlich**. Die Tatsache, dass er im Streitjahr keiner Erwerbstätigkeit nachging, ist im Hinblick auf den Begriff des Vollzeitstudiums unerheblich.

Hinweis: Auffassung des BMF unbeachtlich
Das BMF verritt in Rz. 34 seines Schreibens vom 25.11.2020 (BStBl I 2020, 1228) die Auffassung, dass ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme insbesondere vorliegt, wenn der Steuerpflichtige im Studium oder in der Bildungsmaßnahme für einen Beruf ausgebildet wird und **daneben keiner Erwerbstätigkeit** nachgeht. Diese Auffassung teilt der BFH nicht. Weder der Gesetzeswortlaut noch Sinn und Zweck der Regelung oder ihre Entstehungsgeschichte rechtfertigen es, Voll- und Teilzeitstudium nicht (allein) nach dem dafür in den Studienordnungen vorgesehenen Zeitaufwand zu unterscheiden, sondern zusätzlich darauf abzustellen, ob der Steuerpflichtige neben dem Studium weitere (Erwerbs-)Tätigkeiten ausübt.

3. Ersatz eines Verdienstausfallschadens

Der einem Steuerpflichtigen zu gewährende Ersatz eines Verdienstausfallschadens führt auch in Höhe der hierauf entfallenden Einkommensteuer zu steuerbaren Einkünften gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG.

BFH - Urteil v. 15.10.2024, IX R 5/23

I. Hintergrund:

Gesetzliche Regelung und Streitfrage
Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG gehören auch **Entschädigungen**, die gewährt worden sind als **Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen** (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG). Gehört auch die auf den Verdienstausfall entfallende **Einkommensteuer,** die ein Versicherungsunternehmen dem Geschädigten nach durchgeführter Besteuerung **ebenfalls erstattet hat**, zu den Einnahmen nach § 24 Nr. 1a EStG und kann die Entschädigung tarifermäßigt besteuert werden?

II. Sachverhalt:

Versicherungsentschädigung wegen einer nicht fachgerechten medizinischen Behandlung
Der dem Rechtsstreit zugrundeliegende Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:
Die Kläger sind Ehegatten, die für die Streitjahre **2017 und 2018** zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden.
Die Klägerin war **nichtselbständig tätig**. Sie wurde infolge **eines medizinischen Behandlungsfehlers erwerbsunfähig**. Ihren Verdienstausfallschaden erhält sie von einer **Versicherung (V) des Schädigers** ersetzt.
Nach längerer Unklarheit über Grund und Höhe der Einstandspflicht verständigten sich V und die Klägerin, dass der Schaden "nach der modifizierten Nettolohntheorie abgerechnet" wird. Demzufolge sollte **zunächst der ausgefallene Nettoverdienst gezahlt** und **später die tatsächlich angefallene Einkommensteuer erstattet werden**.
In beiden Streitjahren leistete V einen Nettoersatz des Verdienstausfalls von **jeweils** 21.395,28 EUR. Über dessen einkommensteuerliche Behandlung als Einkünfte gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG besteht kein Streit.
Im **Jahr 2017** erstattete V darüber hinaus die durch ein Gutachten ermittelte **Steuerlast** des für die Jahre 1997 bis 2015 gezahlten Verdienstausfalls (insgesamt 59.956,19 EUR), ebenso die Steuerlast des Jahres 2016 (6.160,40 EUR). Ferner zahlte V 4.600 EUR zur Abgeltung eines (fiktiven) 13. Monatsgehalts für die Jahre 1997 bis 2017. Im **Streitjahr 2018** erstattete V die **Steuerlast** für die im Vorjahr gezahlten Entschädigungen (38.511,16 EUR).

Das Finanzamt (FA) erfasste in den Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre auch **die vorgenannten Zahlungen der V** als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Einsprüche und Klagen waren erfolglos
Die hiergegen erhobenen Einsprüche waren erfolglos. Auch die Klagen wurden vom FG abgewiesen.

Revisionsbegründung der Kläger
Mit der Revision wurde geltend gemacht, das FG habe § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu weit ausgelegt. Die Erstattungen durch V ersetzten **keine Einnahmen**, sondern **Ausgaben in Form eines Steuerschadens**. Hilfsweise brachte die Klägerin für das Streitjahr 2017 vor, die den

Zeitraum der Jahre 1997 bis 2015 abdeckende Erstattung der Steuerlast sowie die Zahlung eines fiktiven 13. Monatsgehalts für die Jahre 1997 bis 2017 **seien nach § 34 EStG ermäßigt zu besteuern**.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen

Der BFH hält die Revision für **unbegründet** und hat sie daher zurückgewiesen. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die der Klägerin in den Streitjahren 2017 und 2018 zugeflossenen Zahlungen der V steuerbar sind. Frei von Rechtsfehlern hat es auch eine tarifermäßigte Besteuerung für das Streitjahr 2017 abgelehnt.

Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen

Erfasst werden dem Wortlaut des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG folgend nur Entschädigungen, **die Einnahmen ersetzen**, nicht aber solche, die Ausgaben ausgleichen. Unschädlich ist es, wenn der Ersatz von dritter Seite, zum Beispiel **von einer Versicherung** des Schädigers geleistet wird, sofern der Dritte dem Geschädigten gegenüber zur Leistung verpflichtet ist. Die Entschädigung muss unmittelbar durch den **Verlust von steuerbaren Einnahmen** bedingt und dazu bestimmt sein, diesen Schaden auszugleichen.

Nettoverdienstausfall und Steuerlast Bestandteile eines einheitlichen Schadenersatzanspruchs

Ist der Schädiger oder dessen Versicherer dem Geschädigten zum Ersatz dessen Verdienstausfalls verpflichtet, erstreckt sich **die Ersatzpflicht auch auf die hierauf entfallende Steuer**. Dies hat steuerrechtlich zur Folge, dass nicht nur der gezahlte Ausfall des Nettoverdienstes, sondern **ebenso die vom Schädiger erstattete Steuerlast** als nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerbare Entschädigung zu behandeln ist.

Die Ansicht der Kläger, der Verdienstausfallschaden und die hierauf lastende Steuer seien zivilrechtlich getrennt voneinander zu beurteilen, trifft nicht zu. Es handelt sich vielmehr um zwei unmittelbar miteinander im Zusammenhang stehende Positionen eines Verdienstausfallschadens im Sinne von §§ 842, 843 Abs. 1 BGB. Hierzu führen die Richter u.a. aus:

- Die Rechtspraxis hat für den Ersatz dieses Schadens abhängig Beschäftigter zwei Berechnungsmethoden entwickelt. Nach der **Bruttolohnmethode** ist Maßstab für die Schadensberechnung der entgangene Bruttoverdienst des Geschädigten; Steuern und Sozialversicherungsbeiträge sind somit von vornherein enthalten.
- Nach der hier angewandten zweiten Methode, der **(modifizierten) Nettolohnmethode**, stellt der ersatzpflichtige Schaden das **fiktive Nettoeinkommen** des Geschädigten zuzüglich aller seiner aus dem Schadenereignis folgenden **weiteren Nachteile** einschließlich der auf die Schadenersatzleistung geschuldeten Steuer dar.
- An diese zivilrechtliche Ausgangslage anknüpfend ist die vom Schädiger erbrachte Erstattung der Steuerlast als **Einnahmenersatz im Sinne von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG** zu werten. Die Erstattung beruht unmittelbar auf dem Verlust steuerbarer Einnahmen.

Keine Tarifermäßigung

Die Zahlungen der V **unterfallen nicht § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG**. Hiernach kommen als **außerordentliche Einkünfte** zwar Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG in Betracht. Voraussetzung für eine die Tarifermäßigung rechtfertigende Außerordentlichkeit ist aber grundsätzlich, dass die Entschädigung in Gänze **in einem Veranlagungszeitraum** erbracht

wird und dass durch die Zusammenballung von Einkünften eine erhöhte steuerliche Belastung entsteht. **Keine Zusammenballung in diesem Sinne** liegt typischerweise vor, wenn eine Entschädigung in zwei oder mehr verschiedenen Veranlagungszeiträumen gezahlt wird, auch wenn die Zahlungen jeweils mit anderen laufenden Einkünften zusammentreffen und sich ein Progressionsnachteil ergibt.

Die von V im Streitjahr 2017 bezogenen Zahlungen stellen nach der Entscheidung des BFH auch keine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dar.

4. Kein Arbeitslohn bei Schenkung von Gesellschaftsanteilen zur Sicherung der Unternehmensnachfolge

Die schenkweise Übertragung von Geschäftsanteilen auf leitende Mitarbeiter zur Sicherung der Unternehmensnachfolge führt nicht ohne Weiteres zu Arbeitslohn.

BFH, Urteil v. 20.11.2024 - VI R 21/22

I. Hintergrund:

Gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – neben Gehältern und Löhnen – auch andere Bezüge und Vorteile in Geld oder Geldeswert (§ 8 Abs. 1 Satz 1 EStG), die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG).

II. Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten darum, ob eine Schenkung von Gesellschaftsanteilen zu Arbeitslohn führt.

Die Klägerin war im Streitjahr 2014 bereits seit vielen Jahren für eine GmbH tätig. Sie erzielte hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
Die GmbH wurde seinerzeit von Herrn A und Frau B gegründet.

Im Protokoll einer in 2013 stattgefundenen Gesellschafterversammlung zur Unternehmensnachfolge ist ausgeführt, dass die Übertragung von Geschäftsanteilen geplant sei, wodurch die Unternehmensfortführung gesichert werden solle.

Die Übertragung der Geschäftsanteile solle zum einen an den Sohn der beiden Gesellschafter und zum anderen an die Klägerin, sowie an X,Y und Z und im folgenden Jahr an C als Mitglieder der Geschäftsleitung erfolgen. Die genannten Personen sollten das Unternehmen auch nach dem Wechsel in der Geschäftsleitung verantwortlich führen und leiten. Eine Führung und Leitung des Unternehmens durch den Sohn sei nicht gewährleistet. Deshalb werde der Erfolg der Gesellschaft von der Einbindung der bisher in der Geschäftsleitung tätigen Mitarbeiter abhängig sein, die daher an der Gesellschaft beteiligt werden sollten.

A und B übertrugen nach Teilung ihrer Geschäftsanteile jeweils Geschäftsanteile im Nennwert von 650 EUR und insgesamt Anteile im Nennwert von 1.300 EUR (5,08 %) an die Klägerin sowie X, Y und Z "mit allen sich daraus ergebenden Rechten und Pflichten mit schuldrechtlicher und wirtschaftlicher Wirkung ab dem 1.1.2014". S erhielt Anteile im Nennwert von insgesamt 19.100 EUR (74,61 %) unter Nießbrauchsvorbehalt.

Die Übertragungen waren weder an Bedingungen oder Beschränkungen noch an einen Fortbestand der Arbeitsverhältnisse geknüpft. Es war lediglich eine Rückfallklausel dahingehend vereinbart, dass der Veräußerer berechtigt sein sollte, die Rückübertragung des Anteils zu verlangen, falls das zuständige Finanzamt die steuerliche Verschonung nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG nicht gewähre oder gemäß § 13a Abs. 5 ErbStG zum Nachteil des Erwerbers ändere.
Das Finanzamt (FA) vertrat bei der Veranlagung der Klägerin die Auffassung, dass sie von der GmbH steuerpflichtigen Arbeitslohn in Form eines geldwerten Vorteils (unentgeltlicher

Erwerb von Geschäftsanteilen) erhalten habe und erhöhte die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um diesen geldwerten Vorteil.

Der Einspruch hiergegen blieb erfolglos.
Der anschließenden Klage gab das Finanzgericht (FG) statt.

III. Die Entscheidung des Gerichts:
Die Revision des FA ist unbegründet. Der in der schenkweisen Übertragung der Beteiligung an der GmbH liegende Vorteil stellt keinen Arbeitslohn der Klägerin bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dar.
Der für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zunächst erforderliche geldwerte Vorteil liegt insbesondere im Falle der Übertragung einer Beteiligung nicht in der übertragenen Beteiligung selbst. Er besteht vielmehr in der Verbilligung, also in dem Preisnachlass. Der Erwerb einer solchen Beteiligung zum marktüblichen Preis kann hingegen keinen geldwerten Vorteil in diesem Sinne bewirken.

Zudem setzt Arbeitslohn voraus, dass der betreffende geldwerte Vorteil **für eine Beschäftigung** gewährt wird, also durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist, ohne dass ihm eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist zu bejahen, wenn der Vorteil dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließt und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellt. Es liegt kein Arbeitslohn vor, wenn eine Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird.
Ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst und damit als Arbeitslohn zu beurteilen ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG.

Die vom FG vorgenommene Würdigung ist nicht zu beanstanden.

- So ist die Anteilsübertragung, auch wenn sie mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängt, durch dieses nicht (maßgeblich) veranlasst. **Entscheidendes Motiv** für die Übertragung für alle Beteiligten **war erkennbar die Regelung der Unternehmensnachfolge.** So wurde der Sohn zwar mit 74,61 % als Hauptanteilseigner bedacht, zugleich aber dafür Sorge getragen, dass die in der Geschäftsleitung des Unternehmens erfahrene Klägerin und die weiteren leitenden Angestellten mit zusammen 25,39 % der Anteile über die Sperrminorität verfügen und dadurch maßgeblichen Einfluss auf die Unternehmensleitung nehmen können.
- Die **fachliche Kompetenz für die Unternehmensleitung,** die die Nachfolger, durch ihre (jahrelange) Mitarbeit in dem Unternehmen gezeigt haben, **ist bei einer Unternehmensnachfolge ein durchaus essentielles Kriterium**. Entsprechend sind bei einer Unternehmensnachfolge, die die Übernahme von Leitungsaufgaben voraussetzt, die Nachfolger regelmäßig bereits vor der Anteilsübertragung in dem Unternehmen tätig. Der Sachgrund der Übertragung ist in diesem Fall die Regelung der Unternehmensnachfolge. Vor dem Hintergrund der Förderung der Unternehmensnachfolge durch die §§ 13a, 13b und 19a ErbStG muss dies auch gelten, wenn der Nachfolger nicht der Unternehmerfamilie angehört. Die Gewährung der steuerlichen Verschonung nach §§ 13a, 13b und 19a ErbStG durch das zuständige FA wurde im Vertrag ausdrücklich zur Vertragsgrundlage erklärt.
- Der in der schenkweisen Übertragung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen liegende Vorteil stellt keine Entlohnung der leitenden Mitarbeiter für in der Vergangenheit erbrachte oder in Zukunft zu erbringende Dienste dar. Dies ergibt sich bereits daraus,

dass die **Anteilsübertragungen** vorliegend **nicht an den Fortbestand der Arbeitsverhältnisse geknüpft** wurden. Zudem **fällt der** bei der Klägerin vom FA **angenommene Vorteil im Vergleich zu deren Bruttoarbeitslöhnen deutlich aus dem Rahmen.** Warum A und B als Dritte trotz ihres eigenen Ausscheidens aus der GmbH der Klägerin allein für ihre in der Vergangenheit geleisteten Dienste eine solche Summe zukommen lassen sollten, ist nicht erkennbar.

- Schließlich ist auch nicht nachvollziehbar, warum A und B ihre leitenden Angestellten trotz sehr **unterschiedlicher Beschäftigungsdauer** und **unterschiedlicher Gehälter** mit nämlichen Beteiligungen **einheitlich "entlohnen"** sollten.

5. Unentgeltlicher Nießbrauch an GmbH-Anteil: Entgeltliche Ablöse unterliegt nicht der Einkommensteuer

Ist der Vorbehaltsnießbraucher nicht wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile, ist die Ablösung des Nießbrauchs ein für ihn nicht steuerbarer Vorgang

BFH vom 20.9.24 - IX R 5/24

I. Hintergrund:

Die unentgeltliche Übertragung von Vermögen auf die nächste Generation erfolgt oftmals unter dem Vorbehalt, dass dem bisherigen Eigentümer noch die Erträge zustehen. In diesem Fall ist zu unterscheiden, ob nicht nur das rechtliche, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum auf den Nießbrauchsverpflichteten übergeht.

II. Sachverhalt:

Eine Mutter hatte ihre im Privatvermögen gehaltenen Anteile an einer GmbH in 2012 unentgeltlich unter Vorbehaltsnießbrauch auf ihren Sohn übertragen. Das Gewinnbezugsrecht blieb bei der Mutter. Im Jahr 2018 hoben Mutter und Sohn den Nießbrauch gegen Zahlung einer Ablöse auf.

Das FA qualifizierte diese Ablösezahlung als steuerpflichtige Einkünfte (§ 17

i. V. m. § 24 EStG). Einspruch und Klage blieben erfolglos. Erst der BFH kam zu dem Ergebnis, dass die Ablösezahlung gar nicht der Einkommensteuer unterliegt.

III. Entscheidung des Gerichts:

Maßgeblich war, dass das wirtschaftliche Eigentum an den GmbH-Anteilen bereits mit Einräumung des Nießbrauchs auf den Sohn übergangen war. Das hatte bereits das FG festgestellt und war für den BFH bindend. Letztlich sah er in dem Ablösebetrag einen Vorgang auf der nicht steuerbaren Vermögensebene. Im Ergebnis wurde damit die zwischenzeitliche Wertsteigerung der GmbH-Anteile steuerlich entstrickt.

IV. Hinweis:

Mit Spannung bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung abzuwarten sowie der Ausgang eines ähnlich gelagerten weiteren anhängigen Verfahrens vor dem BFH (Rev. IX R 14/24).

6. Rechtsfolgen bei der Ablösung eines Nießbrauchs an Gesellschaftsanteilen

Überträgt ein Gesellschafter seinen GmbH-Anteil unter Vorbehalt des Nießbrauchs an einen Abkömmling, erzielt fortan der neue Anteilseigner Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG.

Anteilseigner ist nach § 20 Abs. 5 S. 2 EStG derjenige, dem die Anteile nach § 39 AO im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind.

Dies gilt zumindest dann, wenn dem Nießbrauchsberechtigten lediglich ein Anspruch auf den mit der Beteiligung verbundenen Gewinnanteil zusteht, ohne dass dieser wesentliche Verwaltungsrechte, insbesondere die Stimmrechte, ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann (BFH 14.2.22, VIII R 29/18, BStBl II 22, 544).

Doch was ist, wenn ein solcher vorbehaltener Nießbrauch später durch den Anteilseigener entgeltlich abgelöst wird.

FG Köln vom 29.2.24 - 7 K 95/23, Rev. BFH IX R 14/24)

I. Sachverhalt

Im Streitfall hatte die Anteilseignerin einer GmbH ihre Geschäftsanteile unter Vorbehalt des Nießbrauchs auf Lebenszeit auf ihre beiden Töchter übertragen. Obwohl die oben dargestellten Voraussetzungen für eine Besteuerung der Kapitalerträge bei der Nießbraucherin mangels Dispositionsbefugnis nicht vorlagen, erfasste das FA die Kapitalerträge bei der Nießbraucherin und nicht bei den neuen Anteilseignerinnen. Da die Anteilseignerinnen nachfolgend die Absicht hatten, ihre Anteile lastenfrei zu verkaufen, lösten sie das zugunsten der Mutter bestehende Nießbrauchsrecht gegen Zahlung von Ablösesummen ab. Das FA erfasste die Ablösebeträge bei der Nießbraucherin als Einkünfte gem. § 24 Nr. 1 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

II. Die Entscheidung des Gerichs:

Nach erfolglosem Einspruch gab das FG der Klage statt und entschied, dass die Ablösesummen von keinem Einkünftetatbestand erfasst werden.

2.1 Keine Einkünfte i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 EStG
Laut FG keine Entschädigung für entgangene Gewinne gegeben
Nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gehören zu den Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG auch Entschädigungen, die gewährt worden sind als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen. Eine Gegenleistung für den Verzicht auf einen Vorbehaltsnießbrauch an einer Kapitalbeteiligung ist nach der Rechtsprechung des BFH jedoch keine Entschädigung für entgehende Einnahmen i. S. v. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG (BFH 25.11.92, X R 34/89, BStBl II 96, 663).

§ 24 EStG setzt eine vorhandene Einkunftsquelle voraus
Außerdem liegt nur dann eine Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG vor, wenn die Zahlung im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften steht. Denn § 24 EStG schafft keine Einkunftsquelle, sondern setzt das Vorhandensein einer Einkunftsquelle voraus. Dies war im Streitfall jedoch nicht gegeben, da die Dividendenansprüche, an denen zugunsten der Mutter ein Nießbrauch bestanden hatte, für sie keine Einkunftsquelle dargestellt hatten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass das FA die Einkünfte fälschlicherweise bei der Nießbraucherin und nicht bei den Anteilseignerinnen erfasst hatte.

2.2 Keine Einkünfte i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG

Nießbrauchsrecht geht nicht als gesellschaftsrechtliche Beteiligung durch
Zu den Einkünften i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG gehören Entschädigungen, die gewährt werden für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche. Als Gewinnbeteiligung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG kommen jedoch lediglich gesellschaftsrechtliche Beteiligungen in Betracht (BFH 10.10.01, XI R 50/99, BStBl II 02, 347). Diese Voraussetzung ist bei einem Nießbrauch an einem Kapitalgesellschaftsanteil, der sich letztlich auf die Auskehrung der Dividendenansprüche beschränkt, nicht erfüllt.

2.3 Keine Einkünfte nach § 17 EStG

Anteilsveräußerung dürfte im Regelfall zu verneinen sein

Die Übertragung einer wesentlichen Beteiligung i. S. v. § 17 EStG unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ist als unentgeltliche Vermögensübertragung keine Veräußerung i. S. v. § 17 Abs. 1 EStG (BFH 14.5.05, VIII R 14/04, BStBl II 06, 15). Entsprechend liegt auch keine Anteilsveräußerung vor, wenn das Nießbrauchsrecht später abgelöst wird und der Nießbraucher für seinen Verzicht eine Abstandszahlung erhält, sofern der Verzicht auf einer neuen Entwicklung der Verhältnisse beruht. Auch kam es im Streitfall durch die Ablösung des Nießbrauchs nicht zu einem auf die Anteilsübertragung rückwirkenden Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO. Dies könnte nur dann der Fall sein, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen würden, dass die Ablösung des Nießbrauchsrechts der zweite Schritt eines von Anfang an geplanten Veräußerungsgeschäfts gewesen sei, bei dem der Rechtsgrund für die später geleisteten Zahlungen bereits in diesem Rechtsgeschäft angelegt gewesen wäre. Ein derartiger Zusammenhang war im Streitfall jedoch nicht erkennbar.

2.4 Keine Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

Für § 23 EStG wäre Rechtsträgerwechsel erforderlich

Die entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchsrechts bzw. der entgeltliche Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht führt nicht zu steuerbaren Einkünften i. S. v. § 23 EStG. Derartige veräußerungsähnliche Vorgänge, bei denen es an dem für eine Veräußerung erforderlichen Rechtsträgerwechsel fehlt, werden von § 23 EStG nicht erfasst. Denn bei der Ablösung eines Nießbrauchsrechts fehlt es an dem für die Besteuerung nach § 23 EStG erforderlichen Rechtsträgerwechsel (so aktuell auch FG Münster 12.12.23, 6 K 2489/22 E).

2.5 Keine Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG

Verzicht begründet kein steuerbares Nutzungsverhältnis

Unter § 22 Nr. 3 EStG fällt jedes Tun, Unterlassen oder Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und um des Entgelts willen erbracht wird. Ausgenommen sind jedoch Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, bei denen ein Entgelt dafür gezahlt wird, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird. Der Vertrag über den Verzicht auf ein Nutzungsrecht begründet kein nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbares Nutzungsverhältnis, weil dieser Rechtsvorgang als veräußerungsähnlicher Vorgang dem Normalbild einer (entgeltlichen) Vermögensumschichtung entspricht.

III. Hinweise für die Praxis:

Revision anhängig:IX R 14/24

Das FG hat die Revision zugelassen, die das FA auch eingelegt hat und die beim BFH unter IX R 14/24 anhängig ist. Betroffene Steuerpflichtige sollten daher entsprechende Steuerbescheide im Einspruchswege offenhalten und auf die gesetzliche Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 S. 1 EStG hinweisen.

Die vom BFH jetzt zu entscheidende Rechtsfrage ist – soweit ersichtlich – bislang noch nicht Gegenstand einer höchstrichterlichen Entscheidung gewesen. Im Rahmen der Revisionszulassung hat das FG auf zwei Entscheidungen hingewiesen, die für den Streitfall und damit für das Revisionsverfahren von Bedeutung sein werden:

Diese zwei Verfahren werden für die BFH-Entscheidung von Bedeutung sein
In seiner Entscheidung vom 18.11.14 (IX R 49/13, BStBl II 15, 224) hat der BFH offengelassen, ob die Ablösezahlung beim Nießbrauchsberechtigten als Entschädigung für entgangene Dividendenansprüche nach § 24 Nr. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, § 20 Abs. 2a S. 3 EStG oder nach § 24 Nr. 2, § 17 Abs. 2 EStG steuerbar ist.

Zudem ist beim BFH unter IX R 4/24 ein Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Münster vom 12.12.23 (6 K 2489/22 E) zu der Frage anhängig, ob die entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchsrechts oder der entgeltliche Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht zu steuerbaren Einkünften i. S. v. § 23 EStG führt, was das FG mangels Rechtsträgerwechsel verneint hat. Sowohl die vorgenannte BFH-Entscheidung vom 18.11.14, das anhängige Revisionsverfahren zur Entscheidung des FG Münster (IX R 4/24) als auch das jetzt anhängig gewordene Revisionsverfahren IX R 14/24 gegen die Entscheidung des FG Köln betreffen allesamt den IX. Senat des BFH, dessen Entscheidung man nun gespannt entgegensehen darf.

7. Sind „nachlaufende“ Betriebsausgaben abzugsfähig?

Für bestimmte Photovoltaikanlagen gilt seit 2022 eine Steuerbefreiung, sodass auch etwaige Betriebsausgaben seit 2022 nicht mehr abziehbar sind. Doch wie sind „nachlaufende“ Betriebsausgaben zu behandeln, also z. B. eine in 2022 geleistete Umsatzsteuer-Nachzahlung für das Jahr 2021?

Hier sind sich die FG Münster und Nürnberg nicht einig

Rechtsprechung des FG Münster
„Nachlaufende“ Betriebsausgaben für eine ab 2022 steuerfreie PV-Anlage

Finanzgericht Münster vom 21. Oktober 2024 - 1 V 1757/24 E

I. Sachverhalt:

Der Steuerpflichtige machte in 2022 gezahlte Steuerberatungskosten und Umsatzsteuernachzahlungen, die aus dem Betrieb einer bis 2021 steuerpflichtigen Photovoltaikanlage resultierten, als Betriebsausgaben geltend. Das FA lehnte dies unter Hinweis auf die ab 2022 geltende Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG ab. Das FG Münster (6.11.24, 7 K 105/24 E) sah das aber anders.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
FG Münster lässt Abzug zu und argumentiert mit § 3c Abs. 1 EStG
Das FG Münster stellte auf die Regelung des § 3c Abs. 1 EStG ab, wonach Betriebsausgaben dann nicht abgezogen werden dürften, wenn sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang liegt aber gerade nicht vor, da die Betriebsausgaben mit steuerpflichtigen Einnahmen aus früheren Jahren im Zusammenhang gestanden haben.

Zudem führte das FG aus, dass sich aus der Regelung in § 3 Nr. 72 S. 2 EStG, wonach kein Gewinn zu ermitteln ist, wenn die aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei sind, kein Betriebsausgabenabzugsverbot ergibt. Diese Vorschrift ist vielmehr dahingehend auszulegen, dass eine Gewinnermittlung im Fall der Steuerfreiheit nicht mehr zwingend erforderlich, aber auch nicht verboten ist.
Beachten Sie | Im Hinblick auf die Umsatzsteuernachzahlungen würde bei einem fehlenden Betriebsausgabenabzug eine Doppelbesteuerung vorliegen.

Die Finanzverwaltung hat gegen die Entscheidung Revision eingelegt (Rev. BFH: X R 30/24). Somit können geeignete Fälle über einen Einspruch vorerst offengehalten werden.

Rechtsprechung des FG Nürnberg

Das FG Nürnberg (19.9.24, 4 K 1440/23) hat eine andere Sichtweise vertreten. Danach enthält § 3 Nr. 72 S. 2 EStG ein Gewinnermittlungsverbot und keine bloße Befreiung von der Pflicht zur Gewinnermittlung. Damit dürfen nach Einführung der Steuerbefreiung ab dem Veranlagungszeitraum 2022 keine Betriebsausgaben mehr abgezogen werden, selbst wenn diese auf steuerpflichtige Einnahmen früherer Veranlagungszeiträume entfallen. Auch gegen diese Entscheidung ist die Revision anhängig (Rev. BFH: III R 35/24).

8. Erschütterung des Anscheinsbeweises für eine private Fahrzeugnutzung

Bei der Prüfung, ob der für eine private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge herangezogene Anscheinsbeweis erschüttert ist, müssen sämtliche Umstände berücksichtigt werden. Ein Fahrtenbuch darf nicht von vornherein mit der Begründung außer Betracht gelassen werden, es handele sich um ein nicht ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Dies hat der Bundesfinanzhof in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH vom 22. Oktober 2024, VIII R 12/21

I. Sachverhalt:

Der Kläger war als freiberuflich als Prüfsachverständiger zuständig. Er hatte im Betriebsvermögen in den Streitjahren 2011 bis 2013 zwei zu mehr als 50% betrieblich genutzte Leasingfahrzeuge (ein BMW 740 DX-Drive und ein Lamborghini Aventador). Zum Privatvermögen des Klägers gehörten ein Ferrari 360 Modena Spider und ein Jeep Commander. Der Kläger machte die Leasingzahlungen und sonstigen Aufwendungen der Leasingfahrzeuge als Betriebsausgaben geltend. Er führte für beide Fahrzeuge handschriftlich Fahrtenbücher, aus denen sich nach seiner Auffassung ergab, dass die Fahrzeuge ausschließlich betrieblich genutzt worden waren. Demnach erklärte er keine Nutzungsentnahme für Privatfahrten.

In Bezug auf die Aufwendungen für die Leasing-Fahrzeuge ging das Finanzamt nach einer Betriebsprüfung davon aus, dass die Leasingkosten für den Lamborghini nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) um 2/3 zu kürzen seien. Des Weiterenteilte das Finanzamt dem Kläger mit, es beabsichtige, die Einkommensteuer zum Nachteil des Klägers höher festzusetzen, weil bisher nicht berücksichtigte Entnahmen für die Privatnutzung des Lamborghini sowie des BMW anzusetzen seien. Die Fahrtenbücher für die Fahrzeuge seien nicht lesbar und deshalb nicht anzuerkennen. Es ging von einer Entnahme für die private Nutzung des Lamborghini aus, die grundsätzlich mit monatlich 1 % von 279.831,93 € netto ab November 2012 zu bewerten sei. Das Finanzgericht hatte die Erhöhung der Einnahmen durch das Finanzamt bestätigt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision des Klägers ist zulässig. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht. Soweit das Finanzgericht die Erhöhung der Einnahmen des Klägers aus selbständiger Arbeit um Entnahmen für die private Nutzung des BMW und des Lamborghini als rechtmäßig beurteilt hat, hält die Beurteilung der revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht stand. Das Finanzgericht hat der Prüfung, ob der Kläger den für eine Privatnutzung der Fahrzeuge sprechenden Anscheinsbeweis erschüttert hat, ein unzutreffendes Beweismaß zugrunde gelegt.

Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Der Beweis des ersten Anscheins kann erschüttert werden. Hierzu ist der Vollbeweis des Gegenteils nicht erforderlich. Der Kläger muss nicht beweisen, dass eine private Nutzung der von der Anscheinsbeweisregel erfassten Fahrzeuge nicht stattgefunden hat. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass ein Sachverhalt dargelegt (und im Zweifelsfall nachgewiesen) wird, der die ernsthafte

Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt.

Der Beweis des ersten Anscheins für eine private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge wird im Regelfall noch nicht erschüttert, wenn lediglich behauptet wird, für privat veranlasste Fahrten hätten private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden. Er kann aber erschüttert sein, wenn für private Fahrten ein anderes Fahrzeug zur Verfügung steht, das dem betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar ist. Entsprechendes gilt, wenn im Privatvermögen und im betrieblichen Bereich jeweils mehrere Fahrzeuge zur Verfügung stehen.

Das Finanzgericht hat nicht nur den vom Kläger vorgebrachten Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären. Unter Umständen müssen auch zusätzliche, für die Privatnutzung sprechende Umstände aufgeklärt und berücksichtigt werden.

Rechtsfehlerhaft hat das Finanzgericht angenommen, der für eine Privatnutzung der betrieblichen Leasing-Fahrzeuge sprechende Anschein könne nur durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erschüttert werden. Wird zur Erschütterung des Anscheinsbeweises vom Kläger (substantiiert) vorgetragen, die Fahrzeuge seien ausschließlich betrieblich genutzt worden, muss das Finanzgericht den Sachverhalt grundsätzlich von Amts wegen aufklären und bei seiner Würdigung sämtliche Umstände berücksichtigen. Damit ist es nicht vereinbar, handschriftliche Aufzeichnungen über die Nutzung der Fahrzeuge mit der Begründung von vornherein unberücksichtigt zu lassen, sie erfüllten nicht die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch.

Anmerkung: Hinsichtlich der Unangemessenheit der Fahrzeugaufwendungen für den Lamborghini habe das Finanzgericht in seiner Entscheidung grundsätzlich den zutreffenden Prüfungsmaßstab zugrunde gelegt, so der BFH.

9. Anschaffungsnahe Herstellungskosten einer Eigentumswohnung

Bei einer Eigentumswohnung bemisst sich die 15 %-Grenze für die Regelvermutung in § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG für anschaffungsnahe Herstellungskosten einerseits nach den Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten der angeschafften Wohnung – und nicht nach dem Wert des Gesamtgebäudes – und anderseits nach den innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung der Wohnung angefallenen Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen des vermietenden Eigentümers. Dazu zählen auch seine anteiligen Aufwendungen für Arbeiten an den im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudeteilen

FG Hessen 18.6.24, 4 K 1736/19, NZB eingelegt

I. Das Problem :

Zu den (fiktiven) Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 i. V. m. § 9 Abs. 5 S. 2 EStG auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten).

Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG), sie sind also nicht als Werbungskosten sofort abziehbar. Dabei findet die Vorschrift auch im Fall einer Eigentumswohnung Anwendung, die ebenfalls ein Gebäude im Sinne der Vorschrift ist.

II. Die Entscheidung des Gerichs:

Bei der Prüfung, ob die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen zu anschaffungsnahen Herstellungskosten i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG führen, ist bei einem aus mehreren Einheiten bestehenden Gebäude nicht auf das gesamte Gebäude, sondern auf den jeweiligen selbstständigen Gebäudeteil abzustellen, wenn das Gesamtgebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und daher in verschiedene Wirtschaftsgüter aufzuteilen ist.

Maßgeblich ist insoweit, ob die einzelnen Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen. Bei Teil- und Wohnungseigentum ist danach auf die einzelne Einheit abzustellen.

Im Streitfall überstiegen die Instandsetzungsaufwendungen die nach den vorstehenden Grundsätzen ermittelte Wertgrenze, sodass § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zur Anwendung kam.

Zu den Aufwendungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG gehören allerdings nach S. 2 der Vorschrift nicht Aufwendungen für Erweiterungen i. S. des § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, da es sich insoweit um Herstellungskosten handelt. Im Streitfall betraf dies Aufwendungen für die Kaminentfernungen, die als nachträgliche Herstellungskosten der AfA-Bemessungsgrundlage zuzurechnen waren.

Das FG stellte ferner klar, dass bei Prüfung des anschaffungsnahen Aufwands die auf das im Gemeinschaftseigentum stehenden Bestandteile des Gesamtgebäudes entfallenden Aufwendungen nicht unberücksichtigt bleiben dürfen. Dies widerspräche insbesondere dem mit § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG verfolgten Vereinfachungszweck, weil sich Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen regelmäßig zugleich auf das Sondereigentum als auch auf Bereiche des Gemeinschaftseigentums beziehen und eine Aufteilung von hierfür einheitlich getragenen

Aufwendungen auch im Schätzwege regelmäßig nur unter größten Schwierigkeiten möglich wäre.

10. Zum Nachweis einer verdeckten Treuhand bei Kommanditanteilen

Das FG Düsseldorf hatte sich mit der Zurechnung von Kommanditanteilen und dem Nachweis einer verdeckten Treuhandschaft zu befassen und hat diese im konkreten Fall bejaht. Die Kommanditanteile des Klägers seien in dem Streitjahr nicht dem Kläger, sondern der GmbH als Treugeberin als Veräußerungsgewinn zuzurechnen. Die Klage gegen das Finanzamt war also letztlich - nach Zurückverweisung durch den BFH - erfolgreich.

FG Düsseldorf v. 17.10.2024 - 9 K 443/21 F

I. Sachverhalt:

Der Kläger war bis 2012 mit 40 % als Kommanditist an der J.-GmbH & Co. KG (nachfolgend: J.) beteiligt. Die übrigen 60 % hielt die F.-GmbH & Co. Q.-KG (nachfolgend: F.). Der Kläger veräußerte seine Anteile Ende 2012. Das beklagte Finanzamt rechnete ihm im Feststellungsbescheid 2012 einen entsprechenden Gewinn einschließlich des Veräußerungsgewinns zu.

Der Kläger wandte dagegen ein, die Anteile seien steuerlich nicht ihm, sondern der F. als Treugeberin zuzurechnen. Diese habe nach einem kartellrechtlichen Entflechtungsbeschluss nicht selbst 100 % der Anteile an der J. halten dürfen und habe daher mit dem Kläger vereinbart, dass dieser 40 % der Anteile wie ein Treuhänder halten solle, ohne diese Treuhandschaft jedoch offenzulegen. Das Treuhandverhältnis sei daher bewusst nicht schriftlich fixiert worden, ergebe sich aber aus zahlreichen Indizien: So habe der Kläger dem damaligen Prokuristen der Komplementärin der F. eine unentgeltliche Abtretungsoption für seine Anteile eingeräumt, die Finanzierung sei durch Sicherheiten der F. ermöglicht worden, er sei nicht in Entscheidungsprozesse eingebunden gewesen und der spätere Verkaufserlös sei für Zwecke der F.-Gruppe verwendet worden.

Das Finanzamt lehnte die Anerkennung des Treuhandverhältnisses ab. Eine entsprechende Vereinbarung sei nicht nachgewiesen worden. Es fehle nicht nur an einer schriftlichen Vereinbarung, auch die Umstände sprächen gegen eine solche. Es sei insbesondere zu berücksichtigen, dass der Kläger die Zurechnung der Einkünfte jahrelang akzeptiert habe. Auch J. und F. hätten in der Vergangenheit in ihren Steuererklärungen und Bilanzen kein Treuhandverhältnis in Bezug auf die Beteiligung an der J. berücksichtigt bzw. erklärt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der Klage nach Zurückverweisung durch den BFH statt. Die Entscheidung, gegen die die Revision nicht zugelassen wurde, ist rechtskräftig.

Die Kommanditanteile des Klägers waren in dem Streitjahr nicht dem Kläger, sondern der F. als Treugeberin zuzurechnen. Der Kläger war deren Treuhänder. Folglich sind die Gewinnanteile als Gewinne der Treugeberin festzustellen und infolgedessen von ihr zu versteuern. Es liegt hier eine verdeckte Treuhandschaft vor. Dies ergibt sich aus den Zeugenaussagen sowie aus den Gesamtumständen: Das fehlende wirtschaftliche Eigentum des Klägers zeigt sich insbesondere in der Buchwertübertragung, der fremdfinanzierten Einlage und der fehlenden Geschäftsführung während der Beteiligung sowie bei den Veräußerungsverhandlungen. Die Beteiligung des Klägers ist ausschließlich zur Umgehung kartellrechtlicher Vorgaben erfolgt. Dass die Treuhandvereinbarung zur Verschleierung bewusst nicht schriftlich fixiert wurde,

steht der steuerlichen Anerkennung nicht entgegen. Die Einkünfte sind daher der F. als wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnen.

11. Nachträgliche Betriebsausgaben des Schenkers bei „unentgeltlichem“ Betriebsübergang

Innerhalb der Familie kommt es regelmäßig vor, dass Betriebe generationsübergreifend unentgeltlich zwischen den Familienmitgliedern übertragen werden. Oftmals stellt sich dabei heraus, dass die Übertragung ein Danaergeschenk war, weil das Eigenkapital negativ ist oder im Nachhinein Zahlungsverpflichtungen auftauchen, mit denen niemand gerechnet hat. In solchen Fällen stellt sich die Frage, wie nachträgliche Zahlungen des Schenkers steuerlich behandelt werden sollen, insbesondere ob diese beim Schenker zu nachträglichen Betriebsausgaben führen oder nicht.

Mit einer für die Steuerpflichtigen freundlichen Entscheidung hat der BFH nunmehr klargestellt, dass die Übertragung eines Betriebs unter Familienangehörigen auch dann unentgeltlich sein kann, wenn der Erwerber sämtliche Betriebsschulden übernimmt, das Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung möglicherweise sogar negativ war und nachträgliche Verbindlichkeiten auftauchen, die vom Übertragenden beglichen werden

BFH 6.5.24, III R 7/22

I. Sachverhalt

Die verheiratete T betrieb in den Jahren 01 bis 04 ein von ihrem Vater V übernommenes Malergeschäft in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Mit Wirkung vom Oktober 04 übertrug T das Unternehmen mit sämtlichen Aktiva und Passiva an V zurück.

Gemäß der Vereinbarung vom 1.10.04 erfolgte die Übertragung unentgeltlich. V, der als neuer Betriebsinhaber beschrieben wurde, übernahm „mit dem Betriebsübergang sämtliche Rechte und Pflichten betreff des Betriebes, ggf. auch nur im Innenverhältnis“.

Da V bereits im Unternehmen tätig war und ihm die rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bekannt waren, erfolgte die Betriebsübertragung unter Ausschluss jeglicher Gewährleistung. Die Vertragsparteien einigten sich ferner, dass sämtliche Arbeitsverhältnisse auf den neuen Betriebsinhaber übergehen.

Wegen im Zeitraum 01 bis 04 nicht abgeführter Beiträge zur Urlaubskasse wurde T in mehreren arbeitsgerichtlichen Urteilen zur Zahlung von ca. 130.000 EUR verurteilt. In der Übertragungsbilanz zum 30.9.04 betrug das Eigenkapital des Malerbetriebs (EU) rd. 2.700 EUR. Rückstellungen für Beitragspflichten an die Urlaubskasse waren dabei nicht berücksichtigt. T bezahlte im Jahr 14 – also zehn Jahre nach der unentgeltlichen Übertragung – rd. 5.000 EUR und in den Jahren 15 und 16 jeweils 12.000 EUR an die Urlaubskasse.

Die Zahlungen an die Urlaubskasse machte T in ihren Steuererklärungen 14 bis 16 als nachträgliche Betriebsausgaben aus dem auf ihren Vater übertragenen Malerbetrieb geltend. Das FA erkannte diese nicht als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. Nachdem die beim FG erhobene Klage keinen Erfolg hatte, gab der BFH der T im Revisionsverfahren im Ergebnis Recht.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Übertragung des Unternehmens von T auf ihren Vater erfolgte unentgeltlich, und die nach der Übertragung erfolgten Zahlungen an die Urlaubskasse führten auch zu nachträglichen Betriebsausgaben.

Wird ein Betrieb im Ganzen unentgeltlich auf eine andere Person übertragen, ist weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe gegeben. Der Rechtsnachfolger ist dabei gemäß § 6 Abs. 3 S. 3 EStG an den Bilanzansatz der übernommenen Werte gebunden. Er führt zwingend die Buchwerte fort.

Hinweis: Eine unentgeltliche Betriebsübertragung i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG ist dabei nicht nur dann gegeben, wenn überhaupt keine Gegenleistung festzustellen ist. Eine unentgeltliche Übertragung setzt nur voraus, dass der Übertragende beabsichtigt, den Übernehmer im Sinne einer Schenkung zu bereichern.

Während bei der Übertragung zwischen fremden Dritten eine tatsächliche Vermutung für die Entgeltlichkeit spricht, gilt dies bei Familienangehörigen nicht. Vielmehr wird bei einer Übertragung innerhalb der Familie vermutet, dass die beiderseitigen Leistungen nicht kaufmännisch gegeneinander abgewogen sind und ein voll, mindestens aber ein teilweise unentgeltlicher Vorgang vorliegt.

Entsprechend führt die Übernahme von Verbindlichkeiten allein noch nicht zur Entgeltlichkeit. Nach der Einheits- beziehungsweise Nettobetrachtung kann eine Übertragung auch unentgeltlich sein, wenn zum übertragenen Betrieb passive Wirtschaftsgüter gehören. Eine Betriebsübertragung unter Familienangehörigen kann daher unentgeltlich sein, wenn der Übernehmende neben den Aktiva des Betriebs die regelmäßig ebenfalls vorhandenen Passiva des Betriebs (Betriebsschulden) übernimmt. Dies gilt selbst dann, wenn das Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung dadurch negativ ist. Entsprechend war die Übertragung des Unternehmens von T auf ihren Vater unentgeltlich i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG.

Gemäß § 24 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG auch positive und negative Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen. Von dieser Vorschrift erfasst werden auch nachträgliche Betriebsausgaben.

Nachträgliche gewerbliche Einkünfte sind dabei in sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung des Zu- und Abflussprinzips gemäß § 11 EStG zu ermitteln. Als Betriebsausgaben anzuerkennen sind deshalb solche Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ein Veranlassungszusammenhang ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und ihm subjektiv zu dienen bestimmt sind. Zahlungen stehen in einem entsprechenden Zusammenhang mit dem Betrieb, wenn sie für eine Verbindlichkeit geleistet werden, die durch den Betrieb veranlasst ist und deshalb zum Betriebsvermögen gehört. Sofern solche Betriebsausgaben erst nach Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs entstehen, gehören sie zu den nachträglichen Einkünften aus der früheren betrieblichen Tätigkeit (§ 24 Nr. 2 EStG).

Auch im Anschluss an eine unentgeltliche Betriebsübertragung können nachträgliche Betriebsausgaben entstehen, wenn der Betriebsübergeber Aufwendungen trägt, die mit der früheren Betriebsführung im Zusammenhang stehen. Entsprechend liegen bei T in allen drei Jahren negative Einkünfte aus ihrer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit vor. Entsprechend sind die Zahlungen an die Urlaubskasse im jeweiligen Jahr ihrer Leistung steuerlich bei T berücksichtigungsfähig.

III. Hinweise für die Praxis

Verbindlichkeiten hätten in den Jahren 01 bis 04 bilanziert werden müssen

Die Schwierigkeit bei nachträglichen Zahlungen für einen bilanzierenden Betrieb ist die zeitliche Zuordnung der Aufwendungen. Für die Forderungen der Urlaubskasse hätte eigentlich eine Verbindlichkeit wegen drohender Inanspruchnahme gebildet werden müssen. Dies hätte in den Jahren 01 bis 04 geschehen müssen. Diesen Jahren sind die Forderungen zuzuordnen und hätten nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Buchführung auch in diesen Jahren bilanziell berücksichtigt werden müssen. Wäre dann der um die Forderungen geführte Prozess zugunsten des Unternehmens ausgegangen, hätte im Jahr der Bestandskraft der Entscheidung eine Auflösung des Passivpostens erfolgen müssen.

Entsprechend waren die Bilanzen des Unternehmens vor dem unentgeltlichen Betriebsübergang von T auf V objektiv falsch. Bilanzierungsfehler sind gemäß § 4 Abs. 2 S. 1 EStG vorrangig in der Bilanz des Wirtschaftsjahres zu berichtigen, in dem es zu der fehlerhaften Bilanzierung gekommen ist. Liegt hierfür jedoch bereits ein Steuerbescheid vor, der aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann, ist der unrichtige Bilanzansatz nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs jedoch grundsätzlich in der ersten Schlussbilanz richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist.

Letzteres gilt auch bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung. Auch hier sind unrichtige Bilanzansätze, die in die bereits bestandskräftige und nicht mehr änderbare letzte Veranlagung des Rechtsvorgängers mit Auswirkungen auf dessen Gewinn oder Verlust Eingang gefunden haben, in der Bilanz des Rechtsnachfolgers ergebniswirksam zu korrigieren. Allerdings gilt dies nicht, wenn die T auch nach der Betriebsübertragung Schuldnerin der Forderungen der Urlaubskasse war. Hier hätte eine Übertragung auf den V von der Zustimmung des Gläubigers – der Urlaubskasse – abgehängt. Diese Zustimmung ist aber nicht erfolgt. Dementsprechend waren diese Verbindlichkeiten Bestandteil eines bei der T verbliebenen „Restvermögens“ des Unternehmens.

Es bleibt festzuhalten, dass „Nachzahlungen“ im Zusammenhang mit unentgeltlichen Betriebsübertragungen – die in aller Regel nur zwischen Familienangehörigen erfolgen – zu nachträglichen Betriebsausgaben des Übertragenden führen. Dies fördert den Familienfrieden und kann nur begrüßt werden.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Anlage- oder Umlaufvermögen? Absicht der Veräußerung eines Wirtschaftsguts vor Ablauf seiner technischen Nutzungsdauer

Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts im Betrieb. Sie hängt einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen ab und muss sich andererseits an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen, zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts sowie der Art und Dauer der betrieblichen Verwendung. Zum Anlagevermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen, zum Beispiel auch im Wege einer nicht allein zur Absatzförderung dienenden Vermietung. Die Absicht, ein Wirtschaftsgut vor Ablauf seiner technischen Nutzungsdauer zu veräußern, führt nicht zwingend zu Umlaufvermögen.

BFH v. 16.9.2024 - III R 35/22

I. Sachverhalt:
Die Klägerin erwarb zwischen 2013 und 2016 von dem Unternehmen F&U als "Investor" eine bestimmte Anzahl von Containern und beauftragte F&U zugleich mit deren Verwaltung zu einem garantierten Mietzins für die Dauer von fünf Jahren. F&U erklärte sich bereit bzw. behielt sich vor, der Klägerin ein Angebot zum Rückkauf der Container zu unterbreiten. Ferner war vereinbart, dass der Investor die F&U ermächtigt, im Rahmen der Containerverwaltung in seinem Namen über die Container zu verfügen und diese jederzeit durch gleichwertige Container zu ersetzen. Zudem sollte F&U alle mit der Verwaltung zusammenhängenden Verträge eigenverantwortlich abschließen. F&U garantierte dem Investor, dass bereits zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragungen ein Miet- oder Agenturverhältnis bestehe.

Sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Miet- oder Agenturverhältnis gingen gleichzeitig mit der Eigentumsübertragung auf den Investor über. F&U war ermächtigt, die Miete für den Investor einzuziehen. Etwaige Unterdeckungen gegenüber der garantierten Miete gingen jeweils zu Lasten von F&U. Eventuell über den Betrag der garantierten Miete hinausgehende Mieteinnahmen verblieben bei F&U, der dieser Überschuss als Verwaltungsgebühr abgetreten wurde. Zudem wurde geregelt, dass der Investor berechtigt sei, sein Eigentum einem Dritten zu übertragen, unter der Voraussetzung des Eintritts des Dritten in den Verwaltungsvertrag. Im Fall des Totalverlustes eines Containers war F&U jeweils verpflichtet, dem Investor einen gleichwertigen Container gleichen Typs zu übertragen.

Im Juli 2018 wurde über das Vermögen von F&U das Insolvenzverfahren eröffnet. Bei der Klägerin blieben deshalb Mieteinnahmen und Rückkaufangebote i.H.v. rd. 80.000 € aus. Das Finanzamt berücksichtigte den von der Klägerin geltend gemachten Verlust aus der Containervermietung als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG. Die Verluste könnten nicht als (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt werden. Die Verluste stammen aus planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen der Container.

Das Finanzamt und das Finanzgericht lehnten die Abschreibungen ab. Sie argumentierten, die Container seien von Anfang an zum Verkauf bestimmt gewesen und daher Umlaufvermögen. Auf Umlaufvermögen könne keine Abschreibung vorgenommen werden.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision des Klägers hob der BFH das Urteil auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.

Die Klägerin rügt zu Recht, dass die Begründung des FG für die Qualifizierung der Container als Umlaufvermögen rechtlicher Überprüfung nicht standhält.

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten vermindert um die AfA und etwaige weitere Abzüge zu bewerten. Zum Anlagevermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Umlaufvermögen sind demgegenüber zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmte Wirtschaftsgüter. Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen orientiert sich danach maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts im Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt und sich andererseits an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss, zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts sowie der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb. Die Feststellung der dauernden betrieblichen Zweckbestimmung eines Wirtschaftsguts liegt im Wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet.

Die Absicht der Veräußerung allein macht ein Wirtschaftsgut noch nicht zum Umlaufvermögen, ungeachtet dessen, dass es im Zeitpunkt der Veräußerung niemals mehr zur dauernden Nutzung im Betrieb des Veräußerers bestimmt ist. Ein Wirtschaftsgut ist auch nicht deshalb zwingend dem Umlaufvermögen zuzuordnen, weil von Anfang an beabsichtigt ist, es vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer wieder zu veräußern. Die für die Zuordnung zum Anlagevermögen wesentliche Zeitkomponente "dauernd" darf nicht als reiner Zeitbegriff i.S.v. "immer" oder "für alle Zeiten" verstanden werden. Dem Betrieb dient ein Wirtschaftsgut vielmehr bereits dann dauernd, wenn es längerfristig im Betrieb genutzt wird. Die nicht allein zur Absatzförderung dienende Vermietung ist eine betriebliche Nutzung in diesem Sinne.

Die vom FG genannten Gründe für die Zugehörigkeit der Container zum Umlaufvermögen der Klägerin stehen damit nicht im Einklang. Die Würdigung des FG hält aus diesem Grund revisionsrechtlicher Prüfung im Hinblick auf die AfA nicht stand. Die Sache war daher zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

2. Periodengerechte Verteilung einer Leasingsonderzahlung

Zur Ermittlung der tatsächlichen Kosten für sonstige berufliche Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG ist eine Leasingsonderzahlung den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags zuzuordnen (Änderung der Rechtsprechung).

BFH, Urteil v. 21.11.2024, VI R 9/22

I. Hintergrund:

Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 EStG sowie keine Familienheimfahrten sind (sonstige berufliche Fahrten), sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen.

II. Sachverhalt:

Der Kläger erzielte im Streitjahr 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Hinblick auf ein zum 1.1. 2019 neu aufgenommenes Beschäftigungsverhältnis als Außendienstmitarbeiter leaste der Kläger im Dezember 2018 einen PKW. Ebenfalls **im Jahr 2018** leistete er eine **Leasingsonderzahlung** in Höhe von 15.000 EUR und zahlte die Fahrzeugzubehörkosten, Zusatzleistungen sowie einen Satz Reifen.

Für das Veranlagungsjahr 2018 ermittelte der Kläger die Gesamtkosten für das Kfz mit insgesamt 30.418,21 EUR. Darin war die Leasingsonderzahlung für den Leistungszeitraum vom 20.12.2018 bis zum 19.12.2021 und einer Fahrleistung von 40.000 km pro Jahr mit 15.000 EUR enthalten.

Bei der Veranlagung 2018 legte das Finanzamt (FA) den bei einer Jahresfahrleistung von 32.717 km ermittelten Kilometersatz von 0,93 EUR/km für berufliche Fahrten des Klägers (1.025 km für die Zeit vom 20.12.2018 bis 31.12.2018) zugrunde.

Im Streitjahr 2019 beantragte der Kläger unter Berücksichtigung dieses Kilometersatzes von 0,93 EUR/km einen Werbungskostenansatz i.H.v. 15.763 EUR bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Das FA erkannte die Fahrtkosten der Höhe nach nicht an, da sich die **Verhältnisse** ggü. 2018 **wesentlich geändert** hätten und berücksichtigte den pauschalen Kilometersatz von 0,30 EUR/km. Den Einspruch des Klägers hiergegen wies es zurück.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt.

III. Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hält die Revision des FA für begründet, jedoch reichen die Feststellungen des FG nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, in welcher Höhe dem Kläger durch die Benutzung des Pkw abziehbare Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG entstanden sind.

Ein Arbeitnehmer kann, soweit er den durch sonstige berufliche Fahrten veranlassten Anteil an den jährlichen Gesamtkosten des Fahrzeugs (abzüglich vom Arbeitgeber geleisteter Erstattungen) entweder nach pauschalierten Kilometersätzen oder nach individuellen - anhand nachgewiesener Fahrzeugaufwendungen ermittelten – Kilometersätzen berechnen.

Bei der Ermittlung anhand von individuellen Kilometersätzen sind die gesamten Fahrzeugkosten zu berücksichtigen. Zu diesen Gesamtkosten gehören die Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Kfz dienen und in Zusammenhang mit dessen Nutzung typischerweise entstehen; dazu rechnen insbesondere die Kosten für Betriebsstoffe, Wartung und Reparaturen sowie die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten, etwa für die Haftpflichtversicherung, die Kfz-Steuer, Absetzung für Abnutzung (AfA), Garagenmiete oder auch Leasing- und Leasingsonderzahlungen.

Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung

Verwendet ein Arbeitnehmer einen geleasten PKW für sonstige berufliche Zwecke und macht er dafür die tatsächlichen Kosten geltend, so gehörte **nach der bisherigen Rechtsprechung** des BFH (Urteil v. 5.5.1994, VI R 100/93, BStBl II 1994, 643) eine bei Leasingbeginn zu erbringende **Sonderzahlung** in Höhe des auf die Auswärtstätigkeiten entfallenden Nutzungsanteils grundsätzlich zu den **sofort abziehbaren Werbungskosten.**

An dieser Rechtsprechung hält der BFH nicht länger fest. Die zutreffende Ermittlung des durch die sonstigen beruflichen Fahrten veranlassten Anteils an den jährlichen Gesamtkosten verlangt nicht nur, die Gesamtkosten dem Grunde nach zutreffend zu erfassen, sondern auch, diese **Gesamtkosten periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen.**

Leasingsonderzahlung als vorausgezahltes Nutzungsentgelt

Bei einer Leasingsonderzahlung handelt es sich um ein vorausgezahltes Nutzungsentgelt, das dem Zweck dient, die Leasingraten während der Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags zu mindern. Die Leasingsonderzahlung finanziert daher maßgeblich auch die Nutzung des Fahrzeugs für sowohl sonstige berufliche Fahrten als auch Privatfahrten in den Folgejahren.

Daher ist der auf das Jahr der Zahlung entfallende **Anteil einer Leasingsonderzahlung** an den tatsächlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten wegen des **wirtschaftlichen Zusammenhangs der Leasingsonderzahlung** zu allen Fahrten während des vertraglich bestimmten Leasingzeitraums und des damit vorliegenden multikausalen **Veranlassungszusammenhangs** im Rahmen einer wertenden Betrachtung typisierend nach dem Verhältnis der **auf das jeweilige Jahr** entfallenden vollen Monate zum Gesamtleasingzeitraum zu bestimmen.

Mindert eine Leasingsonderzahlung nach dem Leasingvertrag die **Höhe der monatlichen Leasingraten** über die gesamte Vertragslaufzeit, ist sie daher bei der Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten **unabhängig vom Abflusszeitpunkt linear auf den Vertragszeitraum zu verteilen.**

Soweit die Leasingsonderzahlung Fahrten in den folgenden Veranlagungszeiträumen nach dem Abflussjahr finanziert, die in den Leasingzeitraum fallen, zählt sie dort ebenfalls zeitanteilig zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten des jeweiligen Veranlagungszeitraums.

Dabei steht der Zuordnung zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten in den Folgejahren **nicht entgegen**, dass jeweils **kein Abfluss der Zahlung** erfolgt ist, da auch insoweit eine **wertende Zuordnung der Leasingsonderzahlung** zu erfolgen hat.

Andere Zahlungen während der Leasingdauer

Die vorstehenden Grundsätze sind auch auf **andere (Voraus-)Zahlungen** anzuwenden, die sich wirtschaftlich auf die Dauer des Leasingvertrags erstrecken. Da zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug neben sämtlichen fixen Kosten zudem die AfA zählt, sind beispielsweise auch **Aufwendungen für einen weiteren Satz Reifen** nicht sofort im Jahr der Zahlung als Fahrzeugkosten zu berücksichtigen, sondern in Höhe der AfA in die jährlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten des jeweiligen Veranlagungszeitraums einzubeziehen.

Das FG hat danach zu Unrecht einen unter Einbeziehung der bereits 2018 geleisteten Leasingsonderzahlung mit 0,93 EUR/km ermittelten Kilometersatz zugrunde gelegt.

Zurückverweisung an Vorinstanz

Dennoch konnte keine abschließende Entscheidung getroffen werden, da das FG die zur Ermittlung der anteilig abzugsfähigen Aufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten des Klägers erforderliche Fahrleistung im Streitjahr nicht festgestellt hat. Es hat auch nicht festgestellt, ob das Zubehör und die Zusatzleistungen auf die Dauer des Leasingvertrags bezogen sind, sodass die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen werden musste.

3. Neuermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage nach Entprägung einer Personengesellschaft

Ist eine bisher gewerblich geprägte, Immobilien vermietende GmbH & Co. KG nicht mehr nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt – weil ein Kommanditist zum Geschäftsführer bestellt wird – so führt diese sog. Entprägung zu einer Entnahme der Grundstücke aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen zum Teilwert und damit zu einer Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage

FG Berlin-Brandenburg 9.7.24, 8 K 8119/23 - Die Revision ist vor dem BFH (IX R 18/24) anhängig

I. Sachverhalt

Die Klägerin war Eigentümerin von zwei Wohnungsbaublöcken mit teilweiser gewerblicher Vermietung. Es kam zu einer sog. Entprägung der Klägerin durch Einräumung von Geschäftsführungsbefugnis für den Kommanditisten. Die Klägerin wurde zunächst durch Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erklärungsgemäß veranlagt.

Später erließ das FA nach einer Außenprüfung einen geänderten Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, mit dem es Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Veräußerungsgewinne und laufende gewerbliche Einkünfte) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung feststellte und der Klägerin zurechnete. Mit weiteren Bescheiden änderte das FA zudem die gesonderten und einheitlichen Feststellungen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2008 bis 2011 sowie die Feststellungen verrechenbarer Verluste. Die Verluste der Jahre 2008 und 2009 waren demnach nicht mehr ausgleichsfähig, weil das FA nunmehr von einem negativen Kapitalkonto der Klägerin ausging.

Hiergegen legte die Klägerin Einsprüche ein. Mit Einspruchsentscheidung änderte das FA die Feststellung der laufenden Einkünfte für 2008 bis 2011 abermals, indem es diese nun (um die AfA für Außenanlagen) herabsetzte. Im Übrigen wies es die Einsprüche als unbegründet zurück.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die zulässige Klage ist unbegründet

Irrige Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts

Hinsichtlich der zu hoch angesetzten AfA konnte sich der Beklagte auf die Änderungsvorschrift des § 174 Abs. 4 AO stützen. Es lag ein Steuerbescheid vor, der aufgrund „irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts“ gem. § 174 Abs. 1 S. 1 AO ergangen war und aufgrund eines Rechtsbehelfs oder auf Antrag des Steuerpflichtigen zugunsten der Klägerin aufgehoben wurde. Sachverhalt i. S. d. § 174 AO ist jeder einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft (BFH 6.3.90, VIII R 28/84, BStBl II 90, 558).

Der Sachverhalt ist in diesem Sinne zu verstehen wie der Begriff der Tatsache in § 173 Abs. 1 AO. Hiernach ist Tatsache jeder Lebensvorgang, der insgesamt oder teilweise den gesetzlichen Steuertatbestand oder ein einzelnes Merkmal dieses Tatbestands erfüllt; also Zustände und Vorgänge der Seinswelt, die Eigenschaften der Gegenstände dieser Seinswelt und die gegenseitigen Beziehungen zwischen diesen Gegenständen (Tipke/Kruse, AO, § 173, Rn. 2). In Abgrenzung dazu ist ein finanzbehördlicher Verfahrensakt selbst kein solcher Sachverhalt

oder Lebensvorgang. Die Umstände, die bei der Klägerin zur Entprägung und damit zur Aufgabe des Gewerbebetriebs führten – nämlich die Einräumung von Geschäftsführungsbefugnis für den Kommanditisten – stellen einen solchen Lebensvorgang dar, denn dieser hatte unmittelbar und auch mittelbar Auswirkungen auf das materielle Steuerrecht.

FA hat nachträglich die richtigen Folgerungen gezogen

Die irrige Beurteilung lag im Streitfall darin, dass das FA davon ausging, einen Aufgabegewinn statt eines Veräußerungsverlusts noch erfassen zu können und damit materiell-rechtlich die AfA-Bemessungsgrundlage für die Streitjahre zu erhöhen. Dies war rechtsirrig, weil es gerade nicht mehr zu einer tatsächlichen Aufdeckung der stillen Reserven und deren steuerlicher Erfassung kommen konnte, da für das Jahr 2007 bereits Feststellungsverjährung eingetreten war. Das FA hat aus diesem Lebenssachverhalt insoweit nachträglich durch Erlass der hier anhängigen Feststellungen die richtigen Folgerungen gezogen.

Änderungen sind zeitgerecht erfolgt

Die Änderungen sind auch zeitgerecht erfolgt. Nach § 174 Abs. 4 S. 3 und 4 AO ist der Ablauf der Festsetzungsfrist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. War die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde, gilt dies hingegen nur unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 S. 1 AO.

AfA hätte sogar noch weiter herabgesetzt werden müssen (Abstockung)

Das FA ist davon ausgegangen, dass die Jahresfrist mit der Einspruchsentscheidung begann, mithin die Jahresfrist erst im August 2022 ablief und die entsprechenden Bescheide somit zeitgerecht ergangen wären. Rechtskraft trat hingegen – wegen Zulassung der Revision – mit Ablauf der Monatsfrist nach Zustellung, für die Klägerin mit Ablauf im Juni 2022, ein. Dies löste eine Ablaufhemmung (Jahresfrist) aus, weil auch die vollständige Aufhebung der Einspruchsentscheidung zum Wiederaufleben des Feststellungsbescheids für 2007 führte, mit dem ein Aufgabeverlust wieder Feststellungswirkung erlangte. Auch nach dieser – wiederauflebenden – Feststellung bestand materiell-rechtlich kein Raum für eine höhere AfA. Vielmehr hätte die AfA sogar noch weiter herabgesetzt werden müssen (Abstockung).

2.3 Entprägung bedingt Korrekturnorm des § 174 Abs. 4 AO

Es lagen auch die weiteren Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 S. 4 i. V. m. Abs. 3 S. 1 AO vor. Nach § 174 Abs. 4 S. 4 AO ist zu prüfen, ob die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde. In diesem Fall kann die Änderung nach § 174 Abs. 4 S. 1 AO nur unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 S. 1 AO erfolgen. Hiernach kann eine Änderung nur erfolgen, wenn der bestimmte Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen ist, und sich diese Annahme als unrichtig herausstellt.

Bestimmter Sachverhalt = materiell-rechtlich zweischneidige Entprägung

Der bestimmte Sachverhalt ist im Streitfall die materiell-rechtlich zweischneidige Entprägung, die einerseits zu einer Aufdeckung stiller Reserven (oder stiller Lasten) führt und gleichzeitig die AfA-Bemessungsgrundlage berührt, weil die Überführung ins Privatvermögen die Folge war. Dieser Sachverhalt wurde erkennbar einerseits im Jahr 2007 und andererseits in den Folgejahren berücksichtigt. Die ursprüngliche Aufstockung der AfA und Minderung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgte erkennbar in der Annahme,

dass es 2007 zu einem steuerlich relevanten Veräußerungsgewinn gekommen ist. Diese Annahme hat sich schlussendlich als unrichtig herausgestellt.

III. Hinweise für die Praxis:

Ist eine bisher gewerblich geprägte, Immobilien vermietende GmbH & Co. KG nicht mehr nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt – weil ein Kommanditist zum Geschäftsführer bestellt wird – so führt diese Entprägung regelmäßig zu einer Entnahme der Grundstücke aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen zum Teilwert und damit zu einer Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage sowie einer Änderung der nach der Entprägung erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch der Folgejahre. Die Entprägung ist daher im Hinblick auf die Vermietungseinkünfte der Folgejahre als Lebensvorgang ein Sachverhalt i. S. d. § 174 Abs. 4 AO. Die Überführung von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen bedingt hierbei i. d. R. eine Auf- oder Abstockung der AfA-Bemessungsgrundlage bei Vermietung und Verpachtung (FG Berlin-Brandenburg 9.7.24, 8 K 8119/23).

Gesetzliche Grundlage für die Änderung einer oder beider Festsetzungen

Die Korrekturnorm des § 174 AO (widerstreitende Steuerfestsetzung) eröffnet insoweit die Möglichkeit, Vorteile und Nachteile auszugleichen, die sich durch Steuerfestsetzungen ergeben haben, die einander inhaltlich widersprechen. Ein „Widerstreit“ i. S. d. § 174 Abs. 1 AO setzt insoweit voraus, dass die in verschiedenen Steuerbescheiden vorgenommenen Feststellungen bzw. Besteuerungen aufgrund der materiellen Rechtslage nicht miteinander vereinbar sind. Sie stehen im Widerspruch zueinander, da nur einer der beiden Steuerbescheide und die darin angeordnete Rechtsfolge zutreffend sein kann. Nach materiellem Recht muss sich die mehrfache Erfassung eines bestimmten Sachverhalts zwingend ausschließen.

Bei der Anwendung der Vorschrift ist letztlich zu berücksichtigen, dass § 174 Abs. 4 AO den Ausgleich einer zugunsten des Steuerpflichtigen eingetretenen Änderung bezweckt. Derjenige, der erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten hat, muss im Ergebnis auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen (AEAO zu § 174 AO, Rn. 1.1 ff., m. w. N.).

III. Körperschaftsteuer

1. Aussetzung der Vollziehung von auf § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG gestützten Bescheiden

Die Finanzverwaltung wendet sich in einem aktuellen Nichtanwendungserlass gegen einen im April 2023 ergangenen Beschluss des Bundesfinanzhofs zur Aussetzung der Vollziehung von streitbefangenen Verlustfeststellungsbescheiden wegen möglicher Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz Körperschaftsteuergesetz in der für das Streitjahr 2016 geltenden Fassung.

BMF-Schreiben vom 20. November 2024 IV C 2 - S 2745-a/19/10002 :009

I. Hintergrund

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 12. April 2023, I B 74/22 (AdV), in einem Fall (Streitjahr 2016), in dem die Anwendung von § 8d KStG aufgrund von § 8d Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) ausgeschlossen war, entschieden, dass die Vollziehung von auf § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG bzw. § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG a.F. (schädlicher Beteiligungserwerb von mehr als 50 %) gestützten Bescheiden wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Norm auszusetzen ist. Das von der Rechtsprechung in derartigen Fällen geforderte besondere berechtigte Interesse des Antragstellers an der Aussetzung der Vollziehung, dem Vorrang vor den öffentlichen Interessen einzuräumen ist, sei schon deshalb zu bejahen, weil das Bundesverfassungsgericht im Beschluss vom 29. März 2017, 2 BvL 6/11 den § 8c (später: Absatz 1) Satz 1 KStG a.F. (schädlicher Beteiligungserwerb von mehr als 25 % bis 50 %) als mit dem Grundgesetz unvereinbar eingestuft hat und es sich bei § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG (schädlicher Beteiligungserwerb von mehr als 50 %) um eine ähnliche Regelung handele.

II. Entscheidung der Finanzverwaltung:

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist der o. g. Beschluss des Bundesfinanzhofs insoweit nicht über den entschiedenen Fall hinaus anzuwenden. Damit ist in Rechtsbehelfsverfahren betreffend Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume, in denen nicht genutzte Verluste bzw. Fehlbeträge wegen eines nach dem 31. Dezember 2015 erfolgten schädlichen Beteiligungserwerbs von mehr als 50 % auf der Grundlage von § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG bzw. § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG a.F. als nicht abziehbar qualifiziert worden sind, auch dann keine Aussetzungbzw. Aufhebung der Vollziehung zu gewähren, wenn die Anwendung von § 8d KStG gemäß § 8d Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 KStG ausgeschlossen ist.

Aus Sicht der Finanzverwaltung bestehen unter anderem aufgrund des mit Wirkung vom 1. Januar 2016 eingeführten fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG bereits keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG bzw. § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG a.F. (schädlicher Beteiligungserwerb von mehr als 50 %).

2. Verdeckte Gewinnausschüttung bei unentgeltlichem Erwerb von Gesellschaftsanteilen, welche die Gesellschaft zuvor als eigene Anteile gehalten hat, durch einen Alleingesellschafter

Die unentgeltliche Übertragung von durch eine GmbH als eigene Anteile gehaltenen Geschäftsanteilen auf den Alleingesellschafter stellt dem Grunde nach eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Auf Ebene des Gesellschafters handelt es sich auch nach dem BilMoG weiterhin um einen Anschaffungsvorgang. Dabei stellt der ersparte Aufwand, den ein fremder Dritter für die Anteile hätte zahlen müssen, seinen Vermögensvorteil dar. Dies hat das Finanzgericht Baden-Württemberg in einem Urteil entschieden.

Finanzgericht Baden-Württemberg vom 1. März 2024 - 5 K 2301/21; die Nichtzulassungsbeschwerde ist beim BFH unter dem Az. VIII B 33/24 anhängig.

I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen des Klägers.

Die Kläger sind verheiratet und wurden im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Der Kläger war zu Beginn des Streitjahres alleiniger Gesellschafter der A GmbH. Er hielt zwei Drittel der Geschäftsanteile, das restliche Drittel hielt die A GmbH als eigene Anteile selbst.

Nach § 8 der Satzung der A GmbH konnte eine Verfügung über Geschäftsanteile nur mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter erfolgen.

Mit notariellem Vertrag vom XX.XX.2016 verpflichtete sich die A GmbH, den ihr selbst gehörenden Geschäftsanteil von einem Drittel an der A GmbH auf den Kläger zu Alleineigentum zu übertragen. Der Kläger nahm die Verpflichtung an. Eine Gegenleistung war hierfür nicht zu erbringen. In der selben Urkunde wurde sodann die dingliche Übertragung des Geschäftsanteils vorgenommen.

Im Jahr 2019 fand bei dem Kläger eine Außenprüfung statt. Im Prüfungsbericht vom 17.12.2019 vertrat der Prüfer die Auffassung, dass in der unentgeltlichen Übertragung der eigenen Anteile auf den Kläger eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des übertragenen Anteils des gemeinen Werts der GmbH zu sehen sei. Die verdeckte Gewinnausschüttung führe nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) zu Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliege der Abgeltungssteuer.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Baden-Württemberg bejaht die unter den Beteiligten streitige Frage, ob die unentgeltliche Übertragung der eigenen Anteile von der A GmbH auf den Kläger dem Grunde nach eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt nach der ständigen Rechtsprechung des BFH vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 14.04.2016, VI R 13/14, BStBl II 2016, 778, m.w.N.). Das ist in der Regel der Fall,

wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte (BFH, Urteil vom 21.10.2014, VIII R 21/12, BStBl II 2015, 638, m.w.N.).

Die Art des Vermögensvorteils ist für die Erfassung als sonstiger Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG unerheblich. Jeder hinreichend bestimmte, messbare Vorteil reicht aus.

Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung beim Anteilseigner im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vorliegt, ist unabhängig davon zu beurteilen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung auf der Ebene der Körperschaft anzunehmen ist. Dies gilt sowohl für die Beurteilung der materiellen Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung als auch für die formellrechtlichen Zusammenhänge, denn nach der ständigen Rechtsprechung des BFH stehen der Körperschaftssteuerbescheid und der Einkommensteuerbescheid nicht im Verhältnis von Grundlagen- zu Folgebescheid (BFH, Beschluss vom 12.06. 2018, VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl II 1993, 569).

Entgegen der Ansicht des Klägervertreters beinhalten die auf der Ebene der Gesellschaft anknüpfenden handelsrechtlichen Änderungen durch das BilMoG keine Neuregelung hinsichtlich der hier in Rede stehenden Gesellschafterebene (so bereits BFH, Urteil vom 06.12.2017, IX R 7/17, BStBl II 2019, 213). Insofern spielt es keine Rolle, dass die Übertragung der eigenen Anteile auf der Ebene der Gesellschaft nach § 272 Abs. 1b HGB nicht als Veräußerungsgeschäft, sondern als Kapitalerhöhung zu werten ist. Auf der Ebene des Gesellschafters handelt es sich auch nach dem BilMoG weiterhin um einen Anschaffungsvorgang.

Die A GmbH hat als Kapitalgesellschaft dem Kläger, welcher ihr alleiniger Gesellschafter war, außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung durch die unentgeltliche Übertragung der von ihr als eigene Anteile gehaltenen Geschäftsanteile in Höhe von 1/3 des Stammkapitals einen Vermögensvorteil zuwendet. Diese Zuwendung hatte ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einem Nichtgesellschafter unstreitig die Geschäftsanteile nicht unentgeltlich übertragen hätte.

Entgegen der Ansicht der Klägerseite hat der Kläger durch die unentgeltliche Übertragung einen Vermögensvorteil erhalten. So hat er den Geschäftsanteil unentgeltlich erhalten, wohingegen ein fremder Dritter hierfür einen Kaufpreis hätte zahlen müssen. Ein solcher wäre unstreitig am Markt zu erzielen gewesen. Dieser ersparte Aufwand ist sein Vermögensvorteil.

Die Revision hatte das Finanzgericht nicht zugelassen.

3. Nutzung einer Ferienimmobilie

Der BFH verneinte eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) für die bloße (theoretische) Nutzungsmöglichkeit einer Ferienimmobilie, die über eine spanische Kapitalgesellschaft gehalten wird. Er gab damit dem Steuerpflichtigen recht und ergänzte die bisherige Rechtsprechung.

BFH v. 1.10.2024 – VIII R 4/21

I. Hintergrund:

Ausländische Ferienimmobilien werden aus außersteuerlichen und steuerlichen Erwägungen vielfach nicht privat, sondern über eine Kapitalgesellschaft gehalten und dennoch für die private Ferienplanung unentgeltlich genutzt. Gründe hierfür ergeben sich häufig aus dem Ortsrecht der Liegenschaft, insbesondere aus Erwerbsbeschränkungen und erbrechtlichen und erbschaftsteuerlichen Problemen, Grundverkehrssteuern und der örtlichen Besteuerung des Nutzungswerts. Zur Vermeidung solcher Nachteile werden lokale Kapitalgesellschaften für den Erwerb der Immobilie eingeschaltet und mit Eigenkapital ausgestattet. Seit einigen Jahren sind ausländische Immobilien-Kapitalgesellschaften und die private Nutzung der Immobilie durch ihre in Deutschland ansässigen Gesellschafter auch im Fokus der deutschen Finanzverwaltung. Streitig ist dabei, inwieweit die unentgeltliche private Nutzung zu einem „Gewinnverzicht“ der ausländischen Gesellschaft und zum Zufluss einer verdeckten Gewinnausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen bei den inländischen Gesellschaftern führt. Der BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, mit Anm. *Roser* (Centrale-Rundbrief 11/2013) hatte den Startschuss für eine Verschärfung der Besteuerungsgrundsätze gesetzt (deutlich kritisch dazu *Piltz*, DStR 2014, 684).

II. Sachverhalt:

Kläger hatten bis 2007 ihren Familienwohnsitz in einer Immobilie auf Mallorca. Eigentümer der Immobilie waren zwei spanische Kapitalgesellschaften, an denen die Kläger jeweils hälftig beteiligt waren und an welche sie monatliche Mietzahlungen entrichteten. Im Jahr 2007 verlegten die Kläger ihren Familienwohnsitz nach Deutschland und stellten ihre Mietzahlungen an die spanischen Kapitalgesellschaften ein. 2013 wurde die Immobilie verkauft. Bis dahin sei die Immobilie nicht als Feriendomizil genutzt worden. Eine Vermietung bzw. Veräußerung sei bis dahin nicht möglich gewesen. Das Finanzamt berücksichtigte bei den Klägern Kapitaleinkünfte aufgrund verdeckter Gewinnausschüttungen der spanischen Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) i.H.d. marktüblichen Miete von jeweils € 3.500 pro Monat.

Vorinstanz: Dem Hessischen FG v. 14.12.2020 – 9 K 1266/17, EFG 2021, 377 mit Anm. Schaz genügte bereits die jederzeitige Möglichkeit der unentgeltlichen Nutzung der Ferienimmobilie durch die inländischen Gesellschafter der spanischen Kapitalgesellschaft für die Annahme einer vGA. Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung komme es nicht an.

III. Entscheidung des Gerichts:

Der BFH widersprach dem Finanzamt und dem Hessischen Finanzgericht.

Anforderungen an eine vGA: Eine vGA liegt beim Gesellschafter vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihm außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat. Der Gesellschafter erlangt einen Vermögensvorteil, wenn er über ein bestimmtes, messbares Gut in Geld oder Geldwert verfügen kann (§ 8 Abs. 1 EStG).

Bisherige Rechtsprechung: Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines betrieblichen Wirtschaftsguts an ihre Gesellschafter zur privaten Nutzung kann eine vGA begründen. Dies hatte bereits der BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, mit Anm. Roser für eine unentgeltliche, ganzjährige Nutzungsüberlassung einer spanischen (Ferien-)Immobilie beim nutzungsberechtigten Gesellschafter entschieden. Die Gesellschafter bewohnten die Immobilie bei verschiedenen Aufenthalten, ohne ein Entgelt dafür zu entrichten. Dritten wurde das Objekt nicht überlassen. Hierdurch verzichtete die Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern auf eine Vermögensmehrung in Form marktüblicher Entgelte für die dauerhafte Überlassung der Immobilie.

Fortführung durch die aktuelle Rechtsprechung:
Hiervon grenzt der BFH nun den Fall einer bloßen **Nutzungsmöglichkeit** des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft ab. Die Möglichkeit allein, ein betriebliches Wirtschaftsgut der Kapitalgesellschaft – wie im Entscheidungsfall die Wohnimmobilie – auch privat nutzen zu können, führt noch nicht zu einer vGA beim Gesellschafter. Andernfalls – so der VIII. Senat im vorliegenden Urteil – müssten Kapitalgesellschaften vorsorglich Nutzungsverbote gegenüber ihren Gesellschaftern aussprechen, um eine vGA zu vermeiden. Ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer hätte in letzter Konsequenz ein Nutzungsentgelt an die Gesellschaft zu entrichten, um die Annahme einer vGA abzuwenden, selbst wenn keine private Nutzung stattfindet. Eine vGA erfordert danach eine tatsächliche unentgeltliche oder verbilligte private Nutzung mit oder ohne Nutzungsvereinbarung. Eine vGA kann selbst dann auch vorliegen, wenn der Gesellschafter das betriebliche Wirtschaftsgut **entgegen** einem Nutzungsverbot privat nutzt und sich so zulasten der Gesellschaft einen Vorteil verschafft. Im Entscheidungsfall hatte das Hessische FG allerdings nicht festgestellt, ob eine Nutzungsüberlassung seitens der spanischen Kapitalgesellschaften oder eine tatsächliche private Nutzung der Immobilie erfolgte oder anzunehmen war.

Der Kläger hatte geltend gemacht, die Immobilie seit dem Umzug der Familie nach Deutschland nur noch zu Verkaufszwecken aufgesucht zu haben. Der BFH stellte klar, dass nicht auf Basis eines „allgemeinen Erfahrungssatzes“ unterstellt werden kann, dass der Gesellschafter einer Eigentümer-Kapitalgesellschaft während einer Verkaufsphase die Immobilie auch privat nutzt – hierfür müssten vielmehr tatsächliche Anhaltspunkte festgestellt werden. Hierzu hat das FG im zweiten Rechtszug tatsächliche Feststellungen zum Anlass und zeitlichen Umfang der Aufenthalte der Kläger in der Immobilie sowie zu Größe, Lage und Ausstattung der Immobilie, zu Umbaumaßnahmen, zu ihrer Möblierung und Bewohnbarkeit zu treffen.
Die Entscheidung des BFH schafft Klarheit in einer noch offenen Rechtsfrage. Findet in ähnlich gelagerten Fällen keine Nutzung statt, sollte dies vorsorglich dokumentiert werden.
Höhe einer vGA: Sollte das FG eine tatsächliche Nutzung und damit eine vGA dem Grunde nach feststellen, ist auch ihre Höhe festzulegen. Das Finanzamt hatte für die Streitjahre eine vGA i.H.d. marktüblichen Miete von jeweils € 3.500 pro Monat hinzugerechnet.

IV. Gewerbesteuer

1. Auch kein Untergang des Verlustvortrags bei Übertragung eines gesamten Betriebes in eine KapG

Bereits im Januar 2024 hat der BFH entschieden, dass ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag nicht untergeht, wenn der den Verlust verursachende Betrieb von einer KapG in eine GmbH & Co. KG eingebracht wird (BFH 1.2.24, IV R 26/21).

Nun hat der BFH auch zum umgekehrten Fall Stellung genommen. Auch wenn der mit einem gewerbesteuerlichen Verlustvortrag behaftete Betrieb einer PersG im Wege des Asset Deals in eine GmbH eingebracht wird, bleibt der gewerbesteuerliche Verlustvortrag selbst dann erhalten, wenn die KapG ihren Unternehmensgegenstand ändert

BFH vom 25.4.24 - III R 30/21). |

I. Sachverhalt

Schritt 1: Verschmelzung der A-GmbH auf die Y-GmbH

Bei der X-GmbH & Co. KG wurde zum 31.12.10 ein vortragsfähiger gewerbesteuerlicher Verlustvortrag von über 34 Mio. EUR festgestellt. Einzige Kommanditistin der X-KG war die Y-GmbH, Komplementär-GmbH die A-GmbH. Mit einem im Jahr 2011 geschlossenen Vertrag wurde die A-GmbH (Komplementärin der X-KG) auf die Y-GmbH verschmolzen. Die X-KG bestand danach als KG nicht mehr fort, ihr Vermögen ging im Wege der Anwachsung auf die Y-GmbH als ihrem einzigen Mitunternehmer über.

Im Jahr 2013 veräußerte die Y-GmbH ihr operatives Geschäft zu Buchwerten an die Z-GmbH (Asset Deal) und führte daher das im Jahr 2011 im Wege der Anwachsung übernommene Geschäft der X-KG nicht mehr weiter. Durch Beschluss der Gesellschafter im Jahr 2013 wurde der Unternehmensgegenstand der Y-GmbH ebenfalls geändert. Sie firmierte nunmehr als Z-GmbH mit dem Unternehmensgegenstand „Halten und Verwalten von Beteiligungen aller Art“.

FA sah Verlustvorträge als untergegangen an, FG und BFH sahen das aber anders

Das FA ging aufgrund des 2013 vereinbarten Asset Deals und der Änderung des Unternehmensgegenstandes davon aus, dass die Unternehmensidentität der Y-GmbH hinsichtlich der von der X-KG übernommenen Verluste weggefallen und deshalb die von der X-KG übernommenen und noch nicht genutzten gewerbesteuerlichen Verlustvorträge untergegangen seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG und der BFH gaben allerdings der Y-GmbH Recht.

Nach § 10a S. 1 GewStG wird der maßgebende Gewerbeertrag bis zu einem Betrag von 1 Mio. EUR um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 GewStG ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags

für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Der 1 Mio. EUR übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist nach § 10a S. 2 GewStG bis zu 60 % um nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen.

Grundsätzlich sowohl Unternehmer- als auch Unternehmensidentität verlangt

Für die Geltendmachung eines Gewerbeverlusts bedarf es sowohl der Unternehmeridentität als auch der Unternehmensidentität zwischen dem den Verlust erwirtschaftenden Unternehmen (der X-KG) und dem Unternehmen, das den Verlust im Wege der Verrechnung mit positiven Einkünften gewerbesteuermindernd geltend machen möchte (hier die Y-GmbH). Das Erfordernis der Unternehmensidentität wird aus dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer abgeleitet, der es nicht zulässt, dass Verluste eines Gewerbebetriebs bei einem anderen Gewerbebetrieb berücksichtigt werden. Die Unternehmensidentität liegt demnach vor, wenn der im Verlustabzugsjahr bestehende Gewerbebetrieb mit jenem identisch ist, der im Verlustentstehungsjahr bestand.

Selbst Änderung des Unternehmensgegenstands bei einer KapG nicht schädlich

Bei einer KapG wird die Unternehmensidentität im Regelfall als unproblematisch angesehen, da ihre Tätigkeit stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Eine Änderung ihrer wirtschaftlichen Betätigung berührt die Unternehmensidentität einer KapG daher nicht, solange derselbe einheitliche Gewerbebetrieb weiterhin existiert. Das Kriterium der Unternehmensidentität hat deshalb für den Fortbestand des vortragsfähigen Gewerbeverlusts bei einer KapG – auch bei einer Änderung des Unternehmensgegenstandes – keine Bedeutung.

Dies gilt auch dann, wenn der Verlust ursprünglich von einer PersG herrührt und erst im Wege der Anwachsung des Betriebsvermögens auf die Y-GmbH übergegangen ist.

Z-GmbH kann Verluste der X-KG weiter nutzen

Die Frage der Unternehmensidentität hat bei einer KapG nicht deswegen ausnahmsweise eine andere oder besondere Bedeutung, weil der von ihr übernommene Gewerbeverlust im Ursprung von einer PersG herrührt. Es bedürfte vielmehr einer rechtlichen Grundlage, die für den Fall, dass eine KapG im Wege der Anwachsung einen für eine PersG festgestellten Gewerbeverlust übernommen hat, die Verlustnutzung von der identitätswahrenden Fortführung des verlustverursachenden Betriebs der PersG abhängig macht. Eine solche rechtliche Grundlage gibt es aber nicht. Deshalb kann die nunmehr unter dem Namen Z-GmbH firmierende bisherige Y-GmbH die im Wege des Asset Deals übernommenen Verluste der X-KG weiter nutzen.

III. Hinweise für die Praxis:

Es handelt sich hier sicher um einen Sonderfall, der allerdings im Konzernverbund sicher öfters vorkommen dürfte. Entscheidend ist, dass ein einmal bei einer KapG festgestellter Verlustvortrag von dieser KapG genutzt werden kann, auch wenn sie ihren Unternehmensgegenstand verändert und keine operative Tätigkeit mehr ausübt, sondern lediglich noch Beteiligungen verwaltet. Bei einer KapG ist für die Nutzung eines einmal festgestellten gewerbesteuerlichen Verlustvortrages die Unternehmensidentität ohne Bedeutung.

2. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen

In einem aktuellen Urteil hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für die Anmietung von Werbeträgern auch bei einem Dienstleistungsunternehmen möglich ist, wenn die Werbeträger bei unterstelltem Eigentum zu dessen Anlagevermögen gehören würden.

BFH vom 16. September 2024 - III R 36/22

I. Sachverhalt:

Die Klägerin hatte für ihr Dienstleistungsunternehmen im Rahmen von Sponsoringmaßnahmen für Vereine sowie durch Mobil- und Plakatwerbung geworben. Die leistenden Unternehmen waren überwiegend Werbevermittlungsagenturen, welche regelmäßig nicht Eigentümer der Werbeträger (Wände, Säulen, Treppen und Verkehrsmittel) waren. Das Finanzgericht entschied, dass Werbeaufwendungen keiner Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d Gewerbesteuergesetz (GewStG) unterliegen, weil es am fiktiven Anlagevermögen der Werbeträger fehle.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hielt die Revision des Finanzamts für begründet. Für eine Hinzurechnung von Mietaufwendungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Werbemaßnahmen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG kommt es darauf an, dass die den Werbemaßnahmen zugrunde liegenden Verträge ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach als Miet- oder Pachtverträge einzuordnen sind oder zumindest trennbare miet- oder pachtrechtliche Hauptleistungspflichten enthalten. Hierzu sind die einzelnen Verträge darauf zu untersuchen, ob es sich um Mietverträge, Werkverträge, Geschäftsbesorgungsverträge oder um gemischte Verträge mit möglicherweise trennbaren Leistungen handelt.

Ferner kommt es für die Hinzurechnung auf die fiktive Zugehörigkeit der Werbeträger zum Anlagevermögen an. Maßgeblich ist, ob der Geschäftszweck und die speziellen betrieblichen Verhältnisse des Unternehmens Werbemaßnahmen erforderlich erscheinen lassen, für die das Unternehmen Werbeträger ständig in seinem Betrieb vorhalten muss. Der BFH schloss nicht aus, dass auch bei einem Dienstleistungsunternehmen bei längerfristiger Anmietung bestimmter Werbeträger oder bei wiederholter kurzfristiger Anmietung gleichartiger Werbeträger Anlagevermögen vorliegen kann.

Da die Feststellungen des Finanzgerichts zur rechtlichen Einordnung der Verträge und zur Zuordnung der Werbeträger zum Anlagevermögen nicht ausreichten, wurde das Verfahren nach dort zurückverwiesen.

3. Strenge Regeln bei der Gewerbesteuerkürzung

Wann besteht Anspruch auf die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG?

Der BFH besteht hierbei auf strengen Voraussetzungen. Demnach scheidet die erweiterte Kürzung bereits aus, wenn der gesamte Grundbesitz einen Tag vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert wird. Denn für die Gesellschaft gilt dann, dass sie nicht ausschließlich grundstücksverwaltend tätig war.

Der Bundesfinanzhof) entschieden, dass bei Veräußerung des gesamten Grundbesitzes einer Kapitalgesellschaft „zu Beginn des 31.12." bei einem Erhebungszeitraum, welcher dem Kalenderjahr entspricht, die Gesellschaft nicht den gesamten Zeitraum grundstückverwaltend tätig war.

Die Gesellschaft kann somit für den Erhebungszeitraum die sogenannte erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht in Anspruch nehmen.

BFH vom 17.10.2024 - III R 1/23

I. Sachverhalt:

Die Klägerin war eine GmbH, deren Geschäftszweck der Erwerb, die Verwaltung sowie der Verkauf von Grundstücken waren. Sie erwarb und verkaufte mehrere Immobilienobjekte.

Im Streitjahr 2016 veräußerte sie ein Grundstück mit mehreren Einheiten, wobei der wirtschaftliche Übergang auf den Käufer zu „Beginn des 31.12.2016" erfolgte. Der Kaufpreis wurde bereits Mitte Dezember bezahlt.

Die Klägerin machte in ihrer Gewerbesteuererklärung für 2016 die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geltend, welche das Finanzamt (FA) zunächst akzeptierte, später jedoch aufgrund des gewerblichen Grundstückshandels ablehnte.

Das FA argumentierte, dass der Geschäftszweck der Klägerin auf den Erwerb und Verkauf von Grundstücken ausgerichtet sei, nicht auf deren Verwaltung. Auch die einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wurde nicht berücksichtigt.

Der anschließenden Klage gab das Finanzgericht statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH sah die Revision des FA zwar als begründet an, gewährte der Klägerin jedoch die einfache gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG.

Anwendung der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung

Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG a.F. kann die Summe aus Gewinn und Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gemindert werden (sog. einfache Kürzung).

Nach der neuen Fassung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG kann mit Wirkung ab dem 01.01.2025 die tatsächlich gezahlte Grundsteuer mindernd geltend gemacht werden. Alternativ ermöglicht § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag eine erweiterte Kürzung.

Diese gilt jedoch nur für Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder zusätzlich eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbau fördern sowie Ein- oder Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern.

In diesem Fall wird die Summe aus Gewinn und Hinzurechnungen um den Anteil des Gewerbeertrags reduziert, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Dieser Teil des Gewerbeertrags wird somit von der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer vollständig ausgenommen und nicht mit Gewerbesteuer belastet.

III. Hinweise für die Praxis:

Im Streitfall war insbesondere umstritten, ob die Klägerin über den gesamten Erhebungszeitraum ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltete und nutzte. Der Begriff der Ausschließlichkeit bei der erweiterten Grundstückskürzung ist gleichermaßen qualitativ, quantitativ sowie zeitlich zu verstehen.

Daher ist es nach Auffassung des BFH auch aus zeitlicher Sicht erforderlich, dass das jeweilige Unternehmen während des gesamten Erhebungszeitraums ausschließlich der Grundstücksverwaltung nachgeht. Eine zeitanteilige Kürzung des Gewerbeertrags ist nicht möglich.

Eine ausschließliche Nutzung ist danach nicht mehr gegeben, sobald ein Unternehmen alle Grundstücke veräußert und für einen Teil des Erhebungszeitraums somit keiner grundstücksverwaltenden Tätigkeit mehr nachgeht.

Eine Ausnahme besteht danach nur, wenn die Grundstücke zum 31.12. um 23:59 Uhr veräußert werden. Im Streitfall erfolgte die Veräußerung nach dem Wortlaut des Vertrags jedoch bereits zu Beginn des 31.12.2016, so dass während des gesamten Tags die Gesellschaft keiner grundstücksverwaltenden Tätigkeit mehr nachging, sondern an diesem Tag lediglich das Kapitalvermögen auf den vorhandenen Konten verwaltete.

Die erweiterte Kürzung war somit während des gesamten Erhebungszeitraums nicht zu gewähren.

Die Entscheidung des BFH zeigt, dass das Ausschließlichkeitskriterium der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung maximal streng auszulegen ist. Selbst kurze Zeiträume der Ausübung einer schädlichen Tätigkeit können daher zu der Verwehrung der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung führen.

Nach Veräußerung des Grundbesitzes verwaltete die Gesellschaft nur noch Kapitalvermögen. Die Verwaltung von Kapitalvermögen ist zwar neben der Grundstücksverwaltung eine unschädliche Tätigkeit, wenn diese jedoch ausschließlich erbracht wird, gilt dies als nicht begünstigte Tätigkeit und führt zur Verwehrung der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung.

V. Umsatzsteuer

1. Steuerfreiheit der Leistungen einer Praxisgemeinschaft an die beteiligten Ärzte

Der BFH entschied, dass Leistungen einer ärztlichen Praxisgemeinschaft, die zur gemeinsamen Nutzung von Praxisräumen und -einrichtungen und Personal errichtet wurde und welche nach dem Kostendeckungsprinzip tätig ist, umsatzsteuerfrei sind, sofern die Leistungen von ihren Gemeinschaftern bezogen werden, die beide Ärzte sind.

Dies gilt auch bereits vor der Kodifikation von § 4 Nr. 29 UStG zum 1.1.2020, weil sich der Steuerpflichtige unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL berufen kann, der im Streitjahr 2013 nur – unionsrechtswidrig – partiell in Gestalt von § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a. F. umgesetzt war.

BFH vom 04.09.2024 -

I. Hintergrund:

Die Entscheidung birgt wichtige Grundsätze zur Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL sowie des durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019 (BGBl 2019 I S. 2451) eingeführten § 4 Nr. 29 UStG, wonach die Leistungen von Kostenteilungsgemeinschaften unter weitreichenden Tatbestandsvoraussetzungen umsatzsteuerfrei sind. [i]Zudem umschließt der Beschluss des XI. Senats des BFH die Aussage, dass mit der entgeltlichen Geschäftsführungstätigkeit eines Gesellschafters nicht eine Leistung an die Gesellschafter gegeben ist. Die Geschäftsführungsleistungen dienen vielmehr der Innenorganisation der Gesellschaft. Diese ist insofern Leistungsempfängerin und nicht Leistende.

II. Sachverhalt:

Zwei Ärzte haben eine Praxisgemeinschaft zur gemeinsamen Nutzung von Praxisräumen, -einrichtungen und Personal errichtet. Zur Deckung der Kosten leisten die Gemeinschafter monatliche Beiträge. Die Praxisgemeinschaft fungiert als „reine Kostengemeinschaft“ und soll keine Gewinne erwirtschaften. Die Geschäftsführung der Praxisgemeinschaft übte allein der Arzt A aus. Die Gemeinschafter vereinbarten mündlich, dass A im Hinblick auf die Geschäftsführung eine Vergütung beanspruchen könne.

Diese wurde A von der Praxisgemeinschaft auch gezahlt. Die Praxisgemeinschaft schloss mehrere Verträge mit Dritten im eigenen Namen ab, u. a. mit einer Reinigungskraft. Die Ärzte, welche ihre – umsatzsteuerfreie – Tätigkeit in eigenem Namen und auf eigene Rechnung ausübten, erhielten von der Praxisgemeinschaft Personaldienstleistungen. Diese sah das Finanzamt insoweit als umsatzsteuerpflichtig an, als sie nicht unmittelbar für steuerfreie Heilbehandlungen verwendet worden seien.

Nachdem das Niedersächsische FG mit Urteil v. 11.11.2021 - 5 K 62/19 der Klage stattgegeben und die Umsatzsteuer auf 0 € herabgesetzt hatte, vertrat das Finanzamt im Revisionsverfahren, die Geschäftsführungstätigkeit des A führe ebenso zu einer umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Leistung der Praxisgemeinschaft an ihre Gemeinschafter wie die Rei-

nigungsleistungen, welche die Praxisgemeinschaft durch die bei ihr beschäftigte Reinigungskraft an ihre Gemeinschafter erbracht habe. Auch sei von einer Wettbewerbsverzerrung auszugehen, da andere Marktteilnehmer ihre gleichartigen Leistungen umsatzpflichtig erbringen müssten.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hielt ohne mündliche Verhandlung die Revision des Finanzamts einstimmig für unbegründet. Das Finanzgericht habe zutreffend entschieden, dass die Leistungen der Praxisgemeinschaft, soweit sie überhaupt vorlägen, umsatzsteuerfrei seien.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die Praxisgemeinschaft als Klägerin berief sich zur Erlangung der Umsatzsteuerfreiheit auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL, wonach Dienstleistungen umsatzsteuerfrei gestellt werden, „die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt“. [i]Der deutsche Gesetzgeber hat diese unionsrechtliche Vorgabe zum 1.1.2020 endlich mit § 4 Nr. 29 UStG umgesetzt, wobei er die unzutreffende Einschränkung vornahm, die Umsatzsteuerbefreiung betreffe nur im Inland ansässige Zusammenschlüsse. Zudem bezieht sie sich bei einer unternehmerischen Tätigkeit der Mitglieder nur auf eine solche, die nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 UStG umsatzsteuerfrei gestellt ist.S. 155

Das Tatbestandsmerkmal, wonach die Tätigkeit der Kostenteilungsgemeinschaft „unmittelbar“ zu den dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten der Mitglieder beitragen müsse, legt der BFH dahingehend aus, dass auch Reinigungsleistungen unmittelbar für Zwecke der Ausübung der steuerfreien Tätigkeiten der Ärzte (Heilbehandlungen) erbracht worden seien. Damit stellt sich der BFH gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, vgl. BMF-Schreiben v. 19.7.2022 - III C 3 - S 7189/20/10001 :001, BStBl 2022 I S. 1208, Tz. 1.4, NWB GAAAJ-17841 wonach allgemeine Verwaltungsleistungen nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung fallen sollen, weil sie nur mittelbar der Ausführung von nichtsteuerbaren oder steuerfreien Umsätzen der Mitglieder dienten. Unter die allgemeinen Verwaltungsleistungen fasst die Finanzverwaltung auch „allgemeine Reinigungsleistungen“. Die Grundsätze der BFH-Entscheidung zugrundelegend sind allgemeine Verwaltungsleistungen insgesamt als von der Umsatzsteuerbefreiung umschlossen einzustufen.

Auch das Vorliegen einer Wettbewerbsverzerrung, zu der die Umsatzsteuerbefreiung nach dem Wortlaut sowohl von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL als auch von § 4 Nr. 29 UStG nicht führen darf, schließt der BFH in Rz. 43 der Beschlussgründe mit dem interessanten Verweis aus, dies stehe im Einklang mit der von der Bundesrepublik Deutschland im Verfahren C-616/15 geäußerten Ansicht, dass im Gesundheitsbereich im Regelfall keine Wettbewerbsverzerrungen drohten (EuGH, Urteil v. 21.9.2017 - C-616/15 „Kommission/Deutschland“, NWB VAAAG-58222). Diesbezüglich argumentiert der BFH auch teleologisch; denn Unternehmen müssten keine Mehrwertsteuer entrichten, wenn sie genötigt seien, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenzuarbeiten, die Tätigkeiten übernehme, welche zur Erbringung dieser Dienstleistung erforderlich seien. Hätten im vorliegenden Streitfall die Ärzte Reinigungsleistungen durch eine bei ihnen jeweils angestellte Reinigungskraft ausführen lassen, hätten sie keine Umsatzsteuer entrichten müssen. Der Umstand, dass die Kostenteilungsgemeinschaft die Verträge der Reinigungskräfte über-

nommen bzw. abgeschlossen hat, rechtfertigt keine andere Beurteilung (Rz. 41 der Beschlussgründe). Auch dies spricht für eine weite – und gerade nicht restriktive – Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL, § 4 Nr. 29 UStG.

Aufschlussreich ist, dass der BFH ausschließt, in Geschäftsführungsleistungen eines Gesellschafters sei ein Vorteil begründet, der an (andere) Gesellschafter durch die Praxisgemeinschaft erbracht werde. Vielmehr kann insofern kein steuerbarer Leistungsaustausch begründet sein, was der BFH schlüssig wie folgt darlegt (Rz. 28 der Beschlussgründe): „Sonst würde jede Gesellschaft, die Geschäftsführungsleistungen bezieht, dadurch auch eine Geschäftsführungsleistung an ihre Gesellschafter erbringen, was im Fall von A [im Streitfall: Geschäftsführer] die Leistungsbeziehung, soweit sie besteht, in ihr Gegenteil verkehren würde...; A wäre für dieselbe Leistung zugleich Leistender an die Klägerin und zugleich anteiliger Leistungsempfänger von ihr."

VI. Abgabenordnung

1. Offenbare Unrichtigkeit bei der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos

Ein fehlerhaft festgestelltes steuerliches Einlagekonto kann nach § 129 AO wegen einer offenbaren Unrichtigkeit berichtigt werden, wenn der von der GmbH erklärte Wert offensichtlich falsch ist und vom Finanzamt übernommen worden ist. In diesem Fall ist § 129 AO auch dann anwendbar, wenn die richtige Höhe des steuerlichen Einlagekontos noch nicht feststeht, sondern noch ermittelt werden muss.

BFH 22.10.2024 VIII R 33/21

I. Sachverhalt:

Die Klägerin war eine GmbH, deren Alleingesellschafterin die A war. A erhöhte das Stammkapital der Klägerin am 25.3.2010 um 100 € und brachte eine GbR-Beteiligung zum Buchwert nach § 20 UmwStG in die Klägerin ein. In ihrer Bilanz zum 31.12.2010 wies die Klägerin eine Kapitalrücklage von 1.073.611,72 € aus und führte dazu aus, dass A in der GbR einen Eigenkapitalanteil von 1.073.711,72 € gehabt habe. Die Klägerin erklärte gleichwohl einen Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2010 i. H. von 0 €. Das Finanzamt stellte das steuerliche Einlagekonto durch Bescheid vom 11.5.2012 erklärungsgemäß i. H. von 0 € fest. Im Jahr 2014 beantragte die Klägerin die Berichtigung des Bescheids über das steuerliche Einlagekonto.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab dem Antrag statt. Die Erklärung der Klägerin zum steuerlichen Einlagekonto war offensichtlich fehlerhaft. Denn in die Klägerin war der GbR-Anteil eingebracht worden. Das steuerliche Einlagekonto hätte nur dann 0 € betragen können, wenn entweder der Wert der eingebrachten Wirtschaftsgüter exakt dem Nennwert der ausgegebenen Anteile von 100 € entsprochen hätte oder wenn die Sacheinlage (GbR-Beteiligung) den Nennwert der ausgegebenen Anteile von 100 € nicht erreicht hätte; in diesem Fall wäre aber der Grundsatz der Kapitalaufbringung verletzt worden, sodass die Kapitalerhöhung nicht in das Handelsregister hätte eingetragen werden dürfen. In allen anderen Fällen konnte das steuerliche Einlagekonto nicht 0 € betragen. Hinzu kam, dass im Jahresabschluss eine Kapitalrücklage von 1.073.611,72 € ausgewiesen war. Diesen offensichtlichen Fehler hat das Finanzamt übernommen.

Zwar steht die Höhe des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2010 noch nicht fest, sondern muss noch ermittelt werden. Die Unsicherheit über den richtigen Wert schließt die Anwendung des § 129 AO jedoch nicht aus.

III. Hinweise für die Praxis:

Der VIII. Senat des BFH bestätigt das Urteil des I. BFH-Senats aus dem Jahr 2021, in dem dieser die Anwendbarkeit des § 129 AO im Fall eines fehlerhaft erklärten und vom Finanzamt übernommenen steuerlichen Einlagekontos bejaht hat, wenn sich aus der Erklärung und dem Jahresabschluss ergibt, dass der erklärte Wert (von 0 €) fehlerhaft sein muss, der richtige Wert aber noch nicht feststeht. Für Kapitalgesellschaften ist die weite Auslegung des § 129 AO erfreulich, weil sie noch nach Ablauf der Einspruchsfrist eine Berichtigung nach § 129 AO beantragen können.

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Buchwertantrag im Umwandlungsbeschluss

Der BFH hatte im Falle eines Formwechsels darüber zu entscheiden, ob der Antrag auf Buchwertfortführung wirksam gestellt worden war.

BFH v. 10.7.2024 – IV R 8/22

I. Hintergrund:

Bei Umwandlungen bzw. Formwechsel auf eine Personengesellschaft sind die übergehenden Wirtschaftsgüter, einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter, in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG).

Unter bestimmten Voraussetzungen besteht davon abweichend eine Wahlmöglichkeit, die Buchwerte des übertragenen Unternehmens fortzuführen, so dass die Umwandlung ohne steuerliche Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven erfolgen kann (§ 3 Abs. 2 UmwStG i.V.m. § 9 Satz 1 UmwStG für den Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft).

Das Wahlrecht wird durch Antrag ausgeübt, der nach derzeitigem Recht spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem Finanzamt der übertragenden Körperschaft zu stellen ist (§ 3 Abs. 2 Satz UmwStG). Der übernehmende Rechtsträger hat die in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Werte zu übernehmen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG).

Streitfrage: Streitig war im Entscheidungsfall, ob der Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG im Streitjahr 2009 wirksam gestellt worden ist und ob die Abzugsbeschränkung für Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 UmwStG verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt.

II. Sachverhalt:

Mit Beschluss v. 25.8.2010 wurde die R-GmbH rückwirkend zum 30.12.2009, 24:00 Uhr (steuerlicher Übertragungsstichtag) formwechselnd in die R GmbH & Co. KG (R KG) umgewandelt.

Der Beschluss enthielt u.a. die folgende Regelung:

„Von dem Antragsrecht der Übertragung des Betriebsvermögens zu steuerlichen Buchwerten wird hiermit ausdrücklich Gebrauch gemacht."

Der beurkundende Notar übersandte den Umwandlungsbeschluss mit Schreiben v. 2.9.2010 dem Finanzamt. Für die R-GmbH wurden am 3.1.2011 eine Körperschaftsteuererklärung für 2009 sowie eine Steuerbilanz auf den 31.12.2009 eingereicht, bei der die Wirtschaftsgüter zum Buchwert angesetzt wurden; die R KG führte die Buchwerte in ihrer Eröffnungsbilanz auf den 31.12.2009 fort. Mit den Feststellungserklärungen für 2010 und 2011 begehrte die R KG erstmals die Berücksichtigung von Verlusten i.H.v. € 1.608.314, die auf der aus der Umwandlung resultierenden Aktivierung eines erworbenen Kundenstamms i.H.v. € 4.824.941 und der damit anzusetzenden Abschreibung über drei Jahre beruhten.

Das Finanzamt versagte die Abschreibung des aktivierten Kundenstamms, da es von einer verbindlichen Buchwertfortführung ausging. Damit entstand ein Übernahmeverlust i.H.v. € 4.900.000 (Gesamthandsbilanz), der nach § 4 Abs. 6 UmwStG nicht zu berücksichtigen war. Die Klägerin ging hingegen davon aus, dass mangels Buchwertantrags und Aufstellung einer Schlussbilanz auf den Übertragungsstichtag der Formwechsel nicht zu Buchwerten, sondern zu gemeinen Werten erfolgt und folglich kein Übernahmeverlust entstanden sei.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH folgte der Auffassung des Finanzamts, da ein Antrag auf Buchwertfortführung vorlag. § 3 Abs. 2 UmwStG regelt den Antrag nicht näher; er kann daher auch formfrei gestellt werden (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978b/08/10001 – 2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 03.29 – auch UmwSt-Erlass Entwurf v. 11.11.2023).

Es ist auch nicht erforderlich, dass die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz tatsächlich mit dem Buchwert angesetzt werden (BFH v. 10.7.2024 – IV R 8/22, DStR 2024, 2577, Rz. 53). Eine Vereinbarung der Parteien im (notariellen) Umwandlungsvertrag ist regelmäßig nicht als Antrag i.S.d. § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG zu verstehen, da es an einer Erklärung der übertragenden Gesellschaft gegenüber dem Finanzamt fehlt. Im Entscheidungsfall erkannte der BFH jedoch eine „Antragsklausel“. Im Gegensatz zu einer bloßen „Buchwertabrede“ als zivilrechtliche Vereinbarung stellt eine derartige Klausel einen Antrag, der im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Besteuerungsverfahrens von der übertragenden Körperschaft an das zuständige Finanzamt dar. Im Zusammenspiel mit der Pflicht des Notars zur Übersendung der Umwandlungsurkunde an das in § 20 AO bezeichnete Finanzamt nach § 54 Abs. 1 EStDV kann in der notariellen Abrede ein wirksamer Buchwertantrag zu sehen sein. Es handelt sich nicht nur um eine Übersendung zu Informationszwecken. Ein einmal gestellter Antrag ist unwiderruflich (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978b/08/10001 – 2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 03.29).

Übernahmeverlust:

Hinsichtlich der konkreten Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts hob der BFH die Entscheidung der Vorinstanz auf. Der Feststellungsbescheid kann lediglich einen Übernahmeverlust i.S.d. § 4 Abs. 6 UmwStG feststellen; über die Abzugsfähigkeit hat das für die an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaften zuständige Finanzamt zu entscheiden.

Eine Antragsklausel im Umwandlungsbeschluss führt zu einer frühen Ausübung des Ansatzwahlrechts – im Entscheidungsfall zum Nachteil des Steuerpflichtigen. In der Regel wird es vorteilhafter sein, die Entscheidung offen zu halten und erst mit erstmaliger Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz zu treffen.

Künftige Entwicklung:

Im Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024 – in der Fassung der BT-Drucks. 20/12419 v. 16.10.2024 und der BR-Drucks. 529/24 v. 1.11.2024) ist eine neue Regelung in § 3 Abs. 2a UmwStG n.F. vorgesehen, der zufolge die steuerliche Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft elektronisch zu übermitteln ist, und zwar spätestens mit Ablauf der Frist zur Abgabe der Steuererklärung (§ 149 AO). Die Neuregelung soll nach § 27 Abs. 20 UmwStG n.F. in allen Fällen anzuwenden sein, in denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebliche öffentliche Register nach dem Datum der Verkündung des JStG 2024 erfolgt ist. Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 22.11.2024 dem JStG 2024 zugestimmt (Plenarprotokoll Top 3).

IV. Hinweise für die Praxis:

Die Neuregelungen verkürzen den Zeitraum für die Ausübung des Wahlrechts (§§ 3 Abs. 2a, § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG n.F.) Der noch im Regierungsentwurf vorgesehene Buchwertansatz als neuen Regelfall ohne Antragserfordernis wurde nicht realisiert (§ 13 Abs. 2 UmwStG -E)

2. Kein Ausgleich von Gewinnen des Rückwirkungszeitraums mit Verlustrücktrag bei Verschmelzung mit steuerlicher Rückwirkung

Nach einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs steht § 2 Abs. 4 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes auch dem Ausgleich von positiven Einkünften, die der übertragende Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum erzielt hat, mit einem Verlustrücktrag des übernehmenden Rechtsträgers aus dem Folgejahr entgegen.

BFH vom 13. März 2024 X R 32/21 – veröffentlicht am 19. Dezember 2024.

I. Hintergrund

Auf die klagende GmbH, die per 31. Dezember 2012 über einen Verlustvortrag von rd. 1,5 Mio. € verfügte, war mit Verschmelzungsvertrag vom 28. August 2013 rückwirkend auf den 1.1.2013 die O-GmbH verschmolzen worden. Per 31. Dezember 2013 hatte die Klägerin ein zu versteuerndes Einkommen von rd. 600.000 € erwirtschaftet und einen Verlustvortrag ebenfalls von rd. 600.000 €. Im Folgejahr 2014 ergab sich ein Verlust von knapp 3 Mio. €.

Den von der Klägerin beantragten Verlustrücktrag in Höhe von rd. 600.000 € auf 2013 lehnte das Finanzamt unter Hinweis auf § 2 Abs. 4 Satz 3 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) ab.

Das Finanzgericht hatte der Klage stattgegeben.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision des Finanzamts ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

Nach der Rechtsauffassung des BFH erfasst § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 (i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013) in der Tatbestandsvariante der „nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte“ des übernehmenden Rechtsträgers auch den Verlustrücktrag aus einem Veranlagungszeitraum (VZ) nach dem VZ, in den die Verschmelzung fällt. Dies ergebe sich aus der sprachlichen Parallele zu der Vorschrift des § 10d Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG), die den Verlustrücktrag als „negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden“, definiere.

Diese weite Auslegung des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 entspreche dem Sinn und Zweck der Norm, so der BFH. Das Ziel des Gesetzgebers liege darin, Gestaltungen zu unterbinden, die zum Ziel hätten, die Besteuerung von Gewinnen bei Gesellschaften mit hohen stillen Reserven durch die Verrechnung mit steuerlichen Verlusten einer anderen Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum zu vermeiden. Dieses Ziel schließe nicht nur die durch den übernehmenden Rechtsträger im VZ der Verschmelzung erwirtschafteten Verluste ein, sondern auch in einem späteren VZ entstandene Verluste, die in den VZ der Verschmelzung zurückgetragen würden. Der BFH habe in seinem Urteil I R 48/20 bereits zutreffend entschieden, dass § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 nicht teleologisch zu reduzieren und der Anwendungsbereich auf Missbrauchsfälle zu begrenzen sei. Ebenso bzgl. dessen Annahme, dass die Vorschrift im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG stehe, da sie für die Verlustnutzung den ertragsteuerrechtlichen Grundsatz wiederherstelle, dass Rechtsfolgen nicht bereits an eine bloße - gegebenenfalls rückwirkende - schuldrechtliche Vereinbarung zu knüpfen seien, sondern erst an ihren dinglichen Vollzug.

Die Sache wurde allerdings an die Vorinstanz zurückverwiesen, da diese nicht geprüft hat, ob die Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 Satz 6 UmwStG 2006 n.F. vorliegen. Dann könnte, falls

der übertragende und der übernehmende Rechtsträger (= die Klägerin) vor Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags verbundene Unternehmen im Sinne des § 271 Abs. 2 HGB gewesen sind, § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 ausgeschlossen werden.

VIII. Grunderwerbsteuer

1. Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

Für die Beurteilung der Frage, ob eine unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft als neue Gesellschafterin im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 4 des Grunderwerbsteuergesetzes gilt, weil an ihr mindestens 90 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, ist nur auf die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft abzustellen. Eine zuvor bereits bestehende Beteiligung des neuen Gesellschafters der Kapitalgesellschaft an der grundbesitzenden Personengesellschaft ist unerheblich. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 31. Juli 2024 (II R 28/21), veröffentlicht am 12. Dezember 2024.

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine KG. In ihrem Vermögen befand sich Grundbesitz in Y und Z.

Die Beteiligungsverhältnisse an der Klägerin stellten sich bis zum 31.12.2016 wie folgt dar: Als Komplementär ohne Kapitalbeteiligung war unter anderem T beteiligt. Als Kommanditisten hielten R 10 % und die R-GmbH 90 % der Anteile an der Klägerin. Alleingesellschafter der R-GmbH war R. Er hielt die Anteile an der R-GmbH treuhänderisch für die in der Schweiz ansässige L-AG.

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 13.10.2016 übertrug R mit Wirkung zum 31.12.2016 seine 100%ige Beteiligung an der R-GmbH auf T. T verpflichtete sich, die Treuhänderstellung des R zu übernehmen, sodass im Anschluss T die Anteile an der R-GmbH treuhänderisch für die L-AG hielt. Gleichzeitig übertrug R mit Wirkung zum 31.12.2016 seine 10%ige Beteiligung als Kommanditist an der Klägerin auf die M-Verwaltungs-GmbH.

Für die Klägerin als Treugeberin hielt die A-AG als Treuhänderin eine 100%ige Beteiligung an der B-GmbH. Dieser nachgeordnet waren über die C-GmbH 100 % Anteile an der jeweils grundbesitzenden E-GmbH und der F-GmbH.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass die Änderung im Gesellschafterbestand der Klägerin aufgrund des Übergangs der 100%igen Beteiligung an der R-GmbH von R auf T nebst Austausch der Treuhänder hinsichtlich der Beteiligung an der grundbesitzenden Klägerin nach § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes in der auf den Streitfall anwendbaren Fassung des Steueränderungsgesetzes 2015 (GrEStG) der Grunderwerbsteuer unterlag.

Die Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht hatte Erfolg.

Nach Ansicht des Finanzgerichts löste der Erwerb aller Anteile an der als Kommanditistin an der Klägerin beteiligten R-GmbH durch T keine Grunderwerbsteuer aus. T sei nicht als "neuer Gesellschafter" im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG anzusehen, da er seit mehr als fünf Jahren an der Klägerin als Komplementär beteiligt gewesen sei (sogenannter Altgesellschafter). Die Auslegung des § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG ergebe, dass ein Gesellschafter, der mehr als fünf Jahre an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt gewesen sei, kein neuer Gesellschafter der an der Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft sei, auch wenn er erstmals Anteile an der Kapitalgesellschaft erworben habe.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat der Revision stattgegeben, die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts führt die Übertragung aller Anteile an der R-GmbH, die zu 90 % unmittelbar an der Klägerin als Kommanditistin beteiligt war, von R auf T dazu, dass die R-GmbH in vollem Umfang als neue Gesellschafterin der Klägerin im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 und 4 GrEStG anzusehen ist. Dadurch hat sich in Verbindung mit der zeitgleichen Übertragung der 10 % Anteile an der Klägerin von R auf die M-Verwaltungs-GmbH der Gesellschafterbestand der Klägerin unmittelbar vollständig im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG geändert.

Für die Beurteilung der Frage, ob eine unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft als neue Gesellschafterin im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG gilt, ist nur auf die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft abzustellen.

"Neue Gesellschafter" sind danach solche Personen, die zuvor nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligt waren. Eine zuvor schon bestehende Beteiligung eines neuen Gesellschafters der Kapitalgesellschaft an der grundbesitzenden Personengesellschaft ist nicht ausschlaggebend.

Selbst wenn der neu an der Kapitalgesellschaft beteiligte Gesellschafter vor seinem Anteilserwerb bereits Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft war, wird er für die Anwendung des § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG nicht zum Altgesellschafter der Kapitalgesellschaft.

Die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sind nur in Bezug auf die Kapitalgesellschaft, an der sie beteiligt sind, Alt- oder Neugesellschafter, nicht jedoch in Bezug auf die grundbesitzende Personengesellschaft (gl. Auffassung die Finanzverwaltung in Tz. 5.2.3.2 der Gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG vom 12.11.2018, BStBl I 2018, 1314).

Ob durch die nunmehr gesetzlich geregelte unterschiedliche Betrachtung von Personen- und Kapitalgesellschaften eine angemessene Berücksichtigung mittelbarer Strukturen unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nach dem Sinn und Zweck des § 1 Abs. 2a GrEStG noch erreicht wird, kann dahingestellt bleiben. Die eindeutige Systematik des § 1 Abs. 2a Satz 3 bis 5 GrEStG lässt keine andere Auslegung zu. Eine planwidrige Regelungslücke des Gesetzgebers liegt nicht vor.

Der BFH konnte nicht abschließend entscheiden, da das Finanzgericht nicht festgestellt hat, ob der Grundbesitz der E-GmbH und der F-GmbH der Klägerin am 31.12.2016 im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG gehörte.

IX. Erbschaftsteuer

1. Bestattungskosten als Nachlassverbindlichkeiten bei Zahlung aus einer Sterbegeldversicherung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass Leistungen aus einer Sterbegeldversicherung, die der verstorbene Erblasser bereits zu Lebzeiten an ein Bestattungsunternehmen abgetreten hat, als Sachleistungsanspruch der Erben den Nachlass erhöhen. Im Gegenzug sind jedoch die Kosten der Bestattung im vollen Umfang als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd zu berücksichtigen.

BFH, Urteil vom 10. Juli 2024 - II R 31/21

I. Sachverhalt

Der Kläger und seine Schwester sind Erben ihrer verstorbenen Tante (Erblasserin). Die Erblasserin hatte eine sogenannte Sterbegeldversicherung abgeschlossen und das Bezugsrecht für die Versicherungssumme zu Lebzeiten an ein Bestattungsunternehmen zur Deckung der Kosten ihrer Bestattung abgetreten. Das Bestattungsunternehmen stellte nach dem Tod der Erblasserin für seine Leistungen insgesamt einen Betrag in Höhe von 11.653,96 € in Rechnung. Davon bezahlte die Sterbegeldversicherung 6.864,82 €.

Das zuständige Finanzamt setzte gegen den Kläger Erbschaftsteuer fest und rechnete den Sachleistungsanspruch auf Bestattungsleistungen in Höhe von 6.864 € zum Nachlass. Für die geltend gemachten Nachlassverbindlichkeiten -einschließlich der Kosten für die Bestattung- setzte es lediglich die Pauschale für Erbfallkosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in Höhe von 10.300 € an.

Die nach erfolglosen Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht Münster als unbegründet zurück.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hob auf die Revision des Klägers die Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück.

Zwar sei -wie vom Finanzgericht zutreffend entschieden- aufgrund der von der Erblasserin abgeschlossenen Sterbegeldversicherung ein Sachleistungsanspruch in Bezug auf die Bestattung auf die Erben übergegangen. Dieser fiel in Höhe der Versicherungsleistung von 6.864,82 € in den Nachlass und erhöhte die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer.

Die Bestattungskosten sind nach Auffassung des BFH jedoch -anders als vom Finanzgericht angenommen- nicht nur in Höhe der Pauschale des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG von 10.300 € abzugsfähig, sondern nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG im vollen Umfang als Nachlassverbindlichkeiten bei der Bemessung der Erbschaftsteuer steuermindernd zu berücksichtigen.

Die Feststellungen des Finanzgerichts reichten nicht aus, um die Höhe der insgesamt zu berücksichtigenden Nachlassverbindlichkeiten abschließend zu bestimmen, sodass das Verfahren zurückverwiesen wurde.

2. Bemessung der Schenkungsteuer bei niedrig verzinsten Darlehen

Mit dem Urteil entschied der BFH, dass die Gewährung eines nicht marktüblich verzinsten Darlehens als gemischte Schenkung zu versteuern ist. Zur Bemessung des schenkungsteuerlich relevanten Zinsvorteils war nicht der in § 15 Abs. 1 BewG festgelegte Zinssatz von 5,5 % heranzuziehen, da ein niedrigerer marktüblicher Zinssatz für vergleichbare Darlehen feststand. § 15 Abs. 1 BewG ist nicht zu entnehmen, dass der Steuerpflichtige selbst einen anderen marktüblichen Zinssatz nachweisen muss.

BFH v. 31.7.2024 - II R 20/22

I. Hintergrund:

I. Sachverhalt:

Der Kläger hatte mit seiner Schwester am 3.11.2016 einen Darlehensvertrag über die Gewährung einer Darlehenssumme i. H. von 1.875.768,05 € geschlossen. Die Vertragsparteien vereinbarten eine zum 1.1.2016 rückwirkende Verzinsung mit 1 %. Laut Vertrag galt das Darlehen zum 1.1.2016 als ausgezahlt. Das Darlehen wurde auf unbestimmte Zeit gewährt und konnte mit einer Frist von zwölf Monaten erstmals zum 31.12.2019 gekündigt werden. Das Finanzamt setzte mit Bescheid v. 29.11.2017 Schenkungsteuer i. H. von 229.500 € fest. Es sah in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz von 1 % und dem Zinssatz für den einjährigen Betrag der Nutzung einer Geldsumme gem. § 15 Abs. 1 BewG i. H. von 5,5 % eine freigebige Zuwendung. Da es sich um Nutzungen und Leistungen von ungewisser Dauer handelte, bewertete das Finanzamt den Nutzungsvorteil gem. § 13 Abs. 2 Halbsatz 2 BewG mit dem 9,3-fachen des Jahreswerts i. H. von 84.409,56 € (1.875.768,05 € x 4,5 %), also mit 785.008,91 €. Der Kläger legte gegen den Schenkungsteuerbescheid erfolglos Einspruch ein. Die Klage vor dem Finanzgericht blieb ebenfalls erfolglos. In seiner Begründung stellte das Finanzgericht zunächst fest, dass die Kreditzinsen für wirtschaftlich selbständige Personen – so auch für den Kläger – bei einer Zinsbindung von einem bis fünf Jahren im Jahr 2016 durchschnittlich bei 2,81 % lagen. Im Streitfall sei nicht erkennbar gewesen, dass der Kläger auf dem Kapitalmarkt eine vergleichbare Finanzierung zu einem niedrigeren Zinssatz als 5,5 % habe erhalten können. Die vom Kläger vorgelegten Dokumente seien für einen Nachweis nicht geeignet. Demensprechend ging das Finanzgericht bei der Bewertung der Zuwendung vom gesetzlich typisierten Zinssatz i. H. von 5,5 % aus (§ 15 Abs. 1 BewG).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist, und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit.

Diese Voraussetzungen sind bei einem zinsverbilligten Darlehen in der Regel erfüllt. Bei niedrig verzinsten Darlehen ist die für die schenkungsteuerliche Steuerberechnung maßgebliche Zinsdifferenz aus dem Unterschied zwischen dem vereinbarten Zinssatz und dem sich

aus § 15 Abs. 1 BewG ergebenden Zinssatz zu bilden. Sofern kein anderer Zinssatz (marktüblicher Zinssatz) feststeht, ist der gesetzlich typisierte Zinssatz i. H. von 5,5 % (§ 15 Abs. 1 BewG) anzuwenden.

Im Urteilsfall hatte sich der BFH im Kern mit der Frage zu befassen, ob im streitigen Zeitraum ein marktüblicher Zinssatz für die verbilligte Darlehensüberlassung feststand.

3. Gesetzeslücke bei der Schenkungsteuer ermöglichte steuerfreie Wertverschiebungen bis zur Einführung des § 7 Abs. 9 ErbStG

Eine disquotale Einlage in die Kapitalrücklage einer KGaA stellt keine Schenkung an den persönlich haftenden Gesellschafter (phG) dar. § 7 Abs. 9 ErbStG ist nicht rückwirkend anwendbar und findet daher nur auf Sachverhalte Anwendung, die nach Inkrafttreten der Norm verwirklicht worden sind.

FG Hamburg v. 15.10.2024 - 3 K 134/22

I. Sachverhalt:
Die zwischenzeitlich verstorbene Mutter der Klägerin, die Klägerin sowie ihre zwei Brüder beauftragten im März 2017 eine GmbH mit dem Nachweis einer KGaA, die diese erwerben wollten. Die Mutter der Klägerin, die zu diesem Zeitpunkt bereits schwer und unheilbar erkrankt war, beabsichtigte, ihr Vermögen in der KGaA zu bündeln und auf ihre Kinder zu übertragen. Zwischen den Beteiligten ist nach der durchgeführten disquotalen Einlage in die ungebundene Kapitalrücklage der KGaA streitig, ob diese einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang darstellt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das FG gab der Klage statt. Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig. Die beim BFH anhängige Revision des Finanzamts wird dort unter dem Az. II R 32/24 geführt.

Eine disquotale Einlage in die ungebundene Kapitalrücklage einer KGaA stellt mit Blick auf die persönlich haftenden Gesellschafter (phG) der KGaA keinen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang dar. Die Einlage in die ungebundene Kapitalrücklage der KGaA erfüllt weder den Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG noch den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Die mit Gesetz vom 27.3.2024 neu eingeführte Vorschrift in § 7 Abs. 9 ErbStG ist auf den Streitfall aus dem Jahr 2017 nicht anwendbar, da sie keine rückwirkende Anwendung findet. Der Gesetzgeber hat mit Art. 28 Nr. 2 des Wachstumschancengesetzes, das am 28.3.2024 in Kraft getreten ist, in § 7 Abs. 9 Satz 1 ErbStG eine neue Vorschrift eingeführt, wonach als Schenkung auch die Werterhöhung einer Beteiligung eines phG einer KGaA gilt, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte Person oder Stiftung durch eine Leistung einer anderen Person an die Gesellschaft erlangt. Der zeitliche Anwendungsbereich für die neu eingeführte Vorschrift wurde nicht geregelt, sodass diese im Ergebnis nur Anwendung auf solche Tatbestände findet, die nach dem Inkrafttreten der Vorschrift am 28.3.2024 verwirklicht worden sind.

Weder aus dem Gesetz selbst noch aus der Gesetzesbegründung ergibt sich eindeutig ein rückwirkender Geltungswille des Gesetzgebers. Vielmehr folgt aus der Gesetzesbegründung, dass der Gesetzgeber eine rückwirkende Anwendung des § 7 Abs. 9 ErbStG nicht für erforderlich gehalten hat, da es sich aus seiner Sicht nur um eine klarstellende Regelung ohne eigenen Regelungsgehalt handelt. Daher kann auch offenbleiben, ob eine rückwirkende Anwendung des § 7 Abs. 9 ErbStG verfassungsrechtlich zulässig wäre. Es liegt i.Ü. darüber hinaus auch kein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO vor.

4. Im Bau befindliche Gebäude stellen trotz Vermietungsabsicht kein Verwaltungsvermögen dar

Grundstücke mit zum Stichtag im Bau befindlichen Gebäuden stellen trotz beabsichtigter Vermietung kein Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG dar. Eine zulasten des Steuerpflichtigen wirkende analoge Anwendung der Regelung, die zu einer Erweiterung des abschließenden Katalogs des Verwaltungsvermögens führen würde, ist unzulässig.

FG Münster v. 14.11.2024 - 3 K 906/23 F u.a.

I. Sachverhalt:

Die Kläger in den beiden Verfahren (Az. 3 K 906/23 F und 3 K 908/23 F) sind Brüder. Beide hatten von ihrem Vater zum 31.12.2019 die Anteile an einer GmbH & Co. KG jeweils zur Hälfte geschenkt bekommen. Die Gesellschaft war Eigentümerin zweier Grundstücke, auf denen sich im Schenkungszeitpunkt noch nicht fertig gestellte Gebäude befanden. Nach Fertigstellung wurden diese ab 2020 zur Vermietung als Ferienwohnungen genutzt. Dabei wurde eine externe Firma mit der Vermietung und weiteren Leistungen (z.B. Werbung, Abrechnungen, Hausmeistertätigkeiten, Bereitstellung von Bettwäsche und Handtüchern) beauftragt.

Das Finanzamt behandelte die Grundstücke im Zustand der Bebauung für Zwecke der Schenkungsteuer als (zum von der Begünstigung des Betriebsvermögens ausgeschlossenen) Verwaltungsvermögen. Es war der Ansicht, die beabsichtigte Nutzung der Gebäude stelle keine originär gewerbliche Vermietung dar.

Die Kläger waren der Ansicht, dass zum Stichtag noch kein Grundstück vorhanden gewesen sei, welches Dritten zur Nutzung überlassen worden war. Zudem sei das Unternehmen originär gewerblich tätig, da das Leistungsbündel einer gewerblichen Vermietung entspreche.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hat den beiden Klagen vollumfänglich stattgegeben. Allerdings wurde zur Fortbildung des Rechts die Revision zugelassen. Die Revisionsverfahren sind beim BFH unter den Az. II R 37/24 und II R 38/24 anhängig.

Bei dem streitbefangenen Grundbesitz, der zu dem im Wege der Schenkung übertragenen Betriebsvermögen zählt (§ 151 Abs. 1 Nr. 2 BewG i.V.m. § 97 BewG), handelt es sich nicht um Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG in der Fassung des ErbStAnpG 2016 vom 4.11.2016. Die GmbH & Co. KG hatte den Grundbesitz am Bewertungsstichtag nicht an Dritte zur Nutzung überlassen.

Zum Verwaltungsvermögen gehören u.a. an Dritte zur Nutzung überlassenen Grundstücke und Grundstücksteile. Am Stichtag hatte hinsichtlich der streitbefangenen Grundstücke aber keiner anderen Person ein Recht zum Besitz aufgrund einer mit der GmbH & Co. KG abgeschlossenen Nutzungsvereinbarung zugestanden. Auf eine beabsichtigte zukünftige Nutzungsüberlassung kam es für diese Beurteilung nicht an. Dies ergibt sich zunächst aus dem Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG, der auf eine tatsächliche Nutzungsüberlassung abstellt. Demgegenüber beziehen andere Regelungen (etwa § 13d Abs. 3 Nr. 1 oder § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 a) ErbStG) auch die beabsichtigte oder zukünftige Vermietung ausdrücklich mit ein.

Etwas anderes ergab sich auch nicht aus dem Sinn und Zweck der Regelungen. Ziel der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen ist schließlich die Verschonung vor der Inanspruchnahme von Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Erhaltung der Unternehmen und der Arbeitsplätze. Hiervon soll die typischerweise risikolose private Vermögensverwaltung, zu der auch die Grundstücksvermietung gehört, ausgenommen werden. Bei am Stichtag noch ungenutztem Grundbesitz steht aber nicht zwingend fest, ob die zukünftige Nutzung einer reinen Vermögensverwaltung entsprechen wird oder nicht. Da die Verhältnisse beim Schenker maßgeblich sind, darf nicht an zukünftige Verhältnisse beim Beschenkten angeknüpft werden.

Eine zulasten des Steuerpflichtigen wirkende analoge Anwendung der Regelung, die zu einer Erweiterung des abschließenden Katalogs des Verwaltungsvermögens führen würde, ist unzulässig. Die vorliegende Wahl des Übertragungsstichtags stellte auch keinen Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO dar. Diese steht letztlich in der freien Entscheidung von Schenker und Beschenkten.

Wichtige Entscheidungen aus der Rechtsprechung

1. Personengesellschaften/Umwandlung/§ 17 EStG

Mitunternehmerstellung einer GbR – Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte bei vermögensverwaltender Personengesellschaft

Dass eine GbR nach der bis 2001 geltenden Rechtsprechung zivilrechtlich nicht Kommanditistin einer KG sein und auch nicht als solche in das Handelsregister eingetragen werden konnte, steht der Annahme ihrer Mitunternehmerstellung nicht zwingend entgegen. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 2 EStG ist in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß. § 2 Abs. 1 S 2 GewStG ist verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStGder Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt.

Überentnahmen in einer doppelstöckigen Personengesellschaft

Die betriebsbezogene Betrachtung i.R.d. § 4 Abs. 4a EStG gilt auch bei mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen; die Übertragung eines Gewinns nach § 6b EStG

auf einen anderen Rechtsträger führt mangels einlagefähigen Wirtschaftsguts für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG nicht zu einer –überentnahmemindernden – Einlage beim übertragenden Rechtsträger (BFH v. 27.9.2023 – IV R 8/21).

Verzicht des Gesellschafters auf unter Nennwert erworbene Forderung

Erwirbt der Gesellschafter eine Genussrechtsforderung gegen die Personengesellschaft unter Nennwert und verzichtet er im Anschluss auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung, entsteht im Gesamthandsbereich ein „Wegfallgewinn“, der aus der Minderung der Verbindlichkeit resultiert (BFH v. 16.11.2023 – IV R 28/20).

§ 3c Abs. 2 EStG und Zinszahlungen auf „unternehmensgruppeninterne“ Darlehen

§ 3c Abs. 2 EStG findet im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter sind (Bestätigung von BFH v. 6.2.2020 – IV R 5/18. Entsprechendes gilt für Sonderbetriebsausgaben des Mitunternehmers, die Gesamthandseinkünfte der Gesellschaft sind. Maßgebend ist insoweit eine auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft bezogene Betrachtung (BFH v. 16.11.2023 – IV R 26/20).

Beteiligung des Kommanditisten an Komplementär-GmbH als funktional (un)wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils

Die Kapitalbeteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH ist eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils, wenn erst diese Kapitalbeteiligung den Kommanditisten in die Lage versetzt, über Fragen der laufenden Geschäftsführung der

KG zu bestimmen. Sie ist hingegen nicht funktional wesentlich, wenn im Einzelfall infolge gesellschaftsvertraglicher oder sonstiger schuldrechtlicher Vereinbarungen nicht seine Kapitalbeteiligung, sondern seine Stellung als Kommanditist den Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der KG begründet (BFH v. 1.2.2024 – IV R 9/20).

Pensionsrückstellung beim Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft

Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen für die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, die im Zuge eines Formwechsels auf eine Mitunternehmerschaft übergehen, sind für die zusageberechtigten Mitunternehmer weder zum steuerlichen Übertragungsstichtag noch danach anteilig in Sondervergütungen umzuqualifizieren (BFH v. 12.12.2023 – VIII R 17/20).

Abzug verrechenbarer Verluste: Zur Anwendung des § 8c KStGa.F. auf Verluste gem. § 15a EStG

Ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 KStG a.F (VZ 2014) führt nicht zum anteiligen oder vollständigen Untergang von § 15a-EStG-Verlusten (BFH v. 24.4.2024 – IV R 27/21).

Zurechnungssubjekt des fiktiven Gewinns nach § 15a Abs. 3 EStG

Der durch eine Einlageminderung oder Haftungsminderung (§ 15a Abs. 3 EStG) entstehende fiktive Gewinn ist gesellschafterbezogen zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn der Kommanditanteil unterjährig und unentgeltlich übertragen wird (BFH v. 20.6.2024 – IV R 17/21).

Gewinnzurechnung löst auch bei lediglich verrechenbaren Verlusten (§ 15a EStG) Aufwärtsabfärbung aus

Die Aufwärtsabfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 2, S. 2 Alt. 2 EStG setzt bei gewerblichen Beteiligungseinkünften eine Gewinnzurechnung am Ende des Wirtschaftsjahres voraus. Auf die Höhe der gewerblichen Beteiligungseinkünfte kommt es nicht an. Auch ein zugewiesener Verlust, der einer Ausgleichsbeschränkung gem. § 15a Abs. 1 EStG unterliegt, kann die Abfärbewirkung herbeiführen. Das Fehlen einer Geringfügigkeitsgrenze ist verfassungsgemäß (BFH v. 11.7.2024 – IV R 18/22).

§ 35 Abs. 2 S. 2 EStG gilt auch für die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA

Für die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) sind bei Mitunternehmerschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG oder bei KGaA i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG der Betrag des Gewerbesteuermessbetrages, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer oder auf die persönlich haftenden Gesellschafter (phG) entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen (§ 35 Abs. 2 S. 1 EStG). Auch wenn der dazu in § 35 Abs. 2 S. 2 EStG für den Anteil am GewSt-Messbetrag angeführte Aufteilungsmaßstab des „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels“ nach dem Gesetzeswortlaut nur auf „Mitunternehmer“ bezogen

	wird, gilt er auch für die phG einer KGaA. Bei einer rechtsformspezifischen Auslegung dieses Begriffs sind der bei der körperschaftsteuerrechtlichen Ermittlung des Einkommens der KGaA abziehbare „Teil des Gewinns", der an phG „als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird" (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG) und der zu den gewerblichen Einkünften der phG (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Alt. 2 EStG) führt, Gegenstand dieses Aufteilungsmaßstabs (BFH v. 24.1.2024 – I R 54/20).
Finanzielle Eingliederung bei unterjähriger Verschmelzung (Hauptentscheidung)	Wird eine Organträgerkapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft unterjährig verschmolzen, ist der Personengesellschaft für Zwecke der finanziellen Eingliederung die Vorbesitzzeit der Organträgerkapitalgesellschaft nach § 4 Abs. 2 S. 1 und 3 UmwStG zuzurechnen (sog. *Fußstapfentheorie*) (BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20).
Finanzielle Eingliederung bei unterjähriger Verschmelzung (Nebenentscheidung I zu BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20)	Wird eine Organträgerkapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft unterjährig verschmolzen, ist der Kapitalgesellschaft für Zwecke der finanziellen Eingliederung die Vorbesitzzeit der Organträgerkapitalgesellschaft nach § 4 Abs. 2 S. 1 und 3 UmwStG i.V.m. § 12 Abs. 3 UmwStG zuzurechnen (sog. *Fußstapfentheorie*) (BFH v. 11.7.2023 – I R 36/20).
Finanzielle Eingliederung bei unterjähriger Anteilseinbringung (Nebenentscheidung II zu BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20)	Im Hinblick auf die finanzielle Eingliederung ist die sog. *Fußstapfentheorie* auch bei einer unterjährigen Buchwerteinbringung nach § 21 UmwStG anzuwenden (BFH v. 11.7.2023 – I R 40/20).
Finanzielle Eingliederung bei Verschmelzung (Nebenentscheidung III zu BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20)	Wird eine Organträgerkapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft unterjährig verschmolzen, ist der Kapitalgesellschaft für Zwecke der finanziellen Eingliederung die Vorbesitzzeit der Organträgerkapitalgesellschaft nach § 4 Abs. 2 S. 1 und 3 UmwStG und § 12 Abs. 3 UmwStG zuzurechnen (sog. *Fußstapfentheorie*) (BFH v. 11.7.2023 – I R 45/20).
Verschmelzung von Personengesellschaften	Bei der Verschmelzung von Personengesellschaften kann ein bis zum steuerlichen Verschmelzungsstichtag erzielter Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft nicht mit einem laufenden Verlust verrechnet werden, den die übertragende Personengesellschaft bis zu diesem Stichtag erzielt hat (BFH v. 14.3.2024 – IV R 6/21).
Neues Betriebsvermögen bei § 18 Abs. 3 UmwStG	Wird eine Kapitalgesellschaft gem. §§ 3 ff UmwStG formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt, unterliegt bei der Personengesellschaft neu gebildetes Betriebsvermögen nicht der gewerbesteuerlichen Infektion gem. § 18 Abs. 3 UmwStG (BFH v. 14.3.2024 – IV R 20/21).

Veranlagungszeitraumbezogene Auslegung von § 17 Abs. 1 S. 4 EStG

§ 17 Abs. 1 S. 4 EStG ist veranlagungszeitraumbezogen auszulegen. Mithin ist erforderlich, dass der Übertragende innerhalb des maßgeblichen Fünfjahreszeitraums nach der für diesen Zeitraum jeweils gültigen Rechtslage wesentlich/maßgeblich beteiligt war (BFH v. 12.3.2024 – IX R 9/23 (IX R 38/15)).

Wahlrecht bei Verlusten aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft

Das Wahlrecht zur Anwendung des §

17 Abs. 2a EStG

auf Zeiträume vor dem 1.8.2019 und die bis zum 27.9.2017 geltende Vertrauensschutzregelung der Rechtsprechung auf Fortgeltung des alten Rechts bei §

17 EStG

stehen nebeneinander. Es kann nicht durch Verzicht auf die Inanspruchnahme des Vertrauensschutzes eine Berücksichtigung des Auflösungsverlusts bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erreicht werden (

BFH v. 20.2.2024 – IX R 12/23

).

2. Betrieb/Bilanzierung

Leasingsonderzahlung im Rahmen einer Nutzungseinlage

Zur Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage ist eine Leasingsonderzahlung, die für ein teilweise betrieblich genutztes Fahrzeug aufgewendet wird, den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags – unabhängig vom Abfluss – im Rahmen einer wertenden Betrachtung zuordnen. Der Anteil der Leasingsonderzahlung an den jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten eines Jahres ist danach kumulativ aus dem Verhältnis der betrieblich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern des jeweiligen Jahres und zeitanteilig nach dem Verhältnis der im jeweiligen Jahr liegenden vollen Monate und der Laufzeit des Leasingvertrags zu bestimmen; dies gilt jedenfalls dann, wenn die Leasingsonderzahlung dazu dient, die monatlichen Leasingraten während des Vertragszeitraums zu mindern (BFH v. 12.3.2024 – VIII R 1/21).

Beteiligungsverluste bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG

Der BFH hat entschieden, dass eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehört, nicht allein deshalb zu Privatvermögen wird, weil sich die das notwendige Betriebsvermögen begründenden Umstände später ändern. Vielmehr ist hierfür eine Entnahme erforderlich. Entsprechend § 4 Abs. 3 S. 4 EStG kann der Verlust einer solchen Beteiligung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Was den Zeitpunkt und die Höhe der Betriebsausgabe betrifft, ist maßgeblich, wann und in welchem Umfang die für den Erwerb der Beteiligung aufgewandten Mittel endgültig verloren gegangen sind; § 17 Ab. 4

EStG findet keine Anwendung. Wird vom Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zur Einnahme-Überschuss-Rechnung übergegangen, so ist für das Jahr nach dem Übergang (Übergangsjahr) der Übergangsgewinn zu ermitteln. Fehler in diesem Zusammenhang können nur im Übergangsjahr korrigiert werden (BFH v. 31.1.2024 – X R 11/22).

Zur Gewerblichkeit des nachhaltigen Ankaufs notleidender Darlehensforderungen

Der BFH hat entschieden, dass es bezüglich der Frage, ob ein Forderungskäufer nachhaltig tätig wird, auf die Beschaffungs- und nicht die Verwertungsseite ankommt. Allein der nachhaltige Ankauf von notleidenden Darlehensforderungen nebst Sicherungsrechten begründet noch keine gewerbliche Tätigkeit; vielmehr ist eine Einzelfallbetrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung vorzunehmen. Schließlich ist bei verfassungskonformer Auslegung des § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 2 EStGkein der Gewerbesteuer nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG unterliegender Gewerbebetrieb (BFH v. 30.11.2023 – IV R 10/21).

Ansatzvoraussetzungen für eine Pensionsrückstellung

Fehlt es an einer Eindeutigkeit der Zusage einer Versorgungskomponente, hindert dies eine Rückstellung für die Zusage einer anderen Versorgungskomponente (bei Teilbarkeit der zugesagten Leistungen) nicht (BFH v. 28.2.2024 – I R 29/21).

(Steuer-)bilanzielle Behandlung eines "Beteiligungsbetrags" des Kfz-Händlers zur Absicherung des Restwertrisikos durch den Hersteller i.R.d. Leasing-Restwertmodells

Die beim Leasing-Restwertmodell von einem Kraftfahrzeug-Händler an einen Automobilproduzenten zur Übernahme des Restwertrisikos (Restwertabsicherung) zu leistenden "Beteiligungsbeträge" sind im Zeitpunkt der Zusage der Restwertabsicherung nicht als Verbindlichkeit zu passivieren. Der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung in Höhe der beim Fahrzeugrückerwerb zu leistenden "Beteiligungsbeiträge" steht der Grundsatz der (Nicht-)Bilanzierung schwebender Geschäfte entgegen (BFH v. 13.9.2023 – XI R 20/20).

Rückstellung für Altersfreizeit

Für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Gewährung von Altersfreizeit (von zwei Tagen pro Jahr der Betriebszugehörigkeit), die unter den Bedingungen einer mindestens zehnjährigen Betriebszugehörigkeit des Arbeitsnehmers sowie der Vollendung dessen 60. Lebensjahres steht, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (BFH v. 5.6.2024 – IV R 22/22).

Nachträgliche Betriebsausgaben des Betriebsübergebers nach unentgeltlicher Betriebsübertragung

Der BFH hat entschieden, dass die Übertragung eines Betriebes auf Familienangehörige auch dann unentgeltlich ist, wenn der Erwerber sämtliche Betriebsschulden bei negativem Eigenkapital übernimmt. Im Fall der unentgeltlichen Betriebsübernahme gilt auch der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs, so dass vom Betriebsübergeber bisher noch

nicht erfolgswirksam korrigierte Bilanzansätze vom Betriebsübernehmer zu korrigieren sind. Trotz des formellen Bilanzenzusammenhangs können beim Betriebsübergeber aber nachträgliche Betriebsausgaben vorliegen, wenn ihm Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner früheren Betriebsführung entstanden sind BFH v. 6.5.2024 – III R 7/22).

Besteuerungsfolgen bei unentgeltlicher Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs gegen Versorgungsleistungen oder unter Nießbrauchvorbehalt

Der BFH hat entschieden, dass die Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs lediglich gegen Versorgungsleistungen als unentgeltliche Übertragung unter § 7 Abs. 1 EStDV (ab 1999: § 6 Abs. 3 S. 1 EStG) fällt. Demgegenüber greift diese Norm nicht, wenn eine unentgeltliche Übertragung unter Nießbrauchvorbehalt erfolgt (Bestätigung von BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730. Insofern liegt in letzterem Fall keine Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG vor, sondern die gewerbliche Verpachtungstätigkeit wird unter Entnahme der übertragenen Wirtschaftsgüter fortgeführt. Erst im Fall des Todes des Vorbehaltsnießbrauchers geht dann sein gewerblicher Verpachtungsbetrieb nach § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG auf seine Erben über und die Wirtschaftsgüter werden bei diesen zum Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt (BFH v. 8.8.2024 – IV R 1/20).

Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG bei VIP-Logen

Der BFH hat entschieden, dass die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Plätzen in einer VIP-Loge an Geschäftspartner und Arbeitnehmer eine Sachzuwendung ist, die nach § 37b EStG pauschal besteuert werden kann. Dabei ist auf den einzelnen tatsächlich überlassenen Logenplatz abzustellen, so dass Aufwendungen, die auf Leerplätze entfallen, keine Berücksichtigung finden. Die diesbezüglichen Aufwendungen können geschätzt werden; ebenfalls kann der Anteil, der auf Werbemaßnahmen entfällt und bei der Versteuerung nach § 37b EStG auszusondern ist, geschätzt werden (BFH v. 23.11.2023 – VI R 15/21).

Sachzuwendungen eines Kreditinstitutes an seine Privatkunden zur allgemeinen Kundenpflege

Sachzuwendungen eines Kreditinstituts an seine Privatkunden, die der Pflege der Geschäftsbeziehungen dienen, führen nicht zur Pauschalversteuerung nach § 37b Abs. 1 EStG(BFH v. 9.8.2023 – VI R 10/21).

3. Gewerbesteuer

Übergang des Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft bei Einbringung?

Bringt eine Kapitalgesellschaft ihren gesamten Betrieb nach § 24 UmwStG in eine GmbH & Co. KG ein und beschränkt sich ihre Tätigkeit fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung an der aufnehmenden Gesellschaft sowie das Halten der Beteiligung an der Komplementär-GmbH, steht § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG der Annahme von Unternehmensidentität i.S.d. § 10a GewStGauf der Ebene der übernehmenden Personengesellschaft nicht entgegen (BFH v. 1.2.2024 – IV R 26/21).

Erfordernis der Unternehmensidentität bei einer Kapitalgesellschaft für gewerbesteuerlichen Verlustvortrag?

Die Änderung der wirtschaftlichen Betätigung einer Kapitalgesellschaft und die Übertragung einer betrieblichen Einheit auf eine andere Kapitalgesellschaft lassen die für die Nutzung eines Gewerbeverlusts gem. § 10a GewStG erforderliche Unternehmensidentität der übertragenden Kapitalgesellschaft unberührt. Soweit ein ursprünglich im Betrieb einer Personengesellschaft entstandener Gewerbeverlust durch Anwachsung auf eine Kapitalgesellschaft übergegangen ist, entfällt der bei der Kapitalgesellschaft nach § 10a S. 6 GewStG als vortragsfähig festgestellte Fehlbetrag nicht dadurch, dass sie den verlustverursachenden Geschäftsbereich im Wege eines Asset Deals weiterveräußert (BFH v. 25.4.2024 – III R 30/21).

Zum Umfang der Fiktion des § 7 S. 3 GewStG

§ 7 S. 3 GewStG fingiert keinen Gewerbebetrieb, sondern setzt das Bestehen eines solchen voraus. Gewinne aus Sondervergütungen i.S.d. § 5a Abs. 4a S. 3 EStG, die auf den Zeitraum nach der Einstellung der werbenden Tätigkeit einer Personengesellschaft entfallen, gehören daher nicht zum Gewerbeertrag (BFH v. 22.2.2024 – IV R 14/21).

Gewerbesteuerliches Bankenprivileg für Konzernfinanzierungsgesellschaften?

Die Inanspruchnahme des gewerbesteuerlichen Bankenprivilegs setzt nicht voraus, dass das Unternehmen mit Bankgeschäften höhere Gewinne erzielt als mit sonstigen Geschäften; maßgeblich ist, dass die Aktivposten aus Bankgeschäften und dem Erwerb von Geldforderungen die Aktivposten aus anderen Geschäften überwiegen. Das gilt (jedenfalls in den Erhebungszeiträumen 2008-2017) auch für Konzernfinanzierungsgesellschaften (BFH v. 30.11.2023 – III R 55/20).

Zerlegung eines Gewerbesteuermessbetrags bei mehrgemeindlicher Betriebsstätte

Die Auswahl der Zerlegungsfaktoren für die Zerlegung bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte muss der Eigenart der Betriebsstätte und den Interessen der beteiligten Gemeinden nur in typisierter Form Rechnung tragen. Die Menge des in den jeweiligen Gemeinden abgegebenen Erdgases kann bei einer durch eine Erdgasleitung begründeten mehrgemeindlichen Betriebsstätte ein geeignetes sachliches Zerlegungskriterium sein (BFH v. 14.12.2023 – IV R 2/21).

Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Auslandsdividenden aus Streubesitz: verfassungsgemäß?

Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858 = BStBl. I 2002, 35) auch insoweit gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes aus Art. 20 Abs. 3 GG verstößt, als er § 8 Nr. 5 GewStG auf Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften für anwendbar erklärt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12.12.2001 verbindlich beschlossen wurden und die der mit weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind (BFH v. 7.2.2024 – I R 36/23 (I R 5/18)).

Swap-Zinsen als Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG)?

Aufwendungen für einen Zinsswap sind bei isolierter Betrachtung nicht als Entgelte für Schulden i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a S. 1 GewStG zu qualifizieren, da sie nicht unmittelbar für die Überlassung von Kapital erbracht werden. Etwas anderes kann dann gelten, wenn der Darlehensvertrag und das Swap-Geschäft eine wirtschaftliche Einheit bilden. Ein bloßer Kausal- oder Veranlassungszusammenhang zwischen den beiden Geschäften genügt jedoch nicht (BFH v. 16.11.2023 – III R 27/21).

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Standflächen im Reisegewerbe

Eine Hinzurechnung von Mieten für Standflächen eines im Reisegewerbe tätigen Imbissbetriebs nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG ist wegen der Voraussetzungslosigkeit der Eigentumsfiktion unabhängig davon möglich, ob es im Reisegewerbe Vergleichsbetriebe gibt, die mit in ihrem Eigentum stehenden Verkaufsflächen arbeiten. Eine Umqualifizierung von Mieten für Standflächen in Herstellungskosten der angebotenen Produkte scheidet aus, wenn die Aufwendungen bei einer Gesamtbetrachtung unter das Einbeziehungsverbot für Vertriebskosten fallen (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB) (BFH v. 12.10.2023 – III R 39/21).

Versagung der erweiterten Kürzung im Organkreis beim sog. Weitervermietungsmodell

Die erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG für ein Grundstücksunternehmen ist zu versagen, wenn es sich bei diesem Unternehmen um eine Organgesellschaft handelt, die sämtliche Grundstücke an eine andere Organgesellschaft derselben Organschaft verpachtet (Anschluss an BFH v. 18.5.2011 – X R 4/10, BStBl. II 2011, BFH v. 30.10.2014 – IV R 9/11, BFH/NV 2015. Dies gilt auch, wenn die pachtende Organgesellschaft diesen Grundbesitz an außerhalb des Organkreises stehende Dritte weitervermietet oder weiterverpachtet (BFH v. 11.7.2024 – III R 41/22).

Betriebsaufspaltung und erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

Das Durchgriffsverbot gilt bei der Besteuerung einer Besitzkapitalgesellschaft auch im Fall der mittelbaren Beteiligung der Betriebspersonengesellschaft an der Besitzkapitalgesellschaft über eine Kapitalgesellschaft (Abgrenzung

zu BFH v. 16.9.2021 – IV R 7/18, BStBl. II 2022, BFH v. 22.2.2024 – III R 13/23).

Erweiterte Kürzung – Betriebsverpachtung – Sondernutzungsrechte

Die Mitvermietung von Wohnungs- bzw. Gebäudebestandteilen, die durch Teilungserklärung oder Gesetz dem gemeinschaftlichen Eigentum zugeordnet sind (z.B. Fenster nebst Rahmen), stellt sich als zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung eigenen Grundbesitzes dar und ist nicht kürzungsschädlich. Eine Betriebsverpachtung ist nicht kürzungsschädlich, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände vermietet werden und es sich hierbei ausschließlich um eigenen (bebauten) Grundbesitz handelt (BFH v. 19.12.2023 – IV R 5/21).

5. Kapitalvermögen/Vermietung und Verpachtung

Irrtümliche Zuwendung und vGA

Bei der Annahme einer vGA aufgrund einer irrtümlichen Zuwendung ist nicht darauf abzustellen, ob einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsführer der Irrtum gleichfalls unterlaufen wäre, sondern, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer dem Irrtum unterlegen ist (BFH v. 22.11.2023 – I R 9/20).

Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags für selbstgenutzte Wohnung

Der Bezug eines Nutzungsersatzes i.R.d. reinen Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags nach Widerruf (vor Anwendbarkeit des § 357b BGB) begründet keinen steuerbaren Kapitalertrag, da er nicht auf einer erwerbsgerichteten Tätigkeit beruht und mithin nicht innerhalb der steuerbaren Erwerbssphäre erzielt wird. Der bezogene Nutzungsersatz ist auch nicht gem. § 22 Nr. 3 EStG steuerbar (BFH v. 7.11.2023 – VIII R 7/21).

Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags für eine selbstgenutzte und eine fremdvermietete Wohnung

Der Nutzungsersatz für den widerrufenen Darlehensvertrag für eine selbstgenutzte Wohnung führt nicht zu einem Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Der Nutzungsersatz ist nicht steuerbar, denn er beruht nicht auf einer erwerbsgerichteten Tätigkeit und ist mithin nicht innerhalb der steuerbaren Erwerbssphäre erzielt worden. Der bezogene Nutzungsersatz ist auch nicht gem. § 22 Nr. 3 EStG steuerbar (vgl. Besprechung zu BFH v. 7.11.2023 – VIII R 7/21) (BFH v. 7.11.2023 – VIII R 16/22).

Wegfall der Antragsvoraussetzungen nach der Option zum Teileinkünfteverfahren

Nach einer wirksamen Antragstellung ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 Buchst. a EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen. Die Beteiligungsvoraussetzungen müssen nur für das erste Antragsjahr erfüllt sein; ihr Wegfall in einem der folgenden vier Veranlagungszeiträume ist unerheblich. Nachlaufende

	Beteiligungsaufwendungen sind unter Beachtung des Teilabzugsverbots als Werbungskosten auch dann abziehbar, wenn der Anteilseigner die Beteiligung im ersten Antragsjahr veräußert und in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ausschließlich Aufwendungen anfallen (BFH v. 17.7.2024 – VIII R 37/23).
Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren	Nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 Buchst. a und b EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen. Diese müssen nur für das erste Antragsjahr vorliegen; ihr Wegfall in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ist unerheblich (BFH v. 12.12.2023 – VIII R 2/21).
Zeitpunkt der Begründung einer Kapitalforderung bei Darlehensverträgen für Zwecke der Übergangsregelung des § 52 Abs. 28 S. 16 EStG	Die nach Einführung der Abgeltungsteuer mögliche Verlustberücksichtigung aus im PV gehaltenen Forderungen gem. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, S. 2, Abs. 4 EStG (i.d.F. des UntStRefG 2008) darf nach der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 28 S. 16 EStG nur für solche Ansprüche abgezogen werden, die aus einem nach dem 31.12.2008 abgeschlossenen Vertrag folgen. Dies gilt selbst dann, wenn die Pflichten aus dem Vertrag zunächst vollständig erfüllt wurden und sodann – nach dem 31.12.2008 – aus demselben Vertrag erneut Pflichten begründet wurden (BFH v. 18.6.2024 – VIII R 25/23).
Keine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs von § 20 Abs. 4a S. 3 EStG in der bis Ende 2020 geltenden Fassung	Die Einlösung einer umgekehrten Umtauschanleihe durch die Andienung von Xetra-Gold-Schuldverschreibungen ist seit Einführung der Abgeltungsteuer ab 2009 ein steuerbares Veräußerungsgeschäft (Einlösung i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG). Indes ist hier § 20 Abs. 4a S. 3 EStG in der bis Ende 2020 geltenden Fassung (a.F.) anzuwenden, was zur steuerneutralen Behandlung des Vorgangs führt. Die steuerneutrale Behandlung gilt selbst dann, wenn die erhaltenen Xetra-Gold-Schuldverschreibungen keiner späteren Steuerverstrickung unterliegen (BFH v. 8.5.2024 – VIII R 28/20).
Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften	Bei der im Aussetzungsverfahren nach § 69 Abs. 3 FGO gebotenen summarischen Prüfung ist die Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte gem. § 20 Abs. 6 S. 5 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020 v. 21.12.2020 (BGBl I 2020, 3096) nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar **(** BFH v. 7.6.2024 – VIII B 113/23 (AdV)**).**
Verteilung von Nutzungsentschädigungen für die Überlassung von Ausgleichsflächen	Damit eine Verteilung von Einnahmen für eine Nutzungsüberlassung für mehr als fünf Jahre greift, muss die Zeitdauer der Nutzungsüberlassung anhand objektiver Umstände (ggf.

durch Schätzung) zumindest bestimmbar sein. Fehlt es daran, sind die Einnahmen im Veranlagungszeitraum des Zuflusses in voller Höhe zu versteuern (BFH v. 12.12.2023 – IX R 18/22).

Zur sachverständigen Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes gem. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG

Der BFH hat entschieden, dass sich der Steuerpflichtige bei der Darlegung der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG jeder sachverständigen Methode bedienen kann, welche im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Allerdings muss sich die Schätzung zu den individuellen Gegebenheiten des Objekts verhalten, so dass lediglich eine modellhaft ermittelte Gesamt- und Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der Immobilienwertvermittlungsverordnung (ImmoWertV) nicht genügt. Erwirbt ein Nießbraucher das Eigentum an dem Grundstück, so gehört der kapitalisierte Wert des Nießbrauchs nicht zu den Anschaffungskosten des Grundstücks (BFH v. 23.1.2024 – IX R 14/23).

6. Sonstige Einkünfte

„Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG) bei Abtrennung und Veräußerung eines unbebauten Teils des Wohngrundstücks?

Zwischen angeschafftem bebautem Grundstück und veräußertem – durch Teilung entstandenen unbebautem – (Teil-)Grundstück besteht wirtschaftliche (Teil-)Identität. Die Tatbestandsausnahme in § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG erstreckt sich nicht nur auf das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude, sondern auch auf den dazugehörenden Grund und Boden, sofern ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen Gebäude und Grundstück besteht. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude und dem dazugehörenden Grund und Boden entfällt, soweit von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil abgetrennt wird. Die beiden dadurch entstandenen Grundstücke sind in Bezug auf ihre „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ jeweils getrennt zu betrachten. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem weiterhin zu eigenen Wohnzwecken genutzten bebauten Grundstück ist trotz der Teilung jedoch nicht grundsätzlich ausgeschlossen (BFH v. 26.9.2023 – IX R 14/22).

Entgeltlicher Erwerb eines Erbanteils keine Anschaffung i.S.d. § 23 EStG

Der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft führt nicht zur anteiligen Anschaffung eines zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks und damit nicht zu einer Anschaffung i.S.d. § 23 EStG (BFH v. 26.9.2023 – IX R 13/22).

Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Überlassung an (Schwieger-)Mutter

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. Befreiungstatbestands des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG liegt nicht vor, wenn die Nutzungsüberlassung an die (Schwieger-)Mutter des Steuerpflichtigen erfolgt (BFH v. 14.11.2023 – IX R 13/23).

Kosten des Insolvenzverfahrens als Werbungskosten

Der BFH hat entschieden, dass Kosten, die ausschließlich durch ein (Regel-)Insolvenzverfahren verursacht sind (wie

die Insolvenzverwaltervergütung) der privaten Vermögenssphäre des Schuldners und Steuerpflichtigen zuzuordnen sind und somit nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus privatem Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 und Abs. 3 S. 1 EStG zum Abzug gelangen. Sie finden mangels Außergewöhnlichkeit auch keine Berücksichtigung nach § 33 EStG. Allerdings liegen insoweit Werbungskosten vor, wenn Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verwertung von Wirtschaftsgütern durch den Insolvenzverwalter auch bei einer Verwertung durch den Schuldner selbst außerhalb der Insolvenz angefallen wären (BFH v. 13.8.2024 – IX R 29/23).

Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts beim Realsplitting

Der BFH hat entschieden, dass die Zahlung sowie der Erhalt von nachehelichem Unterhalt der Sphäre privater Lebensführung zugehörig sind. Somit stellen Prozesskosten zur Erlangung dieses Unterhalts keine vorweggenommenen Werbungskosten bei den Einkünften nach § 22 Nr. 1a EStG dar. Vielmehr bewirkt beim Realsplitting erst der mit Zustimmung des Empfängers gestellte Antrag des Unterhaltszahlers nach § 10 Abs. 1a S. 1 Nr. 1 EStG eine rechtsgestaltende Umqualifizierung und somit Überführung in den steuerlich relevanten Bereich in Form des Vorliegens von Sonderausgaben beim Unterhaltszahler und steuerbaren Einkünften beim Unterhaltsempfänger. Erst dieser Antrag markiere die zeitliche Grenze für das Vorliegen abzugsfähiger Erwerbsaufwendungen; eine Rückwirkung der Umqualifizierung sei nicht gegeben. Damit scheiden schließlich bei Einkünften nach § 22 Nr. 1a EStGProzesskosten als vorweggenommene Werbungskosten aus (BFH v. 18.10.2023 – X R 7/20).

„

„nachlaufende“ Betriebsausgaben 57
„unentgeltlicher“ Betriebsübergang 64

A

Ablaufhemmung 22
Ablösung eines Nießbrauchs an Gesellschaftsanteile 54
Abwärtsverschmelzung 10
AfA-Bemessungsgrundlage nach Entprägung 72
Anlage- oder Umlaufvermögen 67
Anschaffungsnahe Herstellungskosten 60
Anscheinsbeweises für eine private Fahrzeugnutzung 58
Außenprüfung 22
Aussetzung der Vollziehung § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG 75
Auszahlungsverlangen 29

B

Bestattungskosten als Nachlassverbindlichkeiten 96
Buchwertantrag im Umwandlungsbeschluss 89

D

disquotale Einlage in die Kapitalrücklage 99
Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen 24
Doppel-Holding-Modell 18

E

Earn-Out-Gestaltungen 31
Einbringungskosten 10
einfache Grundstückskürzung 25
Entnahmen im Rückwirkungszeitraum 17

F

Ferienimmobilien 78
Firmenfahrzeuge 42

G

Gesamtplanrechtsprechung 16
Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft 94
Gesellschafterforderung 18
Gestaltungsmodelle in 2024 beendet 37
Gewerbesteuerkürzung 83
Gewerbesteuerliche Hinzurechnung 82

I

Im Bau befindliche Gebäude 100

K

Kinderfreibetrag 4
Kindergelderhöhung 4

L

Leistungen einer Praxisgemeinschaft 85

N

Neugründungen 27
Neutrales Vermögen 12
niedrig verzinste Darlehen 97

O

Offenbare Unrichtigkeit 88
Optionsfähigkeit der eingetragenen GbR 27

Q

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen 23

R

Rückwirkungszeitraum 6

S

Schenkung von Gesellschaftsanteilen 50
Spaltungen 11
Steuerfortentwicklungsgesetz 4

T

Teilabschlussbescheid 24
Transaktionsmatrix 24
Trennung von Gesellschafterstämmen 15

U

Übernahmeergebnis 10
Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Kapitalgesellschaften 39
Umwandlungskosten 10
Umwandlungssteuererlass 6
unentgeltlicher Erwerb von Gesellschaftsanteilen 76
Unentgeltlicher Nießbrauch an GmbH-Anteil 53
Untergang des Verlustvortrags 80

V

verdeckte Treuhand 62
Verdecktes-Einlage-Modell 38
Verdienstausfallschaden 47
Verlustrücktrag bei Verschmelzung 92
Verlustverrechnung 7
Verschmelzung auf Körperschaften 10
Verteilung einer Leasingsonderzahlung 69
Verzögerungsgeld 23