Aktuelles Steuerrecht
II/ 2024

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

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 5

I. WACHSTUMSCHANCENGESETZ – DIE ABGESPECKTE VARIANTE 5
1. Einkommensteuer 5
2. Körperschaftsteuer 10
3. Umsatzsteuer 12
4. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer 14
5. Abgabenordnung 14
6. Außensteuergesetz (keine Änderung durch VA) 16
7. Umwandlungssteuergesetz (keine Änderung durch VA) 16
8. Handelsgesetzbuch (keine Änderung durch VA) 17
9. Forschungszulagengesetz (Änderung durch VA) 17
II. ENTWURF EINES JAHRESSTEUERGESETZES 2024 19
III. VIELE NEUREGELUNGEN FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN IM VERFAHRENSRECHT 25
IV. INTERPROFESSIONELLEN BERUFSAUSÜBUNGSGESELLSCHAFTEN 33

B. URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN.....35

1. Verhältnis zwischen Verlustfeststellungsbescheid und Steuerbescheid 35
2. Energetische Gebäudesanierung nach § 35c EStG: 38
3. Kosten des Insolvenzenzverfahrens keine Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastung 40
4. Kein Werbungskostenabzug für Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts 42
5. Zweitwohnungsteuer als Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung 43
6. Abzug von Rechtsverfolgungskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten 45
7. Zahlungen des Arbeitnehmers für einen vom Arbeitgeber angemieteten Parkplatz mindern den geldwerten Vorteil für Dienstwagennutzung 47
8. Zur teleologischen Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG bei Zinszahlungen auf „unternehmensgruppeninterne" Darlehen 48
9. Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren 50
10. Darlehen: Nutzungsersatz nach Widerruf steuerpflichtig? 52
11. Beteiligung des Kommanditisten an Komplementär-GmbH als funktional (un)wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils 54
12. Kein Betriebsausgabenabzug einer Influencerin für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung und Accessoires 55
13. Steuerbarkeit von Preisgeldern 56
14. Zur Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung, wenn Haupt- und Zweitwohnung lediglich 30 km auseinanderliegen 57
II. BILANZSTEUERRECHT 58
1. Pensionsrückstellung bei Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft 58
2. Die steuerliche Verteilung eines Nutzungsentgelts über einen längeren Zeitraum 60
3. Finanzamt darf einen Investitionsabzugsbetrag für nachträglich steuerbefreite Photovoltaikanlage streichen 61
III. KÖRPERSCHAFTSTEUER 63
1. Anwendbarkeit der Lohnsummenregelung des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG (Sanierungsklausel) auf Kleinbetriebe 63
2. Keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung 65
3. Überraschungsentscheidung im Rahmen der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung 67
4. Anforderungen an das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft 69
5. Anscheinsbeweis trotz Nutzungsverbots für Privatnutzung 70
IV. UMSATZSTEUER 71
1. Wohnraumvermietung und Vorsteuerabzug aus Heizungsanlage 71
2. BMF zum Falschausweis von Umsatzsteuer ggü. Endverbrauchern 73
3. Anforderungen an die Person des Leistungsempfängers im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 75
V. ABGABENORDNUNG 78
1. Sind die Erben im Revisionsverfahren zur Frage der Einkunftsart beizuladen? 78
VI. GEWERBESTEUER 81
1. Zur erweiterten Gewerbesteuerkürzung 81
2. Erweiterte Kürzung bei Betriebsverpachtung 83
3. Kürzungsschädlichkeit des bloßen Haltens von Oldtimerfahrzeugen als Kapitalanlage 84
4. Gewerbesteuerliche Organschaft und unterjähriger Gesellschafterwechsel 85
5. Volle gewerbesteuerliche Hinzurechnung der Standmieten von Imbissbuden 87
VII. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT 89

1. Einbringungsbedingter Übergang des Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft *89*
VIII. INTERNATIONALES STEUERRECHT 92
1. Zuständigkeit für die Außenprüfung bei beschränkt Steuerpflichtigen (Steuerabzug) *92*
IX. GRUNDERWERBSTEUER 95
1. Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel: Teleologische Reduktion von § 6a Satz 4 GrEStG auch bei Einbringung zur Neugründung? *95*
X. ERBSCHAFTSTEUER 97
1. Höhere Schenkungsteuer für Errichtung ausländischer Familienstiftung europarechtswidrig? *97*
XI. STEUERBERATUNGSGESETZ 99
1. Anforderungen an das Überdenkungsverfahren im Rahmen der Steuerberaterprüfung *99*

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Wachstumschancengesetz – die abgespeckte Variante

Der Bundesrat hat am 22.3.2024 dem Kompromissvorschlag des Vermittlungsausschusses zum Wachstumschancengesetz zugestimmt, das damit die letzte Hürde im Gesetzgebungsverfahren genommen hat.

1. Einkommensteuer

Geschenke, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (keine Änderung durch VA)

Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dürfen den Gewinn bisher nicht mindern, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt **35 EUR** nicht übersteigen. Dieser Betrag wird auf **50 EUR** angehoben.

Gilt erstmals für Wirtschaftsjahre mit Beginn nach 31.12.2023

Sonderregelung der privaten Nutzung von Elektrofahrzeugen, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3, 5 EstG (Änderung durch VA)

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG (1 %-Regelung) ist bei der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, das keine CO2-Emissionen hat (reine Elektrofahrzeuge, inkl. Brennstoffzellenfahrzeuge) nur ein Viertel der Bemessungsgrundlage (Bruttolistenpreis) und nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG (Fahrtenbuchregelung) nur ein Viertel der Anschaffungskosten oder vergleichbarer Aufwendungen anzusetzen. Dies gilt bislang jedoch nur, wenn der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 60.000 EUR beträgt. Zur Steigerung der Nachfrage unter Berücksichtigung der Ziele zur Förderung einer nachhaltigen Mobilität und um die gestiegenen Anschaffungskosten solcher Fahrzeuge praxisgerecht abzubilden, wird der bestehende Höchstbetrag von 60.000 EUR auf 70.000 EUR angehoben. Dies gilt entsprechend bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer (§ 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG).

Die alternative Reichweitengrenze von 80 km bei Hybridfahrzeugen wurde nach dem Ergebnis des VA doch nicht gestrichen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 und Satz 3 Nr. 5 EStG).

Gilt für Elektro-Pkw, die nach dem 31.12.2023 angeschafft werden

Einlagen junger Wirtschaftsgüter, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG (keine Änderung durch VA)

Einlagen junger Wirtschaftsgüter werden nur dann mit (fortgeführten) Anschaffungs-/Herstellungskosten bewertet, wenn diese aus dem Privatvermögen stammen.

Gilt ab VZ 2024

Befristete Wiedereinführung der degressiven AfA, § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG (Änderung durch VA)

Die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wurde mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz zum 1.1.2020 eingeführt und mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz bis zum 31.12.2022 verlängert.

Aufgrund der derzeitigen Krisensituation kann die degressive Abschreibung auch für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die nach dem 31.3.2024 (vor VA: 30.9.2023) und vor dem 1.1.2025 angeschafft oder hergestellt worden sind.

Allerdings darf der anzuwendende Prozentsatz höchstens das Zweifache der bei der linearen Jahres-AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 20 Prozent nicht übersteigen (vor VA: Zweieinhalbfach und 25 Prozent).

Befristete Einführung einer degressiven AfA für Wohngebäude, § 7 Abs. 5a EStG (Änderung durch VA)

Eine degressive Abschreibung i. H. v. 5 % (vor Vermittlungsausschuss: 6 %) wird für Gebäude ermöglicht, die Wohnzwecken dienen und die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind.

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung erfolgt die Abschreibung zeitanteilig.

Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht, zur linearen AfA nach Absatz 4 zu wechseln.

Solange die degressive Absetzung vorgenommen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen nicht zulässig. Soweit diese eintreten, kann zur linearen AfA gewechselt werden.

Die degressive AfA kann für alle Wohngebäude, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes belegen sind, in Anspruch genommen werden.

Die degressive AfA kann erfolgen, wenn mit der Herstellung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 begonnen wird.

Im Fall der Anschaffung ist die degressive Afa nur dann möglich, wenn der obligatorische Vertrag nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossen wird.

Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau, § 7b EStG (keine Änderung durch VA)

Die Sonderabschreibungen für den Mietwohnungsneubau können u. a. dann in Anspruch genommen werden, wenn durch Baumaßnahmen auf Grund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 oder nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 (bisher 1.1.2027) gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neue, bisher nicht vorhandene, Wohnungen hergestellt werden (§ 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen in diesen Fällen 5.200 EUR (bisher 4 800 EUR) je Quadratmeter Wohnfläche nicht übersteigen (§ 7b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EstG).

Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen beträgt maximal 4.000 EUR (bisher 2.500 EUR) je Quadratmeter Wohnfläche (§ 7b Abs. 3 Nr. 2 EstG).

Gilt ab VZ 2023

Sonderabschreibung, § 7g Abs. 5 EStG (Änderung durch VA)

Die Sonderabschreibung beträgt bisher bis zu 20 % der Investitionskosten und gilt für Betriebe, die die Gewinngrenze von 200.000 EUR im Jahr, das der Investition vorangeht, nicht überschreiten.

Zukünftig können bis zu 40 % (vor Vermittlungsausschuss: 50 %) der Investitionskosten abgeschrieben werden.

Gilt für Anschaffung von Wirtschaftsgütern nach 31.12.2023

Pauschbetrag für Berufskraftfahrer, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 2 EstG (keine Änderung durch VA)

Der Pauschbetrag für Berufskraftfahrer, die im Fahrzeug übernachten, wird von 8 EUR auf 9 EUR angehoben.

Gilt ab VZ 2024

Abfindung einer Kleinbetragsrente, § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG (keine Änderung durch VA)

Auch während der Auszahlungsphase wird die Abfindung einer Kleinbetragsrente möglich sein, wenn die bisherige Rente aufgrund der Durchführung des Versorgungsausgleichs den Wert einer Kleinbetragsrente erreicht oder diesen Wert unterschreitet.

Gilt ab VZ 2024

Erweiterter Verlustvortrag, § 10d Abs. 2 EStG (Änderung durch VA)

Nach dem geltenden Recht ist bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. EUR bzw. 2 Mio. EUR (Ehegatten) der Verlustvortrag für jedes Verlustvortragsjahr unbeschränkt möglich.

Für den Teil, der den Sockelbetrag überschreitet, ist der Verlustvortrag auf 60 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt.

Für die VZ 2024 bis 2027 wird der Verlustvortrag auf 70 % (vor VA 75 %) des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt.

Die Erweiterungen des Verlustvortrags gelten auch für die Körperschaftsteuer (§§ 8 Abs. 1 KStG i .V. m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG).

Ab dem VZ 2028 wird bei der sog. Mindestgewinnbesteuerung die Prozentgrenze von 60 % wieder angewandt

Versorgungsfreibetrag, § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG (keine Änderung durch VA)

Nach § 19 Abs. 2 EStG bleibt von Versorgungsbezügen ein nach einem Prozentsatz ermittelter und auf einen Höchstbetrag begrenzter Versorgungsfreibetrag sowie ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (Freibeträge für Versorgungsbezüge) steuerfrei. Beginnend mit dem Jahr 2023 wird der anzuwendende Prozentwert zur Bemessung des Versorgungsfreibetrages nicht mehr in jährlichen Schritten von 0,8 Prozentpunkten, sondern nur noch in jährlichen Schritten von 0,4 Prozentpunkten verringert. Der Höchstbetrag sinkt ab dem Jahr 2023 um jährlich 30 EUR und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag um jährlich 9 EUR.

Gilt ab VZ 2023

Rentenbesteuerung, § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG (keine Änderung durch VA)

Ab dem Jahr 2023 wird der Anstieg des Besteuerungsanteils für jeden neuen Renteneintrittsjahrgang auf einen halben Prozentpunkt jährlich reduziert. Für die Kohorte 2023 beträgt demnach der maßgebliche Besteuerungsanteil anstatt 83 Prozent nur noch 82,5 Prozent und nach seinem kontinuierlichen jährlichen Aufwuchs erreicht er erstmals für die Kohorte 2058 100 Prozent.

Gilt ab VZ 2023

Anhebung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte, § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG (keine Änderung durch VA)

Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn der im Kalenderjahr erzielte Gesamtgewinn weniger als 600 EUR beträgt (Freigrenze). Werden Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt und hat jeder von ihnen Veräußerungsgewinne erzielt, steht jedem Ehegatten die Freigrenze einzeln zu. Die Freigrenze wird auf 1.000 EUR erhöht.

Gilt ab VZ 2024

Altersentlastungsbetrag, § 24a Satz 5 EStG (keine Änderung durch VA)

Der verlangsamte Anstieg des Besteuerungsanteils wird im Bereich des Altersentlastungsbetrags nachvollzogen. Mit der Anpassung wird ab dem Jahr 2023 der anzuwendende Prozentsatz nicht mehr in jährlichen Schritten von 0,8 Prozentpunkten, sondern von 0,4 Prozentpunkten verringert. Der Höchstbetrag sinkt beginnend mit dem Jahr 2023 um jährlich 19 EUR anstatt bisher 38 EUR.

Gilt ab VZ 2023

Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung, § 34a EStG (keine Änderung durch VA)

Die Thesaurierungsbegünstigung wird durch verschiedene Maßnahmen verbessert. So wird u.a. der begünstigungsfähige Gewinn um die gezahlte Gewerbesteuer und die Beträge, die zur Zahlung der Einkommensteuer nach § 34a Abs. 1 EStG entnommen werden, erhöht. Damit steht künftig ein höheres Thesaurierungsvolumen zur Verfügung. Darüber hinaus wird Gestaltungsmodellen entgegengetreten, die der Zielsetzung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG entgegenlaufen.

§ 34a Abs. 2 Satz 2 EStG enthält zukünftig eine Fiktion, wonach Entnahmen vorrangig bis zur Höhe der Einkommensteuer im Sinne des § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags als zur Zahlung dieser Beträge verwendet gelten. Die Einfügung des § 34a Abs. 2 Satz 2 EStG steht im Zusammenhang mit den Anpassungen in § 34a Abs. 2 Satz 1 EStG und entbindet den Steuerpflichtigen vom Nachweis, ob und in welcher Höhe Entnahmen zum Zweck der Tilgung der Steuern für begünstigt besteuerte, nicht entnommene Gewinne eingesetzt werden.

Die neuen Regelungen bei der Thesaurierungsbegünstigung sind erstmals für den VZ 2024 anzuwenden

Fünftelungsregelung bei der Lohnsteuer, § 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG (Änderung durch VA)

Derzeit kann die Tarifermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG für bestimmte Arbeitslöhne (Entschädigungen, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten) bereits bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden. Da dieses Verfahren für Arbeitgeber kompliziert ist, wird es gestrichen. Die Tarifermäßigung können Arbeitnehmer weiterhin im Veranlagungsverfahren geltend machen.

Gilt erstmals für den Lohnsteuerabzug 2025 (vor VA: 2024)

Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung, § 40b Abs. 3 EstG (keine Änderung durch VA)

Arbeitgeber können die Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung mit einem Pauschsteuersatz von 20 Prozent erheben, wenn der steuerliche Durchschnittsbetrag ohne Versicherungsteuer 100 EUR im Kalenderjahr nicht übersteigt. Dieser Grenzbetrag wird aufgehoben.

Gilt erstmals für den Lohnsteuerabzug 2024

Beschränkte Einkommensteuerpflicht von Arbeitnehmern, § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a (keine Änderung durch VA)

Um für die bestehende und für zukünftige entsprechende DBA-Regelungen das bestehende Hindernis des Fehlens einer umfassenden beschränkten Steuerpflicht zu beheben, wird die Vorschrift ergänzt. Die nichtselbstständige Arbeit gilt daher als im Inland ausgeübt oder verwertet, soweit die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübt wird und ein mit dem Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes DBA oder eine zwischenstaatliche Vereinbarung für diese im Ansässigkeitsstaat oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübte Tätigkeit Deutschland ein Besteuerungsrecht zuweist.

Gilt für Einkünfte nach dem 31.12.2023

Tarifermäßigung bei beschränkt Steuerpflichtigen, § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. D EstG (Änderung durch VA)

Es wird eine Antragsveranlagung für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit tarifermäßigt zu besteuerndem Arbeitslohn ermöglicht, die im Übrigen von dieser Veranlagungsart ausgeschlossen sind (§ 50 Abs. 2 Satz 7 EstG).

Gilt ab VZ 2025 (vor Vermittlungsausschuss: VZ 2024)

Freigrenze für den Quellensteuereinbehalt, § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und Satz 2 EStG (keine Änderung durch VA)

In erster Linie erfasst diese Vorschrift in der Praxis Vergütungsschuldner mit wechselnden, gering vergüteten Gläubigern (z. B. Zahlungen von Verlagen oder von Rundfunksendern für Bildrechteüberlassung). § 50c EStG eröffnet dem Vergütungsschuldner die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen vom Steuerabzug abzusehen. Eine dieser Voraussetzungen ist, dass der Betrag inkl. der abzuführenden Steuer nach § 50a EStG 5.000 EUR nicht überschreitet. Diese Grenze wird auf 10.000 EUR erhöht.

Gilt für Vergütungen, die nach dem 31.12.2023 zufließen.

Zuwendungsbestätigung, § 50 EStDV (keine Änderung durch VA)

Zuwendungsempfängern, die das BZSt in das Zuwendungsempfängerregister nach § 60b AO aufgenommen hat, wird der Weg zum Zuwendungsnachweis über die amtlich vorgeschriebenen Vordrucke bzw. die elektronische Spendenquittung nach § 50 Abs. 2 EstDV eröffnet.

Gilt erstmals für Zuwendungen nach dem 31.12.2024

Umsetzung durch Kreditzweitmarktförderungsgesetz: Einkommensteuer

Einige Maßnahmen wurden bereits im Dezember 2023 aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst und in das inzwischen bereits verkündete Kreditzweitmarktförderungsgesetz aufgenommen:

- Zinsschranke, § 4h EStG: Die Zinsabzugsbeschränkung nach § 4h EStG und § 8a KStG wurde an die Vorgaben der Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) angepasst (Tipp: Weitere Informationen in unserem Beitrag "Änderungen der Zinsschranke und Einführung einer Zinshöhenschranke").

- Keine Besteuerung der sog. "Dezemberhilfe 2022", §§ 123 bis 126 EStG: Auf die Besteuerung der Dezember-Soforthilfe für die hohen für Kosten für Erdgas wurde verzichtet.

Gestrichene Maßnahmen: Einkommensteuer

- Freigrenze i. H. v. 1.000 EUR für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, § 3 Nr. 73 EStG
- Erhöhung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter auf 1.000 EUR; Erweiterung der Anwendung des Sammelpostens, § 6 Abs. 2, Abs. 2a Satz 1 und Satz 2 EStG
- Anhebung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand, § 9 Abs. 4a EStG
- Erweiterter Verlustrücktrag, § 10d Abs. 1 EStG
- Anhebung des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen auf 150 EUR, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG
- Anhebung des Fördersatzes für die steuerliche Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen, § 35c Abs. 1a EStG

2. Körperschaftsteuer

Option zur Körperschaftsbesteuerung, Personengesellschaften, § 1a Abs. 1 Satz 1 bis 4 KStG (keine Änderung durch VA)

Nunmehr erhalten alle Personengesellschaften die Möglichkeit, zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren (bisher nur Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften).

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Option zur Körperschaftsbesteuerung, Kommanditgesellschaft, § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG (keine Änderung durch VA)

Mit der Ergänzung des Satzes 2 soll sichergestellt werden, dass die steuerneutrale Ausübung der Option nicht allein dadurch ausgeschlossen wird, dass in Sonderfällen, in denen die Beteiligung an einer Komplementärin einer optierenden KG (i. d. R. eine zu Null Prozent beteiligte GmbH) eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, diese Beteiligung nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht wird.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Option zur Körperschaftsbesteuerung, thesaurierte Gewinne, § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG (keine Änderung durch VA)

Im Unterschied zu einer echten Kapitalgesellschaft, bei der ein Zufluss bei einem beherrschenden Gesellschafter bereits mit dem Ausschüttungsbeschluss fingiert wird, sieht das Gesellschaftsrecht bei Personengesellschaften keinen besonderen Ausschüttungsbeschluss vor. Deshalb soll auch bei beherrschenden Gesellschaftern einer optierenden Personengesellschaft ein kapitalertragsteuerpflichtiger Zufluss erst bei tatsächlicher Entnahme anzunehmen sein.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze, § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 KStG (keine Änderung durch VA)

Wohnungsgenossenschaften und -vereine werden auch dann die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG erhalten, wenn ihre übrigen Einnahmen nur wegen der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen zwar die Unschädlichkeitsgrenze von 10 Prozent der Gesamteinnahmen übersteigen, die Einnahmen aus diesen Stromlieferungen aber nicht 30 Prozent (bisher 20 Prozent) ihrer Gesamteinnahmen übersteigen. Die Änderung gilt auch für die Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 15 GewStG).

Gilt ab VZ 2023

Verlustberücksichtigung bei ertragsteuerlicher Organschaft, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG (keine Änderung durch VA)

Die Regelung zur doppelten Verlustberücksichtigung bei ertragsteuerlicher Organschaft wird gestrichen. Nach dieser Regelung bleiben negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Die Regelung sollte verhindern, dass sich bei doppelansässigen Gesellschaften Verluste im In- und Ausland doppelt oder entsprechend nationaler Regelungen ausländischer Staaten stets zulasten der Bundesrepublik Deutschland auswirken.

Gilt ab VZ 2024

Kapitalertragsteuer-Erstattungsanspruch ausländischer gemeinnütziger Organisationen, § 32 Abs. 6 KStG (keine Änderung durch VA)

Mit einem neuen Erstattungsanspruch wird die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für ausländische, in EU- und EWR-Staaten ansässige, gemeinnützige Organisationen auch im Bereich der Kapitalertragsteuer nachvollzogen.

Gilt in allen offenen Fällen

Umsetzung durch Kreditzweitmarktförderungsgesetz: Körperschaftsteuer

Einige Maßnahmen wurden bereits im Dezember 2023 aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst und in das inzwischen bereits verkündete Kreditzweitmarktförderungsgesetz aufgenommen:

- Zinsschranke, § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG: Der Anwendungsbereich der Vorschrift wurde auf sämtliche Körperschaften erweitert.
- Zinsschranke, Gesellschafter-Fremdfinanzierung, § 8a Abs. 3 Satz 1: Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter sind bei Prüfung der 10 Prozent-Grenze zur schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung zusammenzurechnen.

Gewerbesteuer

Erweiterte Kürzung, § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG (keine Änderung durch VA)

Um den Ausbau der Solarstromerzeugung und den Betrieb von Ladesäulen weiter voranzutreiben, steigt bei der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen die Unschädlichkeitsgrenze von 10 Prozent auf 20 Prozent.

Gilt ab Erhebungszeitraum 2023

Gestrichene Maßnahmen: Gewerbesteuer

- Abschaffung der Reichweitenalternative Hybrid-Pkw bei der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen, § 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 2 Doppelbuchst. bb GewStG
- Erweiterter Verlustvortrag, § 10a GewStG

3. Umsatzsteuer

Umsatzsteuerbefreiung für Verfahrenspfleger, § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. m und n UStG (Änderung durch VA)

Alle im Rahmen eines Betreuungs- und Unterbringungsverfahren zur Unterstützung einer hilfsbedürftigen Person tätigen Verfahrenspfleger werden nun als begünstigte Einrichtungen anerkannt. Dazu sollen insbesondere die Verfahrenspflegerbestellungen im Vorfeld der Bestellung eines Betreuers zählen.

Gilt ab 1.4.2024 (vor VA: ab Besteuerungszeitraum 2024)

Umsatzsteuerbefreiung für Verfahrensbeistände, § 4 Nr. 25 Satz 3 Buchst. D UstG (Änderung durch VA)

Die Steuerbefreiungvorschrift wird um die im Rahmen einer Unterbringung oder freiheitsentziehenden Maßnahmen nach § 167 Abs. 1 i. V. m. § 317 FamFG für Minderjährige tätige Verfahrensbeistände ergänzt.

Gilt ab 1.4.2024 (vor VA: ab Besteuerungszeitraum 2024)

Leistungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG (keine Änderung durch VA)

Eine neue Formulierung stellt klar, dass § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG nur auf Leistungen von Zweckbetrieben nach den §§ 66 bis 68 AO anzuwenden ist. Bei Leistungen von Zweckbetrieben nach § 65 AO findet hingegen keine umsatzsteuerrechtliche Prüfung der Wettbewerbsrelevanz dieser Leistungen statt. Denn bei Zweckbetrieben i.S.v. § 65 AO wird dem Wettbewerbsgedanken bereits durch die Definition des Zweckbetriebs in § 65 AO hinreichend Rechnung getragen.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Übertragung von Emissionszertifikaten, § 13b Abs. 5 Satz 8 UstG (Änderung durch VA)

Für bestimmte, der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unterfallende Umsätze enthält die Vorschrift eine Vereinfachungsregelung, wonach der Leistungsempfänger als Steuerschuldner gilt, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger für diesen Umsatz die Regelung des § 13b Abs. 2 UstG angewandt haben, obwohl dies nach Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Voraussetzungen nicht zutreffend war. Auch die Übertragung von Emissionszertifikaten soll unter diese Vereinfachungsregelung fallen.

Gilt ab 1.4.2024 (vor VA: ab Besteuerungszeitraum 2024)

Obligatorische Verwendung der eRechnung, § 14 Abs. 1 Satz 2 bis 8, Abs. 2 und 3 UStG, § 27 Abs. 38 UStG, §§ 33, 34 UStDV (keine Änderung durch VA)

Die obligatorische Verwendung der eRechnung ab 2025 wird Voraussetzung für die zu einem späteren Zeitpunkt einzuführende Verpflichtung zur transaktionsbezogenen Meldung von Umsätzen im B2B-Bereich durch Unternehmer an ein bundeseinheitliches elektronisches System der Verwaltung (Meldesystem) sein.

Nur noch eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird, das ihre elektronische Verarbeitung ermöglicht, und die den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU entspricht, wird als elektronische Rechnung gelten. Rechnungen, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt werden, werden unter dem neuen Begriff "sonstige Rechnung" zusammengefasst.

Es wird eindeutig geregelt, in welchen Fällen eine eRechnung obligatorisch zu verwenden ist und in welchen Fällen die Verwendung einer sonstigen Rechnung möglich bleibt. Für Kleinbetragsrechnungen i. S. d. § 33 UStDV und für Fahrausweise i. S. d. § 34 UStDV können weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden.

Die Übergangsregelungen wurden in der vom Bundestag verabschiedeten Gesetzesfassung gegenüber dem Regierungsentwurf nochmals erweitert (im Rahmen des Vermittlungsverfahrens gab es keine Änderung mehr):

Zu einem zwischen dem 1.1.2025 und 31.12.2026 ausgeführten Umsatz kann befristet bis zum 31.12.2026 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format (mit Zustimmung des Empfängers) ausgestellt werden (§ 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 1 UStG-E).

Durch § 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 2 wird die zuvor genannte Regelung für Rechnungen, die von Unternehmern mit einem Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr (2026) bis zu 800.000 EUR ausgestellt werden, nochmal um ein Jahr bis zum 31.12.2027 erweitert.

Neu in der vom Bundestag am 17.11.2023 verabschiedeten Gesetzesfassung war, dass das strukturierte elektronische Format einer elektronischen Rechnung auch zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden kann. Voraussetzung ist, dass das Format die richtige und vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben aus der elektronischen Rechnung in ein Format ermöglicht, das der europäischen Norm (EN 16931) entspricht oder mit dieser kompatibel ist. So kann z.B. auch das verbreitete EDI-Verfahren unter den genannten Voraussetzungen auch nach dem 31.12.2027 weiter genutzt werden.

Zu einem zwischen dem 1.1.2026 und 31.12.2027 ausgeführten Umsatz können Rechnungen bis Ende 2027 auch dann mittels EDI-Verfahren übermittelt werden, wenn die o.g. Extraktion nicht möglich ist (mit Zustimmung des Empfängers; § 27 Abs. 38 Satz 1 Nr. 3 UStG-E).

Gilt ab 1.1.2025

Umsatzsteuer-Voranmeldung, § 18 UstG (Änderung durch VA)

Auf die Übermittlung einer Umsatzsteuer-Voranmeldung wird bei Kleinunternehmern i. S. v. § 19 Abs. 1 UstG grundsätzlich verzichtet. Neu ist, dass Unternehmer durch das Finanzamt von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldung und Entrichtung der Vorauszahlung befreit werden sollen, wenn die Steuer für das vorausgegangene Kalenderjahr nicht mehr als 2.000 EUR (bisher 1.000 EUR) betragen hat.

Gilt ab Besteuerungszeitraum 2025 (vor VA: 2024).

Umsatzsteuererklärung von Kleinunternehmern, § 19 Abs. 1 Satz 4 UstG (Änderung durch VA)

Kleinunternehmer sollen künftig grundsätzlich von der Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr befreit sein. Dies soll jedoch nicht die Fälle des § 18 Abs. 4a UstG betreffen. Auch bei Aufforderung zur Abgabe durch das Finanzamt (vgl. § 149 Abs. 1 Satz 2 AO) soll die Erklärungspflicht noch bestehen bleiben.

Die Regelung ist erstmals auf den Besteuerungszeitraum 2024 (vor VA: 2023) anzuwenden (§ 27 Abs. 39 UstG)

Ist-Besteuerung, § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG (keine Änderung durch VA)

Die Möglichkeit der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten statt vereinbarten Entgelten wird von 600.000 EUR auf 800.000 EUR angehoben.

Gilt ab Besteuerungszeitraum 2024

Gestrichene Maßnahmen: Umsatzsteuer

- Absenkung des Durchschnittssteuersatzes und der Vorsteuerpauschale für land- und forstwirtschaftliche Umsätze von 9,0 % auf 8,4 %, § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG
- Vorzeitiges Auslaufen der befristeten ermäßigten Umsatzbesteuerung für Gas- und Wärmelieferungen zum 29.2.2024 statt 31.3.2024, § 28 Abs. 5 und 6 UStG

4. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer

Leistungen bei KGaA, § 7 Abs. 9 ErbStG (keine Änderung durch VA)

Es wird klargestellt, dass als Schenkung auch die Werterhöhung einer Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KgaA gilt.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Nichtaufgriffsgrenze für Versicherungsunternehmen, § 20 Abs. 7 ErbStG (keine Änderung durch VA)

Nach § 20 Abs. 6 Satz 1 ErbStG haften Versicherungsunternehmen, die vor Entrichtung oder Sicherstellung der Erbschaftsteuer die von ihnen zu zahlende Versicherungssumme oder Leibrente ins Ausland zahlen oder ausländischen Berechtigten zur Verfügung stellen, in Höhe des ausgezahlten Betrags für die Steuer. Die Vorschrift gewährt insoweit eine Erleichterung, dass die Finanzbehörde die grundsätzlich bestehende Haftung nicht geltend machen darf, wenn der in einem Steuerfall ausgezahlte Betrag eine bestimmte Höhe nicht übersteigt. Die Nichtaufgriffsgrenze wird von 600 EUR auf 5.000 EUR erhöht.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Umsetzung durch Kreditzweitmarktförderungsgesetz: Erbschaftsteuer

Bereits im Dezember 2023 aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst und in das inzwischen bereits verkündete Kreditzweitmarktförderungsgesetz aufgenommen:

- Rechtsfähige Personengesellschaften, § 2a ErbStG: In Hinblick auf die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen wurde klargestellt, dass das Transparenzprinzip und das Gesamthandsprinzip fortgeführt wird. Bei einer Zuwendung an eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende (gilt ab 1.1.2024).

5. Abgabenordnung

Internationales Risikobewertungsverfahren, § 89b AO (keine Änderung durch VA)

Es handelt sich um eine Vorschrift, die neu eingeführt wird. Ein internationales Risikobewertungsverfahren ist eine gemeinsame Einschätzung von steuerlichen Risiken von bereits verwirklichten Sachverhalten mit einem oder mehreren Staaten oder Hoheitsgebieten in einem auf Kooperation und Transparenz angelegten Verfahren.

Soweit in einem internationalen Risikobewertungsverfahren das Risiko eines Steuerausfalls unter Beibehaltung der erklärten oder im Rahmen des internationalen Risikobewertungsverfahrens angepassten Angaben in Bezug auf die bewerteten Sachverhalte als gering eingeschätzt wird, kann die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Außenprüfung unterbleiben. Der Antrag ist jeweils durch das konzernleitende Unternehmen zu stellen.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Anzeigen über die Erwerbstätigkeit, § 138 Abs. 1c AO (keine Änderung durch VA)

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie wird in Fallgruppen, in denen in aller Regel kein steuerliches Ausfallrisiko besteht, auf die Anzeigen einer Erwerbstätigkeit und die hieran regelmäßig anschließende Auskunftspflicht gegenüber dem örtlich zuständigen Finanzamt verzichtet. Zu diesem Zweck wird eine Ermächtigung für das BMF geschaffen.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Grenzen für die Buchführungspflicht, § 141 AO (keine Änderung durch VA)

Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, die für den einzelnen Betrieb einen Gesamtumsatz von mehr als 600.000 EUR im Kalenderjahr erzielen sind nach bisheriger Rechtslage verpflichtet, Bücher zu führen. Diese Betragsgrenze wird auf 800.000 EUR erhöht. Eine Buchführungspflicht entsteht auch ab einem Gewinn i. H. v. 60.000 EUR. Diese Betragsgrenze wird auf 80.000 EUR erhöht.

Gilt für Wirtschaftsjahre mit Beginn nach dem 31.12.2023

Grenze für die Aufbewahrungspflicht bei Überschusseinkünften, § 147a Abs. 1 AO (keine Änderung durch VA)

Steuerpflichtige, die Überschusseinkünfte von mehr als 500.000 EUR im Kalenderjahr erzielen, haben die Aufzeichnungen und Unterlagen über die den Überschusseinkünften zu Grunde liegenden Einnahmen und Werbungskosten 6 Jahre aufzubewahren. Diese Betragsgrenze wird auf 750.000 EUR erhöht.

Gilt ab VZ 2027; darüber hinaus wird klargestellt, dass bestehende Aufbewahrungsfristen, die bereits bis einschließlich des VZ 2026 entstanden sind, weiterhin fortgelten, auch wenn die Einkunftsgrenze ab dem VZ 2027 nicht mehr überschritten wird.

Hemmung der Verjährung, § 230 AO (keine Änderung durch VA)

Durch das Jahressteuergesetz 2022 war ein neuer Absatz 2 angefügt worden. Nun wird klargestellt, dass es sich bei dieser Regelung - anders als im Fall des Absatz 1 - wie in den Fällen des § 171 AO um eine Ablaufhemmung der Verjährungsfrist handelt.

Gilt für alle am Tag nach der Verkündung noch nicht abgelaufenen Zahlungsverjährungsfristen

Aussetzungszinsen, § 237 Abs. 6 AO (Änderung durch VA)

Aussetzungszinsen werden für von der Vollziehung ausgesetzte Haftungsansprüche eingeführt. Dies ist bei von Vollziehung ausgesetzten Steueransprüche bereits der Fall.

Gilt für alle nach dem 31.12.2024 (vor VA: 31.12.2023) entstandene Haftungsansprüche

Umsetzung durch Kreditzweitmarktförderungsgesetz: Abgabenordnung

Bereits im Dezember 2023 aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst und in das inzwischen bereits verkündete Kreditzweitmarktförderungsgesetz aufgenommen:

- Personenvereinigungen, §§ 14a und 14b AO: Anpassung an die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen (gilt ab 1.1.2024).
- Pflichten der gesetzlichen Vertreter, § 34 AO: Künftig haben daher die gesetzlichen Vertreter die steuerlichen Pflichten zu erfüllen und nicht mehr deren Geschäftsführer. Die steuerlichen Pflichten von Vermögensmassen haben weiterhin deren Geschäftsführer zu erfüllen (gilt ab 1.1.2024).
- Einspruchsbefugnis bei einheitlicher Feststellung, 352 AO: Bei rechtsfähigen Personenvereinigungen ist grundsätzlich allein die Personenvereinigung einspruchsbefugt, nicht mehr wie bisher der zur Vertretung berufene Geschäftsführer. Es gelten jedoch Ausnahmen geben; in sonstigen Fällen einheitlicher Feststellungen (z. B. nicht rechtsfähige Personenvereinigungen) ist grundsätzlich - wie bisher - allein die in § 352 Abs. 2 AO bezeichnete Person (Einspruchsbevollmächtigter) einspruchsbefugt. Auch hier gibt es Ausnahmen (gilt ab 1.1.2024).

Gestrichene Maßnahmen: Abgabenordnung

- Einführung einer Anzeigepflicht für innerstaatlichen Steuergestaltungen, §§ 138l bis 138n AO

6. Außensteuergesetz (keine Änderung durch VA)

Als Ersatz für die ursprünglich vorgesehene Zinshöhenschranke, die aus dem Gesetzentwurf gestrichen wurde, werden neue Regelungen für grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen und -dienstleistungen eingeführt (§ 1 Abs. 3d und 3e AStG).

Mit den Änderungen sollen Gewinnverlagerungsstrategien weiter eingedämmt und der Fremdvergleichsgrundsatz eindeutiger gefasst werden. Damit soll sichergestellt werden, dass Gewinne dort besteuert werden, wo sie wirtschaftlich entstanden sind. Insbesondere soll verhindert werden, dass internationale Unternehmensgruppen mithilfe von grenzüberschreitenden Finanzierungen Betriebsausgaben in Form von Zinsen mit dem Ziel der Minderung ihrer steuerlichen Bemessungsgrundlage generieren können. Neben strengen Anforderungen an die zulässige Höhe von Darlehenszinsen, die dem Fremdvergleich standhalten müssen, soll u.a. auch glaubhaft nachgewiesen werden, dass der Schuldner das Darlehen wird zurückzahlen können.

Gilt ab VZ 2024

7. Umwandlungssteuergesetz (keine Änderung durch VA)

Aufgrund der BFH-Rechtsprechung eröffnen sich ungerechtfertigte Gestaltungsmöglichkeiten zur steuerfreien Veräußerung von Teilbetrieben. Die sog. Nachspaltungsveräußerungssperre in § 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG wird daher umformuliert.

Gilt erstmals für Spaltungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem 14.7.2023 erfolgt

8. Handelsgesetzbuch (keine Änderung durch VA)

Die Schwellenwerte in § 241a HGB werden - wie in § 141 AO - von 600.000 EUR auf 800.000 EUR (Umsatzerlöse bzw. Gesamtumsatz) und von 60.000 EUR auf 80.000 EUR (Jahresüberschuss bzw. Gewinn) angehoben. Unterhalb dieser Schwellenwerte dürfen steuerpflichtige Einzelkaufleute statt einer handelsrechtlichen Buchführung mit Jahresabschlusserstellung (und entsprechender steuerlicher Gewinnermittlung) nur eine Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschuss-Rechnung mit vereinfachter Buchführung durchführen.

Gilt erstmals für ein Geschäftsjahr mit Beginn nach dem 31.12.2023

9. Forschungszulagengesetz (Änderung durch VA)

Aktuell können Eigenleistungen eines Einzelunternehmers in einem begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben in Höhe von 40 EUR je nachgewiesene Arbeitsstunde bei maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche als förderfähiger Aufwand berücksichtigt werden. Um die Forschungszulage auch für Einzelunternehmer attraktiver zu gestalten, wird der förderfähige Wert der geleisteten Arbeitsstunde für die Eigenleistungen auf 70 EUR je Arbeitsstunde angehoben. Unverändert werden maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche als förderfähiger Aufwand anerkannt. Entsprechendes soll für Eigenleistungen von Mitunternehmern gelten (§ 3 Abs. 3 Sätze 2 und 3 FZulG).

Die Förderung nach dem Forschungszulagengesetz (FZulG) erfolgt bisher nur in Bezug auf die dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslöhne von im Forschungs- und Entwicklungsvorhaben beschäftigten Arbeitnehmern, die Eigenleistung eines Einzelunternehmers in sowie anteilig in Bezug auf das Entgelt für Auftragsforschung. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, wird die Forschungszulage auf im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben genutzte abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die für die Durchführung des Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich und unerlässlich sind, ausgeweitet (§ 3 Abs. 3a FZulG).

Außerdem können für in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben 70 % (bisher 60 %) der Kosten, die der Auftraggeber für den Auftrag aufwendet, als förderfähige Aufwendungen berücksichtigt werden (§ 3 Abs. 4 FZulG).

Die Bemessungsgrundlage umfasst die im Wirtschaftsjahr entstandenen förderfähigen Aufwendungen und beträgt grundsätzlich 2 Mio. EUR. Mit dem Zweiten Corona Steuerhilfegesetz wurde die maximale Bemessungsgrundlage für den Zeitraum vom 1.7.2020 bis 30.6.2026 befristet auf 4 Mio. EUR verdoppelt. Die maximale Bemessungsgrundlage wird entfristet und auf 10 Mio. EUR (vor Vermittlungsausschuss: 12 Mio. EUR) erhöht (§ 3 Abs. 5 FZulG).

Die Forschungszulage beträgt für alle Anspruchsberechtigten 25 % der Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 5 FZulG. Anspruchsberechtige, die als kleines und mittleres Unternehmen im Sinne der KMU-Definition des Anhang I der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung gelten, können zusätzlich eine Erhöhung der Forschungszulage um 10 Prozentpunkte beantragen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 FZulG;).

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung (vor Vermittlungsausschuss: ab 1.1.2024)

Umsetzung durch Kreditzweitmarktförderungsgesetz: Weitere Steueränderungen

Bereits im Dezember 2023 aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst und in das inzwischen bereits verkündete Kreditzweitmarktförderungsgesetz aufgenommen:

- Grunderwerbsteuergesetz, Anpassung an das MoPeG; § 24 GrEStG: Zeitlich begrenzt auf das Jahr 2024 gelten rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.

Gestrichene Maßnahmen: Weitere Steueränderungen

- Einführung einer Investitionsprämie durch eine neues Klimaschutz-Investitionsprämiengesetz, wodurch die Transformation der Wirtschaft in Richtung insbesondere von mehr Klimaschutz befördert werden sollte.

II. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024

Das seit Wochen erwartete Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) fällt voraussichtlich überraschend umfangreich aus. Dies ergibt sich aus einer noch unveröffentlichten Fassung des Referentenentwurfs, über den die Presse berichtet.

Dem Vernehmen nach befindet sich der mit Begründung insgesamt knapp 240 Seiten umfassende Gesetzentwurf derzeit noch in der regierungsinternen sog. Frühkoordinierung. Mit einer Veröffentlichung soll im Laufe des Frühjahrs zu rechnen sein.

Dass der Referentenentwurf noch nicht offiziell zur Stellungnahme an die Verbände gegangen ist, liegt offenbar an einzelnen, politisch strittigen Punkten.

Dies soll insbesondere die Abschaffung der Kombination der Lohnsteuerklassen III und V zu Gunsten des Faktorverfahrens und Neuregelungen bei der steuerlichen Gemeinnützigkeit betreffen.

Der Großteil des JStG 2024 scheint dagegen derzeit in der Koalition weitgehend unstrittig.

Die jetzt bekannt gewordene Fassung des JStG 2024 legt Schwerpunkte z.B. in den Bereichen Umsatzsteuer und Lohnsteuer. In der sog. vollen Jahreswirkung sieht es Steuermehreinnahmen von 110 Mio. Euro vor.

Konkret sind u.a. folgende Neuregelungen enthalten:

Einkommensteuer

- In Reaktion auf den Beschluss des BVerfG zur Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften soll § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG um eine neue Nr. 4 ergänzt werden, die eine Buchwertfortführung anordnet, wenn ein Wirtschaftsgut „unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer“ übertragen wird. Damit wird der Anordnung des BVerfG Folge geleistet, die verfassungswidrige Ungleichbehandlung dergestalt, dass bislang solche Übertragungen nicht von Satz 3 erfasst waren, zu beseitigen. Die Vorschrift soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein. Dabei ist zu beachten, dass die Anwendungsregelung eine Ausnahme vorsieht für Fälle, in denen eine Übertragung zum gemeinen Wert beibehalten werden soll (bspw. gewünschte Aufdeckung stiller Reserven zur Verlustnutzung); lt. Anwendungsregelung (§ 52 Abs. 12 EStG-E) kann aus Vertrauensschutzgründen auf gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer zum Zeitpunkt der Übertragung (insoweit ist wohl „auf den Zeitpunkt der Übertragung“ gemeint) für Übertragungen vor dem 12.01.2024 (Tag der Veröffentlichung des BVerfG-Beschlusses) von einer Anwendung der Neuregelung abgesehen werden.
- Zudem sollen die sog. Körperschaftsklauseln in § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG sowie in § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG (Realteilung) verschärft werden. Ein neuer Satz 7 in § 6 Abs. 5 EStG-E soll regeln, dass “eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft […] an dem übertragenen Wirtschaftsgut […] auch vorliegt, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft […] tritt“. Dieser beabsichtigte neue Satz verkörpert eine Nichtanwendungsgesetzgebung der BFH-Rechtsprechung vom 15.07.2021 (IV R 36/18 zu § 6 Abs. 5 EStG) bzw. der FG-Rechtsprechung vom 31.03.2022 (FG Hessen, 8 K 590/20 zu § 16 EStG), nach der ein Verstoß gegen die KSt-Klausel nur vorliegt – die Normen mitunter teleologisch zu reduzieren seien –, wenn im übertragenen Wirtschaftsgut gespeicherte stille Reserven aus dem Einkommensteuer- in das

Körperschaftsteuerregime wechseln. Der BFH führte dazu aus, dass es gemessen am Gesetzeszweck zu sinnwidrigen Ergebnissen käme, bejahe man einen Sperrfristverstoß in Fällen, in denen und soweit bereits eine Kapitalgesellschaft vermögensmäßig an dem übertragenen Wirtschaftsgut beteiligt war. Eben diese Fälle soll der neu eingefügte Satz nun aber sperrfristschädlich machen. Entsprechend wird ein neuer Satz 5 in § 16 Abs. 3 EStG-E für die Fälle der Realteilung ergänzt, der eine Verweisung auf § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG-E enthält. Die Neuregelungen in § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG-E sowie in § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG-E sollen in allen offenen Fällen anzuwenden sein (§ 52 Abs. 12 EStG-E). Eine solche Anwendungsregelung dürfte jedoch eine verfassungswidrige echte Rückwirkung darstellen.

- **Steuerbefreiung für photovoltaikanlagen: zulässigen Bruttoleistung generell auf 30 KW Peak.**

  Die für die Anwendung der Steuerbefreiung zulässige Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister wird von 15 KW auf 30 KW peak je Wohn- oder Gewerbeeinheit erhöht. Auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten, aber ohne Wohneinheiten sind die Photovoltaikanlagen bis zu 30 KW peak je Gewerbeeinheit begünstigt. Insgesamt sind weiterhin höchstens 100 KW Peak pro Steuerpichtigen oder Mitunternehmerschaft der Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen steuerbegünstigt.

  Praxishinweis: Es handelt sich bei der Steuerbefreiung um eine Freigrenze und nicht um einen frei Betrag.

  In Kraft treten: am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt.

- **Bonusleistungen für gesundheitsbewusstes Verhalten gesetzliche Verstetigung der 150 € Vereinfachungsregel**

  Bei Bonusleistungen bzw. Bonuszahlungen gesetzlicher Krankenkassen für gesundheitsbewusstes Verhalten (z.B. Präventionsmaßnahmen, Risikovorsorge, Früherkennung, Schutzimpfungen, Mitgliedschaft in einem Sportverein oder einem Fitnessstudio) ist eine den Sonderausgabenabzug mindernde Beitragserstattung in diesem Fall ausgeschlossen. Dies gilt für Bonusleistungen bis zu einer Höhe von 150 € pro versicherte Person und Beitragsjahr. In Höhe des übersteigenden Betrags wird von einer Beitragsrückerstattung ausgegangen. Der Steuerpflichtige kann indes nachweisen, dass es sich auch bei dem übersteigenden Betrag um Leistungen der Krankenkasse handelt. Diese Regelung gilt für bis zum 31.12.2024 geleistete Zahlungen.

  Voraussetzung: Der Versicherte trägt die finanziellen Aufwendungen für die jeweils geförderte Gesundheitsmaßnahme.

  Praxishinweis:

  Die ab dem 1.1.2025 in Kraft tretenden Änderungen sind grundsätzlich erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2023 bzw. für den Lohnsteuerabzug 2025 anzuwenden.

- **Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets**

  Arbeitgeber können Arbeitnehmern einen Zuschuss oder Sachbezug für die außerdienstliche Nutzung von Mobilitätsleistungen gewähren (wie z.B. E-Scooter, die qelegentliche Inanspruchnahme von Car-Sharing-, Bike-Sharing- sowie sonstigen Sharing-Angeboten und Fahrtdienstleistungen). Sofern die Leistungen — zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn — den Betrag von 2.400 € im Kalenderjahr nicht übersteigen, kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben.

  Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung sind die Aufwendungen des Arbeitgebers (einschließlich Umsatzsteuer).

Damit sollen die Anreize zur Förderung einer möglichst umweltverträglichen Mobilität erweitert werden.

Ausgenommen sind Luftfahrzeuge, private Kraftfahrzeuge und den Arbeitnehmern dauerhaft überlassene Kraftfahrzeuge einschließlich betrieblicher Kraftfahrzeuge (im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG).

Praxishinweise:

- Bei der Gewährung von Leistungen aus einem Mobilitätsbudget steht die kurzfristige, gelegentliche (von Fall zu Fall) und bedarfsgerechte Bereitstellung verschiedener Mobilitätformen im Vordergrund.

  Ausgeschlossen ist die Möglichkeit zur dauerhaften und nicht nur gelegentlichen Nutzung von Kraftfahrzeugen (z.B. auf Dauer ausgelegte Mietwagen-, Leasing- oder Abo-Modelle).
- Begünstigt ist die Nutzung an sich, nicht dagegen die Erstattung reiner Einzelkosten (z.B. Treibstoffkos- ten in Form von Tankkarten, Reparaturleistungen). Begünstigt sind danach Sachbezüge (z.B. bestimmtezweckgebundene Gutscheine einschließlich entsprechender Gutscheinkarten, digitale Gutscheine, Gutscheincodes oder Gutscheinapplikationen/-Apps oder entsprechende Geldkarten einschließlich Wertguthabenkarten in Form von Prepaid-Karten) und auch Zuschüsse (Geldleistungen wie z.B. naChträgliche Kostenerstattungen), die einem Arbeitnehmer zur Nutzung von Mobilitätsleistungen und somit zurindividuellen Fortbewegung im außerdienstlichen Bereich (insbesondere private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Familienheimfahrten) gewährt werden.
- Der Arbeitgeber hat die pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen nach § 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV im Lohnkonto aufzuzeichnen. Insofern dokumentiert der Arbeitgeber, auf welche Pauschalierungsvor schrift er sich im Falle der einzelnen Leistung innerhalb der Inanspruchnahme des Mobilitätsbudgets beruft.

  § 40 Abs. 4 EStG, Inkrafttreten am Tag nach derVerkündung im BGBI. (Art. 43 Abs. 1 des Gesetzes)

Im Bereich der Umsatzsteuer sind folgende Änderungen beabsichtigt:

- Neue Pflichtangabe in Rechnungen: "Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten", sofern der leistende Unternehmer die Steuer nach § 20 UStG berechnet (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG-E). Dies soll erstmalig anzuwenden sein auf Rechnungen, die nach dem 31.12.2025 ausgestellt werden.
- Anpassungen an Rechtsprechung zum Begriff der Werklieferung, zum unberechtigten Steuerausweis in einer Gutschrift, zur Vorsteueraufteilung sowie zur Steuerbefreiung im Bildungsbereich.
- Neufassung der Besteuerung der Kleinunternehmen: Umsetzung der Richtlinie 2020/285 durch Neukonzeption der Sonderregelung für Kleinunternehmer. Schwellenwerte von maximal 25.000 Euro für das vorangegangene Kalenderjahr und von maximal 100.000 Euro für das laufende Kalenderjahr für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG-E).
- Einführung eines besonderen Meldeverfahrens samt Kleinunternehmer-Identifikationsnummer zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung in anderen Mitgliedstaaten (§ 19a UStG-E). Regelung zu Rechnungen von Kleinunternehmen (§ 34a UStDV-E).
- Steuerbefreiung von Konsortialdienstleistungen (§ 4 Nr. 8 UStG-E).
- Neue Ortsregelung für Streaming (§ 3a Abs. 3 UStG-E).

- Abschaffung des Umsatzsteuerlagers (§ 4 Nr. 4a UStG).
- Verlängerung der Übergangsfrist zur Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG für die öffentliche Hand bis zum 31.12.2026 (§ 27 Abs. 22a Satz 1 UStG-E).

Im Bereich des Umwandlungssteuergesetzes sieht der Entwurf folgende Änderungen vor:

- Für Umwandlungen nach §§ 3 ff. und §§ 11 ff. UmwStG: Gem. eines beabsichtigten neuen § 3 Abs. 2a UmwStG-E soll die Übermittlung der steuerlichen Schlussbilanz auf den Übertragungsstichtag elektronisch und spätestens 14 Monate nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgen. Ausweislich der Gesetzesbegründung lehnt sich die Frist dabei an die Steuererklärungsabgabefrist nach § 149 Abs. 3 AO an; hier ist eine Fristverlängerung bis Ende Februar des Zweitfolgejahrs vorgesehen, bei § 3 Abs. 2a UmwStG-E bleibt zu beachten, dass die 14-Monatsfrist ab dem steuerlichen Übertragungsstichtag laufen soll.
- Behandlung einer Verschmelzung nach §§ 11 ff. UmwStG beim Anteilseigner: Der Ansatz beim Anteilseigner der Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft soll nunmehr der Regelfall werden, § 13 Abs. 2 UmwStG-E. Dabei soll mit § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG-E eine Frist für den unwiderruflichen Antrag auf Ansatz des gemeinen Werts nach § 13 Abs. 1 UmwStG eingeführt werden (bislang war der Antrag auf Buchwertansatz nicht fristgebunden). Soweit der Ansatz zum gemeinen Wert gewünscht ist, soll der Anteilseigner einen entsprechenden Antrag bis zum Ablauf der Frist zur Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr der Umwandlung stellen (d.h. spätestens mit Abgabe der Steuererklärung).
- Gewerbesteuerbelastung bei mittelbaren Übertragungen: Ein neuer Satz 3 in § 18 Abs. 3 UmwStG-E soll regeln, dass auch bei einer mittelbaren Veräußerung oder Aufgabe von Anteilen an der übernehmenden Personengesellschaft der Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt. Dies betrifft Übertragungsvorgänge bei doppelstöckigen Personengesellschaften.
- Keine negativen Anschaffungskosten i.R. von Einbringungen: Mit § 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG-E sollen Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum bei der Ermittlung des eingebrachten Betriebsvermögens zu berücksichtigen sein, insbesondere soll das eingebrachte Betriebsvermögen durch Entnahmen nicht negativ werden. Ein Buchwertansatz soll in diesen Fällen insoweit nicht möglich sein (insoweit sollen die Buchwerte aufzustocken sein). Die beabsichtigte Gesetzesänderung widerspricht höchstrichterlicher Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 07.03.2018, I R 12/16). Die dazugehörige Anwendungsregelung sieht vor, dass die Neuregelung bereits auf Einbringungen anzuwenden ist, bei denen der Umwandlungsbeschluss oder der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2023 erfolgt ist bzw. geschlossen wurde (§ 27 Abs. 22 UmwStG-E). Auch insoweit beabsichtigt der Gesetzgeber also eine (unechte) Rückwirkung, die verfassungsmäßig zweifelhaft sein dürfte.
- Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns gem. § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG: Soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile ganz oder teilweise veräußert hat, kommt es nicht zur rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung. Der Gesetzgeber fügt nunmehr in § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E ein, dass die Veräußerung unter Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen müsse. Dies obgleich als Veräußerung auch Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge gelten. Der Gesetzentwurf schließt sich damit der seitens der Finanzverwaltung bereits im Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des UmwStG vom 11.10.2023 (UmwStE-E) vertretenen Auffassung an (vgl. Rz. 22.17 UmwStE-E).

Im Körperschaftsteuergesetz sind folgende Änderungen vorgesehen:

- Anpassung des § 27 KStG: Die Änderung von § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG (Ausschluss der Anwendungsfälle des § 29 KStG) führt künftig zu einer abweichenden Handhabung in Umwandlungsfällen: Auch in Fällen einer Neuentstehung der übernehmenden Körperschaft soll keine Anfangsfeststellung des steuerlichen Einlagekontos erfolgen. Gleichzeitig bedeutet dies, dass der übergehende Einlagenkontenbestand als Zugang des laufenden Wirtschaftsjahrs zu behandeln sein soll; damit stünde er für eine Verwendung im ersten Wirtschaftsjahr noch nicht zur Verfügung. Zudem trägt der Wegfall von § 27 Abs. 2 Satz 5 KStG der Digitalisierung im Rahmen der Abgabe von Steuererklärungen Rechnung. Der neu angefügte § 27 Abs. 6 Satz 3 KStG soll die Vorschrift um die bisher fehlende gesetzliche Regelung zur Abbildung von organschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen im steuerlichen Einlagekonto der zwischengeschalteten Gesellschaft in Fällen einer mittelbaren Organschaft ergänzen.
- Bei den körperschaftsteuerlichen Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren in §§ 34 und 36 KStG sind Anpassungen zwecks Umsetzung von BVerfG-Entscheidungen geplant. Laut BVerfG (Beschlüsse vom 24.11.2022, 2 BvR 1424/15, und vom 06.12.2022, 2 BvL 29/14) unterfällt das unter dem Anrechnungsverfahren angesammelte Körperschaftsteuerminderungspotenzial in dem Umfang, in dem es im Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren realisierbar war, dem Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG. Durch die Änderung der Absätze 4 und 6 des § 36 KStG in § 34 Abs. 11 KStG-E soll eine verfassungskonforme Regelung in allen noch offenen Fällen geschaffen werden. Auch soll die Sonderregelung für Wohnungsunternehmen beim Übergang zur ausschüttungsunabhängigen Besteuerung des EK 02 in allen noch offenen Fällen an die Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss vom 07.12.2022, 2 BvR 988/16) angepasst werden (§ 34 Abs. 14 KStG-E).

Im Bereich der Lohnsteuer beabsichtigt der Entwurf folgende Änderungen:

- Pauschalbesteuerung der gelegentlichen Nutzung von außerdienstlichen Mobilitätsleistungen (z.B. E-Scooter, Car- oder Bike-Sharing-Angebote, Fahrtdienstleister) mit 25 Prozent bis zu einem Höchstbetrag von 2.400 Euro, sofern Leistungen aus diesem Mobilitätsbudget zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E). Begünstigt sind dabei Sachzuwendungen (z.B. bestimmte zweckgebundene Gutscheine oder Wertguthabenkarten) und Geldleistungen (z.B. nachträgliche Kostenerstattungen). Es soll dabei unerheblich sein, ob der Arbeitgeber die Mobilitätsleistungen selbst oder durch einen Dritten auf seine Veranlassung hin zur Verfügung stellt. Die dauerhafte Überlassung von Kraftfahrzeugen (Leasing-, Abo- oder Mietwagenmodelle), Job-Rädern oder Job-Tickets sollen von der Pauschalierungsmöglichkeit nicht erfasst werden, sodass die Regeln zur Dienstwagenbesteuerung und zu steuerfreien Arbeitgeberleistungen hiervon unberührt bleiben. Nicht erfasst sollen ferner Luftfahrzeuge und private Kraftfahrzeuge sein. Die Pauschalbesteuerung des Mobilitätsbudgets soll ausgeschlossen sein, wenn bereits von anderen Regelungen der Pauschalbesteuerung Gebrauch gemacht wird (§ 37b Abs. 2 Satz 2 oder § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG-E).
- Ergänzung einer Konzernklausel in § 19a Abs. 1 Satz 3 EStG-E, sodass die nachgelagerte Besteuerung auch für die vergünstigte Gewährung einer Beteiligung an Konzernunternehmen des Arbeitgebers i.S.d. § 18 AktG möglich werden soll. Dafür soll der Konzern insgesamt die Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG einhalten müssen. Eine weitere Voraussetzung soll sein, dass die Gründung keines Konzernunternehmens

mehr als 20 Jahre zurückliegt. Die Einführung der Konzernklausel in § 19a EStG wurde ursprünglich im Rahmen des Zukunftsfinanzierungsgesetzes im Jahr 2023 geplant und soll nunmehr im Zuge des vorliegenden JStG 2024 umgesetzt werden.

Gewerbesteuer

- Im Bereich der Gewerbesteuer soll § 7 Satz 8 und 9 GewStG dahingehend angepasst werden, dass Einkünfte, die in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG anfallen und nach den §§ 7 bis 13 AStG steuerpflichtig wären, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft im Sinne dieser Vorschriften wäre, als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten sollen (§ 7 Satz 8 GewStG-E). Laut Gesetzesbegründung soll mit der Neufassung des § 7 Satz 8 GewStG erreicht werden, dass sämtliche passiven ausländischen Betriebsstätteneinkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten und somit auch solche, für die Deutschland im Fall eines DBA das Besteuerungsrecht zusteht.

Grunderwerbsteuer

- Bei der Grunderwerbsteuer entfaltet die Frage der Zurechnung von Grundstücken im Hinblick auf die Verwirklichung der grunderwerbsteuerbaren Ergänzungstatbestände (§ 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG) erhebliche Relevanz. Nachdem sich sowohl der BFH als auch die Finanzverwaltung zu der Frage des „Gehörens“ eines Grundstücks positioniert haben, sieht hierfür nun der Referentenentwurf eine gesetzliche Neuregelung vor. Gem. § 1 Abs. 4a GrEStG-E soll ein Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG gehören, wenn die Gesellschaft es aufgrund eines Vorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG erworben hat oder, wenn die Gesellschaft die Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG innehat. Damit schließt die Neuregelung begrüßenswerter Weise entgegen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung eine nochmalige Zurechnung eines Grundstücks bei Verwirklichung eines Vorgangs nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG aus, so dass im Ergebnis keine Doppelzurechnung desselben Grundstücks erfolgen kann.

Im Erbschaftsteuergesetz sind folgende Anpassungen geplant:

- Reaktion auf die EuGH-Rechtsprechung (Urteil vom 21.12.2021, C-394/20): Anteilige Abzugsfähigkeit von Nachlassverbindlichkeiten in Fällen der beschränkten Steuerpflicht. Diese Abzugsfähigkeit soll entsprechend dem Anteil, mit dem der Vermögensanfall der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, möglich sein (§ 10 Abs. 6 Satz 3 ff. ErbStG-E). Zudem Neugliederung der Vorschrift des § 10 Abs. 6 ErbStG.
- Reaktion auf die Entscheidung des EuGH, in welcher er den unterschiedlichen Ansatz von Vermietungsimmobilien als unionsrechtswidrig eingestuft hat (Urteil vom 12.10.2023, C-670/21: Gewährung der Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nach § 13d ErbStG (sog. Befreiungsabschlag) auch für in einem Drittstaat belegene Grundstücke, soweit in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sichergestellt ist. Dabei soll das BMF eine Liste der Staaten veröffentlichen, die diese Voraussetzungen erfüllen (§ 13d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG-E).
- Erweiterung der Stundung nach § 28 Abs. 3 ErbStG auf sämtlichen Grundbesitz, der Wohnzwecken dient. Damit sollen laut Gesetzesbegründung auch Wohnungen erfasst

werden, die bspw. in Mietwohngrundstücken, gemischt genutzten Grundstücken oder Geschäftsgrundstücken enthalten sind.

- Bei der Mindeststeuer beschränkt sich die geplante Anpassung auf die Korrektur eines Büroversehens: Der neue (in der endgültigen Fassung zuvor vergessene) § 59 Abs. 3 MinStG, welcher die Höhe der Lohnkosten bei mobilen Beschäftigten zur Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags festlegt, setzt Punkt 3 der OECD-Verwaltungsleitlinien ("Agreed Administration Guidance") vom Juli 2023 um.

Nach der in den kommenden Wochen zu erwartenden Veröffentlichung des finalisierten Referentenentwurfs soll dem Vernehmen nach der Kabinettsbeschluss über den Regierungsentwurf des JStG 2024 noch vor der parlamentarischen Sommerpause geplant sein.

Mit den Beratungen im Deutschen Bundestag dürfte aber erst im Herbst zu rechnen sein. Der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens, in dem noch mit zahlreichen Änderungen im Vergleich zu der vorliegenden Entwurfsfassung zu rechnen ist, ist für das vierte Quartal 2024 zu erwarten.

III. Viele Neuregelungen für Personengesellschaften im Verfahrensrecht

Da durch das MoPeG zum 1.1.24 die Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften neu geregelt wurde, sah sich der Gesetzgeber gezwungen, auch viele verfahrensrechtlich bedeutsame Vorschriften der AO durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz grundlegend zu ändern.

1. Neue Unterscheidung: Rechtsfähig oder nicht?

Durch das MoPeG werden seit 2024 zivilrechtlich rechtsfähige (§ 705 BGB) und nicht rechtsfähige (§ 740 BGB) Personengesellschaften voneinander unterschieden.

Viele Steuergesetze kennen diese Unterscheidung nicht und verwenden oft nur den Begriff „Personenvereinigung". Um im Gegensatz zum Zivilrecht weiterhin unter den Begriff der Personenvereinigung alle Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit definieren zu können, wurde ab 2024 ein neuer § 14a AO eingeführt.

Dieser enthält eine Legaldefinition des steuerlichen Begriffs „Personenvereinigung", wobei eine Unterscheidung in rechtsfähige und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen vorgenommen wird.

- ***Rechtsfähige Personenvereinigungen sind z. B. zivilrechtlich rechtsfähige Personengesellschaften, Gesellschaften i. S. d. § 705 BGB, Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften sowie Wohnungseigentümergemeinschaften.***

- ***Zu den nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen zählen z. B. Bruchteils-, Güter- und Erbengemeinschaften (§ 14a Abs. 2 und 3 AO).***

Parallel zu der neuen Unterscheidung wurden ab dem 1.1.24 auch die Pflichten der gesetzlichen Vertreter von Personenvereinigungen angepasst.

Während **bisher immer die Geschäftsführer** einer Personenvereinigung deren steuerliche Pflichten zu erfüllen hatte, gilt diese Pflicht ab dem 1.1.24 bei

- rechtsfähigen Personenvereinigungen für die **gesetzlichen Vertreter** der Personenvereinigung (§ 34 Abs. 1 AO) und
- bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen für die **Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschafter** (§ 34 Abs. 2 AO).

Diese Verpflichtungen des § 34 AO erstrecken sich auch auf die Pflicht zur Abgabe der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Ergänzend hierzu wurde deshalb ab dem 1.1.24 eine Änderung des § 181 Abs. 2 AO vorgenommen.

Bei rechtsfähigen Personenvereinigungen ist neuerdings vorrangig die Personenvereinigung und nachrangig jeder Feststellungsbeteiligte und bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen jeder Feststellungsbeteiligte erklärungspflichtig. Durch diese Änderung ergibt sich eine Gleichbehandlung zwischen den Steuern, die die Personenvereinigung selbst schuldet (z. B. USt und ggf. GewSt), und den gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünften.

Dabei hat die Änderung der Erklärungspflicht auch eine Auswirkung auf den Verspätungszuschlag. Denn gemäß dem neuen § 152 Abs. 4 S. 3 AO ist der Verspätungszuschlag bei der nicht- oder nicht fristgerechten Abgabe der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung bei rechtsfähigen Personenvereinigungen vorrangig gegen die Personenvereinigung und bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen vorrangig gegen die erklärungspflichtigen Personen (Feststellungsbeteiligte) festzusetzen. Bisher erfolgte die Festsetzung der Zuschläge hingegen vorrangig gegen den Geschäftsführer der Personenvereinigung. Die Neuregelung gilt gemäß § 39 EGAO erstmals für Feststellungserklärungen, die nach dem 31.12.23 einzureichen sind.

Beispiel

Bei der rechtsfähigen AB-BAG (Berufsausübungsgemeinschaft) wurde A als Geschäftsführer bestellt. Er reicht die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung verspätet beim FA ein. Die Abgabepflicht erforderte grundsätzlich eine Abgabe

a) vor dem 1.1.24 b) nach dem 31.12.23

Lösung: Setzt das FA gemäß § 152 AO einen Verspätungszuschlag fest, dann hat das FA diesen

- in der Variante a) gegen den Geschäftsführer A festzusetzen;
- in der Variante b) erfolgt die Festsetzung gegen die AB-BAG.

2. Die neue Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden

Bislang waren gesondert und einheitliche Feststellungsbescheide grundsätzlich jedem einzelnen Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben, wenn nicht eine gemeinsame Bekanntgabe nach § 183 AO (z. B. an den Empfangsbevollmächtigten) mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten zulässig war.

Auch diese Vereinfachungen bei der Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden wurden ab 2024 grundlegend geändert und an das neue Zivilrecht angepasst.

2.1 Bekanntgabe bei rechtsfähigen Personenvereinigungen

Der zum 1.1.24 komplett neu gefasste § 183 AO gilt nur für rechtsfähige Personenvereinigungen. Er bestimmt, dass abweichend zur bisherigen Rechtslage alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die mit dem Feststellungsverfahren als solches und mit einem sich möglicherweise anschließenden Verfahren über einen Einspruch zusammenhängen, der rechtsfähigen Personenvereinigung in Vertretung der Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben sind.

Der bisherigen Bestimmung eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bedarf es deshalb nicht mehr. Allerdings kann wie bisher auch ein Empfangsbevollmächtigter nach § 80 AO bestellt werden (z. B. Steuerberater).

Durch die Neuregelung ergibt sich damit eine weitgehende Gleichbehandlung bei der Bekanntgabe von Bescheiden für Steuern, die die Personenvereinigung selbst schuldet (z. B. USt und GewSt), und bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte.

Beispiel

Der Gewinnfeststellungsbescheid für die rechtsfähige AB-BAG soll bekannt gegeben werden. Die Gesellschafter haben A als gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten nach § 183 AO bestimmt. Die Bekanntgabe erfolgt:

a) vor dem 1.1.24 b) nach dem 31.12.23

Lösung:

In der Variante a) hat die Bekanntgabe an A mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter zu erfolgen.

In der Variante b) erfolgt die Bekanntgabe hingegen an die AB-BAG mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter. Sollte nach § 80 AO ein Steuerberater als Empfangsbevollmächtigter bestellt werden, wäre in beiden Varianten der Feststellungsbescheid diesem zu übersenden.

Da die Neuregelung bei der Bekanntgabe von den FÄ zu beachten ist, wurde den FÄ – wie üblich – zur Umsetzung eine Übergangsfrist eingeräumt. Nach § 39 Abs. 3 EGAO ist es unbeachtlich, wenn Verwaltungsakte noch bis zum 31.12.25 nach Maßgabe des bisherigen § 183 AO dem bisherigen Empfangsbevollmächtigten und nicht der rechtsfähigen Personenvereinigung bekannt gegeben werden.

Daneben regelt § 183 Abs. 2 AO wie bisher auch Fallkonstellationen, in denen die gemeinsame Bekanntgabe an die Personenvereinigung nicht anzuwenden ist. Gründe können z. B. sein:

- Vollbeendigung der Personenvereinigung

- Erlöschen der Rechtsfähigkeit der Personenvereinigung
- Ausscheiden eines Feststellungsbeteiligten
- Ernstliche Meinungsverschiedenheiten zwischen den Beteiligten

Neu ist jedoch, dass in den Fällen des Ausscheidens eines Beteiligten oder bei ernstlichen Meinungsverschiedenheiten zwischen den Beteiligten die Verwaltungsakte und Mitteilungen so lange weiterhin der Personenvereinigung mit Wirkung für und gegen den Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben werden können, wie dieser dem nicht widersprochen hat. Das bedeutet, dass z. B. von ausgeschiedenen Gesellschaftern ein aktives Tätigwerden gefordert wird, damit diese einen eigenen Verwaltungsakt erhalten. Ein Widerspruch dieser Bekanntgabe wird zudem erst dann wirksam, wenn er der Finanzbehörde zugeht.

Beispiel

Der Gewinnfeststellungsbescheid für die rechtskräftige AB-BAG soll 2024 bekannt gegeben werden. Der Gesellschafter C ist zum Zeitpunkt der Bekanntgabe bereits aus der BAG ausgeschieden. Lösung: Die Bekanntgabe erfolgt gegenüber der AB-BAG (auch für den C).

Abwandlung: C hat beim FA der Bekanntgabe an die BAG widersprochen.

Lösung: Aufgrund des Widerspruchs wird gegenüber C ein gesonderter Bescheid erteilt. Für alle anderen Beteiligten ergeht ein zweiter Bescheid an die AB-BAG.

Für die Praxis stellt sich die Frage, wie zu verfahren ist, wenn ein aus einer rechtsfähigen Personenvereinigung ausgeschiedener Gesellschafter bereits vor dem 1.1.24 auf Basis des bisherigen § 183 Abs. 3 AO eine Empfangsvollmacht widerrufen hat, um einen eigenen Bescheid zu erhalten.

Kann nun das FA ab dem 1.1.24 auf Basis des neuen § 183 AO den Bescheid trotzdem an die Personenvereinigung richten, oder gilt der Widerruf automatisch auch als Widerspruch einer Bekanntgabe gegenüber der Gesellschaft? Hier bleibt eine Verwaltungsanweisung abzuwarten. Es empfiehlt sich daher für betroffene Gesellschafter auch einer Bekanntgabe an die Gesellschaft zu widersprechen.

2.2 Bekanntgabe bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen

Für nicht rechtskräftige Personenvereinigungen regelt ein neu geschaffener § 183a AO die Bekanntgabe. Dabei entspricht § 183a AO im Grunde dem bisherigen § 183 AO – jedoch mit einer Ausnahme: Die gesetzliche Fiktion eines zur Vertretung der Gesellschaft oder der Beteiligten Berechtigter als Empfangsbevollmächtigter fehlt (bisheriger § 183 Abs. 1 S. 2 AO).

Damit kann – wenn keine einzelne Bekanntgabe an alle Beteiligten erfolgen soll – die Bekanntgabe an einen gemeinsam bestellten Empfangsbevollmächtigten erfolgen.

Liegt dieser nicht vor, dann kann das FA auch die Beteiligten auffordern, innerhalb einer angemessenen Frist einen Empfangsbevollmächtigten zu benennen. Hierbei hat das FA einen Beteiligten als Bevollmächtigten vorzuschlagen und darauf hinzuweisen, dass diesem die

Verwaltungsakte und Mitteilungen mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten bekannt gegeben werden, soweit nicht ein anderer Bevollmächtigter benannt wird.

Beispiel

Ein Freiberufler ist verstorben. Die Erbengemeinschaft wickelt die Praxis ab. Für die Erbengemeinschaft soll der Gewinnfeststellungsbescheid erlassen werden. Die Erbengemeinschaft hat A als Empfangsbevollmächtigten bestellt.

Lösung: Der Feststellungsbescheid für die Erbengemeinschaft ist alleine A mit Wirkung für und gegen alle anderen Gesellschafter bekannt zu geben.

Abwandlung: Die Erbengemeinschaft hat keinen Bevollmächtigten bestellt. Das FA hat an alle Erben ein Schreiben gerichtet und sie aufgefordert, bis zum 15.5. einen Empfangsbevollmächtigten zu benennen.

Andernfalls schlägt sie den Miterben B als Bevollmächtigten vor und weist darauf hin, dass ohne Bestellung eines Bevollmächtigten künftige Feststellungsbescheide an B ergehen.

Lösung: Sofern die Miterben einen Empfangsbevollmächtigten benennen, ergehen künftige Feststellungsbescheide an diesen mit Wirkung für und gegen alle anderen Miterben (§ 183a Abs. 1 S. 1 AO). Ohne Bestellung eines Bevollmächtigten kann das FA ab dem 16.5. Feststellungsbescheide an B richten und sie an ihn mit Wirkung für und gegen allen anderen Gesellschaftern bekannt geben.

Die im § 183a AO enthaltenen Abs. 2 bis 4 entsprechen im Wesentlichen den bisherigen Regelungen des § 183 AO und behandeln u. a. Sonderregelungen bei ausgeschiedenen Gesellschaftern.

3. Einspruchsbefugnis bei der gesonderten Feststellung

§ 352 AO regelt bisher im Interesse der Verwaltungsvereinfachung, wer gegen Bescheide über eine gesonderte und einheitliche Feststellung Einspruch einlegen kann. In Abhängigkeit von der Rechtsfähigkeit der Personenvereinigung auf Basis des geänderten Zivilrechts war auch diese Einspruchsbefugnis anzupassen. Gleiches gilt auch für die in § 48 FGO verankerte Klagebefugnis.

Die Neuregelung gilt gemäß § 39 Abs. 4 EGAO für Feststellungsbescheide, die nach dem 31.12.23 bekannt gegeben werden. Einzige Ausnahme: Wendet das FA die in § 39 Abs. 3 EGAO enthaltene Übergangsregelung an und nimmt sie bis zum 31.12.25 bei rechtsfähigen Personenvereinigungen eine Bekanntgabe nach dem bisherigen § 183 AO vor, ist gegen diesen Bescheid nach § 352 AO in der bis zum 31.12.23 geltenden Fassung Einspruch einzulegen.

3.1 Einspruchsbefugnis bei rechtsfähigen Personenvereinigungen

Grundsätzlich ist nun alleine die Personenvereinigung einspruchsbefugt und nicht mehr wie bisher der zur Vertretung der Vereinigung berufene Geschäftsführer. Nur wenn die Vereinigung nicht mehr bestehen sollte, ist jeder Gesellschafter oder Gemeinschafter einspruchsbefugt, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte.

Beispiel

Gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für die rechtsfähige AB-BAG soll Einspruch eingelegt werden. Geschäftsführer der AB-BAG ist A. Die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids erfolgte

a) vor dem 1.1.24 b) nach dem 31.12.23

Lösung:

In der Variante a) ist alleine A als Geschäftsführer der Gesellschaft einspruchsbefugt.

In der Variante b) muss die Einspruchseinlegung hingegen zwingend durch die AB-BAG erfolgen.

3.2 Einspruchsbefugnis bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen

In diesen Fällen ist – wie bisher – grundsätzlich allein die in § 352 Abs. 2 AO bezeichnete Person, also der sog. Einspruchsbevollmächtigte, für die nicht rechtsfähige Personenvereinigung einspruchsbefugt. Das ist für ab dem 1.1.24 bekannt gegebene Feststellungsbescheide die Person, welcher der Feststellungsbescheid nach Maßgabe des neuen § 183a AO bekannt zu geben war. Nur wenn kein Einspruchsbevollmächtigter vorhanden sein sollte, kann jeder Gesellschafter oder Gemeinschafter Einspruch einlegen, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte.

Beispiel

Gegen den Gewinnfeststellungsbescheid einer Erbengemeinschaft soll Einspruch eingelegt werden. Die Erbengemeinschaft hat den Miterben A als Empfangsbevollmächtigten i. S. d. § 183a AO bestellt.

Lösung: Einspruchsbefugt ist alleine A (§ 352 Abs. 2 i. V. m. § 183a AO).

Abwandlung: Die Erbengemeinschaft hat keinen Empfangsbevollmächtigten bestellt und auch das FA hat keinen Empfangsbevollmächtigten gegenüber den Miterben vorgeschlagen. Daher wurde der Feststellungsbescheid an alle Miterben einzeln gerichtet. Nun soll gegen diesen Einspruch erhoben werden.

Lösung: Da kein Einspruchsbevollmächtigter i. S. d. § 352 Abs. 2 AO vorhanden ist, sind alle Miterben berechtigt, Einspruch einzulegen.

3.3 Besondere Fallkonstellationen gestatten weitergehende Einspruchsbefugnis

Auch wenn nach diesen Regelungen die meisten Gesellschafter einer rechtsfähigen und auch einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung nicht dazu befugt sind, den Gewinn der Personenvereinigung anzufechten, besteht in besonderen Konstellationen doch eine Einspruchsbefugnis der übrigen Gesellschafter:

1. Ausgeschiedene Gesellschafter, Gemeinschafter oder Mitberechtigte, gegen die der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, können immer Einspruch einlegen (§ 352 Abs. 1 Nr. 3 AO).

2. Wenn es um die Frage geht, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie sich dieser Betrag auf die einzelnen Beteiligten verteilt, kann jeder Einspruch einlegen, der durch die Feststellungen hierzu berührt wird (§ 352 Abs. 1 Nr. 4 AO).

3. Wenn es sich um Sachverhalte handelt, die einen beteiligten Gesellschafter persönlich angehen (z. B. SBE und SBA), kann jeder Einspruch einlegen, der durch die Feststellungen über die Frage berührt wird (§ 352 Abs. 1 Nr. 5 AO).

Beispiel

Eine rechtsfähige Ärzte-BAG hat 2024 einen Gewinnfeststellungsbescheid für 2023 erhalten. An der BAG war 2023 auch der mittlerweile ausgeschiedene C beteiligt. Zudem wurden für den Gesellschafter A SBE festgestellt.

Lösung: Grundsätzlich muss die Einspruchseinlegung zwingend durch die Ärzte-BAG erfolgen. Parallel kann auch C als ausgeschiedener Gesellschafter Einspruch erheben. Auch A kann Einspruch erheben – jedoch nur bzgl. seiner Sondervergütungen. Die übrigen Gesellschafter können keinen Einspruch einlegen.

IV. Interprofessionellen Berufsausübungsgesellschaften

Mit der Berufsrechtsreform (BGBl 2021 I S. 2363) wurden zum 1.8.2022 die Möglichkeiten von Steuerberatern, sich mit Angehörigen anderer Berufe zusammenzuschließen, spürbar erweitert. Berufsausübungsgesellschaften sind nun mit allen Angehörigen eines freien Berufs zulässig.

Rechtlich zulässig ist für Steuerberater ein gesellschaftsrechtlicher Zusammenschluss mit Personen, die in der Gesellschaft einen der in **§ 1 Abs. 2 PartGG** genannten Berufe ausüben. **§ 1 Abs. 2 PartGG** lautet:

„Die Freien Berufe haben im allgemeinen auf der Grundlage besonderer beruflicher Qualifikation oder schöpferischer Begabung die persönliche, eigenverantwortliche und fachlich unabhängige Erbringung von Dienstleistungen höherer Art im Interesse der Auftraggeber und der Allgemeinheit zum Inhalt. Ausübung eines Freien Berufs im Sinne dieses Gesetzes ist die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Heilpraktiker, Krankengymnasten, Hebammen, Heilmasseure, Diplom-Psychologen, Rechtsanwälte, Patentanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer (vereidigte Buchrevisoren), Steuerbevollmächtigten, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Lotsen, hauptberuflichen Sachverständigen, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer und ähnlicher Berufe sowie der Wissenschaftler, Künstler, Schriftsteller, Lehrer und Erzieher.“

- **Der Hauptanwendungsfall bei Steuerberatern dürfte der Zusammenschluss mit „beratenden Betriebswirten“ sein. Weitere Kombinationen bedürfen hingegen etwas Fantasie.**

- **Ein weiterer Anwendungsfall sind Berufsausübungsgesellschaften, in denen Familienangehörige. So war der Fall eines Rechtsanwalts, der sich mit seiner Ehefrau, einer Ärztin und Apothekerin, zu einer Partnerschaftsgesellschaft zusammenschloss, der (Mit-)Auslöser für die Berufsrechtsreform (vgl. BVerfG, Beschluss v. 12.1.2016 - 1 BvL 6/13, NWB ZAAAF-66127).**

Diese Kombinationen sind – momentan – zahlenmäßig wohl sogar häufiger als die zuvor genannten „Spezialistenfälle“. Durch die Integration in eine Berufsausübungsgesellschaft können den Familienangehörigen substanzielle Mitentscheidungsrechte eingeräumt und es kann die Nachfolge für den Fall abgesichert werden, dass der Kanzleiinhaber oder ein verwandter Sozius ausscheidet. Nach früherem Recht waren mitarbeitende Familienangehörige auch dann, wenn ihnen eine Schlüsselstellung in der Kanzlei zukam – etwa als Office-Manager – auf Gedeih und Verderb dem Willen der Partner ausgeliefert, wenn etwa der Verwandte verstarb und eine eigene Partnerstellung mangels Sozietätsfähigkeit nicht zu erlangen war.

Schließlich könnte auch die dauerhaft hohe Durchfallquote von Kandidaten bei der Steuerberaterprüfung ihren Teil dazu beitragen, dass sich Freiberufler mit Steuerberatern verbinden werden. Denn besteht in diesen Fällen, wie so oft, eine qualifizierte betriebswirtschaftliche Vorbildung, kann ggf. über den Umweg einer interprofessionellen Berufsausübungsgesellschaft eine Aufnahme in Gesellschaften erfolgen. Die Person, die die Steuerberaterprüfung

nicht bestanden hat oder von dieser durch die hohe Nichtbestehensquote abgeschreckt ist, darf dann – selbstverständlich – nicht im Bereich der Vorbehaltsaufgaben (**§ 33 StBerG**) steuerberatend tätig werden, da sich die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen nicht auf alle Gesellschafter, sondern nur auf Personen erstreckt, bei denen die gesetzlich vorgeschriebenen Voraussetzungen im Einzelfall vorliegen (**§ 55c StBerG**). Gleichwohl können auf diesem Weg Personen, die an der Steuerberaterprüfung gescheitert sind oder die schon im Vorfeld enger an die Sozietät gebunden werden sollen, an der Gesellschaft beteiligt werden.

Gute Mitarbeiter zu finden, ist die Kür, gute Mitarbeiter zu halten, ist in Zeiten allgemeinen Arbeitskräftemangels Pflicht. Personen, die kanzleiintern Aufgaben des Managements, der Organisation, der IT o. Ä. wahrnehmen, sind wesentlich für den Bestand der Kanzlei. Deshalb kann es eine naheliegende Überlegung sein, diese Personen nicht nur arbeitsvertraglich, sondern auch gesellschaftsrechtlich an die Kanzlei zu binden. Dies war unter bestimmten, vergleichsweise engen Voraussetzungen bereits vor dem 1.8.2022 möglich (**§ 50 Abs. 3 StBerG** a. F.). Nunmehr ist eine Aufnahme denkbar, sofern die Person in der Kanzlei einen freien Beruf i. S. des **§ 1 Abs. 2 PartGG** ausüben kann. Vielfach wird es sich dabei um das Berufsbild „beratender Betriebswirt“ handeln.

Beratender Betriebswirt als voraussichtlich häufigste Kombination

Die für steuerberatende Berufsausübungsgesellschaften wohl relevanteste Kombination, der Zusammenschluss mit beratenden Betriebswirten, führt aktuell regelmäßig zu Diskussionen mit den Steuerberaterkammern. Denn während ein gesellschaftsrechtlicher Zusammenschluss, z. B. mit Ärzten, kaum zum Disput angetan ist, denn ein Arzt ist ein Arzt und bleibt ein Arzt, ruft die beabsichtigte Beteiligung beratender Betriebswirte durchaus Argwohn bei den Steuerberaterkammern hervor, die für die Anerkennung der Berufsausübungsgesellschaft zuständig sind.

Klärungsbedarf aus Sicht der StBK

Wenn nach den o. g. Kriterien eine fachliche Qualifikation als beratender Betriebswirt vorliegt, sollten sich diese nach der seit dem 1.8.2022 geltenden Rechtslage eigentlich unkompliziert mit Steuerberatern zu einer Berufsausübungsgesellschaft zusammenschließen können, die sowohl betriebswirtschaftlich als auch – nach der Anerkennung aufgrund **§ 53 StBerG** – steuerlich beratend tätig sein kann. Erste Erfahrungen zeigen indes, dass aus Sicht der Kammern derzeit ungeklärte Fragen bestehen, die für eine gewisse Zurückhaltung bei der Anerkennung solcher Berufsausübungsgesellschaften sorgen. Die Zweifel der StBK lassen sich aber nicht unbedingt mit dem Gesetz begründen und auch nicht mit den **FAQ** der BStBK zur Umsetzung des Gesetzes zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften (Stand: 15.9.2022), die sich zu konkreten Fragen ohnehin weitgehend ausschweigen.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

Einkommensteuer

1. Verhältnis zwischen Verlustfeststellungsbescheid und Steuerbescheid

Die Frage, ob ein im Steuerbescheid der Höhe nach bindend ermittelter Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG verlusterhöhend wirkt, ist grundsätzlich im Rahmen der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zu entscheiden (vgl. BFH v. 30.6.2020, IX R 3/19, BStBl 2021 II S. 859). Dies gilt jedoch nicht, wenn in Höhe des geltend gemachten Verlustes ein Verlustrücktrag begehrt wird. Über Grund und Höhe des Verlustrücktrags ist ausschließlich im Rahmen der Steuerfestsetzung des Rücktragsjahres zu entscheiden.

BFH v. 23.1.2024, IX R 7/22

I. Hintergrund:

Gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist eine Anfechtungsklage nur zulässig, wenn der Kläger geltend machen kann, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Dies ist bei der Anfechtung eines Verlustfeststellungsbescheids mit dem Ziel, den festgestellten vortragsfähigen Verlust herabzusetzen, grundsätzlich nicht möglich, da damit eine Verböserung (in Form der Kürzung des Verlustvortrags) geltend gemacht wird. Etwas anderes kommt nur in Betracht, wenn sich der Bescheid für den Kläger deshalb nachteilig auswirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen im Rahmen anderer Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern.

II. Sachverhalt:

Kläger begehrt niedrigere Verlustfeststellung

Der Kläger erzielte im Streitjahr 2017 neben positiven Einkünften Veräußerungsverluste nach § 17 EStG. Mit Bescheid vom 9.7.2019 setzte das Finanzamt (FA) gegenüber dem Kläger zunächst die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der erklärten Veräußerungsverluste fest. Hiergegen wandte sich der Kläger mit Einspruch und Untätigkeitsklage.

Während des Einspruchs- und Klageverfahrens änderte das FA mehrfach die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr, zuletzt mit Bescheid vom 10.3.2021. Darin setzte es Einkommensteuer unter antragsgemäßer Berücksichtigung des Veräußerungsverlusts mit 0 EUR fest. Es errechnete die Summe der Einkünfte mit ./. 25.194 EUR und den Gesamtbetrag der Einkünfte unter Abzug des Altersentlastungsbetrags von 1.824 EUR mit ./. 27.018 EUR.

Ebenfalls während des Klageverfahrens erging am 10.3.2021 ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31.12.2017. Darin stellte das FA erstmals einen verbleibenden Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG i. H. v. 194 EUR fest. Hierbei berücksichtigte es verbleibende negative Einkünfte i. H. v. 25.194 EUR und einen Verlustrücktrag nach 2016 i. H. v. 25.000 EUR. Den Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG bezog es nicht mit ein.

Am 22.3.2021 teilte der Kläger dem FG mit, dass er gegen den Verlustfeststellungsbescheid Einspruch eingelegt habe, der Bescheid aber gleichwohl Gegenstand des Klageverfahrens sei.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens erklärten der Kläger und das FA übereinstimmend den Rechtsstreit hinsichtlich der Einkommensteuer für 2017 in der Hauptsache für erledigt. Der Kläger wandte sich nunmehr im Rahmen des Klageverfahrens gegen die Außerachtlassung des Altersentlastungsbetrags im Feststellungsbescheid vom 10.3.2021. Der Verlust sei unter Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags i. H. v. 27.078 EUR nach 2016 zurückzutragen und der verbleibende Verlustvortrag mit 0 EUR festzustellen.

FG gibt Klage gegen Verlustfeststellungsbescheid statt

Das FG hat der Klage stattgegeben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2017 dahingehend geändert, dass die verbleibenden negativen Einkünfte zum 31.12.2017 ./. 27.078 EUR und der Verlustrücktrag nach 2016 ./. 27.078 EUR betragen. Den verbleibenden Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG stellte es antragsgemäß auf 0 EUR fest.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

BFH weist Klage als unzulässig ab

Der BFH hat entschieden, dass die Revision des FA mit der Maßgabe begründet ist, dass die Klage unzulässig ist. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage, weil die erforderliche Beschwer des Klägers fehlt.

Der Kläger wandte sich im Rahmen der Klage nach Erledigung der Hauptsache wegen Einkommensteuer 2017 nur noch gegen den während des Klageverfahrens am 10.3.2021 ergangenen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31.12.2017 und begehrte die Herabsetzung des festgestellten verbleibenden Verlustvortrags i. H. v. 194 EUR auf 0 EUR.

Sachurteilsvoraussetzungen von Amts wegen zu prüfen

Das Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen hat der BFH als Revisionsgericht in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen

Es kann hier dahinstehen, ob der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags überhaupt Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist und ob jener Bescheid den zuvor angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 i. S. v. § 68 Satz 1 FGO ersetzt hat. Gleiches gilt für die Frage, ob eine Klageänderung nach § 67 FGO in Betracht kommt.

Selbst wenn der Verlustfeststellungsbescheid Gegenstand des Klageverfahrens geworden wäre oder die Voraussetzungen einer Klageänderung vorgelegen hätten, fehlt jedenfalls die für die Erhebung einer Anfechtungsklage nach § 40 Abs. 2 FGO erforderliche Beschwer des Klägers.

Der Kläger begehrt die verlusterhöhende Berücksichtigung des im Einkommensteuerbescheid 2017 der Höhe nach bindend ermittelten Altersentlastungsbetrags nach § 24a EStG. Hierüber ist grundsätzlich im Verlustfeststellungsbescheid zu befinden. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn in Höhe des geltend gemachten Verlustes ein Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG begehrt wird.

Dem angefochtenen Verlustfeststellungsbescheid oder den diesem zugrunde liegenden Feststellungsgrundlagen kommt keine Bindungswirkung für die Höhe des Verlustrücktrags zu. Über Grund und Höhe des Verlustrücktrags wird ausschließlich im Rahmen der Veranlagung des Rücktragsjahres und nicht in dem Einkommensteuerbescheid oder in dem Verlustfeststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres entschieden. Kommt es zu einem vollständigen Ausgleich oder Rücktrag des Verlustes, entfällt der Verlustvortrag ebenso wie die diesbezügliche Verlustfeststellung.

Vor dem Hintergrund vorstehender Erwägungen war die Klage gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31.12.2017 als unzulässig abzuweisen.

2. Energetische Gebäudesanierung nach § 35c EStG:

Das Thema energetische Gebäudesanierung rückt nicht zuletzt aufgrund der stark gestiegenen Energiekosten in den Fokus. Zum 1.1.20 wurde mit § 35c EStG eine Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden eingeführt. Diese komplexe Regelung weist jedoch einige Zweifelsfragen auf, die das BMF mit Schreiben vom 14.1.21 teilweise beantwortet hat.

Nun ist ein BFH-Verfahren zum Heizungstausch anhängig.

FG München 8.12.23, 8 K 1534/23 - Revision

I. Sachverhalt

Die Steuerpflichtigen ließen sich im Jahr 2021 eine neue Heizungsanlage in ihrem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude durch einen Handwerksbetrieb einbauen. Zur Begleichung des Rechnungsbetrags wurde eine monatliche Ratenzahlung mit dem ausführenden Betrieb für die Jahre 2021 bis 2024 vereinbart. Fraglich ist nun, ob ein Abschluss der energetischen Maßnahmen i. S. d. § 35c EStG bereits mit der ausgeführten Erneuerung der Heizungsanlage (hier Jahr 2021) oder erst mit der vollständigen Begleichung des Rechnungsbetrags (voraussichtlich Jahr 2024) vorliegt.

Ansicht des BMF

Nach § 35c Abs. 4 EStG ist Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat, die die förderungsfähigen energetischen Maßnahmen, die Arbeitsleistung des Fachunternehmens und die Adresse des begünstigten Objekts ausweisen, und die in deutscher Sprache ausgefertigt ist und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Die Finanzverwaltung nimmt hierzu im BMF-Schreiben vom 14.1.21 (IV C 1 - S 2296-c/20/10004 :006) detailliert Stellung. In der Rn. 43 heißt es, dass die Steuerermäßigung erstmalig in dem Veranlagungszeitraum zu gewähren ist, in dem die energetische Maßnahme abgeschlossen wurde. Voraussetzung ist, dass mit der Durchführung der energetischen Maßnahme nach dem 31.12.19 begonnen wurde und diese vor dem 1.1.30 abgeschlossen ist.

Die energetische (Einzel-)Maßnahme ist dann abgeschlossen, wenn die

- Leistung tatsächlich erbracht (vollständig durchgeführt) ist,
- die steuerpflichtige Person eine Rechnung (Schlussrechnung) erhalten und
- den Rechnungsbetrag auf das Konto des Leistungserbringers eingezahlt hat.

Die Erledigung unwesentlicher Restarbeiten, die für die tatsächliche Reduzierung von Emissionen nicht hinderlich sind, ist unschädlich. Auch soweit bei einer mehrteiligen Maßnahme für einzelne Teilleistungen Teilrechnungen erstellt und diese von der steuerpflichtigen Person beglichen wurden, wird die Steuerermäßigung abweichend vom Abflussprinzip gemäß § 11 Abs. 2 S. 1 EStG erst ab dem Veranlagungszeitraum des Abschlusses der energetischen Maßnahme gewährt, so das BMF.

Der BFH (Rev. IX R 31/23) hat nun Gelegenheit zu entscheiden. Da die Vorschrift des § 35c EStG noch relativ neu ist, und hierzu – soweit ersichtlich – kaum Rechtsprechung ergangen ist, bleibt ein Urteil mit Spannung abzuwarten.

3. Kosten des Insolvenzenzverfahrens keine Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastung

Die Kosten des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Steuerschuldners sind keine Werbungskosten im Zusammenhang mit der Erzielung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Grundstücks durch den Insolvenzverwalter. Sie stellen auch keine außergewöhnliche Belastung dar.

FG Hamburg vom 19.10.2023 - 1 K 97/22 - Revision

I. Sachverhalt:

Über das Vermögen der Klägerin war wegen Zahlungsunfähigkeit ein (Regel-)Insolvenzverfahren eröffnet worden. Im Eigentum der Klägerin stehende Vermietungsobjekte wurden im Streitjahr 2017 durch die Insolvenzverwalterin verwertet. Das Insolvenzverfahren wurde im Jahr 2020 beendet, wobei es aufgrund der Verwertung des Vermögens der Klägerin im Rahmen des Insolvenzverfahrens zu einer vollständigen Befriedigung der Gläubiger kam.

Die Klägerin beantragte, dass die erklärten und veranlagten Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften um die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Kosten des Insolvenzverfahrens zu reduzieren seien. Das Finanzamt lehnte den Antrag mit der Begründung ab, dass keine Werbungskosten i.S.d. § 9 Absatz 1, Satz 1 EStG vorlägen, da das Insolvenzverfahren dazu diene, die Gläubiger eines Schuldners gemeinschaftlich zu befriedigen, indem das Vermögen des Schuldners verwertet und der Erlös verteilt werde.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hat die hiergegen gerichtete Klage abgewiesen. Allerdings wurde Revision eingelegt. Das Verfahren ist beim BFH unter dem Az.: IX R 29/23 anhängig.

Das Finanzamt hatte zu Recht die Kosten des Insolvenzverfahrens weder als Werbungskosten bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG) noch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) noch als außergewöhnliche Belastung (§ 33 EStG) berücksichtigt.

Für den Fall eines Verbraucherinsolvenzverfahrens (§§ 304 ff. InsO) ist bereits höchstrichterlich geklärt, dass die Vergütung eines Insolvenztreuhänders nicht in einem sachlichen Zusammenhang mit der Einkünfteerzielungssphäre des Steuerpflichtigen steht, da die subjektiven Anforderungen an das Vorliegen von Werbungskosten nicht erfüllt sind. Die Durchführung eines Insolvenzverfahrens dient nämlich primär dazu, die Gläubiger eines Schuldners gemeinschaftlich zu befriedigen, indem das Vermögen des Schuldners verwertet und der Erlös verteilt wird (§ 1 InsO). Ferner soll der redliche Schuldner die Chance erhalten, sich von seinen Schulden zu befreien (§ 1 i.V.m. §§ 287, 305 InsO). Diese Grundsätze wurden von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung auch auf das Regelinsolvenzverfahren übertragen.

Zwar war vorliegend weder eine Restschuldbefreiung beantragt noch erteilt worden, sondern eine vollständige Gläubigerbefriedigung durch die Verwertung des Vermögens der Schuldnerin erzielt worden. Gleichwohl fehlte es am notwendigen Veranlassungszusammenhang. Dabei hat der Senat im Rahmen der gebotenen wertenden Betrachtung insbesondere berücksichtigt, dass das Insolvenzverfahren durch Fremdinsolvenzanträge initiiert worden war und dass die den Fremdinsolvenzanträgen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten keinen näheren Bezug

zu den Vermietungsobjekten aufgewiesen hatten.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Kosten waren auch nicht als außergewöhnliche Belastung i.S.d. § 33 Abs. 1 EStG steuermindernd zu berücksichtigen. So ist bereits höchstrichterlich entschieden, dass die Überschuldung von Privatpersonen kein gesellschaftliches Randphänomen und damit außergewöhnlich ist. Das Niedersächsische FG hat für Insolvenzen im betrieblichen Bereich entschieden, dass dort eine Insolvenz erst recht kein außergewöhnliches Ereignis darstellt, sondern vielmehr zur Marktwirtschaft systemimmanent als Vorgang der natürlichen Auslese dazu gehört.

4. Kein Werbungskostenabzug für Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts

Prozesskosten zur Erlangung eines (höheren) nachehelichen Unterhalts sind bei der Einkommensbesteuerung nicht als Werbungskosten abziehbar, auch wenn der Unterhaltsempfänger die Unterhaltszahlungen im Rahmen des sog. Realsplittings versteuern muss. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 18. Oktober 2023 - X R 7/20

I. Sachverhalt

Die Ehe der Klägerin wurde im Jahr 2014 geschieden und ihr früherer Ehemann (B) verpflichtet, ab Rechtskraft der Scheidung nachehelichen Unterhalt in Höhe von 582,50 € monatlich zu zahlen. Das von der Klägerin angestrengte Gerichtsverfahren endete vor dem Oberlandesgericht mit einem Vergleich, in welchem sich B zur Zahlung eines höheren nachehelichen Unterhalts von monatlich 900 € bereit erklärte. Die Verfahrenskosten wurden gegeneinander aufgehoben. Die Klägerin entrichtete Gerichts- und Anwaltskosten im Jahre 2015.

Das Finanzamt erfasste bei der Klägerin die erhaltenen Unterhaltsleistungen als steuerpflichtige sonstige Einkünfte; die von ihr getragenen Anwalts- und Gerichtskosten ließ es nicht zum Abzug zu. Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage mit der Begründung statt, dass die Klägerin ohne diese Aufwendungen später keine Unterhaltseinkünfte hätte erzielen können. Daher stellten sie einkommensteuerrechtlich vorweggenommene Werbungskosten dar.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Dem ist der BFH entgegengetreten. Unterhaltszahlungen seien dem Privatbereich zuzuordnen, entsprechend auch die zu ihrer Erlangung aufgewendeten Prozesskosten. Steuerrechtlich würden die Unterhaltszahlungen nur und erst dann relevant, wenn der Geber mit Zustimmung des Empfängers einen Antrag auf Sonderausgabenabzug stelle (sog. Realsplitting). Der Antrag überführe die privaten Unterhaltszahlungen rechtsgestaltend in den steuerrechtlich relevanten Bereich. Die Umqualifizierung zu Sonderausgaben beim Geber und –korrespondierend– steuerbaren Einkünften beim Empfänger markiere die zeitliche Grenze für das Vorliegen abzugsfähiger Erwerbsaufwendungen. Zuvor verursachte Aufwendungen des Unterhaltsempfängers –im Streitfall in Form von Prozesskosten zur Erlangung von Unterhalt– könnten keine Werbungskosten darstellen.

Der BFH hat dennoch über die Klage nicht abschließend entschieden, sondern die Sache an die Vorinstanz zur erneuten Entscheidung zurückverwiesen. Denn das Finanzgericht habe keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob die streitbetroffenen Prozesskosten gegebenenfalls als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden könnten.

5. Zweitwohnungsteuer als Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung

Die Zweitwohnungsteuer ist Aufwand für die Nutzung der Unterkunft und unterfällt daher bei den Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG.

BFH v. 13.12.2023 - VI R 30/21

I. Sachverhalt:

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) hat ihren Haupthausstand und Lebensmittelpunkt in K. In den Streitjahren (2018 und 2019) erzielte sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in München, wo sie seit dem Jahr 2012 eine Wohnung angemietet hat. In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre begehrte sie die Berücksichtigung der Zweitwohnungsteuer der Landeshauptstadt München bei den sonstigen Aufwendungen für ihre doppelte Haushaltsführung.

Streitig ist, ob die Zweitwohnungsteuer bei den Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG unterfällt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats ist die Vorinstanz zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin in den Streitjahren gezahlte Zweitwohnungsteuer nicht zu den nur beschränkt abzugsfähigen Unterkunftskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG zählt.

Wie der erkennende Senat ausführt, zählen zu den notwendigen Mehraufwendungen, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, unter anderem die notwendigen und tatsächlichen Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort. Jene sind aufgrund der Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG auf höchstens 1.000 € im Monat beschränkt.

Zu den beschränkt abziehbaren Aufwendungen zählen alle Aufwendungen, die der Steuerpflichtige getragen hat, um die Unterkunft zu nutzen, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können. Hat der Steuerpflichtige eine Wohnung angemietet, gehört zu diesen Aufwendungen zunächst die Bruttokaltmiete; bei einer Eigentumswohnung die Absetzung für Abnutzung (AfA) auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die Zinsen für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Nutzung entfallen. Ferner zählen auch die (warmen und kalten) Betriebskosten einschließlich der Stromkosten zu diesen Unterkunftskosten, da sie durch den Gebrauch der Unterkunft oder durch das ihre Nutzung ermöglichende Eigentum des Steuerpflichtigen an der Unterkunft entstehen. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände einschließlich AfA gehören hingegen nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG. Diese Aufwendungen trägt der Steuerpflichtige für die Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter oder sie dienen, wie die AfA, der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer der entsprechenden Wirtschaftsgüter.

Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz nach der Überzeugung des erkennenden Senats die Zweitwohnungsteuer zu Unrecht als sonstige notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung angesehen und sie ohne die Beschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG in voller Höhe zum Abzug zugelassen.

III. Hinweise für die Praxis:

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG).

Mit der Besprechungsentscheidung klärt der VI. Senat die BFH die Rechtsfrage, ob eine Zweitwohnungsteuer der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG unterliegt. Vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechungspraxis überrascht die Entscheidung kaum.

6. Abzug von Rechtsverfolgungskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten

1. Rechtsverfolgungskosten eines Berufssoldaten für ein gegen ihn geführtes Wehrdisziplinarverfahren sind als Werbungskosten abzugsfähig.

2. Die zur Abzugsfähigkeit von Prozesskosten eines Strafverfahrens ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist auf Rechtsverfolgungskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren nicht übertragbar.

BFH v. 10.1.2024 - VI R 16/21

I. Sachverhalt:

Im Streitfall ging es um die Frage, ob Rechtsanwaltskosten des Steuerpflichtigen, eines Berufssoldaten, für seine Vertretung im Wehrdisziplinarverfahren zu Recht als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. EStG) berücksichtigt werden können.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

FG und nachfolgend auch der BFH haben dies bejaht.

Kosten der Rechtsverfolgung (Beratungs-, Vertretungs- und Prozesskosten) teilen grundsätzlich die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren. Ist Gegenstand des Rechtsstreits ein Vorgang der Privatsphäre (z.B. das Bestehen eines Erbrechts), so sind die Kosten der Rechtsverfolgung nicht abzugsfähig.

Der Abzug von durch einen Strafprozess verursachten Rechtsverfolgungskosten als Werbungskosten setzt voraus, dass die dem Arbeitnehmer vorgeworfene Tat in Ausübung und nicht nur gelegentlich der Berufstätigkeit begangen worden ist. Bei zivil- oder arbeitsgerichtlichen Rechtsstreitigkeiten besteht ein Zusammenhang zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Streitigkeit das Arbeitsverhältnis betrifft.

Ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen zu den Einkünften aus der Tätigkeit des Steuerpflichtigen als Berufssoldat ergab sich im Streitfall schon daraus, dass Gegenstand des Verfahrens die Ahndung von Dienstvergehen durch Verhängung von Disziplinarmaßnahmen ist, die sich auf das Dienstverhältnis und das berufliche Fortkommen auswirken.

Ein (behördliches wie gerichtliches) Wehrdisziplinarverfahren dient ausschließlich der Ahndung von Dienstvergehen im Sinne des § 23 des Soldatengesetzes (SG) durch Verhängung von Disziplinarmaßnahmen (§§ 15, 58, 108 WDO). Kosten eines Soldaten für seine Verteidigung in einem solchen Wehrdisziplinarverfahren haben mithin den Zweck, entweder schon die Feststellung eines Dienstvergehens zu verhindern und/oder jedenfalls die Verhängung einer, sich auf das berufliche Fortkommen/die Höhe der Bezüge auswirkenden Disziplinarmaßnahme ganz oder teilweise abzuwenden. Hieran ändert sich nichts, falls ein außerdienstliches Verhalten Anlass für das Wehrdisziplinarverfahren war. Denn ein solches Verhalten kann nur insoweit Gegenstand eines Wehrdisziplinarverfahrens sein, als sich aus ihm eine Verletzung der in den §§ 7 ff. SG geregelten Dienstpflichten des Soldaten ergibt, insbesondere der in § 17

Abs. 2 Satz 3 SG geregelten außerdienstlichen Wohlverhaltenspflicht.

Im Streitfall dienten die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem gerichtlichen Wehrdisziplinarverfahren unmittelbar der Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis. Denn sämtliche in einem gerichtlichen Disziplinarverfahren in Betracht kommenden Disziplinarmaßnahmen (Kürzung der Dienstbezüge, Beförderungsverbot, Herabsetzung in der Besoldungsgruppe, Dienstgradherabsetzung oder Entfernung aus dem Dienstverhältnis) hätten bei ihrer Verhängung die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus seinem Dienstverhältnis gemindert.

Das FG hatte im Streitfall auch zu Recht die zur Abzugsfähigkeit von Prozesskosten eines Strafverfahrens ergangene Rechtsprechung nicht auf Prozesskosten eines Wehrdisziplinarverfahrens übertragen. Denn die beiden Verfahren unterscheiden sich nach Rechtsgrund und Zweckbestimmung wesentlich voneinander.

Ein Strafverfahren ist auf die Sanktion der Verletzung eines von der Rechtsordnung allgemein geschützten Rechtsguts gerichtet. Deshalb bemisst sich die Strafe in diesem Fall nach dem normativ festgelegten Wert des verletzten Rechtsguts und der Schuld des Täters. Ein Veranlassungszusammenhang zwischen einem Strafverfahren und der beruflichen Tätigkeit besteht daher nur ausnahmsweise dann, falls dem Steuerpflichtigen eine Tat zur Last gelegt wird, die er in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen hat.

Dies ist bei einem Wehrdisziplinarverfahren anders, bei dem sich die Disziplinarmaßnahme auf den besonderen Rechts- und Pflichtenstatus der Angehörigen eines bestimmten Berufsstandes bezieht. In diesem Verfahren wird ein - gegebenenfalls strafbewehrtes - Verhalten allein daraufhin überprüft, ob sich aus ihm eine ungerechtfertigte und schuldhafte Verletzung von Dienstpflichten ergibt.

7. Zahlungen des Arbeitnehmers für einen vom Arbeitgeber angemieteten Parkplatz mindern den geldwerten Vorteil für Dienstwagennutzung

Zahlen Arbeitnehmer an ihren Arbeitgeber für ihren Firmenwagen Miete für einen Parkplatz, so mindert dies den geldwerten Vorteil für die Nutzung des Dienstwagens. Dies hat das Finanzgericht Köln in einem aktuellen Urteil entschieden.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 20. April 2023 (1 K 1234/22); die Revision ist beim BFH unter dem Az.: VI R 7/23

I. Sachverhalt

Die Klägerin ermöglichte ihren Beschäftigten, an oder in der Nähe der Arbeitsstätte einen Parkplatz für monatlich 30 Euro anzumieten. Einigen Beschäftigten standen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung.

Da die Möglichkeit zur Privatnutzung eines Firmenwagens als geldwerter Vorteil bei der Lohnsteuer bzw. Einkommensteuer zu versteuern ist, berechnete die Klägerin den Vorteil unter Anwendung der sog. 1%-Regelung. Hierbei zog sie die von den Beschäftigten an sie gezahlte Stellplatzmiete ab.

Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Mietzahlungen den nach der 1%-Methode ermittelten Nutzungswert nicht mindern dürften. Die Stellplatzmiete gehöre nicht zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs. Die Anmietung eines Stellplatzes an der Arbeitsstätte sei für die Beschäftigten - anders als die Anmietung eines Stellplatzes am Wohnort - nicht erforderlich für die dienstliche Nutzung des Fahrzeugs. Es handele sich vielmehr um eine freiwillige Leistung der Beschäftigten. Das Finanzamt versteuerte die gekürzten Beträge bei der Klägerin nach. Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Köln folgte der Auffassung der Klägerin.

Es fehle hinsichtlich der Miete für den Stellplatz an einer Bereicherung der Arbeitnehmer und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn. Die Stellplatzmiete mindere bereits auf der Einnahmeseite den Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung. Diese Minderung des Nutzungsvorteils trete unabhängig davon ein, ob die Miete für den Stellplatz freiwillig geleistet werde oder zur Erfüllung einer arbeitsvertraglichen Klausel oder zur Inbetriebnahme des Fahrzeugs erforderlich sei.

8. Zur teleologischen Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG bei Zinszahlungen auf „unternehmensgruppeninterne“ Darlehen

Mit dem Urteil hat der IV. Senat des BFH zur teleologischen Reduktion des § 3c EStG bei Zinszahlungen auf „unternehmensgruppeninterne“ Darlehen wie folgt entschieden

- **§ 3c Abs. 2 EStG findet im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter sind.**
- **Entsprechendes gilt für Sonderbetriebsausgaben des (Sonder-)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

I. Sachverhalt:

Bei der Klägerin handelt es sich um eine KG. Die Klägerin hatte mehrere nicht an deren Kapital beteiligte Komplementäre. Einziger Kommanditist war eine weitere Personengesellschaft. An dieser Gesellschaft waren wiederum mehrere Gesellschafter beteiligt. Diese erwarben eine Beteiligung an der D-GmbH, welche unstreitig in deren Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin bilanziert wurden.

Im Kaufpreis war eine sog. „Lästigkeitsprämie“ von rund 22 % enthalten. Der Kaufpreis wurde durch gruppeninterne Darlehen sowie Bankdarlehen finanziert. U.a. reichte auch die U-GmbH, eine Organgesellschaft der Klägerin, Darlehen aus.

Streitig ist, ob Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile an der D-GmbH nach § 3c Abs. 2 EStG in den Streitjahren 2002 und 2003 angefallen sind, nur i.H.v. 50 % zum Sonderbetriebsausgabenabzug zuzulassen sind.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Entscheidung des erkennenden Senats unterliegen die streitigen Sonderbetriebsausgaben nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG, soweit sie auf „unternehmensgruppeninterne“ Darlehen der Klägerin entfallen. Dies gilt nach der Überzeugung des erkennenden Senats hingegen nicht für die auf die „Lästigkeitsprämie“ entfallenden Schuldzinsen, die in den Streitjahren mit rund 22 % der gesamten Finanzierungskosten zu schätzen sind, da diese nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den dem Sondermitunternehmer gewährten, dem Halbeinkünfteverfahren unterfallenden Gewinnausschüttungen der D-GmbH stehen.

Hinsichtlich der übrigen 78 % der Zinsaufwendungen liegt nach der Überzeugung des erkennenden Senats unstreitig ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Sonderbetriebseinnahmen in Gestalt der Gewinnausschüttungen der D-GmbH vor. Allerdings ist § 3c Abs. 2 EStG nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats im Wege teleologischer Reduktion dahingehend auszulegen, dass die streitgegenständliche Norm nicht anzuwenden ist, da die streitigen Schuldzinsen sich nicht aufwandswirksam ausgewirkt haben. In diesem Zusammenhang verweist der erkennende Senat auf seine Entscheidung v. 6.2.2020, wonach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung findet, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter sind (IV R 5/18, BStBl II 2020, 448). Wegen der vollständigen Hinzurechnung der Sondervergütungen auf der Ebene der Gesellschafter wirken sich die Betriebsausgaben nicht aufwandswirksam aus. Es wäre daher widersinnig, den Betriebsausgabenabzug der Gesellschaft gem. § 3c Abs. 2 EStG teilweise zu kürzen.

Eine entsprechende teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ist nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats auch im umgekehrten Fall geboten, d.h. wenn es um Zinszahlungen des Mitunternehmers an die Gesellschaft geht, die ihm ein Darlehen zum Erwerb der Beteiligung gewährt hat. So findet das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in dem Umfang auf Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter keine Anwendung, wie diese Betriebseinnahmen der Gesamthand sind. Denn auch in diesem Fall haben sich - bezogen auf die Mitunternehmerschaft und deren Gesamtgewinn - die Zinszahlungen nicht aufwandswirksam ausgewirkt, so dass eine Doppelbegünstigung, die § 3c Abs. 2 EStG vermeiden will, bezogen auf die Gesamthand nicht eingetreten sein kann.

Hinsichtlich der Darlehenszinsen, die auf das Darlehen der Organgesellschaft aufwandswirksam verbucht wurden, vertritt der erkennende Senat die Rechtsauffassung, dass diese gleichwohl dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG unterfallen. Zwar gehen die Zinserträge über die Zurechnung des Organeinkommens bei der Klägerin letztlich gewinnerhöhend in das Gesamtergebnis der Klägerin ein, die Zurechnung eines durch Zinszahlungen erhöhten fremden Einkommens kann indes die Annahme, die Zinsaufwendungen der die GmbH erwerbenden Gesellschafter seien nicht aufwandswirksam geworden, nicht begründen.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit der Besprechungsentscheidung konturiert der IV. Senat des BFH seine Rechtsprechung zu § 3c Abs. 2 EStG bei gruppeninternen Zinszahlungen bei mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen. Wie der erkennende Senat herausarbeitet, findet § 3c Abs. 2 EStG im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter sind. Entsprechendes gilt auch für Sonderbetriebsausgaben des (Sonder-)Mitunternehmers, die Gesamthandseinkünfte der Gesellschaft sind. Maßgebend ist insoweit eine auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft bezogene Betrachtung. Folglich kann es bei mehrstöckigen Personengesellschaften dennoch zur Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG kommen.

Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG gilt auch für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung, wenn das Darlehen von einem Steuerpflichtigen gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war. Die Vorschrift wurde durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417) als Reaktion auf die Rechtsprechung des X. Senats des BFH (Urteile v. 18.4.2012, X R 5/10, BStBl II 2013, 785; v. 18.4.2012, X R 5/10, BStBl II 2013, 791), welcher geurteilt hatte, dass § 3c Abs. 2 EStG nicht auf Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Darlehensforderungen anzuwenden ist, eingeführt. Eine Ausnahme hiervon besteht nach § 3c Abs. 2 Satz 3 EStG in den Fällen, in denen nachgewiesen werden kann, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen unter sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte, wobei hier nur die eigenen Sicherungsmittel der Körperschaft zu berücksichtigen sind. In Organschaftsfällen ordnet § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG die Anwendbarkeit der §§ 3 Nr. 40, 3c EStG auf Ebene des Organträgers an. Im Ergebnis werden dadurch abführungsbedingt Gewinnminderungen nur zu 60 % berücksichtigt.

9. Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren

Nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen.

BFH v. 12.12.2023 - VIII R 2/21

I. Sachverhalt:

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und werden für die Jahre 2014 und 2015 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Der Kläger war in den Vorjahren und in den Streitjahren zu 12,5 % an der X-GmbH beteiligt. Bis Ende 2011 war er Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH und nach Beendigung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bis zum 31.3.2013 als Arbeitnehmer bei der X-GmbH angestellt. In den Streitjahren 2014 und 2015 war der Kläger in unveränderter Höhe an der X-GmbH beteiligt, aber nicht mehr für diese tätig.

Der Kläger hatte erstmals in der Einkommensteuererklärung für den VZ 2013 einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b gestellt und die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d i.V.m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG) für die von der X-GmbH bezogenen Dividenden und den anteiligen Abzug der Werbungskosten geltend gemacht.

In den Streitjahren erhielt der Kläger aus der Beteiligung an der X-GmbH Gewinnausschüttungen.

Die Beteiligten streiten darüber, ob die persönlichen Anforderungen für eine Antragstellung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG auch in den Streitjahren 2014 und 2015 erfüllt sein müssen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats hat die Vorinstanz zu Recht entschieden, dass nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung - im Streitfall in 2013 - in den folgenden vier VZ zu unterstellen ist, dass die materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gegeben sind.

Wie der erkennende Senat ausführt ist der Wegfall der streitigen materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen in den folgenden vier VZ unerheblich. Insoweit hat der erkennende Senat der im BMF-Schreiben vertretenen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, wonach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG nur eine Nachweiserleichterung für eine materiell-rechtlich erforderliche Prüfung der Antragsvoraussetzungen in jedem Veranlagungszeitraum der Folgejahre enthält, für den der Antrag als gestellt gilt, abgelehnt (Schreiben v. 19.5.2022, BStBl I 2022, 742, Rz. 139)

III. Hinweise für die Praxis:

Das Besprechungsurteil betrifft zwar eine alte Fassung des § 32d EStG, es hat aber weiterhin Bedeutung für die Praxis, da die streitgegenständlichen Vorschriften auch weiterhin fortbestehen.

Eine Option zum Teileinkünfteverfahren sollte in der Praxis in Erwägung gezogen werden, sofern entsprechend hohe Refinanzierungskosten vorliegen, die andernfalls aufgrund des Werbungskostenabzugsverbots nach § 20 Abs. 9 EStG steuerlich nicht geltend gemacht werden könnten.

10. Darlehen: Nutzungsersatz nach Widerruf steuerpflichtig?

Stellen Ersatzzahlungen nach dem Widerruf von Kreditverträgen steuerpflichtige Kapitaleinkünfte dar? Der BFH hat klargestellt, dass ein Nutzungsersatz, den eine Bank bei der Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags für erbrachte Zins- und Tilgungsleistungen zahlt, keine Einkommensteuer auslöst. Demnach liegen in solchen Fällen auch keine sonstigen Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG vor.

Der Bundesfinanzhof (die Grundsätze zur einkommensteuerlichen Behandlung des Nutzungsersatzes nach Rückabwicklung eines widerrufenen Verbraucherdarlehensvertrags konkretisiert.

BFH vom 07.11.2023 - VIII R 7/21

I. Sachverhalt:

Die Eheleute K schlossen einen Darlehensvertrag mit der X-Bank zur Finanzierung einer selbstgenutzten Wohnimmobilie.

Die X-Bank zahlte das Darlehen aus. Die K leisteten daraufhin monatliche Zins- und Tilgungsleistungen sowie Sondertilgungen. Nach rund elf Jahren widerriefen die K den Darlehensvertrag und lösten die noch offene Restvaluta ab.

In einem zivilgerichtlichen Verfahren gegen die X-Bank klagten sie auf Zahlung von Nutzungsersatz und schlossen im Folgenden mit der X-Bank einen Vergleich. Die X-Bank zahlte den Vergleichsbetrag nach Abzug von Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer an die K.

Mit dem Finanzamt entstand Streit darüber, ob die Zahlung der X-Bank der Kapitalertragsteuer unterliegt. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage der K ab. Der BFH folgte jedoch nicht den Ansichten des FG und hob das Urteil auf.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hatte die Zahlung als sonstige Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG eingeordnet.

Nach dieser Vorschrift zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder gewährt wurde, auch wenn die Höhe des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt.

Einkünfte aus Kapitalvermögen in diesem Sinne erzielt, wer Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlässt.

Der Rechtsgrund der Kapitalüberlassung ist dabei ebenso ohne Bedeutung wie der Umstand, ob die zugrundeliegende Kapitalforderung selbst steuerbar ist. Auch eine nicht freiwillige, sondern erzwungene Kapitalüberlassung kann zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen.

Zu Einnahmen aus Kapitalvermögen können ferner grundsätzlich auch Nutzungen als nach gesetzlichen Ansprüchen geleistete Zahlungen gehören.

Nach Ansicht des BFH fällt der Nutzungsersatz, der aufgrund des Rückgewährschuldverhältnisses nach dem Widerruf des Darlehensvertrags an die K gezahlt wurde, nicht innerhalb der Erwerbsphäre an.

Die Rückabwicklung des Darlehensvertrags ist aus der Perspektive der K keine erwerbsgerichtete Tätigkeit. Denn die im Rahmen des Rückabwicklungsverhältnisses von den Darlehensnehmern vereinnahmten Leistungen liegen für sie jedenfalls dann außerhalb der steuerbaren Erwerbssphäre, wenn es sich um ein reines Rückabwicklungsverhältnis handelt.

Ob das der Fall ist, ist auf Grundlage der Umstände des Einzelfalls festzustellen. Der BFH ging vorliegend von einem reinen Rückgewährschuldverhältnis aus.

Der von der X-Bank geschuldete Nutzungsersatz ist für den BFH auch nicht den Einkünften aus Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG zuzurechnen. Diese Vorschrift erfasst - ergänzend zu den übrigen Einkunftsarten - das Ergebnis einer erwerbsgerichteten Tätigkeit und setzt wie diese die allgemeinen Merkmale des Erzielens von Einkünften voraus.

Dies liegt nach Ansicht des BFH im vorliegenden Sachverhalt aber gerade nicht vor, weil die bei der gebotenen Einheitsbetrachtung aus der Rückabwicklung des Darlehensvertrags vereinnahmten Einzelleistungen nicht in der Erwerbssphäre angefallen sind. Daher gab der BFH der Klage statt.

III. Hinweise für die Praxis:

Unter Bezugnahme auf noch andere am 07.11.2023 ergangene Urteile stellte der BFH klar, dass der Bezug eines Nutzungsersatzes im Rahmen der reinen Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags nach Widerruf keinen steuerbaren Kapitalertrag begründet, da er nicht auf einer erwerbsgerichteten Tätigkeit beruht und mithin nicht innerhalb der steuerbaren Erwerbssphäre erzielt wird.

Das infolge des Widerrufs entstandene Rückgewährschuldverhältnis ist bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ertragsteuerlich als Einheit zu behandeln. Der bezogene Nutzungsersatz ist auch nicht gem. § 22 Nr. 3 EStG steuerbar.

11. 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 Urteil vom 1. Februar 2024 - IV R 9/20

I. Sachverhalt

Es ist streitig, ob der Kläger im Zuge der Errichtung einer doppelstöckigen Personengesellschaft einen Aufgabegewinn erzielt hat, wobei es u.a. auch um die Frage ging, wann die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH die Voraussetzungen für eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils.

Die Klage vor dem Hessischen Finanzgericht hatte Erfolg. Das Finanzgericht vertrat in seiner Entscheidung die Auffassung, dass es sich bei der Beteiligung von 44,75 % nicht um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage handele, da es dem Kläger nicht möglich gewesen sei, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH allein aufgrund seiner eigenen Beteiligung durchzusetzen und damit auch nicht über Fragen der laufenden Geschäftsführung in der KG bestimmen konnte.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

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.

Der Einbringende kann auch dann im Sinne von § 24 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes Mitunternehmer der Gesellschaft werden, wenn er im Zeitpunkt der Einbringung bereits zu 100 % am Vermögen, Gewinn und Verlust sowie an den Stimmrechten der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt ist. Es reicht aus, wenn sich seine maßgeblichen Gesellschaftsrechte absolut erhöhen.

12. Kein Betriebsausgabenabzug einer Influencerin für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung und Accessoires

Das FG Niedersachsen hat sich mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine Influcencerin Aufwendungen für Kleidung und Accessoires steuerlich geltend machen kann. Das FG verneinte dies, da bei gewöhnlicher bürgerlicher Kleidung und Mode-Accessoires eine Trennung zwischen privater und betrieblicher Sphäre nicht möglich sei. Dabei komme es auch nicht darauf an, wie die Klägerin die Gegenstände konkret genutzt hat.

FG Niedersachsen vom 13.11.2023 - 3 K 11195/21

I. Sachverhalt:

Geklagt hatte eine Steuerpflichtige, die auf verschiedenen Social-Media-Kanälen und über eine Website einen Mode- und Lifestyleblog betreibt und hierzu Fotos und Stories erstellt. Zusätzlich zu den Waren, die die Klägerin im Rahmen ihrer Tätigkeit von verschiedenen Firmen erhalten hatte, um sie zu bewerben, erwarb die Klägerin diverse Kleidungsstücke und Accessoires wie z.B. Handtaschen namhafter Marken. Sie begehrte nun, die Aufwendungen für diese Kleidungsstücke und Accessoires als Betriebsausgaben bei ihrer gewerblichen Tätigkeit als Influencerin zu berücksichtigen.

Das beklagte Finanzamt verwehrte den Betriebsausgabenabzug mit der Begründung, dass sämtliche Gegenstände durch die Klägerin auch privat genutzt werden könnten und eine Abgrenzung der privaten zur betrieblichen Sphäre nicht möglich sei. Insbesondere habe die Klägerin nicht dargelegt, in welchem Umfang sie die Kleidungsstücke und Accessoires jeweils für private oder betriebliche Zwecke genutzt habe.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die hiergegen erhobene Klage blieb erfolglos.

Bei gewöhnlicher bürgerlicher Kleidung und Mode-Accessoires ist eine Trennung zwischen privater und betrieblicher Sphäre nicht möglich. Aus § 12 Nr. 1 EStG folgt insoweit ein Abzugsverbot für Aufwendungen für die Lebensführung der Steuerpflichtigen, die ihre wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt, auch wenn die Aufwendungen zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit der Steuerpflichtigen erfolgen.

Es kommt hierbei nicht darauf an, wie die Klägerin die Gegenstände konkret genutzt hat. Allein die naheliegende Möglichkeit der Privatnutzung von bürgerlicher Kleidung und Mode-Accessoires führt dazu, dass eine steuerliche Berücksichtigung ausgeschlossen ist. Auch handelt es sich bei den von der Klägerin erworbenen Gegenständen nicht um typische Berufskleidung, für die ein Betriebsausgabenabzug möglich wäre. Hierunter fallen lediglich solche Kleidungsstücke, die nach ihrer Beschaffenheit objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet und wegen der Eigenart des Berufs nötig sind bzw. bei denen die berufliche Verwendungsbestimmung bereits aus ihrer Beschaffenheit entweder durch ihre Unterscheidungsfunktion oder durch ihre Schutzfunktion folgt. Der Beruf der Influencerin bzw. Bloggerin ist insoweit nicht anders zu beurteilen als sonstige Berufe. Ob die Klägerin die angeschafften Kleidungsstücke und Mode-Accessoires tatsächlich ausschließlich betrieblich genutzt hat, ist damit unbeachtlich.

13. Steuerbarkeit von Preisgeldern

Das Sächsische Finanzgericht hat mit einem aktuellen Urteil das Preisgeld aus dem Kunstpreis der Leipziger Volkszeitung (LVZ) für nicht einkommensteuerbar erklärt.

Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26. September 2023 - 4 K 156/21; rkr.

I. Sachverhalt:

Der mit 10.000 Euro dotierte Kunstpreis wird seit 1994 an Künstlerinnen und Künstler verliehen, die noch am Beginn ihres Schaffens stehen und die mit der Region Leipzig verbunden sind. Eine Bewerbung für den Preis ist nicht möglich; er wird auf Vorschlag von einer Jury verliehen. Mit dem Preis verbunden ist eine Ausstellung im Museum der bildenden Künste in Leipzig und die Erstellung eines Kataloges zur Ausstellung.

Das Finanzamt sah das Preisgeld als Teil der freiberuflichen Einkünfte des Preisträgers und erhob hierauf Einkommensteuer.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Sächsische Finanzgericht gab dem Künstler recht und entschied, dass das Preisgeld nicht der Einkommensteuer unterliege.

Es bestehe kein ausreichender Zusammenhang zwischen der freiberuflichen Tätigkeit des Künstlers und dem Preisgeld, denn das Preisgeld sei keine Gegenleistung für ein künstlerisches Werk. Der Kläger habe für den Erhalt des Preises kein besonderes Werk geschaffen oder als Bewerbung für den Preis eingereicht. Der Preis sei auch nicht zweckgebunden und müsse nicht für die Erstellung eines Werkes verwendet werden. Im Rahmen der Ausstellung habe der Kläger auch keine Werke verkaufen können. Es reiche nicht aus, dass der Künstler durch den Preis eine erhöhte Aufmerksamkeit erlange. Erziele er deshalb in Zukunft für seine Werke höhere Preise, so besteuere das Finanzamt diese.

Auch aus Sicht der LVZ diene der Preis nicht in erster Linie zur Förderung einzelner Künstler, sondern beabsichtige die Aktivierung und Ermutigung der jungen Kunstszene in der Region Leipzig. Ein eigenes wirtschaftliches Interesse der LVZ sei nicht feststellbar.

Die Entscheidung ist rechtskräftig.

14. Zur Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung, wenn Haupt- und Zweitwohnung lediglich 30 km auseinanderliegen

Nach der Entscheidung des Gerichts liegen die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nicht vor, wenn Haupt- und Zweitwohnung lediglich 30 km auseinanderliegen und die Entfernung innerhalb eines Zeitmaßes von unter einer Stunde bewältigt werden kann.

FG Münster v. 6.2.2024, 1 K 1448/22 E

I. Sachverhalt:

Die Kläger sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2020 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Ihr gemeinsamer Erstwohnsitz ist in S. Der Kläger ist seit dem 1.8.2018 als Geschäftsführer bei einer GmbH & Co. KG in E tätig. Die Entfernung zwischen der Wohnung in S und seiner Arbeitsstätte in E beträgt ca. 30 km (rund 50 - 55 Minuten Fahrtzeit). Ab Mitte Februar 2020 mietete der Kläger in E eine Zweitwohnung mit einer Wohnfläche von rund 46 qm an. Zuvor hatte er eine Ferienwohnung in D angemietet.

In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Kläger u.a. Umzugskosten sowie Mehraufwendungen für eine beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung geltend.

Streitig ist, ob die Kläger im Streitjahr einen Anspruch auf Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung für den Ehemann haben.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats ist die Klage unbegründet, da die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung im Streitjahr nicht vorliegen.

Wie der erkennende Senat ausführt, fallen der Ort des eigenen Hausstands in S und der Beschäftigungsort des Klägers in E aufgrund der Entfernung von ca. 30 km und der Fahrtzeit von unter einer Stunde nicht auseinander. Dies wäre nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung aber erforderlich, um den Tatbestand des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG zu erfüllen (BFH v. 16.11.2017, VI R 31/16, BStBl II 2018, 404; v. 16.1.2018, VI R 2/16, BFH/NV 2018, 712).

III. Hinweise für die Praxis:

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Bereits mit Urteil v. 16.11.2017 hat der VI. Senat des BFH entschieden, dass eine doppelte Haushaltsführung nicht vorliegt, wenn die Hauptwohnung, d. h. der „eigene Hausstand" ebenfalls am Beschäftigungsort belegen ist, was bei einem Zeitmaß von rund einer Stunde gegeben ist. Vor diesem Hintergrund verwundert die Klagebereitschaft der Kläger ein wenig.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Pensionsrückstellung bei Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

Der BFH hat bestätigt, dass Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen für die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, die im Zuge eines Formwechsels auf eine Mitunternehmerschaft übergehen, für die zusageberechtigten Mitunternehmer weder zum steuerlichen Übertragungsstichtag noch danach anteilig in Sondervergütungen umzuqualifizieren sind

BFH v. 12.12.2023 - VIII R 17/20

I. Sachverhalt:

Im Streitfall ging es - stark vereinfacht dargestellt - um den Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft und die in diesem Zusammenhang erfolgende Behandlung einer Pensionszusage zu Gunsten der Gesellschafter-Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft. In der steuerlichen Übertragungsbilanz der GmbH (und betragsidentisch in der Übernahmebilanz der Personengesellschaft) wurden die Pensionsrückstellungen mit den Teilwerten gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG angesetzt. Mit diesen Werten wurden die Pensionsrückstellungen bei der Personengesellschaft sodann auch fortgeführt.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wollte der Prüfer dagegen aufgrund des Formwechsels im Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer Ausgleichsposten ansetzen zur Korrektur der in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Pensionsrückstellungen. Ferner war der Außenprüfer der Auffassung, dass in der Gesamthandsbilanz die Pensionsrückstellungen nur noch in Höhe des Anwartschaftsbarwerts der Pensionsverpflichtungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG auszuweisen seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH bestätigt, dass die Pensionsrückstellungen in der steuerlichen Übertragungsbilanz der GmbH zutreffend mit den Teilwerten gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG angesetzt sind. Sie wurden mit diesen Werten von der Personengesellschaft in die Übernahmebilanz vom gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auch zutreffend übernommen. Der BFH teilt die Würdigung des FG und der Beteiligten, dass trotz der nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag vorhandenen Stellung der Pensionsberechtigten als Mitunternehmer der Teilwertansatz für die Rückstellungen gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG beizubehalten war, da die Dienstverhältnisse mit dem Formwechsel nicht beendet wurden (vgl. BFH v. 22.6.1977, I R 8/75, BStBl II 1977, 798; BMF v. 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 06.04, 06.05; Bayerischen Landesamts für Steuern v. 23.10.2009, GmbH-Rundschau 2009, 1344).

Hinsichtlich der Fortführung der Zusagen bei der Mitunternehmerschaft gilt:

- Die Berechtigung eines Mitunternehmers aus einer Pensionszusage ist während der Ansparphase als Sondervergütung des begünstigten Mitunternehmers einzuordnen. Für die Pensionszusage eines Mitunternehmers ist in der Gesamthandsbilanz eine Pensionsrückstellung in Höhe des Teilwerts gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG zu bilden;

aus der Sicht des Mitunternehmers ist die Pensionsberechtigung aber wie eine Gewinnverteilungsabrede zu behandeln. Da der mit dem Mitunternehmer im Vergleich stehende Einzelunternehmer für seine Alterssicherung keine Pensionsrückstellung bilden kann, ist der durch eine Pensionszusage seiner Gesellschaft begünstigte Gesellschafter zur Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer so zu behandeln, als hätte die Gesellschaft einen Gewinn in Höhe der Zuführung zur Pensionsrückstellung erzielt und dem Gesellschafter entsprechend einer Gewinnverteilungsabrede zur freien Verfügung überlassen, damit er sich selbst um seine Altersvorsorge kümmert. Die Sondervergütung für den Zuführungsbetrag ist durch die zeit- und betragskonforme Aktivierung eines Ausgleichspostens in der Sonderbilanz des berechtigten Mitunternehmers abzubilden.

- Die vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag, das heißt während der Arbeitnehmerzeit der Gesellschafter bei der GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen, gehören aber weder ganz noch anteilig zu den Sondervergütungen. Hierfür spricht entscheidend der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, der nur „Vergütungen“ des Mitunternehmers der Besteuerung unterwirft. Bei den Zuführungsbeträgen zu den Pensionsrückstellungen, die für die nunmehrigen Mitunternehmer auf Ebene der GmbH gebildet wurden, handelt es sich jedoch nicht um solche Vergütungen. Die auf die Personengesellschaft übergehende Pensionsverpflichtung der umgewandelten Kapitalgesellschaft und die korrespondierende Forderung des früheren Anteilseigners und Arbeitnehmers aus dem Versorgungsversprechen haben ihre Ursache vielmehr allein in dem früheren Beschäftigungsverhältnis des Berechtigten zu der umgewandelten Kapitalgesellschaft.

2. Die steuerliche Verteilung eines Nutzungsentgelts über einen längeren Zeitraum

Der Anwendungsbereich des § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG ist nur eröffnet, wenn ein Entgelt für eine Nutzungsüberlassung gezahlt wird und der Nutzungszeitraum zumindest im Wege einer sachgerechten Schätzung bestimmbar ist.

Der IX. Senat hatte zu klären, ob die Bestimmbarkeit des Nutzungszeitraums i. S. des § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG gegeben ist, wenn ein Vertrag zur Nutzungsüberlassung nur eine sich aufgrund des Ausschlusses des ordentlichen Kündigungsrechts ergebende Mindestlaufzeit – hier 30 Jahre – ausweist. Diese Frage hat der BFH verneint, da es (weiterer) objektiver Anhaltspunkte für die Bemessung des Nutzungszeitraums bedarf.

BFH v. 12.12.2023 - IX R 18/22

I. Sachverhalt:

Im Urteilsfall streiten die Beteiligten über die zeitgerechte Erfassung eines Entgelts für das Zurverfügungstellen landwirtschaftlicher Flächen zum Zweck des Ausgleichs von Eingriffen in die Natur. Die Kläger erhielten das Entgelt auf der Grundlage eines am 25.9.2017 geschlossenen Vertrags, der dem Vertragspartner die Nutzung für naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen ermöglichte. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen und konnte erstmals nach 30 Jahren ordentlich gekündigt werden. Das Recht zur außerordentlichen Kündigung blieb unberührt. Zudem verpflichteten sich die Kläger, zugunsten des Nutzers eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit eintragen zu lassen. Die Kläger erhielten für die Nutzungsüberlassung 2017 2.000 €, für 2018 und 2019 jeweils 10.000 € und für 2019 einmal 19.125 € sowie weitere 2.715 €. Das beklagte Finanzamt qualifizierte die Einkünfte zum einen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und versagte zum anderen die beantragte Verteilung der Nutzungseinnahmen auf einen Zeitraum von 20 Jahren unabhängig vom Zuflusszeitpunkt. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg. Das Gleiche gilt für die anschließende Klage, die das Schleswig-Holsteinische FG mit Urteil v. 9.11.2022 - 2 K 217/21, abwies. Die anschließende Revision blieb ebenfalls erfolglos.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der IX. Senat des BFH kommt in der vorliegenden Entscheidung zu dem Ergebnis, dass es für die gleichmäßige Verteilung aperiodisch erzielter Einnahmen über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren unabdingbar ist, den Zeitraum, für den die Aufteilung erfolgen soll, zumindest im Wege einer sachgerechten Schätzung bestimmen zu können. Der streitbefangene Nutzungsvertrag ließ weder eine feststehende Vertragslaufzeit erkennen noch war diese bestimmbar. Zwar spricht der Mindestnutzungszeitraum, der sich aus dem Ausschluss des ordentlichen Kündigungsrechts für die Dauer von 30 Jahren ergibt, für eine solche Mindestlaufzeit, objektive Anhaltspunkte fehlen aber zumindest für eine Schätzung der Nutzungsdauer. Weder das Finanzgericht noch der BFH sehen in der Mindestlaufzeit einen belastbaren Anhaltspunkt dafür, dass die Nutzungsdauer voraussichtlich 30 Jahre betragen wird.

Für die Vertragspraxis bedeutet dies, dass bei einer angestrebten Verteilung des Entgelts auf den vorgesehenen Nutzungs- bzw. Überlassungszeitraum mit einer festen Mindestvertragslaufzeit, die durch ein- oder beidseitige Option verlängert werden kann, das gewünschte Ziel erreicht werden kann. Vorgelagert – auch im Urteilsfall – ist die Frage, ob die Einkünfte dem Bereich der Vermietung und Verpachtung und nicht den sonstigen Einkünften zuzurechnen sind; nur in ersterem Fall ist der Anwendungsbereich des § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG eröffnet.

3. Finanzamt darf einen Investitionsabzugsbetrag für nachträglich steuerbefreite Photovoltaikanlage streichen

Die Rückgängigmachung von sog. Investitionsabzugsbeträgen für die Anschaffung von ab dem Jahr 2022 steuerbefreiten PV-Anlagen ist nicht zu beanstanden. Dies hat das Finanzgericht Köln in einem aktuellen Urteil entschieden.

Finanzgericht Köln, vom 14. März 2024 (7 V 10/24); die Beschwerde ist beim BFH unter dem Az.: III B 24/24 anhängig.

I. Hintergrund

Einen Investitionsabzugsbetrag können Unternehmer (wozu auch der Betreiber einer PV-Anlage zählte) nach § 7g Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unter bestimmten Voraussetzungen für bis zu 50 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts bereits vor dem tatsächlichen Kauf steuermindernd geltend machen.

Nach § 3 Nr. 72 EStG sind rückwirkend ab dem 01.01.2022 u. a. die Einnahmen aus PV-Anlagen auf Einfamilienhäusern mit einer Leistung von bis zu 30 kWp steuerfrei, was dazu führt, dass auch hiermit zusammenhängende Ausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG nicht mehr geltend gemacht werden können.

II. Sachverhalt

Der Antragsteller bildete im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2021 für die geplante Anschaffung einer Photovoltaikanlage auf seinem Einfamilienhaus einen steuermindernden Investitionsabzugsbetrag. Im November 2022 schaffte er die Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 11,2 kWp an. Der Gesetzgeber stellte jedoch mit dem Jahressteuergesetz vom 17.12.2022 rückwirkend zum 01.01.2022 u. a. Einnahmen aus PV-Anlagen auf Einfamilienhäusern mit einer Leistung von bis zu 30 kWp steuerfrei.

Hierauf machte das Finanzamt den bislang für 2021 gewährten Investitionsabzugsbetrag rückgängig, was zum Wegfall der zunächst eingetretenen Steuerminderung und für den Antragsteller zu einer Nachzahlung führte. Zur Begründung verwies es auf ein zwischenzeitlich ergangenes Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 17.07.2023 (IV C 6 - S 2121/23/10001:001, Rn. 19), wonach Investitionsabzugsbeträge, die für seit 2022 steuerbefreite Photovoltaikanlagen zuvor gebildet und nicht bis Ende 2021 wieder aufgelöst wurden, rückgängig zu machen seien.

Da das Finanzamt die Aussetzung der Steuernachzahlung von der Vollziehung bis zur Entscheidung über seinen Einspruch ablehnte, wandte sich der Antragsteller an das Finanzgericht Köln. Die nachträgliche Streichung des Investitionsabzugsbetrags sei unzulässig. Er habe sich vor der Gesetzesänderung zur Anschaffung der PV-Anlage entschlossen und darauf vertraut, Einkommensteuern zu sparen.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der Aussetzungsantrag hatte auch beim Finanzgericht keinen Erfolg. Das Finanzgericht Köln entschied, dass die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags zulässig ist. Es bestehe kein besonderes Aussetzungsinteresse des Antragstellers, da ihm durch die nachträgliche Streichung keine irreparablen Nachteile drohten.

Die Rückgängigmachung sei auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Es gebe keinen besonderen Schutz der Erwartung, dass die bisherige Rechtslage bestehen bleibe. Dabei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass durch die rückwirkende Steuerbefreiung allgemein eine günstigere Rechtslage eingetreten sei, von der zahlreiche Steuerzahlende profitierten.

Der Umstand, dass hiermit als Rechtsreflex auch für Einzelne steuerlich nachteilige Folgen verbunden seien, führe nicht zu einem anderen Ergebnis.

Die im vorläufigen Rechtsschutz ergangene Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Der Antragsteller hat gegen den Beschluss die vom Senat zugelassene Beschwerde eingelegt, die unter dem Aktenzeichen III B 24/24 beim Bundesfinanzhof in München geführt wird.

III. Körperschaftsteuer

1. Anwendbarkeit der Lohnsummenregelung des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG (Sanierungsklausel) auf Kleinbetriebe

Nach dieser Entscheidung des ist zur Anwendung der sog. Sanierungsklausel bei der Übertragung von Anteilen an Kleinbetrieben der Verweis in § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG auf die Lohnsummenregelung dahin auszulegen, dass der Steuerpflichtige dieses Erfordernis nicht erfüllen kann und damit auf einen anders gearteten Nachweis des Erhalts der wesentlichen Betriebsstrukturen zu verweisen ist. Ohne diesen Nachweis kann die Privilegierung der Sanierungsklausel nicht gewährt werden.

FG Düsseldorf v. 15.1.2024, 6 K 2095/22 K,G,F

I. Sachverhalt:

Mit Anteilskauf- und Abtretungsvertrag v. 22.3.2019 wurden sämtliche Anteile an der Klägerin, einer GmbH, zu 94,9 % an eine andere GmbH sowie zu 5,1 % an eine natürliche Person veräußert. Die Veräußerung stellt zwischen den Beteiligten unstreitig einen schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 KStG dar. Die Klägerin berief sich jedoch auf die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG. Hinsichtlich des Erfordernisses der Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen erklärte die Klägerin, dass die Tatbestandsmerkmale des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 (Betriebsvereinbarung) und Nr. 3 (Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens) KStG nicht erfüllt seien und insofern nur die Lohnsummenklausel gem. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG in Betracht komme. Sie könne die Lohnsummenregelung zwar nicht anwenden, da die Gesellschaft nicht die erforderliche Anzahl an Beschäftigten habe, jedoch verstehe der überwiegende Teil der Literatur den Verweis auf die Vorschriften des ErbStG als Vereinfachungsnorm, so dass auf den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen in diesem Fall verzichtet werden könne.

Das Finanzamt lehnte die Anwendung der Sanierungsklausel ab und erließ entsprechende Steuerbescheide. Weder sei die Klägerin sanierungsbedürftig noch sei davon auszugehen, dass die Sanierung i.S.d. § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG zur Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen erfolgt sei. Nach erfolglosen Einsprüchen wandte sich die Klägerin an das FG Düsseldorf.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage hat keinen Erfolg. Nach Ansicht des erkennenden Senats liegen die Voraussetzungen der Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG bei der Klägerin nicht vor.

Die Klägerin verwirklicht unstreitig nicht die Merkmale nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 und Nr. 3 KStG. Entgegen der Auffassung der Klägerin kann aber auch nicht das Merkmal nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG (Lohnsummenregelung) als erfüllt gelten. Die Regelung des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG bestimmt zunächst, dass vom Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen auszugehen sei, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Im zweiten Halbsatz heißt es: „§ 13a Absatz 1 Satz 3 und 4 und Absatz 4 des ErbStG in der Fassung des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018) gilt sinngemäß.“

Die hier streitgegenständliche Frage, wie der Verweis in § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG zu verstehen ist, ist bislang von den Finanzgerichten nicht entschieden worden. Nach der Auffassung des Finanzamts soll der Verweis auf § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG 2008 dazu führen, dass das Erfordernis der Lohnsummenregelung von Kleinbetrieben nie erfüllt werden kann, so dass diese auf einen anders gearteten Nachweis des Erhalts der wesentlichen Betriebsstrukturen zu verweisen sind (so ausdrücklich OFD NRW v. 20.12.2018, S 2745 a-2015/0011-St 135, Rz. 18; ebenso im Schrifttum Brandis in Brandis/Heuermann, § 8c KStG Rz. 76; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8c KStG Rz. 334; Lang in Bott/Walter, § 8c KStG Rz. 175).

Nach der Gegenauffassung, welche die Klägerin vertritt, hat die Lohnsummenregelung bei Kleinstbetrieben stets als erfüllt zu gelten (ebenso: Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8c KStG Rz. 85; Frotscher in Frotscher/Drüen, § 8c KStG Rz. 207). Die Vertreter dieser Auffassung stützen sich dabei darauf, dass der sinngemäße Verweis auf § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG 2008 sich insbesondere auf die Bedeutung der Vorschrift als Vereinfachungsregel für Kleinbetriebe beziehe. Darüber hinaus sei nicht ersichtlich, warum gerade Kleinbetrieben der Zugang zum Sanierungsprivileg nur über die Einlagenlösung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 möglich sein solle, wo doch ausgerechnet die Anteilseigner von Kleinunternehmen i.d.R. schon mit ihrem gesamten Privatvermögen für die Verbindlichkeiten des Unternehmens haften würden und ihnen somit vielfach weitere Einlageleistungen unmöglich seien (Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8c KStG Rz. 85).

Der erkennende Senat folgt der Auffassung, wonach der Steuerpflichtige bei der Übertragung von Anteilen an Kleinbetrieben die Voraussetzungen des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG nicht erfüllen kann und damit letztlich auf einen anders gearteten Nachweis des Erhalts der wesentlichen Betriebsstrukturen zu verweisen ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung hat der Gesetzgeber beabsichtigt, die Privilegierung des § 8c Abs. 1a KStG den Steuerpflichtigen nur im Ausnahmefall zukommen zu lassen, wenn der Beteiligungserwerb zum Zwecke der Sanierung erfolgt, wobei der Erwerb u.a. auch auf den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen gerichtet sein muss. Die unwiderlegliche Vermutung, dass der Erwerb mit dieser Zielrichtung erfolgt, kann nur durch die Verwirklichung einer von drei Varianten begründet werden. Eine Auslegung in dem Sinne, dass der Verweis auf § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG bewirkt, dass eines der drei Merkmale von Kleinbetrieben immer erfüllt wird, erscheint vor dem Hintergrund dieser Gesetzesbegründung nicht vertretbar.

Dabei trägt auch der Verweis der Klägerin auf den Vereinfachungsgedanken im ErbStG nicht, da insofern bereits eine andere Ausgangssituation vorliegt: Näher definiertes Betriebsvermögen ist danach vom Grundsatz her begünstigt. Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags in § 13a ErbStG ist aber, dass die Lohnsumme nach Erbschaft oder Schenkung nicht wesentlich abschmilzt. Auf den diesbezüglich zu erbringenden Nachweis wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet, wenn die Ausgangslohnsumme ohnehin 0 beträgt oder nur eine geringe Anzahl an Beschäftigten vorhanden ist. Im Rahmen von § 8c KStG liegt der Fall hingegen so, dass bei einem schädlichen Beteiligungserwerb Verluste grundsätzlich untergehen, im Einzelfall aber die Privilegien der Sanierungsklausel „verdient“ werden können, weshalb sich der Zweck der Normen wesentlich unterscheidet.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Revision wurde nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH Gelegenheit erhält, zur Auslegung des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG Stellung zu nehmen, um weitere Rechtsklarheit bei der Anwendung der Sanierungsklausel zu schaffen.

2. Keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung

Ein weiteres Mal hat der BFH zu der Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen eine inländische Muttergesellschaft die Verluste ihrer ausländischen Tochtergesellschaft übernehmen kann. Dabei geht es um die Frage, ob eine „faktische" Organschaft innerhalb der EU anzuerkennen ist und unter welchen Voraussetzungen dabei Verluste von inländischen Organträgern übernommen werden können. Die Voraussetzungen für eine Verlustübernahme wurden vom BFH erneut verneint

BFH vom 9.8.23, I R 26/19)

I. Sachverhalt:

Die A-GmbH hat ihren Sitz in Deutschland. Sie war alleinige Gesellschafterin der in Frankreich ansässigen A-s.a.r.l., die seit Jahren Verluste machte und deren Geschäftsbetrieb daher zum 31.10.05 eingestellt werden sollte. Gleichwohl lieferte die A-GmbH ihrer französischen Tochtergesellschaft weiterhin Waren, ohne diese bezahlt zu bekommen. Beitreibungsmaßnahmen unternahm die A-GmbH nicht. Die Einstellung des Geschäftsbetriebes der A-s.a.r.l. erfolgte ohne Liquidation durch Übertragung des Vermögens als Ganzes auf die A-GmbH im Wege einer „Transmission Universelle de Patrimoine (TUP)" gemäß Art. 1844-5 des französischen Code Civil. Die A-s.a.r.l. wurde mit Wirkung zum 31.10.05 im französischen Handelsregister gelöscht.

In ihren Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 04 und 05 hatte die A-GmbH eine Verrechnung des von der A-s.a.r.l. in diesen Jahren erwirtschafteten Verlustes erklärt. Das FA erkannte die Verluste nicht an. Die Begründung: Die Verrechnung der Verluste der A-s.a.r.l. auf Ebene der A-GmbH komme weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht in Betracht.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH wies die dagegen erhobene Klage im Ergebnis zurück.

Nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG setzt die Berücksichtigung der Verluste einer Tochtergesellschaft auf der Ebene der Muttergesellschaft ein zwischen beiden Unternehmen bestehendes Organschaftsverhältnis voraus. Zwar fällt die A-GmbH unstreitig in den Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 KStG. Die A-s.a.r.l. ist jedoch keine taugliche Organgesellschaft, weil sie weder über eine inländische Geschäftsleitung noch über einen Sitz im Inland verfügte. Auch wurde keine im Handelsregister hinterlegte Vereinbarung über eine Gewinn- und Verlustübernahme abgeschlossen.

Zwischen den beiden Gesellschaften besteht auch kein „faktisches" Organschaftsverhältnis. Die A-GmbH hat der A-s.a.r.l. fortwährend Fremdkapital in Gestalt von kreditierten Warenlieferungen und nicht etwa Eigenkapital zur Verfügung gestellt. Damit hat die A-GmbH die laufenden Verluste ihrer Tochtergesellschaft gerade nicht nach Maßgabe der §§ 14 ff. KStG getragen. Zudem hat die A-GmbH auf ihre Forderungen gegenüber der A-s.a.r.l. Teilwertabschreibungen vorgenommen. Dies spricht gegen ein faktisches Organschaftsverhältnis.

Eine Anerkennung der Verluste der A-s.a.r.l. würde zu einer quasi voraussetzungslosen Abzugsfähigkeit „finaler Verluste über die Grenze" führen. Dafür gibt es weder im nationalen deutschen Steuerrecht eine Grundlage noch ist dies aus unionsrechtlichen Gründen geboten. Es ist ausgeschlossen, dass Unternehmen eines grenzüberschreitenden Verbunds unter Beru-

fung auf die unionsrechtlichen Grundfreiheiten nachträglich einzelne für sie vorteilhafte Elemente der Organschaftsbesteuerung (hier: Verlustverrechnung) für sich in Anspruch nehmen können, ohne im relevanten Zeitraum zumindest den Willen bekundet zu haben, eine Organschaft bilden zu wollen, und ohne dass sie zumindest versucht haben, die für die steuerliche Anerkennung der Organschaft im Inlandsfall erforderlichen Voraussetzungen tatsächlich zu schaffen.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat hier erneut eine faktische Organschaft abgelehnt. Allerdings sagt er nicht, dass es eine solche grundsätzlich nicht geben könne. Wenn es allerdings vor der Geschäftseinstellung der A-s.a.r.l. zumindest tatsächlich – oder auf Grundlage einer schuldrechtlichen Vereinbarung – zu einer Übernahme der jährlichen Verluste der A-s.a.r.l. gekommen wäre, hätte sich die Frage gestellt, ob und inwieweit die zu ausländischen Betriebsstätten ergangene Rechtsprechung des EuGH auf die hier einschlägige Konstellation einer ausländischen Tochtergesellschaft übertragbar ist.

Voraussetzung für eine Anerkennung einer Organschaft über die Grenze ist also eine „gelebte“ Organschaft. Es muss zwischen inländischer Organträgerin und faktischer ausländischer „Organgesellschaft“ eine Vereinbarung zur Gewinnabführung bzw. zum Verlustausgleich geben. Diese muss auch durchgeführt werden, d. h. es müssen

- jährlich anfallende Gewinne an die Organträgerin abgeführt werden und
- jährlich anfallende Verluste der „Organgesellschaft“ durch Eigenkapitalstärkung (Anteilserhöhung) ausgeglichen werden.

Nur wenn alle Bedingungen einer Organschaft auch tatsächlich „gelebt“ werden, kann eine „faktische“ Organschaft unterstellt werden. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH Gelegenheit erhält, in einem weiteren Verfahren eine solche „gelebte“ Organschaft anzuerkennen oder ob es dem Gesetzgeber vorbehalten bleibt, die Voraussetzungen einer „Organschaft über die Grenze“ zu normieren.

3. Überraschungsentscheidung im Rahmen der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung

Im Ausgangsverfahren vor dem Finanzgericht war streitig, ob die Klägerin und Beschwerdeführerin Einnahmen aus Kapitalvermögen aufgrund einer vGA erzielte. Die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision stützte sich auf die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör in Gestalt einer sog. Überraschungsentscheidung.

Insbesondere für die Abwehrberatung, hier vor allem im Hinblick auf erforderliche Ausführungen in einer Nichtzulassungsbeschwerde, ist der Beschluss von hoher Relevanz.

BFH, Beschluss v. 28.2.2024 - VIII B 44/22, nv

I. Sachverhalt:

Die Klägerin war seit September 2011 mit einem Anteil von 37,5 % mittelbare Gesellschafterin der D-GmbH. Der Ehemann der Klägerin war seit September 2011 nicht mehr an der D-GmbH beteiligt, aber deren Mitgeschäftsführer. Bis September 2011 war der Ehemann der Klägerin zu 50 % an der D-GmbH beteiligt und deren Geschäftsführer. Von 2009 bis zum 31.12.2012 zahlte die D-GmbH an den Ehemann der Klägerin laufend Geldbeträge aus. Dem lag eine „Kontokorrentvereinbarung“ zwischen dem Ehemann der Klägerin und der D-GmbH zugrunde. Die AusS. 899 zahlungen wurden unterjährig in der Buchführung der GmbH auf zwei Verrechnungskonten erfasst.

Zinsen wurden nicht gezahlt, sondern vereinbarungsgemäß dem Darlehenssaldo zugeschlagen. Rückzahlungen in nennenswerter Höhe leistete der Ehemann der Klägerin nicht. Der Saldo der Verrechnungskoten summierte sich am 31.12.2012 auf rund 1,2 Mio. €.
Zum 31.12.2012 schloss die D-GmbH die Verrechnungskonten und buchte den Darlehenssaldo auf ein Darlehenskonto um. Das Finanzamt nahm nach einer Betriebsprüfung bei der D-GmbH eine vGA zugunsten der Klägerin an. Mit der Umbuchung der Verrechnungssalden auf ein Darlehenskonto zum 31.12.2012 habe die D-GmbH gegenüber dem Ehemann der Klägerin auf die Rückzahlung der an ihn ausgezahlten Beträge verzichtet. Die vGA sei der Klägerin persönlich zuzurechnen, weil sie zu diesem Zeitpunkt (mittelbare) Gesellschafterin gewesen und ihr Ehemann eine ihr nahestehende Person sei. Nach erfolglosem Einspruch wurde der Klage (nur) teilweise stattgegeben. Die Klägerin wendet sich mit ihrer Nichtzulassungsbeschwerde an den BFH.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH sieht die Beschwerde als begründet an und bejaht den geltend gemachten Verfahrensmangel einer Überraschungsentscheidung. Eine solche und damit verbunden die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör liege vor, wenn das Finanzgericht sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stütze und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gebe, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht habe rechnen müssen. Die Klägerin habe nicht damit rechnen können und müssen, dass das Finanzgericht im angefochtenen Urteil die vGA

erstmals auf die einzelnen Auszahlungsvorgänge und nicht auf die Umbuchung der Verrechnungssalden per 31.12.2012 stützt. Die einzelnen Zahlungsvorgänge seien zwar nicht streitbehaftet gewesen, die Annahme einer vGA setze insoweit aber die weitere rechtliche Annahme voraus, dass die Absicht zur Rückzahlung der empfangenen Beträge bei ihrem Ehemann von Anfang an gefehlt habe. Diese Frage sei im Verfahren nicht Gegenstand gewesen, die Klägerin habe sich hierzu nicht äußern können. Sie habe auch nicht von sich aus in Erwägung ziehen müssen, dass der Rechtsstreit eine derartige Wendung nehmen könne. Während des Veranlagungs-, Rechtsbehelfs- und Klageverfahrens war eine mögliche vGA aufgrund der unterjährigen einzelnen Zahlungen der D-GmbH an den Ehemann der Klägerin zu keinem Zeitpunkt Gegenstand der Erörterung.

Insbesondere fanden sich in den im finanzgerichtlichen Verfahren ausgetauschten Schriftsätzen der Beteiligten und den schriftlichen Äußerungen des Finanzgerichts vor Erlass seines Urteils keine Hinweise darauf, dass das Finanzgericht nach außen erkennbar in Erwägung ziehen würde, dass die Vermögensminderung nicht in der Umbuchung der Verrechnungssalden, sondern in den unterjährigen Auszahlungen an den Ehemann der Klägerin im Streitjahr begründet liegt. Auch aus dem Protokoll der mündlichen Verhandlung ergab sich kein Hinweis darauf, dass die Möglichkeit einer anderen Begründung der vGA als die vom Finanzamt angenommene Auffassung im Rechtsgespräch mit den Beteiligten diskutiert wurde. Deshalb führt der BFH aus, das Finanzgericht hätte der Klägerin vor seiner Entscheidung einen Hinweis erteilen und ihr Gelegenheit geben müssen, sich zu der Annahme zu äußern, dass die Absicht der Rückzahlung der empfangenen Leistungen bei ihrem Ehemann von Anfang an fehlte. Das war aber gerade nicht geschehen.

Das Finanzamt hatte vorgetragen, das Finanzgericht habe in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass „es nicht in allen Punkten dem Finanzamt folgen“ werde. Da dieser Hinweis aus den Protokollen nicht ersichtlich war, musste der BFH nicht entscheiden, ob mit einem solchen Hinweis das Vorliegen einer Überraschungsentscheidung hätte ausgeschlossen werden können. Ein solcher mündlich erteilter Hinweis hätte als wesentlicher Vorgang der Verhandlung in das Protokoll aufgenommen werden müssen. Das Original des Sitzungsprotokolls erbringt insofern auch den negativen Beweis, dass der Hinweis unterblieben ist (§ 94 FGO i. V. mit § 165 ZPO). Hingegen sieht der BFH es als nicht überraschend an, dass das Finanzgericht eine vGA zugunsten der Klägerin und nicht zugunsten ihres Ehemanns angenommen hat. Die Frage der persönlichen Zurechnung der vGA war nämlich Gegenstand u. a. des finanzgerichtlichen Verfahrens. Überraschungsentscheidungen stellen eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar, was nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO einen für die Entscheidung relevanten Verfahrensmangel darstellt, der zur Stattgabe der Nichtzulassungsbeschwerde führen muss. Es kann nämlich nicht ausgeschlossen werden, dass die Klägerin zur Erschütterung des Anscheinsbeweises für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in Bezug auf die unterjährigen Auszahlungen an ihren Ehemann, insbesondere zu ihrer Kenntnis der Vorgänge, vorgetragen hätte und die Entscheidung deshalb anders ausgefallen wäre. Bereits im Beschluss v. 10.1.2024 - IX B 9/23), hat der BFH ausgeführt, dass eine Überraschungsentscheidung vorliegt, wenn das Finanzgericht sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen durfte. Mit dem vorliegenden Beschluss konkretisiert der BFH diese Grundsätze für den konkreten Fall einer vGA. Der Berater sollte zur Begründung einer Nichtzulassungsbeschwerde also stets auch die Urteilsbegründung mit dem Protokoll und den (schriftlichen) Äußerungen des Finanzgerichts im Verfahren vergleichen. Sämtliche Erwägungen des Urteils müssen im vorherigen Verfahren bereits zumindest angeklungen bzw. diskutiert worden sein.

4. Anforderungen an das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft

Eine Personengesellschaft ist - auch wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt und die Beteiligung an der potentiellen Organgesellschaft im Gesamthandsvermögen hält - keine taugliche Organträgerin, wenn einer ihrer Gesellschafter eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft ist.

Dies hat das Finanzgericht Schleswig-Holstein in einem aktuellen Gerichtsbescheid entschieden.

Finanzgericht Schleswig-Holstein, Gerichtsbescheid vom 7. Juli 2023 (1 K 54/23); die Revision ist beim BFH unter dem Az. I R 46/23 anhängig

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine mit GmbH. Einzige Gesellschafterin der Klägerin ist die A KG, welche das Stammkapital der Klägerin seit ihrer Gründung hält. An der A KG wiederum waren im Streitjahr die C GmbH (als Komplementärin) sowie die E als Kommanditistin beteiligt. Die E ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG persönlich von der Körperschaftsteuer befreit. In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2020 erklärte die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... EUR. Aufgrund der bis dahin unstreitigen Annahme eines Organschaftsverhältnisses erklärte sie zugleich eine Einkommenskorrektur in derselben Höhe und damit einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 0,- EUR.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass die Organschaft deshalb nicht anzuerkennen sei, weil an der A KG mit der E eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Gesellschaft beteiligt sei. Aus diesem Grund verfüge die A KG nicht über die Fähigkeit, Organträgerin im körperschaftsteuerrechtlichen Sinne zu sein.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht schloss sich dieser Auffassung an:

Eine Personengesellschaft, an welcher ein persönlich von der Körperschaftsteuer befreiter Gesellschafter beteiligt ist, könne nicht Organträger im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG sein.

Dies gehe zwar nicht ausdrücklich aus dem Wortlaut der Norm hervor; zu diesem Ergebnis gelangte das Gericht aber durch eine umfassende Auslegung des einschlägigen Normenbereichs unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte und Historie der relevanten Vorschriften.

5. Anscheinsbeweis trotz Nutzungsverbots für Privatnutzung

Das FG hat entschieden, dass bei einem Alleingesellschafter-Geschäftsführer selbst dann ein zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führender Anscheinsbeweis für die Privatnutzung eines von der GmbH überlassenen Pkw vorliegen kann, wenn im Anstellungsvertrag ein Privatnutzungsverbot vereinbart wurde.

FG Münster vom 28.4.23 - 10 K 1193/20 K,G,F; Rev. BFH I R 33/23

I. Das Problem:

Die allgemeine Lebenserfahrung spreche dafür, dass ein einem Gesellschafter-Geschäftsführer von der Gesellschaft zur Nutzung überlassenes betriebliches Fahrzeug auch privat genutzt werde. Dies gelte auch bei einem Privatnutzungsverbot, wenn keine organisatorischen Maßnahmen getroffen würden, die eine private Nutzung ausschließen.

Der Rechtsprechung des für Lohnsteuerfragen zuständigen VI. Senats des BFH, wonach keine zu Arbeitslohn führende Privatnutzung eines Fahrzeugs anzunehmen sei, wenn diese vertraglich untersagt sei, ist das FG Münster nicht gefolgt.

Für den Anscheinsbeweis spricht aus Sicht des FG auch, dass ein Privatnutzungsverbot wegen des fehlenden Interessengegensatzes keine gesellschaftsrechtlichen oder arbeitsrechtlichen Konsequenzen nach sich zieht. Es könne daher nicht ohne Weiteres unterstellt werden, dass der Geschäftsführer sich tatsächlich an das Verbot halte. Da der aufgrund des Anscheinsbeweises anzunehmenden Privatnutzung keine Überlassungsvereinbarung zugrunde lag, führt diese nach Auffassung des FG nicht zu Arbeitslohn, sondern zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist aber – so das FG – auf Ebene der Gesellschaft nicht nach der 1 %-Regelung, sondern nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu bewerten.

II. Hinweise für die Praxis:

Sollte der BFH der Rechtsauffassung des FG Münster folgen, bliebe der steuerlichen Abwehrberatung nur der Weg der Entkräftung des Anscheinsbeweises. Hierzu ist anzuraten, Beweisvorsorge etwa durch Führung eines Fahrtenbuches oder sonstige Aufzeichnungen zu treffen. Des Weiteren kann der Anscheinsbeweis entkräftet werden, wenn im Privatvermögen des Gesellschafter-Geschäftsführers ein Privatfahrzeug gehalten wird, das mit dem überlassenen Dienstwagen in Status und Nutzungswert vergleichbar ist. Schließlich ist auf eine weitere negative Steuerfolge bei Annahme einer vGA hinzuweisen: Die Privatnutzung eines Fahrzeugs im Rahmen einer vGA stellt keine betriebliche Nutzung i. S. v. § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG dar (90%ige betriebliche Nutzung für Sonderabschreibung erforderlich!). Da die Frage des grundsätzlichen Anscheinsbeweises trotz Privatnutzungsverbots im anhängigen Revisionsverfahren noch zu klären sein wird, sind bis dahin in jedem Fall der Einspruch und ggf. die Klage gegen betroffene Körperschaftsteuerbescheide geboten.

IV. Umsatzsteuer

1. Wohnraumvermietung und Vorsteuerabzug aus Heizungsanlage

Der BFH hat emtschieden, dass die Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage jedenfalls dann im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung stehen, wenn der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser schuldet und es sich dabei nicht um Betriebskosten handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat.

BFH vom 7.12.2023, V R 15/21

I. Sachverhalt:

Im Streitjahr vermietete die Klägerin ein Haus mit zwei Wohnungen zu Wohnzwecken. Der Mietvertrag für eine der Wohnungen sah vor, dass die Miete aus Grundmiete, „kalten" Betriebskosten und Heizungsbetriebskosten bestand. Im September 2016 ließ die Klägerin eine neue Kessel- und Heizungsanlage für die vermieteten Wohnungen installieren.

Im November 2016 verzichtete die Klägerin auf die Kleinunternehmerregelung und gab eine Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2016 ab, in der sie Umsätze zu 19% aus Energielieferungen erklärte und Vorsteuerbeträge für den Erwerb und die Installation der Heizungsanlage geltend machte. Das Finanzamt war jedoch der Meinung, dass die Energielieferungen an die Mieter der Klägerin typische Nebenleistungen zur steuerfreien Wohnungsvermietung seien und ein Vorsteuerabzug daher nicht möglich sei. Das FA setzte die Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober bis Dezember 2016 auf jeweils 0 € fest und erließ einen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2016 über ebenfalls 0 €.

Das FG Münster gab der Klage der Vermieterin mit Urteil vom 6.4.2021, 5 K 3866/18 U überwiegend statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH teilte diese Auffassung nicht und hob das Urteil des FG - soweit es der Klage stattgegeben hatte - auf.

Der Grund dafür ist, dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist, wenn der Erwerb und die Installation einer Heizungsanlage in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einer steuerfreien Vermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG stehen.

Wenn ein Unternehmer sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Leistungen erbringt, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hängt das Recht zum Vorsteuerabzug unter anderem davon ab, ob zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung der hierfür erforderliche Zusammenhang besteht.

Im Streitfall standen die Kosten für Erwerb und Installation der Heizungsanlage im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung, da der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser schuldet. Da die Kosten für die Heizungsanlage nicht als Betriebskosten vom Mieter gesondert zu tragen waren, war der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

III. Hinweise für die Praxis:

Neben dem hier streitgegenständlichen Sachverhalt (Lieferung von Wärme und die Lieferung von Strom neben der steuerfreien Vermietungsleistung, § 4 Nr. 12 UStG) beschäftigt sich die Praxis auf Grund immer neu aufkommender Zweifelsfragen fortlaufend mit der Thematik der Hauptleistung und Nebenleistung bzw. der Einheitlichkeit von Leistungen. Die Finanzverwaltung tendiert mit Bezug auf die EuGH-Rechtsprechung dazu, in dort genannten Fällen eine Nebenleistung zur steuerfreien Vermietung anzunehmen, obwohl der EuGH in den entsprechenden Fällen keine abschließende Beurteilung vorgenommen hat.

Auf die Frage, ob die Klägerin neben der Vermietung eine umsatzsteuerrechtlich gesondert zu betrachtende „Betriebsleistung“ erbracht hat, als deren Entgelt die durch die Mieter nach § 556 BGB gesondert zu tragenden Betriebskosten anzusehen sein könnten, kommt es nach der Auffassung des BFH im vorliegenden Fall nicht an. Die Kosten der Heizungsanlage waren nach dieser Vorschrift nicht auf die Mieter abwälzbar.

Danach besteht im Streitfall der für den Vorsteuerabzug erforderliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen den hier in Rede stehenden Kosten aus Erwerb und Installation der Heizungsanlage und der steuerfreien Vermietung, da - nach den tatsächlichen Feststellungen des FG und was im Übrigen zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist - diese Kosten als Erhaltungsaufwand auf der Erneuerung der Heizungsanlage durch Austausch der alten Heizungsanlage beruhen und demgemäß auch nicht auf die Mieter als Kostenelement im Rahmen der Betriebskosten umgelegt wurden.

2. BMF zum Falschausweis von Umsatzsteuer ggü. Endverbrauchern

Mit Schreiben vom 27.2.2024 hat das BMF zum Ausweis einer falschen Umsatzsteuer in Rechnungen an Endverbraucher Stellung bezogen und ändert den Umsatzsteueranwendungserlass insbesondere in den Abschnitten 14c.1 und 14c.2 als Konsequenz aus den Urteilen des BFH vom 13.12.2018, V R 4/18 und des EuGH vom 8.12.2022, C-378/21, Finanzamt Österreich.

I. Hintergrund:

Während nach Ansicht des BFH eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG auch gegenüber Nichtunternehmern entstehe (BFH vom 13.12.2018, V R 4/18), ist dies nach Ansicht des EuGH jedenfalls dann nicht der Fall, wenn - wie bei Abrechnung ggü. Endverbrauchern - keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt (EuGH vom 8.12.2022, C-378/21, Finanzamt Österreich).

Die Finanzverwaltung setzt dies vorliegend dahingehend um, als dass die Grundsätze des EuGH auf Fälle des § 14c Abs. 1 UStG, nicht aber auf diejenigen des § 14c Abs. 2 UStG Anwendung finden.

Zudem definiert die Finanzverwaltung den Endverbraucher als Nichtunternehmer und Unternehmer, die nicht als solche handeln (Unternehmer bei Leistungsbezug für privaten Bereich oder für nichtwirtschaftliche Tätigkeit). Keine Anwendung findet die EuGH-Rechtsprechung nach Ansicht der Finanzverwaltung bei Abrechnungen gegenüber Unternehmern für deren unternehmerischen Bereich - und dies unabhängig davon, ob und ggfs. inwieweit ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde -, also auch bei Kleinunternehmern oder pauschalierenden Land- und Forstwirten bzw. Unternehmern mit vorsteuerschädlichen Ausgangsumsätzen. Die Einordnung des Leistungsempfänger als „Endverbraucher“ hat der die Rechnung ausstellende Unternehmer darzulegen.

Im Einzelnen:

Die Finanzverwaltung fügt insbesondere Abschnitt 14c.1 Abs. 1a UStAE neu ein und setzt dort um, dass die Vorschrift unionsrechtskonform einschränkend auszulegen ist, dass keine Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG entsteht, wenn ein Unternehmer eine Leistung tatsächlich ausgeführt und hierüber eine Rechnung mit einem unrichtigen Steuerausweis an einen Endverbraucher (insbesondere Nichtunternehmer oder Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich) gestellt hat. Eine Berichtigung ist dann nicht erforderlich. Über den neu eingefügten Abschnitt 14c.2 Abs. 1a UStAE gilt dies auch bei der Ausstellung durch Kleinunternehmer.

Die Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

II. Hinweise für die Praxis:

Die in Deutschland sehr detaillierten Regelungen des § 14c UStG finden unionsrechtlich ihre Entsprechung in einem sehr überschaubaren Art. 203 MwStSystRL. Darin heißt es schlicht, dass die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.

Auf Grund des sehr weiten Wortlauts ergeben sich hier notwendigerweise Auslegungsschwierigkeiten und damit auch maßgebliche Leitlinien aus der EuGH-Rechtsprechung. In diesem

Zusammenhang hat der EuGH mit Urteil v. 8.12.2022, C-378/21, Finanzamt Österreich, herausgearbeitet, dass es für die Steuerschuld im Falle eines Steuerausweises insbesondere darauf ankomme, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens durch den Leistungsempfänger vorliegt (vgl. auch die EuGH-Urteile v. 8.5.2019, C-712/17, EN.SA. und v. 18.3.2021, C-48/20, P [Tankkarten]). Zuletzt musste der EuGH einen Fall beurteilen, in dem ein Mitarbeiter falsche Rechnungen ausstellt, in denen die Daten seines Arbeitgebers ohne dessen Wissen und Zustimmung aufgeführt sind (vgl. EuGH v. 30.1.2024, C-442/22, P sp. z o.o.)

Die Finanzverwaltung legt nun zwar die deutsche Vorschrift in § 14c Abs. 1 UStG „unionsrechtskonform einschränkend“ aus, bleibt überdies allerdings der deutschen Regelungssystematik treu. Inwiefern hier die Ausklammerung des § 14c Abs. 2 UStG (vgl. hierzu die Formulierung in Rz. 6 des Schreibens) mit der Ansicht des EuGH übereinstimmt (vgl. EuGH v. 8.12.2022, C-378/21, Finanzamt Österreich, Rz. 19; v. 8.5.2019, C-712/17, EN.SA., Rz. 26) bleibt abzuwarten.

II. Hinweise für die Praxis:

•Das vorliegende BMF-Schreiben gibt Rechtssicherheit in der umsatzsteuerlichen Behandlung bei Falschausweis der Umsatzsteuer durch Unternehmer gegenüber Endverbrauchern.

•Auf Grund der Differenzierung und Definition des Endverbrauchers, der diesbezüglichen Darlegungslast beim Steuerpflichtigen sowie der einschränkenden Anwendung auf § 14c Abs. 1 UStG werden gleichwohl in der Praxis weiterhin Herausforderungen in der Anwendung bestehen.

3. Anforderungen an die Person des Leistungsempfängers im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG)

Für die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG kommt es nicht auf die Verwendung einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Leistungsempfänger an. Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger wirkt zu Gunsten des leistenden Unternehmers und führt zu einer den leistenden Unternehmer hinsichtlich der Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 1 UStG treffenden Feststellungslast. Eine Entscheidung auf Grundlage der Feststellungslast kann im finanzgerichtlichen Verfahren erst im Falle einer Unaufklärbarkeit des Sachverhalts getroffen werden. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH vom 31. Januar 2024 - V R 20/21

I. Sachverhalt

Streitig ist, welche Anforderungen ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer, der im Inland sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 oder Abs. 5 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an Unternehmer und Nichtunternehmer erbringt, zu erfüllen hat, damit er von einer Steuerschuldnerschaft seiner unternehmerischen Leistungsempfänger nach § 13b UStG ausgehen kann.

Die Klägerin ist eine GmbH, die durch Verschmelzung im Jahr 2018 Gesamtrechtsnachfolgerin der im Jahr 2015 (Streitjahr) im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmerin X, einer Kapitalgesellschaft nach ausländischem Recht, geworden ist. X betrieb im Streitjahr einen Online-Marktplatz, auf dem sowohl Unternehmer als auch Nichtunternehmer ("Endverbraucher") Gegenstände zum Kauf anboten. Die Dienstleistungen der X bestanden darin, den Anbietern der Waren den Zugang und die Nutzung des Online-Marktplatzes zu gewähren, wofür X Gebühren von den Nutzern erhob, deren Höhe sich vornehmlich nach den Verkaufserlösen richtete.

Um die Dienstleistung von X in Anspruch zu nehmen und den Online-Marktplatz nutzen zu können, mussten sich die Leistungsempfänger zunächst registrieren und den allgemeinen Geschäftsbedingungen der X zustimmen. Bei dieser Registrierung mussten die Leistungsempfänger angeben, ob sie als Privatperson ("privates Konto") oder als Unternehmer ("gewerbliches Konto") den Marktplatz nutzen wollten. Erfolgte eine Anmeldung als Unternehmer, mussten in der Eingabemaske u.a. Angaben zur Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) gemacht werden, die von X auf Gültigkeit geprüft wurde.

Bis zum 31.12.2014 behandelte X ausschließlich die Leistungsempfänger als Unternehmer, die eine gültige USt-IdNr. angaben. Zum 01.01.2015 stellte X das Verfahren um. Kunden, die eine gültige USt-IdNr. angaben, wurden nach wie vor als Unternehmer behandelt. Sofern eine angegebene USt-IdNr. nicht mehr als gültig bestätigt wurde oder der Leistungsempfänger sich als gewerblicher Nutzer registrierte, aber keine oder eine ungültige USt-IdNr. angab, prüfte und bejahte X nunmehr die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers, wenn bei diesem eines von drei Kriterien zur Bejahung einer Unternehmereigenschaft vorlag. Insoweit stellte X darauf ab, ob der Leistungsempfänger im laufenden Jahr oder im Vorjahr entweder mehr als … Verkäufe tätigte oder getätigt hatte, ob (im gleichen Zeitraum) Leistungsentgelte ("Verkaufsgebühren") von mindestens … € entstanden waren oder ob sich der Leistungsempfänger auf einer besonderen Plattform (gewerbliche Plattform) angemeldet hatte, die gewerblichen Händlern vorbehalten war. Handelte es sich bei den Leistungsempfängern nach den von ihnen gemachten Angaben um eine im Inland ansässige Person und lag in Bezug auf

diese Person eines der drei Kriterien vor, ging X von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gemäß § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG aus.

Im Rahmen einer bei X für das erste Kalendervierteljahr 2015 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertraten die Prüfer die Auffassung, dass nur die Leistungsempfänger als Unternehmer zu behandeln seien, für die eine gültige USt-IdNr. vorgelegen habe. Die drei von X angelegten Kriterien waren nach Ansicht der Prüfer nicht geeignet, die Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger anzunehmen.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte teilweise Erfolg. X sei für die Leistungen an die im Inland ansässigen Empfänger, die sie aufgrund der drei Kriterien als Unternehmer angesehen habe, Steuerschuldnerin (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG auf die Leistungsempfänger, die X aufgrund der drei Kriterien als Unternehmer angesehen habe, komme nicht in Betracht. Die Verwendung einer gültigen USt-IdNr. sei zwar weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht notwendig, um den Leistungsempfänger als Unternehmer im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG zu qualifizieren. Die Klägerin habe jedoch nicht zur Überzeugung des Gerichts nachgewiesen, dass diese Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 2 UStG gewesen seien und ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland gehabt hätten.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Das Finanzgericht hat zutreffend entschieden, dass es für die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG nicht auf die Verwendung einer gültigen USt-IdNr. durch den Leistungsempfänger ankommt.

Weiter ist das Finanzgericht zwar zutreffend davon ausgegangen, dass für eine Verlagerung der grundsätzlich den leistenden Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG treffenden Steuerschuld durch § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG jedenfalls die Person des Leistungsempfängers hinreichend bekannt, das heißt identifizierbar sein muss.

Auf Grundlage dieser zutreffenden Rechtsauffassung ist das Finanzgericht jedoch -wie von der Klägerin gerügt- verfahrensfehlerhaft unter Verletzung der ihm obliegenden Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) davon ausgegangen, dass eine Ermittlung der Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger und eine Überprüfung der von X zu den Leistungsempfängern gemachten Angaben nicht möglich gewesen sei.

Eine Einschränkung der Sachaufklärungspflicht ergibt sich auch nicht daraus, dass § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 1 UStG eine Sonderregelung zu § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist. Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger wirkt zwar zu Gunsten des leistenden Unternehmers, was zu einer den leistenden Unternehmer hinsichtlich der Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 1 UStG treffenden Feststellungslast führt (vgl. z.B. zum Bereich der Steuersatzermäßigung BFH-Urteil vom 12.05.2022, V R 19/20, BStBl II 2023, 885, Rz 26).

Allerdings kann eine Entscheidung auf Grundlage der Feststellungslast (objektive Beweislast) im finanzgerichtlichen Verfahren erst im Falle einer Unaufklärbarkeit des Sachverhalts getroffen werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2017, III R 28/14, BStBl II 2017, 743, Rz 20, mit Hinweis zur sogenannten "Beweisrisikosphäre"). Daran fehlt es im Streitfall mangels hinreichender Sachaufklärung durch das Finanzgericht.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts musste X die von ihr aufgezeichneten Angaben der Leistungsempfänger auch nicht selbst in der Weise dahingehend überprüfen, ob aus den Angaben und Unterlagen zu den Leistungsempfängern und aufgrund der Überprüfung objektiv oder "schlüssig" auf die Unternehmereigenschaft und Identität der Leistungsempfänger geschlossen werden konnte.

V. Abgabenordnung

1. Sind die Erben im Revisionsverfahren zur Frage der Einkunftsart beizuladen?

Die Erben eines gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO notwendig beizuladenden ehemaligen Gesellschafters, der während des Revisionsverfahrens verstirbt, sind notwendig beizuladen.

Dies gilt auch dann, wenn der Rechtsstreit die Zeit bis zum Eintritt der Erbfolge betrifft, die Erben nach dem Erbfall aber nicht selbst Gesellschafter der klagenden Personengesellschaft werden. Das Revisionsverfahren wird wegen des Todes eines notwendig Beizuladenden während des Verfahrens nicht unterbrochen.

BFH vom 5.9.23 - VIII R 31/20

I. Sachverhalt:

Die Steuerberatungsgesellschaft (StBG) K in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG begehrte mit ihrer Klage die Einordnung ihrer Einkünfte als solche aus freiberuflicher Tätigkeit (Streitjahr 2016). Komplementäre der K waren die Z-StBGmbH und Steuerberater A. Kommanditistin war Steuerberaterin B. Die Z war am Gewinn, Verlust und Gesellschaftsvermögen der K nicht beteiligt. Geschäftsführer der K waren Z und A. B übertrug ihren Anteil zum 30.12.20 auf A und schied aus der KG aus. Zugleich wechselte A von der Stellung als Komplementär in jene eines Kommanditisten. Im Jahr 2021 übertrug A seinen Anteil auf die Y Familienstiftung als neue alleinige Kommanditistin. A verstarb während des Revisionsverfahrens am 27.4.23. Die Erben des A sind nicht bekannt. Das FG Düsseldorf (26.11.20, 9 K 2236/18 F, EFG 21, 204) wies die Klage ab. Die Z habe kraft Rechtsform gemäß § 8 Abs. 2 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und deshalb die K gewerblich „infiziert“.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Sache wird an das FG zurückverwiesen. B und A sind als ausgeschiedene Gesellschafter nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 60 Abs. 3 FGO zum Verfahren notwendig beizuladen. Da A während des Revisionsverfahrens verstarb, sind dessen (derzeit unbekannte) Erben als Gesamtrechtsnachfolger notwendig beizuladen. Dies hat das FG nachzuholen (BFH 5.9.23, VIII R 31/20).

Nach § 60 Abs. 3 S. 1 FGO muss eine Beiladung notwendig erfolgen, wenn an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Ausgeschiedene Gesellschafter sind im Verfahren über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns bei sie betreffenden streitigen Feststellungen stets notwendig beizuladen. Dies gilt auch dann, wenn ein Gesellschafter erst während eines schon in Gang gesetzten Revisionsverfahrens aus einer Personengesellschaft ausscheidet, die Klage gegen einen Feststellungsbescheid erhoben hat. Ist der beizuladende ausgeschiedene Gesellschafter vor der Beiladung verstorben, sind dessen Erben notwendig beizuladen.

A und B wurden mit ihrem Ausscheiden aus der Gesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO im Revisionsverfahren klagebefugt und sind damit einhergehend notwendig beizuladen. Dass zuvor zunächst eine ausschließliche Klagebefugnis der K gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO bestand, steht dem nicht entgegen (BFH 1.10.10, IV R 32/07, BFH/NV 11, 271). Für den verstorbenen A sind dessen Erben als Gesamtrechtsnachfolger notwendig beizuladen (BFH 30.1.04, IV B 81/02) – und zwar auch dann, wenn diese nach dem Erbfall nicht Gesellschafter der Klägerin werden sollten. Die Beiladung kann auch nicht ausnahmsweise unterbleiben, da

die Erben als Gesamtrechtsnachfolger des A wie dieser selbst durch die angefochtene Feststellung zur Art der Einkünfte für das Streitjahr betroffen sind (BFH 7.10.08, VIII B 9/08, unter II. 2.).

Der BFH ist trotz des Todes des A nicht wegen einer Unterbrechung des Revisionsverfahrens gemäß § 155 FGO i. V. m. § 239 Abs. 1 ZPO an einer Entscheidung gehindert. Eine Unterbrechung des Verfahrens setzt voraus, dass ein Verfahrensbeteiligter i. S. d. § 57 Nr. 1 bis 3 FGO verstirbt. A war aber zum Zeitpunkt seines Todes nicht beigeladen und damit nicht Verfahrensbeteiligter gemäß § 57 Nr. 3 FGO.

Zur Frage der Einkunftsart führt der BFH ohne Bindungswirkung für das FG (§ 126 Abs. 5 FGO) aus:

Die Z kann Mitunternehmerin der K sein, wenn sie ein schwach ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko getragen hat, welches durch besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiativrechte kompensiert worden ist.

Ein Komplementär trägt wegen seines Haftungsrisikos selbst dann ein Mitunternehmerrisiko, wenn ihm kein Gewinnanteil, kein Anteil am Kapital der Gesellschaft und an den stillen Reserven zusteht und er im Innenverhältnis von der Haftung freigestellt wird. Ist neben einer (vermögenslosen) Komplementär-GmbH eine natürliche Person weiterer Komplementär, spricht dieses faktisch reduzierte Risiko der Inanspruchnahme im Außenverhältnis ebenfalls nicht gegen das Mitunternehmerrisiko der Komplementär-GmbH. Es genügt, dass sich eine Inanspruchnahme der Komplementär-GmbH im Außenverhältnis abstrakt weder ganz noch teilweise ausschließen lässt (BFH 10.10.12, VIII R 42/10, BStBl II 13, 79, Rz. 25, 26).

Ist das Mitunternehmerrisiko der Komplementärin hiernach schwach ausgeprägt, bejaht der BFH das Vorliegen ausreichend ausgeprägter Mitunternehmerinitiativrechte nach folgenden Grundsätzen:

Eine ausreichend ausgeprägte Mitunternehmerinitiative liegt vor, wenn die Komplementär-GmbH die Kontroll-, Widerspruchs- und Informationsrechte ausüben kann, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen (§§ 161 Abs. 2, 118, 164, 166 HGB) und sie im Außenverhältnis vertretungsbefugt ist. Dies gilt selbst dann, wenn eine solche Komplementär-GmbH von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist und über kein Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung der KG verfügt (BFH 10.10.12, VIII R 42/10, BStBl II 13, 79).

Gibt es mehrere Komplementäre, liegen besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiativrechte der Komplementär-GmbH vor, wenn ihr eine Einzelgeschäftsführungsbefugnis und Einzelvertretungsmacht eingeräumt wird. Das Gleiche gilt, wenn einem nicht vertretungsberechtigten Komplementär sowohl die Einzelgeschäftsführungsbefugnis als auch das Widerspruchsrecht gegen Geschäftsführungsmaßnahmen des anderen unbeschränkt haftenden und vertretungsberechtigten Gesellschafters (§ 161 Abs. 2 i. V. m. § 114, § 115 HGB) zustehen (BFH 25.4.06, VIII R 74/03, BStBl II 06, 595, unter II.2.a und II.3.).

Wäre die Beigeladene nach diesen Vorgaben Mitunternehmerin der K, wären die Voraussetzungen für eine Erzielung und Feststellung von Einkünften aus selbstständiger Arbeit nicht erfüllt. Denn der schädlichen Beteiligung eines Berufsfremden gleichgestellt ist die mitunternehmerische Beteiligung einer Kapitalgesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, da diese gemäß § 8 Abs. 2 KStG keine freiberuflichen Einkünfte beziehen kann, selbst wenn sie freiberuflich tätig ist und sie sowie sämtliche Gesellschafter die persönliche Qualifikation für eine freiberufliche Tätigkeit besitzen (BFH 10.10.12, VIII R 42/10, BStBl II 13, 79).

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat für die Seitwärtsabfärbung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 1 und § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Alt. 1 EStG) eine Bagatellgrenze entwickelt, die die Finanzverwaltung in H 15.8 Abs. 5 EStH („Bagatellgrenze“) zitiert, ohne danach zu unterscheiden, ob die Personengesellschaft neben ihrer gewerblichen Tätigkeit vermögensverwaltend oder nach § 18 EStG tätig ist: Danach tritt eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte nicht ein, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse nicht übersteigen. Der BFH macht nunmehr deutlich, dass diese Bagatellgrenze im Fall des Erzielens auch geringfügiger gewerblicher Einkünfte wegen eines berufsfremden Mitunternehmers nicht anwendbar sei, denn sämtliche Mitunternehmer müssen die Merkmale des freien Berufs erfüllen (BFH 4.8.20, VIII R 24/17, BStBl II 21, 81, Rz. 22).

VI. Gewerbesteuer

1. Zur erweiterten Gewerbesteuerkürzung

Die Veräußerung einer Teilfläche sowie die damit zusammenhängenden Abbruch- und Erschließungsarbeiten können das Ausschließlichkeitsgebot bei der erweiterten Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen verletzen.

Die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bleibt insofern versagt.

FG Düsseldorf vom 21.12.2023 - 14 K 1546/22 G - Revision

I. Sachverhalt:
Die Klägerin ist eine GmbH. Sie hatte 2016 ein Gesamtareal unter der Bedingung der Baureifmachung, Erschließung und anschließenden Veräußerung einer bestimmten Teilfläche an die N. GmbH & Co. KG erworben.

Auf dem übrigen Areal beabsichtigte sie Gewerbeimmobilien zu errichten und im Anschluss zu vermieten. Die Klägerin und die Stadt schlossen einen städtebaulichen Vertrag mit Verpflichtungen der Klägerin zu Abbrucharbeiten auf dem Areal, zur Herstellung einer Erschließungsstraße sowie damit zusammenhängend Planung, Koordinierung und Durchführung der Arbeiten zur Verlegung der notwendigen Ver- und Entsorgungsleitungen.

Das Finanzamt lehnte für das Streitjahr 2017 eine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ab, da die Klägerin durch den Verkauf der Teilfläche einen schädlichen Grundstückshandel betrieben habe und damit gewerblich tätig geworden sei. Insbesondere habe die Veräußerungsabsicht hinsichtlich der Teilfläche bereits bei Erwerb der Flächen vorgelegen.

Die Klägerin war der Ansicht, dass die Veräußerung der Teilfläche nach dem Gesamtbild der Verhältnisse weder eine nachhaltige Tätigkeit dargestellt habe, noch habe sie sich damit am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Nach den von der Stadt aufgestellten Anforderungen habe sie nur mit der N. GmbH & Co. KG kontrahieren können. Die Veräußerung sei deshalb ein zwingend notwendiges Nebengeschäft für die Aufnahme der Tätigkeit als Grundstücksverwalterin gewesen. Der Verkaufserlös aus der Teilfläche trete im Gesamtbild der Verhältnisse in den Hintergrund.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
FG hat die gegen die Gewerbesteuermessbescheid 2017 gerichtete Klage ab. Allerdings wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache sowie zur Fortbildung des Rechts die Revision zum BFH zugelassen.

Das Finanzamt hat der Klägerin die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu Recht versagt, weil die Klägerin im Streitjahr nicht ausschließlich eigenen

Grundbesitz verwaltet oder genutzt hatte.

Die Veräußerung der Teilfläche und die zu deren Vorbereitung durchgeführten Arbeiten zur Baureifmachung und -erschließung gingen über die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes hinaus. Die aus dem städtebaulichen Vertrag resultierende Verpflichtung zum Verkauf des Grundstücks hat die unbedingte Veräußerungsabsicht nicht entfallen lassen. Die umfangreichen Tätigkeiten haben auch zu einer völlig anderen Marktgängigkeit des Objektes geführt und entsprachen somit dem Bild eines am Markt auftretenden Bau- bzw. Erschließungsunternehmers. Sie stellten - schon angesichts des Umfangs der durchgeführten Maßnahmen - keine unschädliche Nebentätigkeit im Sinne eines zwingend notwendigen Teils einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung dar.

2. Erweiterte Kürzung bei Betriebsverpachtung

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. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 19. Dezember 2023 - IV R 5/21

I. Sachverhalt

Streitig ist, ob bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für das Jahr 2014 (Streitjahr) ein Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) zu berücksichtigen ist.

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die Grundbesitz zum Betrieb eines Autohauses mit Reparaturwerkstatt und Waschanlage vermietete, was vom Finanzamt als Betriebsverpachtung im Ganzen beurteilt und aus diesem Grund die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz GewStG versagt wurde.

Die Klage vor dem Finanzgericht Münster hatte keinen Erfolg. Es legte den Gewerbemietvertrag dahin aus, dass die Klägerin nicht nur Grundbesitz, sondern mit der Waschanlage kürzungsschädlich auch mindestens eine Betriebsvorrichtung vermietet habe. Die erweiterte Kürzung sei auch deshalb zu versagen, weil die Klägerin den Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung überlassen habe.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die eine originär gewerbliche Tätigkeit in Gestalt einer -eine Betriebsverpachtung überlagernden- Betriebsaufspaltung ausübt, unterliegt mit dem Ende der Betriebsaufspaltung als gewerblich geprägte Personengesellschaft weiterhin der Gewerbesteuer.

Ein im Grundbuch eingetragenes Sondernutzungsrecht ist zwar kein Grundbesitz, es ist jedoch für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes dem Grundbesitz des entsprechenden Wohnungs- oder Teileigentümers zuzuordnen, dessen Inhalt es bestimmt.

Die Mitvermietung von Wohnungs- beziehungsweise Gebäudebestandteilen, die durch Teilungserklärung oder Gesetz dem gemeinschaftlichen Eigentum zugeordnet sind (zum Beispiel 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.

3. Kürzungsschädlichkeit des bloßen Haltens von Oldtimerfahrzeugen als Kapitalanlage

Nach Auffassung des FG sind sämtliche nicht in § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG genannten Tätigkeiten grundsätzlich kürzungsschädlich. Auf eine Entgeltlichkeit bzw. Unentgeltlichkeit der Tätigkeit kommt es danach nicht an. Auch das bloße Halten von Oldtimerfahrzeugen als Kapitalanlage führt damit im Ergebnis dazu, dass die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG nicht vorliegen.

FG Baden-Württemberg (28.3.23, 6 K 878/22; Rev. BFH III R 23/23)

I. Das Problem:

Die Auslegung des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG führt nach Auffassung des FG zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen der Norm ausschließlich tätigkeitsbezogen beschrieben werden. Die erweiterte Kürzung ist danach durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit tatbestandlich zweifach begrenzt:

Zum einen ist die unternehmerische Tätigkeit gegenständlich begrenzt, nämlich ausschließlich auf eigenen Grundbesitz oder daneben auch auf eigenes Kapitalvermögen.

Zum anderen sind Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit begrenzt, dass nämlich die Unternehmen dieses Vermögen ausschließlich verwalten und nutzen. Rechtsfolge der erweiterten Kürzung ist, dass die Erträge, soweit sie aus der Verwaltung und Nutzung dieses eigenen Grundbesitzes resultieren, im Ergebnis nicht in den Gewerbeertrag und den Gewerbesteuermessbetrag eingehen und somit nicht der Gewerbesteuer unterliegen (BFH 25.9.18, GrS 2/16, BStBl II 19, 262). Eine Begrenzung der Kürzungsschädlichkeit auf entgeltliche Tätigkeiten kommt laut FG nicht in Betracht.

Diese Rechtsfrage ist jedoch umstritten (anderer Ansicht: BFH 21.7.16, IV R 26/14, BStBl II 17, 202, Rz. 64, nach dem eine Tätigkeit nur dann kürzungsschädlich sei, wenn sie entgeltlich erfolge; ebenso: FG Berlin-Brandenburg 6.5.14, 6 K 6091/12, DStR 14, 1232; FG Münster 21.1.20, 6 K 1384/18 G, F, EFG 20, 539; ebenso: Roser in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 126; Wagner in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 40; Cremers, FR 19, 437, 445; wie das FG: Güroff in: Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz. 23b; Gosch in: Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rz. 70).

II. Hinweise für die Praxis:

Wegen der Divergenz der Entscheidung zu der vorgenannten Rechtsprechung des BFH und verschiedener FG hat das FG die Revision zugelassen. Da die Revision auch eingelegt wurde, kann diese für die Gestaltungs- und Abwehrberatung wichtige Rechtsfrage nun höchstrichterlich geklärt werden. Im Hinblick auf den Besprechungsfall sollte auf die mögliche Steuerfalle und das damit verbundene gewerbesteuerliche Risiko beim bloßen Halten von Anlagegütern ohne Erzielung von Erträgen (als Kapitalanlage) hingewiesen werden. In bereits eingetretenen Konfliktfällen bleiben nur der Einspruch und das Hoffen auf eine positive Entscheidung des BFH.

4. Gewerbesteuerliche Organschaft und unterjähriger Gesellschafterwechsel

Das FG urteilte zu den Folgen eines unterjährigen Wechsels der Gesellschafter einer Personengesellschaft für gewerbesteuerliche Verlustvorträge im Fall einer Organschaft.

FG Münster v. 21.3.2023 – 11 K 2517/21 G, EFG 2023, 852

I. Sachverhalt:

Klägerin ist eine GmbH &. Co. KG. Sie ist gewerbesteuerliche Organträgerin i.S.v. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG im Verhältnis zur B-GmbH sowie zur C-GmbH (Organgesellschaften). Vom 1.1.2014 bis zum 31.10.2014 waren E, F und G als Kommanditisten an der GmbH &. Co. KG beteiligt (insgesamt 97 %); die Komplementär-GmbH war mit 3 % das gesamte Kalenderjahr beteiligt. E, F und G brachten ihre Anteile gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte zum 1.11.2014 in die H-GmbH & Co. KG (H-KG) ein. Im Erhebungszeitraum 2014 erlitt die Klägerin einen laufenden Verlust i.H.v. € 271.400 vor Zurechnung des Gewerbeertrags der Organgesellschaften; zum 31.12.2013 bestand kein vortragsfähiger Gewerbeverlust i.S.d. § 10a GewStG.

Die beiden Organgesellschaften erwirtschafteten im Erhebungszeitraum 2014 laufende Gewinne von insgesamt € 737.800.

Streitig war der Untergang der von der Klägerin 2014 erlittenen Verluste infolge des Gesellschafterwechsels. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass für die 2014 insgesamt erlittenen Verluste i.H.v. € 271.440 für den auf die Klägerin entfallenden Anteil von 97 % (€ 263.296) nur ein Restbetrag von € 52.026 (zeitanteilig 2/12 von € 263.296) sowie der auf die Komplementär-GmbH entfallende 3 %-ige Anteil von € 8.233 mit den Organergebnissen verrechnet werden kann, da der Gesellschafterwechsel zum Verlust der Unternehmeridentität führt und damit der Verlust i.H.v. 10/12, also € 219.414, entfällt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Münster gab dem Finanzamt recht, ließ aber die Revision zu.

Verlust der Unternehmeridentität:

Die Verlustverrechnung nach § 10a GewStG setzt die Unternehmensidentität und die Unternehmeridentität voraus. Der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, muss den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben (Unternehmeridentität). Bei einer gewerblichen Personengesellschaft sind Mitunternehmer und Gesellschafter gewerbesteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs. Der Gesellschafterwechsel führt zur Unterbrechung der Unternehmeridentität und damit zum Wegfall des Verlustabzugs – und zwar auch dann, wenn die Gesellschafter ihre Gesellschaftsanteile an eine andere Personengesellschaft veräußern, an welcher sie wiederum mit gleichen Anteilen beteiligt sind und so eine doppelstöckige Personengesellschaft gebildet wird.

Unterjähriger Gesellschafterwechsel und Organschaft: Auch im Fall einer gewerbesteuerlichen Organschaft kommt bei einem unterjährigen Gesellschafterwechsel für den bis dahin entstandenen laufenden Verlust § 10a GewStG zur Anwendung. Die Klägerin hatte hingegen geltend gemacht, dass aufgrund der Organschaft weder im gesamten Streitjahr 2014 noch unterjährig zum Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels ein laufender Gewerbeverlust entstanden sei, da nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG eine Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers gilt. Eine Betriebsstätte sei ein unselbstständiger Bestandteil des Trägerunternehmens: einer gesonderten Zurechnung des gewerbesteuerlichen Ergebnisses der Organgesellschaft

zum Organträger bedürfe es gerade nicht. Es sei lediglich zu prüfen, ob sich bei der Saldierung der Betriebsergebnisse zum Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels oder zum Ende des Erhebungszeitraums beim Organträger ein laufender Verlust ergebe. Im Entscheidungsfall führe diese Betrachtungsweise zwar zum 1.11.2014 zu einem Gesellschafterwechsel und damit zu einem partiellen Wegfall der Unternehmeridentität, nicht jedoch zu gewerbesteuerrechtlichen Folgen, da zu keinem Zeitpunkt und unter Berücksichtigung der Betriebstättenergebnisse ein laufender Verlust entstanden sei.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Revision wurde nicht eingelegt, obwohl sie zugelassen worden war. Eine höchstrichterliche Klärung der Frage einer einheitlichen Gewinnermittlung in Organschaftsfällen bleibt daher zunächst aus. Insbesondere in dem – vom Entscheidungsfall abweichenden – Fall des unterjährigen Wechsels aller Gesellschafter kommt auch ein abgekürzter Erhebungszeitraum in Betracht (§ 14 Satz 3 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 5 GewStG); vgl. dazu auch Suchanek, FR 2024, 118.

5. Volle gewerbesteuerliche Hinzurechnung der Standmieten von Imbissbuden

Der BFH hat klargestellt, dass im Reisegewerbe tätige Betreiber von Imbissbuden die Aufwendungen für ihre Standflächen nach § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrages hinzurechnen müssen

BFH vom 12.10.23 - III R 39/21

I. Sachverhalt

Die X-GmbH erbrachte an ständig wechselnden Orten gastronomische Leistungen in Form von zubereiteten Speisen. Für ihre Verkaufsstände mietet sie für die Dauer von einzelnen Tagen bis hin zu mehreren Wochen Standplätze auf Märkten, Festivals und anderen Veranstaltungen an. Die zu verkaufenden Speisen bereitet die X-GmbH in den Ständen zu. Hierfür erforderliche Betriebsmittel wie Wasser und Strom stellen die Vermieter zur Verfügung.

Das FA sah in dem Entgelt für die Anmietung der Standflächen „Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen“ und rechnete bei der Ermittlung des Gewerbeertrags die Hälfte des Entgelts hinzu (§ 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG). Der BFH gab dem FA Recht.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die hälftige Hinzurechnung der Mieten für die Überlassung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern beruht auf der Überlegung, dass ein Gewerbetreibender, der das angemietete unbewegliche Wirtschaftsgut als Anlagevermögen selbst bilanzieren würde, dieses bei der Ermittlung des Gewerbesteuerertrags miteinbeziehen müsste. Dieser Gewerbetreibende soll nicht schlechter gestellt werden als ein Gewerbetreibender, welcher das unbewegliche Anlagevermögen von einem – nicht der Gewerbesteuer unterliegenden – fremden Dritten anmietet und die Mietaufwendungen als steuermindernden Aufwand geltend machen kann. Für die Hinzurechnung nach § 8 GewStG ist also darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn sie in seinem Eigentum stünden (fiktives Anlagevermögen). Dies ist bei der X-GmbH der Fall, denn sie bereitet auf den angemieteten Standflächen Speisen und Getränke zu, erfüllt also ihren gewerblichen Zweck.

Der Annahme von fiktivem Anlagevermögen steht nicht entgegen, dass die Standplätze von der X-GmbH regelmäßig nur für kurze Zeit, für die Dauer von einzelnen Tagen bis hin zu mehreren Wochen, angemietet wurden. Als Reisegewerbetreibende orientiert sich die X-GmbH daran, dass sie ihre Verkaufsstände möglichst häufig auf umsatzstarken Standplätzen aufstellen kann, um möglichst viel Umsatz zu generieren. Daher waren die „Standmieten“ bei der Ermittlung des Gewerbeertrags konsequenterweise hälftig hinzuzurechnen.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Urteil fügt sich gut in die bisherige, mittlerweile bereits umfangreiche BFH-Rechtsprechung zu den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen ein. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung wird fiktives Anlagevermögen regelmäßig bejaht, wenn Anmietungen zwar nur für kurze Zeit, aber regelmäßig erfolgen und der Betrieb auf die ständige Verfügbarkeit der angemieteten Wirtschaftsgüter angewiesen ist, wie z. B. bei kurzfristiger Anmietung von häufig wechselnden Saalbauten im Falle eines Konzertveranstalters (BFH 8.12.16, IV R 24/11).

Fiktives Anlagevermögen hat der BFH hingegen z. B. bei der Anmietung von Messestandflächen im Fall eines Produktionsunternehmens ohne Direktvertrieb verneint. Hier argumentiert der BFH, dass die Standmieten Teil der Herstellungskosten der vom Gewerbetreibenden hergestellten Produkte sind und nicht Vertriebskosten. In diese Kategorie fallen z. B. Aufwendungen für Messestände eines Maschinenbauherstellers, der seine Produkte (Maschinen) nur für insgesamt wenige Tage im Jahr auf den dafür vorgesehenen Fachmessen präsentiert und dafür nicht auf einen ganz bestimmten Standort angewiesen ist, sondern vergleichbare Messestandplätze an verschiedenen Orten gegeneinander austauschen kann.

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Einbringungsbedingter Übergang des Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft

Bringt eine Kapitalgesellschaft ihren gesamten Betrieb nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes 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 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der Annahme von Unternehmensidentität im Sinne des § 10a GewStG auf der Ebene der übernehmenden Personengesellschaft nicht entgegen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 1. Februar 2024 I- V R 26/21

I. Hintergrund

Nach § 10a Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) wird der maßgebende Gewerbeertrag bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Mio. € 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. € übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist nach § 10a Satz 2 GewStG bis zu 60 % um nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen. Die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge ist gesondert festzustellen (§ 10a Satz 6 GewStG).

Die Geltendmachung eines Gewerbeverlustes setzt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung sowohl Unternehmensidentität als auch Unternehmeridentität voraus (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 17.01.2019, III R 35/17, BStBl II 2019, 407, Rz 18 ff.).

II. Sachverhalt:

Streitig ist, ob der für eine Kapitalgesellschaft festgestellte Gewerbeverlust im Fall der Einbringung ihres Betriebs in eine Personengesellschaft auf diese übergeht.

Bei der Klägerin handelt es sich um eine GmbH & Co. KG, die ihren Sitz zunächst in A hatte, der im Jahr 2014 nach B verlegt wurde. Gesellschafter der Klägerin sind die im US-Bundesstaat Delaware gegründete und ansässige G Limited Liability Company (LLC) -G- als alleinige Kommanditistin sowie die G-GmbH als Komplementärin, die nicht am Gewinn und Verlust der Klägerin beteiligt ist. Alleingesellschafterin der Komplementärin ist ebenfalls die G.

Mit Einbringungsvertrag vom Oktober 2011 brachte die G ihre im Handelsregister eingetragene Betriebsstätte mit Sitz in B in die Klägerin ein. Ausweislich des Vertrags übertrug die G dabei das gesamte Aktiv- und Passivvermögen der Betriebsstätte einschließlich der immateriellen und nicht bilanzierten Vermögensgegenstände (zum Beispiel Kundenstamm, Geschäfts- und Firmenwert, gewerbliche Schutzrechte) auf die Klägerin, die zugleich in alle bestehenden Dauerschuldverhältnisse, Arbeitsverhältnisse und sonstigen Vertragsverhältnisse der Betriebsstätte eintrat.

Nach der Einbringung führte die Klägerin den Betrieb der eingetragenen deutschen Betriebsstätte der G vollumfänglich fort, das heißt, Verträge und Kundenbeziehungen sowie die Geschäftstätigkeit wurden übernommen und nahtlos fortgesetzt. Die eingetragene Betriebsstätte der G wurde gelöscht. Neben der Mitunternehmerstellung als Kommanditistin der Klägerin sowie dem Halten der Anteile an der Komplementärin entfaltete die G keine weiteren operativen gewerblichen Aktivitäten mehr in der Bundesrepublik Deutschland.

Das Finanzamt B hatte für die eingetragene deutsche Betriebsstätte der G einen vortragsfähigen Gewerbeverlust nach § 10a GewStG in Höhe von 1.481.837 € festgestellt. Aufgrund eines Gewinns der G im Jahr 2011 in Höhe von 2.843 € wurde der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2011 mit Feststellungsbescheid des Finanzamts A vom 29.01.2014 mit 1.478.994 € festgestellt. Im Jahr 2012 ergab sich für die G ein Verlust in Höhe von 8.107 €, sodass sich der zum 31.12.2012 festzustellende vortragsfähige Gewerbeverlust der G mit Feststellungsbescheid des Finanzamts A vom 20.02.2014 auf 1.487.101 € erhöhte. Für die Jahre 2013 bis 2018 ergingen Gewerbesteuermessbescheide jeweils ausgehend von einem Gewinn in Höhe von 0 €, sodass für die Folgejahre jeweils der identische vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wurde.

Nach Einbringung der Betriebsstätte der G und ihrer Fortführung durch die Klägerin beantragte diese im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärungen für die Erhebungszeiträume ab 2011 die Nutzung beziehungsweise Fortführung des entstandenen Gewerbeverlustes. Mit Gewerbesteuermessbescheid für 2011 vom 16.04.2014, erlassen vom seinerzeit für die Klägerin zuständigen Finanzamt A, wurde der von der Klägerin beantragte Verlust sowohl im Rahmen der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags als auch im Rahmen der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2011 unberücksichtigt gelassen, da keine Unternehmensidentität bestehe.

Die Klage vor dem Finanzgericht Köln hatte Erfolg.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Das Finanzgericht ist zu Recht davon ausgegangen, dass der für die G auf den 31.12.2010 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust aufgrund von Unternehmensidentität mit dem im Erhebungszeitraum 2011 von der Klägerin erzielten Gewerbeertrag verrechnet werden kann. Die erforderliche Unternehmeridentität ist ebenfalls zu bejahen.

Da es sich bei der Klägerin um eine Personengesellschaft handelt, ist das Merkmal der Unternehmensidentität im Ausgangspunkt nach den für Personengesellschaften geltenden (allgemeinen) Rechtsgrundsätzen zu beurteilen.

Nach allgemeinen Grundsätzen ist Unternehmensidentität in Fällen wie dem vorliegenden zu bejahen. Ob die Betätigung unverändert geblieben ist, muss nach dem Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale beurteilt werden, wie insbesondere der Art der Betätigung, des Kunden- und Lieferantenkreises, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens. Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen (z.B. BFH-Urteil vom 11.10.2012, IV R 38/09, BStBl II 2013, 958, Rz 24). Einen solchen Zusammenhang hat die Vorinstanz vorliegend in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise bejaht.

Der Nutzung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes durch die Mitunternehmerschaft steht nicht entgegen, dass der Verlust in der Person einer (fortbestehenden) Kapitalgesellschaft entstanden ist, für die § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gilt.

Überträgt die Kapitalgesellschaft ihren gesamten Betrieb auf eine Personengesellschaft, unterhält sie nach der Einbringung gewerbesteuerrechtlich keinen (identischen) Gewerbebetrieb im Sinne des Merkmals der Unternehmensidentität mehr. Ihre zivilrechtliche Existenz reicht dafür nicht aus. Im Fall einer solchen "Totalausgliederung" tritt die (rechtliche) Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG hinter die tatsächliche identitätswahrende Fortführung des Unternehmens durch die Mitunternehmerschaft zurück. Führt die Übernehmerin das "gleiche Unternehmen" fort, steht ihr der Abzug des Gewerbeverlustes zu.

Dem steht nicht entgegen, dass die Kapitalgesellschaft im Zuge der Einbringung des Betriebs Mitunternehmeranteile erwirbt. Hierin liegt --mit Blick auf das Merkmal der Unternehmensidentität-- keine relevante Tätigkeit. Der Betrieb der Kapitalgesellschaft ist nach der Einbringung nur noch eine "leere Hülle".

§ 9 Nr. 2 GewStG liegt die Wertung zugrunde, dass Gewerbeerträge -dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer folgend- allein im Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft der Gewerbesteuer unterworfen werden sollen, nicht beim Mitunternehmer.

Nur diese Sichtweise wird dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Rz 5) gerecht, auf dem auch das Merkmal der Unternehmensidentität gründet. Dieser gebietet es, auf die tatsächliche Fortführung der gewerblichen Betätigung abzustellen, nicht auf eine rechtstechnische Fiktion.

Der Umstand, dass die G eine Beteiligung an der Komplementär-GmbH hält, führt zu keinem anderen Ergebnis. Die Beteiligung stellt sogenanntes Sonderbetriebsvermögen II der G bei der Klägerin dar und gehört damit -auch gewerbesteuerrechtlich- nicht zum Betriebsvermögen der G (vgl. nur BFH-Urteil vom 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl II 2015, 705, m.w.N.). Sie begründet keine relevante Tätigkeit der G.

Entsprechendes gilt für die Tatsache, dass es sich bei der G um eine ausländische Kapitalgesellschaft handelt, die gegebenenfalls Betriebsstätten im Ausland unterhält. Das Finanzgericht ist zu Recht davon ausgegangen, dass einer derartigen Betätigung mangels inländischer Betriebsstätte gewerbesteuerrechtlich keine unmittelbare Bedeutung zukommt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 GewStG).

VIII. Internationales Steuerrecht

1. Zuständigkeit für die Außenprüfung bei beschränkt Steuerpflichtigen (Steuerabzug)

Die sachliche Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern für die Antragsveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger und die Durchführung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 EStG erstreckt sich nicht auf die Außenprüfung.

BFH v. 20.12.2023, I R 21/21

I. Hintergrund:

Die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer werden von Landesfinanzbehörden gemäß Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG verwaltet. Zur Verwaltung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer gehört die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen, unabhängig davon, ob die Besteuerung im Wege der Veranlagung oder des Steuerabzugs erfolgt.

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG hat das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) u. a. die Aufgabe, die Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG und § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG sowie das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 1 EStG, einschließlich des Erlasses von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung, durchzuführen.

II. Sachverhalt:

Zuständigkeit für Erlass einer Prüfungsanordnung

Die Klägerin, eine KG, die eine Konzertdirektion in X (Inland) betreibt, veranstaltet dort das jährlich stattfindende Musik Festival. Dafür engagiert sie ausländische Künstler, Künstlergruppen und Produktionsgesellschaften, die beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 3 bzw. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG erzielen. Mit diesen Einkünften unterliegen die betreffenden Künstlergruppen bzw. Produktionsgesellschaften dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Klägerin nahm diesen Abzug vor und übermittelte Meldungen in elektronischer Form an das gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG i. V. m. § 73e Satz 2 EStDV für den Steuerabzug zuständige BZSt.

Am 12.2.2020 hat das FA eine Prüfungsanordnung wegen einer Lohnsteuer-Außenprüfung erlassen. Die Prüfung sollte sich auch auf den „Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG“ beziehen. Das BZSt hatte zuvor die Übersendung von Kontrollmaterial angeregt und darum gebeten, im Rahmen von Außenprüfungen (Lohnsteuer-Außenprüfung, Außenprüfung) den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG in die Prüfung einzubeziehen. Das BZSt hatte dabei auch ausgeführt, dass dazu die Erteilung eines Prüfauftrags nicht erforderlich sei, da die sachliche Zuständigkeit für Außenprüfungen bei den Ländern verblieben sei.

Gegen die Prüfungsanordnung legte die Klägerin Einspruch ein. Dass ein örtliches Finanzamt nach Übertragung der Kompetenzen für den Steuerabzug nach § 50a EStG auf das BZSt noch für Prüfungen im Kontext des § 50a EStG zuständig sei, müsse bezweifelt werden.

Die gegen die zurückweisende Einspruchsentscheidung erhobene Klage hatte Erfolg. Das FG ging davon aus, dass nicht das FA, sondern das BZSt für die Prüfung des Steuerabzugs im Rahmen einer Außenprüfung sachlich zuständig sei. Die vom FA erlassene Prüfungsanordnung sei deshalb nichtig. Hiergegen richtet sich die Revision des FA.

Beitritt zum Verfahren

Das dem Verfahren beigetretene BMF vertritt die Auffassung, dass die Entscheidung des FG rechtsfehlerhaft sei. Das ebenfalls dem Revisionsverfahren beigetretene Niedersächsische Finanzministerium (FM) hat die Argumentation des FA und des BMF unterstützt.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

BFH weist Klage als unzulässig ab

Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben die Klage abgewiesen. Er hat entschieden, dass die streitige Prüfungsanordnung rechtmäßig ist. Insbesondere sei das FA für deren Erlass auch insoweit sachlich zuständig gewesen, als es um die Prüfung des Steuerabzugs gemäß § 50a Abs. 1 EStG geht.

Nach der Rechtsprechung des BFH beschränkt sich die sachliche Zuständigkeit des BZSt i. S. einer funktionalen Aufgabenteilung auf die positiv-rechtlich im FVG enumerativ angeordneten Anwendungsfälle, im Übrigen bleibt es bei der Zuständigkeit des Finanzamts.

Nach diesen Maßgaben ist mit der im Jahr 2009 erfolgten Übertragung der in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG genannten Aufgaben keine sachliche Zuständigkeit des BZSt für die Durchführung von Außenprüfungen bei beschränkt Steuerpflichtigen bzw. inländischen Steuerabzugsverpflichteten begründet worden. Das Urteil der Vorinstanz, das in der Literatur teilweise Zustimmung erfahren hat, kann daher keinen Bestand haben.

Bereits der Wortlaut der Regelung und die Gesetzessystematik sprechen gegen das Auslegungsergebnis des FG. Im Gegensatz zum Begriff der Verwaltung einer Steuer, der weit – i. S. v. von sämtlichen, zum Vollzug des Steuergesetzes erforderlichen verfahrensrechtlichen Maßnahmen – verstanden werden kann und der beispielsweise in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 25 FVG hinsichtlich der Versicherung- und Feuerschutzsteuer verwendet wird, spricht § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG lediglich einzelne Maßnahmen an, die punktuell vom BZSt durchzuführen sind (Veranlagung, Steuerabzug, Erlass von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung).

Zudem erfassen die vom Gesetzgeber gewählten Formulierungen die Außenprüfung sprachlich nicht. Die Außenprüfung ist nicht Bestandteil der „Durchführung der Veranlagung“. Denn mit dem Begriff der Veranlagung ist das förmliche Verfahren gemeint, in dem von der zuständigen Finanzbehörde aufgrund von Steuererklärungen, die vom Steuerpflichtigen einzureichen sind, die Besteuerungsgrundlagen ermittelt, die Steuer sodann festgesetzt und die Festsetzung mit Steuerbescheid bekannt gegeben werden. Veranlagung ist gesetzessprachlich damit die Steuerfestsetzung. Für die Steuerfestsetzung erforderlich werdende Einzelermittlungen der Finanzbehörde nach §§ 88 ff. AO sind Teil des Veranlagungsverfahrens. Dazu gehört aber nicht die gesondert angeordnete Außenprüfung. Denn dabei handelt es sich um eine besondere Sachaufklärungsmaßnahme, die regelmäßig zeitlich nach der Erstfestsetzung angeordnet wird, auf eine umfassende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit erweiterten Mitwirkungspflichten angelegt ist und einem streng formalisierten eigenen Verfahren folgt. Außerdem ist die „Durchführung des Steuerabzugsverfahrens“ i. S. d. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG gegenüber der „Durchführung der Veranlagung“ als der Regelform zur Erhebung der Steuer lediglich als ein verfahrensrechtlich einfacher ausgestaltetes „Minus“ zu qualifizieren und erfasst die Außenprüfung ebenfalls nicht.

Schließlich kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Aufgabenwahrnehmungen des BZSt im Bereich der Außenprüfung in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 19 FVG gesondert angesprochen und detailliert geregelt werden, was gegen einen Einbezug der Außenprüfungskompetenz im Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG spricht.

Ferner macht die Entstehungsgeschichte der Norm deutlich, dass der historische Gesetzgeber eine Übertragung der Prüfungszuständigkeit auf das BZSt nicht vorgesehen hat.

Darüber hinaus kann die Klägerin auch mit ihrem Einwand, dass eine Aufteilung der Zuständigkeit zwischen Landesfinanzbehörde und BZSt unzulässig sei, nicht durchdringen. Soweit sie in diesem Zusammenhang auf die BFH-Rechtsprechung zur sog. Gesamtzuständigkeit verweist, würdigt sie nicht ausreichend, dass der BFH insoweit den Grundsatz der Gesamtzuständigkeit für die örtliche Zuständigkeit durchaus anerkannt hat. Vorliegend geht es jedoch um die sachliche Zuständigkeit.

IV. Hinweise für die Praxis:

Beitritt des FM zulässig

Wenn das Revisionsverfahren eine von den Landesfinanzbehörden verwaltete Abgabe betrifft, hat die zuständige oberste Landesbehörde ein Beitrittsrecht (§ 122 Abs. 2 Satz 2 FGO). Diese Beitrittsvoraussetzung ist erfüllt. Die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer werden von Landesfinanzbehörden verwaltet. Zur Verwaltung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer gehört die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen, unabhängig davon, ob die Besteuerung im Wege der Veranlagung oder des Steuerabzugs erfolgt. Wenn in einem Revisionsverfahren, wie vorliegend, im Streit steht, ob zur Verwaltungskompetenz einer Landesfinanzbehörde für die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer auch die Anordnung einer Außenprüfung bei den beschränkt Steuerpflichtigen oder den Steuerabzugsverpflichteten gehört, liegt es auf der Hand, dass ein solches Verfahren ebenfalls eine durch Landesfinanzbehörden verwaltete Steuer „betrifft“.

IX. Grunderwerbsteuer

1. Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel: Teleologische Reduktion von § 6a Satz 4 GrEStG auch bei Einbringung zur Neugründung?

Das Sächsische Finanzgericht hat sich in einem aktuellen Urteil zu der Rechtsfrage geäußert, ob § 6a Satz 4 GrEStG auch bei der Einbringung zur Neugründung teleologisch zu reduzieren ist.

Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 9. November 2023 - 2 K 939/20; die Revision ist beim BFH unter dem Az.: II R 33/23 anhängig

I. Sachverhalt

Die Klägerinnen, zwei inländische Kommanditgesellschaften, besaßen jeweils inländisches Grundvermögen. An den Klägerinnen war mittelbar zu 100% die ausländische C Company beteiligt, an welcher wiederum der Staat Z zu 100 % beteiligt war. Zum 19.1.2017 gründete der Staat Z eine weitere 100 %-ige Tochtergesellschaft, die I Company, und übertrug mit Wirkung zum 19.2.2017 sämtliche Anteile an der C Company auf die I Company.

Das Finanzamt setzte für diesen Übertragungsvorgang gegen die Klägerinnen jeweils Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG fest. Eine Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG (Umstrukturierungen im Konzern) gewährte es nicht. Unter anderem hiergegen wandten sich die Klägerinnen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Entscheidung des Sächsischen Finanzgerichts ist der Übertragungsvorgang als sog. „Verlängerung der Beteiligungskette“ nach § 1 Abs. 2a GrEStG (was zunächst auch streitig gestellt wurde) steuerbar.

Der Übertragungsvorgang sei jedoch aus den folgenden Gründen nach § 6a GrEStG steuerbefreit:

Aufgrund einer Art. 24 OECD-Musterabkommen ("Gleichbehandlung“) im Wesentlichen entsprechenden Bestimmung des betroffenen DBA sei § 6a GrEStG über den Wortlaut des Satzes 2 hinaus auch auf den vorliegenden Nicht-EU/EWR-Fall anzuwenden (vgl. unter I.3.a.). Eine Benennung des einschlägigen Absatzes sowie eine nähere Subsumtion/Begründung nimmt das FG nicht vor.

Der Staat Z sei als herrschendes Unternehmen durch die über das Halten von Beteiligungen hinausgehende Ausübung von unternehmerischen Tätigkeiten in Form von Darlehensgewährungen, Investitionen sowie dem Betrieb eigenwirtschaftlicher Einrichtungen wirtschaftlich tätig gewesen (vgl. unter I.3.b.). Damit wird – soweit ersichtlich – erstmals durch ein Finanzgericht der vom BFH mit den Urteilen v. 21./22.8.2021 (II R 15-21/19) geprägte Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ weiter konkretisiert (vgl. zur weiterhin relativ unbestimmten Begriffsbestimmung der Finanzverwaltung GLE v. 25.5.2023).

Die Vorbehaltensfrist nach § 6a Satz 4 GrEStG sei zwar nach dessen Wortlaut nicht erfüllt gewesen, weil die I Company erst einen Monat vor dem Übertragungsvorgang gegründet wurde. Unter Beachtung der vor und nach der Neugründung bestehenden Beteiligungsverhältnisse (rein konzerninterner Sachverhalt) lasse sich aber keine missbräuchliche Gestaltung und

somit auch kein sachlicher Grund, den Übertragungsvorgang von der Begünstigung auszuschließen, erkennen (vgl. unter I.3.c.). Das Sächsische FG setzt sich in diesem Zusammenhang nicht mit den Urteilen des FG München v. 3.3.2022 (4 K 1241/21), FG Nürnberg v. 14.7.2022 (4 K 59/21) Hessischen FG v. 18.10.2022 (5 K 272/21) und v. 18.10.2022 (5 K 914/21) auseinander, in denen in Fällen von Umwandlungen bzw. Einbringungen zur Aufnahme eine teleologische Reduktion der Fristerfordernisse des § 6a Satz 4 GrEStG auch in den Fällen verneint wurde, in denen eine Missbrauchsmöglichkeit nicht bestand. Das Sächsische FG verweist zwar auf das BFH-Urteil v. 22.8.2019 (II R 17/19), nimmt aber keine Stellung dazu, warum der vorliegende Fall anders zu behandeln ist, als der vom BFH entschiedene. Dieser hatte die Anwendung des § 6a GrEStG abgelehnt, da die Muttergesellschaft die Vorbehaltensfrist hinsichtlich des übernehmenden Rechtsträgers nicht erfüllt hat und dies infolge der vorliegenden Verschmelzung zur Aufnahme rechtlich auch nicht unmöglich gewesen war. Ein Unterschied könnte dann bestehen, wenn eine „Einbringung zur Neugründung“/“Sachgründung“ vorliegt. In diesem Fall wäre nach Maßgabe der bestehenden BFH-Rechtsprechung die Vorbehaltensfrist unbeachtlich, da sie – in Abhängigkeit der ausländischen Rechtswertungen – aus rechtlichen Gründen (abhängige Gesellschaft entsteht erst mit der zu begünstigenden Umwandlung/Einbringung) ggf. nicht eingehalten werden kann.

X. Erbschaftsteuer

1. Höhere Schenkungsteuer für Errichtung ausländischer Familienstiftung europarechtswidrig?

Das FG Köln hat europarechtliche Zweifel daran, ob einer in Liechtenstein ansässigen Familienstiftung das für inländische Familienstiftungen geltende sog. Steuerklassenprivileg im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorenthalten werden darf.
Es hat dem EuGH in Luxemburg diese Frage zur Entscheidung vorgelegt.

FG Köln vom 30.11.2023 - 7 K 217/21
EuGH-Vorlage

I. Sachverhalt:
Die Klägerin ist eine rechtsfähige Familienstiftung mit Sitz und Geschäftsleitung in Liechtenstein. Eine in Deutschland lebende Stifterin hatte der Klägerin Vermögen zugewandt. Begünstigte der Stiftung sind die Kinder und Enkelkinder der Stifterin. Mit der zur Errichtung eingereichten Schenkungsteuererklärung begehrte die Klägerin die Festsetzung der Schenkungsteuer unter Berücksichtigung eines Freibetrags i.H.v. 200.000 € sowie die Anwendung eines Steuersatzes von 19 % nach Steuerklasse I.

Die Klägerin war der Ansicht, die Vorschrift über das sog. Steuerklassenprivileg gem. § 15 Abs. 2 ErbStG, wonach sich der Steuersatz nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen den von der Stiftung begünstigten Personen und der stiftenden Person richtet, sei erweiternd auch auf ausländische Stiftungen anzuwenden.
Die nach dem Wortlaut der Vorschrift auf inländische Stiftungen beschränkte Begünstigung verstoße gegen die europäische Kapitalverkehrsfreiheit.

Das Finanzamt setzte die Schenkungsteuer allerdings ohne Berücksichtigung des Steuerklassenprivilegs fest (Berücksichtigung eines Freibetrags i.H.v. lediglich 20.000 € und Anwendung eines Steuersatzes von 30 % nach Steuerklasse III).

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Auf die hiergegen gerichtete Klage hat das FG das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt. Das Az. des Vorlageverfahrens beim EuGH lautet C-142/24.

Der Senat hat Zweifel, dass die Ungleichbehandlung der Liechtensteiner Stiftung europarechtlich gerechtfertigt ist.

Insofern wird dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) vom 2.5.1992 dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats über die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer entgegensteht, die für die Besteuerung des Übergangs von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden an eine ausländische Stiftung auch dann die höchste Steuerklasse III zugrunde legt, wenn die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist (Familienstiftung), während sich im entsprechenden Fall bei einer inländischen Familienstiftung die Steuerklasse

nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Schenker (Stifter) richtet, was bei der inländischen Familienstiftung zur Anwendung der günstigeren Steuerklassen I oder II führt.

XI. Steuerberatungsgesetz

1. Anforderungen an das Überdenkungsverfahren im Rahmen der Steuerberaterprüfung

In der BFH-Entscheidung befasst sich das Gericht mit dem Überdenkungsverfahren nach § 29 DVStB im Rahmen der Überprüfung der Ergebnisse bei der Steuerberaterprüfung.

BFH vom 21.11.2023 - VII R 15/21

I. Sachverhalt:

Klage auf Neubewertung von Aufsichtsarbeiten

Die Klägerin hat dreimal erfolglos an der Steuerberaterprüfung teilgenommen. Beim dritten Versuch war sie auf Grund der schriftlichen Leistungen nicht zur mündlichen Prüfung zugelassen worden. Gegen das Ergebnis des dritten Versuchs legte die Klägerin Klage beim FG ein und beantragte zusätzlich das Überdenkungsverfahren nach § 29 DVStB.

Die Klägerin begehrte hier in Bezug auf Aufsichtsarbeiten aus den Gebieten der Ertragsteuern sowie der Buchführung und des Bilanzwesens eine nochmalige Überprüfung der Bewertung durch die jeweiligen Erst- und Zweitprüfer. Der Erstprüfer der „Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern“ teilte auf den Antrag der Klägerin mit, dass er sein Ergebnis nicht ändern und die Argumentation der Klägerin nicht teilen würde.

Der Zweitkorrektor offenbarte mit seiner Stellungnahme, sich mit dem Erstkorrektor innerhalb des Überdenkungsverfahrens abgestimmt zu haben und dessen Ergebnis zu teilen.

Vor diesem Hintergrund begründete die Klägerin ihre Klage auf Neubewertung der Aufsichtsarbeiten mit dem Umstand, dass keine eigenständige Überdenkung des Zweitkorrektors der Klausur „Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern“ ersichtlich sei. Zusätzlich sei § 24 Abs. 2 DVStB mit höherrangigem Recht unvereinbar.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Klägerin erhält mit Blick auf das Überdenkungsverfahren Recht

Der BFH hat die Beklagte in seiner Entscheidung verpflichtet, die von der Klägerin angefertigte Aufsichtsarbeit „Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts durch andere Prüfer neu bewerten zu lassen und unter Berücksichtigung der Neubewertung einen neuen Bescheid über das Ergebnis der schriftlichen Steuerberaterprüfung 2017 zu erlassen.

Vorschrift des § 24 Abs. 2 DVStB ist rechtmäßig

Die Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften bestimmt in § 24 Abs. 2, dass mindestens zwei Prüfer eine Klausur zu bewerten haben. Solange die Prüfungsarbeiten von derselben Zahl an Prüfern korrigiert werden, führt die Bestimmung einer Mindestanzahl an Prüfern nicht zu einer willkürlichen und ungleichen Behandlung. Schließlich obliegt die Festsetzung der Ergebnisse auch nicht den Korrektoren, sondern dem Prüfungsausschuss, dessen Zahl gesetzlich auf sechs Personen festgesetzt ist, § 35 Abs. 1 StBerG. Damit konnte das Argument der Klägerin nicht verfangen, dass § 24 Abs. 2 DVStB auf Grund der nur festgelegten Mindestanzahl an Prüfern gegen höherrangiges Recht verstoße, indem die Zahl derjenigen Personen, die über die Prüfungsergebnisse entscheiden, nicht festgelegt sei. Maßgeblich ist der Prüfungsausschuss.

Überdenkungsverfahren verlangt eine unabhängige Bearbeitung der Korrektoren

Das Überdenkungsverfahren begründet sich durch die weitreichenden Folgen der Prüfungsergebnisse für die Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG. Die Ergebnisse entscheiden darüber, ob die Kandidaten ihrem Wunschberuf nachgehen dürfen. Deswegen sind an das Prüfungsverfahren und dessen Überprüfung besonders hohe Anforderungen zu stellen, die auch die erneute Überprüfung durch die zuständigen Korrektoren umfassen. Die vorherige gemeinsame Abstimmung im Rahmen des Überdenkungsverfahrens sorgt aber gerade dafür, dass die Prüfer nicht mehr unabhängig voneinander die Prüfungsbewertung hinterfragen, sondern gemeinschaftlich. Im Ergebnis fehlt es so an der verfassungsrechtlich gebotenen Überprüfung durch eine Prüfermehrheit, bei der jeder ein eigenes Ergebnis herleitet (BVerwG-Beschluss v. 9.10.2012, 6 B 39.12).

Die gemeinsame Abstimmung eines Ergebnisses ist aus Sicht des Gerichts aber ausdrücklich von der Bewertung in Kenntnis des Ergebnisses des Erstprüfers zu unterscheiden. Die Vorkenntnis beeinträchtigt das Gebot der Chancengleichheit und den Schutz der Berufsfreiheit nicht (BVerwG-Beschluss v. 19.5.2016, 6 B 1.16). Denn hier stünden sich schließlich zwei unabhängige Bewertungen gegenüber und nicht eine gemeinsame. Der entscheidende Umstand ist es gewesen, dass die Prüfer dokumentiert hatten, ein gemeinsames Ergebnis abgesprochen zu haben.

„

„unternehmensgruppeninterne“ Darlehen 48

A

ausländische Familienstiftung 97
Außenprüfung bei beschränkt Steuerpflichtigen 92

B

Berufsausübungsgesellschaften 33
Berufskraftfahrer 7
Beschränkte Einkommensteuerpflicht 9
Betriebsverpachtung 83
Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften 19

D

degressive AfA 6

E

Elektrofahrzeuge 5
Energetische Gebäudesanierung 38
Erben - Beiladung 78
erweiterte Gewerbesteuerkürzung 81

F

Falschausweis von Umsatzsteuer 73
funktional (un)wesentliche Betriebsgrundlag 54

G

Geschenke 5
grenzüberschreitende Verlustverrechnung 65
Gruppenunfallversicherung 8

H

Haupt- und Zweitwohnung 57

I

Influencerin 55
Investitionsabzugsbetrag 61
Ist-Besteuerung 14

J

Jahressteuergesetzes 2024 19

K

Kleinbetragsrente 7
Kleinunternehmen 21
Kleinunternehmer 13
Konzernklausel 95
Körperschaftsklausel 19
körperschaftsteuerliche Organschaft 69
Kosten des Insolvenzenzverfahrens 40
Kreditzweitmarktförderungsgesetz 9

L

Lohnsummenregelung 63

M

Mietwohnungsneubau 6

N

negative Anschaffungskosten 22
Nutzungsentgelts über einen längeren Zeitraum 60
Nutzungsersatz 52
Nutzungsverbots für Privatnutzung 70

O

Oldtimerfahrzeuge 84
Option zum Teileinkünfteverfahren 50
Option zur Körperschaftsbesteuerung 10

P

Pensionsrückstellung bei Formwechsel 58
Person des Leistungsempfängers 75
Personengesellschaften im Verfahrensrecht 25
Preisgelder 56
private Veräußerungsgeschäfte 8
Prozesskosten 42

R

Rechtsverfolgungskosten 45
Rentenbesteuerung 7

S

Sonderabschreibung 6
Standmieten von Imbissbuden 87
Streaming 21

T

Thesaurierungsbegünstigung 8

U

Überdenkungsverfahren 99
Übergang des Gewerbeverlustes 89
unterjähriger Gesellschafterwechsel 85

V

verdeckte Gewinnausschüttung 67
Verfahrensbeistände 12
Verfahrenspfleger 12
Verlustfeststellungsbescheid und Steuerbescheid 35
Verlustvortrag 7
Versorgungsfreibetrag 7

W

Wachstumschancengesetz 5
Wohnraumvermietung und Vorsteuerabzug 71

Z

Zuwendungsbestätigung.....9

Zweitwohnungsteuer 43