Aktuelles Steuerrecht
III/ 2024

Rotenburger Akademie für
Steuerrecht und
Betriebswirtschaft

Ph.Dr. Jörg W. Hellmer
Steuerberater

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

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

A. NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG 5

I. HGB – NEUE UNTERNEHMENSGRÖßENKLASSEN 5
II. WACHSTUMSINITIATIVE - NEUE WIRTSCHAFTLICHE DYNAMIK FÜR DEUTSCHLAND 7
III. EXPERTENKOMMISSION „VEREINFACHTE UNTERNEHMENSSTEUER“ 9
IV. JAHRESSTEUERGESETZ 2024 (JSTG 2024) 13
V. STEUERFORTENTWICKLUNGSGESETZ 25
VI. SONDERABSCHREIBUNG FÜR VOLLELEKTRISCHE UND EMISSIONSFREIE FAHRZEUGE 28

B. URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN.....29

I. EINKOMMENSTEUER 29
1. Lohnsteuerpauschalierung bei Betriebsveranstaltungen 29
2. Lohnsteuerliche Behandlung von Aufwendungen für eine Feier des Arbeitgebers anlässlich einer Arbeitnehmer-Verabschiedung 31
3. Zum Begriff "Betriebsstätte" im aktuellen steuerlichen Reisekostenrecht 33
4. Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen 34
5. Entgeltlicher Verzicht auf ein Nießbrauchrecht ist keine steuerbare Veräußerung i. S. d. § 23 EStG.. 36
6. Zur Berücksichtigung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und § 20 Abs. 2 EStG - Kein Wahlrecht bezüglich der BFH-Vertrauensschutzregelung 39
7. Darlehensverzicht - Übergangsvorschrift - Begründung der Rückzahlungsforderung 42
8. Anwendung der strengen Trennungstheorie bei teilentgeltlicher Übertragung von Anteilen i.S.v. § 17 EStG und Immobilien nach § 23 EStG 44
9. Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer 45
10. Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte 47
11. Höhe der Beteiligungseinkünfte für gewerbliche Infektion unerheblich 49
12. Nachträgliche Betriebsausgaben nach Betriebsübergabe möglich 52
13. Berücksichtigung von Beteiligungsverlusten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 55
II. BILANZSTEUERRECHT 59
1. Rückstellung für Altersfreizeit 59
2. Zuordnung einer Leasingsonderzahlung zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage 62
3. Aktivierung von Ansprüchen aus einer Rückbauverpflichtung 64
III. KÖRPERSCHAFTSTEUER 66
1. Gleichzeitige Zahlung von Geschäftsführergehalt und Pension 66
2. Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 4-7 KStG auf KapGes mit natürlicher Person als Gesellschafter und auf Teilwertabschreibungen auf Zinsforderungen 67
IV. UMSATZSTEUER 69
1. Aufteilungsgebot für Beherbergungsleistungen auf dem unionsrechtlichen Prüfstand 69
2. Deutsche Regelung zur Organschaft vom EuGH nicht beanstandet 71
3. Voraussetzungen für das tatsächliche Überschreiten der Kleinunternehmer-Prognose 74
V. ABGABENORDNUNG 76
1. Zur Korrektur bestandskräftiger Steuerbescheide nach Außenprüfung 76
2. Höhe der ADV-Zinsen ab 2019 verfassungswidrig? 78
VI. GEWERBESTEUER 82
1. Gewerbesteuerkürzung: Schädliche Nebenleistung zur Vermietung 82
2. Durchgriffsverbot bei umgekehrter Betriebsaufspaltung: BFH macht den Weg frei! 85
3. Grundsätze der Gewerbesteuerzerlegung 90
VII. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT 92
1. Besteuerung des Einbringungsgewinns beim originär Einbringenden im Falle einer Sperrfristverletzung durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger 92
2. Bindungswirkung des § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2006 94
VIII. GRUNDERWERBSTEUER 96
1. Grunderwerbsteuer bei Grundstückserwerb im Umlegungsverfahren 96
IX. GRUNDSTEUER 98
1. Erste BFH-Entscheidungen zur Feststellung des Grundsteuerwerts nach neuem Recht 98
2. Aussetzung der Vollziehung einer Grundsteuerwertfeststellung im sogenannten Bundesmodell 100
XI. ERBSCHAFTSTEUER 102
1. Zum Bewusstsein der (Teil-)Unentgeltlichkeit als Tatbestandsvoraussetzung des § 7 Abs. 8 ErbStG.102
XII. ZIVILRECHT 104
1. Anforderung an die Stellung des Zusatzes „eGBR“ bei der eingetragenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts 104

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. HGB – neue Unternehmensgrößenklassen

Mit dem „Zweiten Gesetz zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“ v. 11.4.2024 wurden die Unternehmensgrößenklassen angepasst und die Obergrenzen bei Umsatzerlösen und Bilanzsumme erhöht.

Neuregelung: Nach der Neuregelung gelten die folgenden Schwellenwerte:

Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a Abs. 1 HGB) sind kleine Kapitalgesellschaften, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

1. € 450.000 (bisher € 350.000) Bilanzsumme,

2. € 900.000 (bisher € 700.000) Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,

3. im Jahresdurchschnitt zehn Arbeitnehmer.

Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

1. € 7.500.000 (bisher € 6.000.000) Bilanzsumme,
2. € 15.000.000 (bisher € 12.000.000) Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,
3. im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer.

Mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 2 HGB) sind solche, die mindestens zwei der drei in § 267 Abs. 1 HGB bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

1. € 25.000.000 (bisher € 20.000.000) Bilanzsumme,

2.€ 50.000.000 (bisher € 40.000.000) Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,

3. im Jahresdurchschnitt zweihundertfünfzig Arbeitnehmer.

Größenklassenabhängige Erleichterungen:

Mit den Unternehmensgrößenklassen gehen Erleichterungen u.a. hinsichtlich der Erstellung des Jahresabschlusses, der Prüfungspflicht und der Publikationspflichten einher. So können kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften z.B. eine verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung (§ 276 Satz 1 HGB) und einen verkürzten Anhang (§ 288 Abs. 2 HGB) aufstellen. Für

kleine Kapitalgesellschaften gilt darüber hinaus eine Frist von sechs Monaten zur Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB) und keine Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB). Für Kleinstkapitalgesellschaften, kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sehen §§ 326, 327 HGB ebenfalls größenabhängige Erleichterungen vor. Vgl. z.B. Poll in BeckOK, HGB, § 267 Rz. 5 ff.

Hinweis

Die Anhebung der Schwellenwerte gilt grundsätzlich für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, d.h. für 2024 bei kalendergleichen Geschäftsjahren (Art. 93 Abs. 1, 2 HGBEG). Die Neuregelungen dürfen jedoch auch bereits für nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden, d.h. für 2023 bei kalendergleichen Geschäftsjahren; das Wahlrecht kann jedoch nur „insgesamt“ für alle davon abhängigen Vorschriften beansprucht werden (Art. 93 Abs. 1, 2 HGBEG).

II. Wachstumsinitiative - neue wirtschaftliche Dynamik für Deutschland

Den Regierungsentwurf für den Bundeshaushalt 2025 hatte die Bundesregierung am 5.7.2024 beschlossen und dabei eine sog. Wachstumsinitiative vorgelegt. In ihrem Papier (abrufbar unter www.bmf.de) zählen die Koalitionsspitzen insgesamt 49 Punkte auf, mit denen sie der deutschen Wirtschaft Impulse für eine stärkere wirtschaftliche Dynamik geben wollen. Insbesondere sind geplant:

- Kalte Progression: Anpassung der Tarifeckwerte in der ESt für die Jahre 2025 und 2026
- Überführung der Lohnsteuerklassenkombination III/V in das Faktorverfahren der Steuerklasse IV
- Forschungszulage ausweiten: Die Bundesregierung wird die Bemessungsgrundlage für die Forschungszulage um weitere 2 Mio. € auf 12 Mio. €
- AfA-Bedingungen verbessern: Verlängerung der degressiven AfA bis 2028; Anhebung des AfA-Satzes von aktuell 20 % auf 25 % und Reform der Pool-Abschreibung
- E-Mobilitätsstandort stärken: Rückwirkend zum 1.7.2024 und bis Ende 2028 befristet ist die Einführung einer Sonder-AfA für neu zugelassene vollelektrische und vergleichbare Nullemissionsfahrzeuge. Geplant ist auch die Erhöhung des Deckels für den Brutto-Listenpreis von 70.000 € auf 95.000 € bei der Dienstwagenbesteuerung für E-Fahrzeuge.
- Bessere Arbeitsanreize und mehr Fachkräfte: Zuschläge für Mehrarbeit, die über die tariflich vereinbarte Vollzeitarbeit hinausgehen, sollen steuer- und beitragsfrei gestellt werden. Für neu zugewanderte Fachkräfte sollen innerhalb noch zu bestimmender Bruttolohngrenzen in den ersten drei Jahren 30 %, 20 % und 10 % vom Bruttolohn steuerfrei gestellt werden.

Daneben wird eine Reihe anderer Maßnahmen angekündigt, z.B.

- Mobilisierung von Wagniskapital, z.B. durch die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen von VC-Investments, insbesondere durch Anpassungen bei der Besteuerung von Gewinnen aus Veräußerungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wenn diese reinvestiert werden („Roll-Over“).
- Die Bundesregierung soll künftig jedes Jahr ein Bürokratie-Entlastungsgesetz vorlegen, welches sicherstellt, dass die Belastung aus sämtlichen Bundesgesetzen in dem jeweiligen Jahr auch unter Berücksichtigung neu geschaffener Regelungen insgesamt abnimmt.
- Steuerrecht vereinfachen: Die Vorschläge der Experten-Kommissionen „Vereinfachte Unternehmenssteuer“ und „Bürgernahe Einkommensteuer“ sollen geprüft und bei positivem Ergebnis noch in diesem Jahr in einem Gesetzesvorhaben umgesetzt werden.
- Reduzierung datenschutzrechtlicher Anforderungen, z.B. Erhöhung der Schwelle, ab der Unternehmen einen Datenschutzbeauftragten bestellen müssen, von derzeit 20 auf 50 Mitarbeitende.
- Vereinfachung des Vergaberechts, z.B. durch die Erhöhung von Direktauftragsgrenzen.

- Einführung einer neuen Rechtsform für „Unternehmen mit gebundenem Vermögen“
- Ausweitung von Arbeitsmöglichkeiten und Anreize zur Beschäftigung Älterer.
- Vereinfachung, Stärkung und Beschleunigung der Verfahren bei der Einwanderung von Fachkräften.

III. Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmenssteuer“

Die im Juli 2023 vom Bundesministerium der Finanzen eingesetzte Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ hat am 12.7.2024 unter dem Titel „Besteuerung der Unternehmen: Einfacher und Effizienter“ ihren Bericht vorgelegt.

Auf mehr als 200 Seiten werden in diesem Bericht umfangreiche und detaillierte Vorschläge zur Verbesserung der Besteuerung von Unternehmen formuliert. Die Bandbreite der Maßnahmen reicht von der Einkommensteuer über die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer bis ins Umwandlungssteuerrecht und ins internationale Steuerrecht. Hinzu treten Änderungsvorschläge zum Verfahrensrecht und zu der Verfahrenspraxis.

Leitlinien

Leitend für die Reformvorschläge der aus Wissenschaft und Wirtschaft zusammengesetzten Expertenkommission sind die folgenden Gesichtspunkte:

- Die Vorschläge zielen in erster Linie auf eine Strukturreform des geltenden Unternehmenssteuerrechts. Das geltende Recht ist ineffizient und überbürokratisch und hindert Unternehmer und Unternehmen daran, ihr betriebswirtschaftliches Potential voll zu entfalten.
- Unser Land braucht innovative Unternehmen, die auf den Weltmärkten bestehen. Dies erfordert ein Steuerrecht, das Innovationskraft und Risikobereitschaft unterstützt und unternehmerische Flexibilität garantiert. Dabei müssen alle Arten von Unternehmen in den Blick genommen werden: Start-Ups und Familienbetriebe, mittelständische „Hidden Champions“ ebenso wie erfolgreiche DAX-Konzerne.
- Die Expertenkommission kritisiert eine Steuerpolitik, die auf deutscher und europäischer Ebene steuerpflichtige Unternehmen unter permanenten Missbrauchsverdacht stellt. Sie fordert namentlich auf dem Gebiet der internationalen Besteuerung einen Abbau überschießender und damit überflüssiger Steuerregeln.
- Einem flexiblen Unternehmenssteuerrecht muss ein schlankes Verfahrensrecht an die Seite gestellt werden. Digitalisierung, Risikomanagement und kooperative Verfahrensregeln für Veranlagung und Betriebsprüfung können Finanzverwaltung und Unternehmen gleichermaßen entlasten.
- Die Gestaltung des Steuertarifs im Einkommensteuerrecht und im Körperschaftsteuerrecht steht nicht im Vordergrund der Empfehlungen. Die Expertenkommission stellt jedoch fest, dass im internationalen Vergleich eine Entwicklung der Steuerbelastung unternehmerischer Gewinne in Richtung auf 25 % wettbewerbsfähig erscheint.

Reformforderungen

Aus der Vielzahl der Reformforderungen der Expertenkommission lassen sich die folgenden einzelnen Punkte hervorheben (ohne die Bedeutung der übrigen zu schmälern):

Laufende Besteuerung von Unternehmen

- Sowohl für Personengesellschaften als auch für Kapitalgesellschaften soll die freie Wahl zwischen der Körperschaftsteuerpflicht der Gesellschaft oder der Zurechnung des Unternehmensgewinns an die Gesellschafter ermöglicht werden. Ausgenommen von diesen Optionsrechten sind Einzelunternehmen und börsennotierte Gesellschaften
- Der Verlustrücktrag soll ausgeweitet und der Verlustvortrag uneingeschränkt gewährt werden. Die Zurechnung von Verlusten an beschränkt haftende Gesellschafter wird vereinfacht. Die Verlustverrechnung im Konzern soll nicht mehr vom Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags abhängig gemacht werden.
- Die steuerliche Gewinnermittlung soll stärker auf das traditionelle Handelsbilanzrecht zurückgeführt werden. In den internationalen Bilanzregeln sieht die Expertenkommission keinen tauglichen Ausgangspunkt für die Steuerbilanz.
- Die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer wird durch verstärkten Verzicht auf Hinzurechnungen und Kürzungen entschlackt. Zugleich wird eine Anrechnung der Gewerbesteuerlast im Rahmen des Körperschaftsteuerrechts vorgeschlagen.
- Die Mitunternehmerbesteuerung sollte grundlegend vereinfacht werden. Die Kommission empfiehlt, künftig Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und den Gesellschaftern bis zur Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung auch steuerlich anzuerkennen. Rechtsinstitute wie das Sonderbetriebsvermögen (und parallel bei Kapitalgesellschaften die Betriebsaufspaltung) sollen durch einen einheitlichen Tatbestand für Gewinne aus der Veräußerung betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter abgelöst werden. Die mehrstufige Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften wird auf eine einfache Gewinnzurechnung reduziert.

Umwandlungen und Sanierungen

- Umstrukturierungen von Unternehmen sollen in weit größerem Umfang als bisher steuerneutral möglich sein. Daher soll auch die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen gelten, namentlich bei Einbringungen, Verschmelzungen und Spaltungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften.
- Haltefristen im Umwandlungssteuerrecht sollen europarechtskonform verkürzt und vereinheitlicht werden. Zugleich sollen grenzüberschreitende Umstrukturierungen stärker steuerlich erleichtert werden.
- Liquidationsverluste sollen steuerliche Berücksichtigung finden. Sanierungsfeindliche Elemente im Steuerrecht sollen aufgegeben werden. Forderungsverzichte durch Gesellschafter sollen auf Ebene der Gesellschaft steuerneutral möglich sein. Die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen bei Gläubigerverzichten sollen stärker an die Tatbestände des Insolvenz- und Restrukturierungsrechts angelehnt werden.
- Die Grenzen der §§ 8c, 8d KStG für den Verlustvortrag beim Kontrollwechsel sollen von überflüssigen Einschränkungen befreit werden.

Internationale Unternehmensbesteuerung

- Das internationale Steuerrecht muss auf seine Leitaufgabe konzentriert werden, Doppelbesteuerungen und andere Mehrbelastungen grenzüberschreitender Tätigkeiten zu vermeiden. Die Anrechnung ausländischer Steuern und die Verrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste müssen verbessert werden.
- Soweit im Ausland erwirtschaftete Einkünfte (insb. Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren) im Inland der Gewerbesteuer unterliegen, bedarf es einer Anrechnung auch auf diese; im Übrigen ist zur Vermeidung dauerhafter Anrechnungsüberhänge und daraus resultierender Doppelbelastungen ein Vortrag nicht genutzter Anrechnungsbeträge vorzusehen.
- Missbrauchsregeln im internationalen Steuerrecht (Hinzurechnungsbesteuerung, Steueroasenabwehrgesetz, Anti-Hybrids-Regeln, Zinsschranke etc.) müssen massiv zurückgeführt werden. Dabei sind im Rahmen der Vorgaben des EU-Richtlinienrechtes bestehende Spielräume so zu nutzen, dass lediglich Mindeststandards erfüllt werden.
- Die Hinzurechnungsbesteuerung kann innerhalb des Anwendungsbereichs der ATAD auf eine transaktionsbezogene Missbrauchsregel zurückgeführt werden. Zumindest bedarf es des Übergangs vom geltenden Aktivkatalog zu einem Passivkatalog und einer de minimis-Regel.
- Die vier steuerlichen Strafmaßnahmen des Steueroasenabwehrgesetzes sind auf eine Maßnahme (erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung) zurückzunehmen.
- Die Bundesregierung wird aufgefordert, sich auf der Ebene der Europäischen Union für eine Revision der ATAD einzusetzen.
- Die Wegzugsbesteuerung ist nach Maßgabe des Verhältnismäßigkeitsprinzips zurückzubauen. So ist jedenfalls wieder zu einer dauerhaften Stundung überzugehen. Zudem ist die Beteiligungsgrenze für die Anwendung der Wegzugsbesteuerung von 1% auf die früher geltende Schwelle von 25% anzuheben..

Digitalisierung, Prozesse und Betriebsprüfung

- Das Steuerverfahrensrecht sollte im Interesse von Steuerpflichtigen und Verwaltung einem risikoorientierten Ansatz („Ampelsystem“) folgen - Freistellungs- und Erstattungsverfahren sowie Antragsprozesse aller Art müssen und können entbürokratisiert werden. Dies gilt namentlich in Bereich der Quellensteuern, aber auch etwa bei steuerlichen Präferenzen für Forschung und Entwicklung.
- Die steuerlichen Regeln zu Sachzuwendungen sind zu vereinfachen und Widersprüche zum Sozial- und Arbeitsrecht nach Möglichkeit zu vermeiden.
- In Betriebsprüfungen und Veranlagungen muss schneller Verlässlichkeit geschaffen werden. Zuständigkeiten – namentlich im Verhältnis zwischen Bundes- und Landesbetriebspüfern müssen geklärt und koordiniert werden.
- Das Verfahren zur Berichtigung von Steuererklärungen kann deutlich vereinfacht werden. Dies gilt namentlich für prüfungsbegleitende Berichtigungen. Strafrechtliche Risiken üblicher Korrekturen sind nach Möglichkeit zu vermeiden.
- Der Stand der Digitalisierung auf Ebene der Finanzverwaltungen in Bund und Ländern ist beklagenswert. Hier ist eine breit angelegte Initiative erforderlich.

- Aus Sicht der Steuerpflichtigen sind „Once-Only“-Verfahren anzustreben, in denen jede Information nur einmal den staatlichen Instanzen übermittelt werden muss, um bei allen zuständigen Stellen verfügbar zu sein.

Zur Umsetzung der Empfehlungen

Die Expertenkommission hat in ihrer Arbeit großen Wert darauf gelegt, zu allen untersuchten Themen möglichst konkrete Regelungsinhalte zu definieren. Zur tatsächlichen gesetzgeberischen Umsetzung ist es bei fast allen in diesem Bericht enthaltenen Empfehlungen nur noch ein kleiner Schritt. Ihn zu gehen, steht in der Verantwortung der gesetzgebenden Instanzen in Bund und Ländern. Die Kommission wünscht der Politik den Mut, sich der Aufgabe einer grundlegenden Reform des Unternehmenssteuerrechts zu stellen.

Berlin, 12.07.2024

IV. Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024)

Einkommensteuer

Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen

Die einkommensteuerliche Befreiung für Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen (PVA – § 3 Nr. 72 EStG) soll geändert werden.

Bisher: Bislang galten objektbezogene Obergrenzen bis zu einer Bruttoleistung von bis zu 30 kW (peak) bzw. 15kW (peak) je nach Gebäudeart.

Neu: Begünstigt werden nun PVA mit einer Bruttoleistung von einheitlich bis zu 30 kW (peak); die objektbezogene Prüfung soll je Wohn- oder Gewerbeeinheit erfolgen.

Die personenbezogene Höchstgrenze von insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft gilt weiter. Damit sollen auch Gebäude mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten PVA mit bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt sein. Außerdem soll durch die Neufassung klargestellt sein, dass es sich bei der Steuerbefreiung um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt; vgl. Gesetzesbegründung Regierungsentwurf, 127 f.

Die Änderung soll erstmals für alle nach dem 31.12.2024 angeschafften Anlagen zur Anwendung kommen.

Lohnsteuerliche Änderungen

Arbeitgeber können die Lohnsteuer in genau bestimmten Fällen mit einem Pauschalsteuersatz von 25 % bzw. 15 % erheben (§ 40 Abs. 2 EStG – z.B. für geldwerte Vorteile aus Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen). Darüber hinaus kann das Finanzamt die Erhebung durch Pauschalsteuersatz in Sonderfällen, wie beispielsweise der Nacherhebung von Lohnsteuer, auf Antrag zulassen (§ 40 Abs. 1 und § 37a Abs. 1 EStG).

Das Jahressteuergesetz 2024 erweitert den Anwendungsbereich für die Pauschalierung für sog. Mobilitätsbudgets und konkretisiert die Pauschalierungsdurchführung.

Pauschalbesteuerung eines sog. „Mobilitätsbudgets“ (§ 40 Abs. 2 Nr. 8 EStG-E):

Die Pauschalbesteuerung eines sog. Mobilitätsbudgets soll neue Anreize für eine umweltverträgliche außerdienstliche Mobilität setzen. Das „Mobilitätsbudget“ bezeichnet dabei ein vom Arbeitgeber oder in dessen Auftrag Dritten zur Verfügung gestelltes Mobilitätsangebot unabhängig von einzelnen Verkehrsmitteln als Sachbezug oder Zuschuss. Die Lohnsteuer auf ein solches Mobilitätsbudget kann pauschal mit 25 % erhoben werden. Dies setzt allerdings voraus, dass das Mobilitätsbudget zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird (§ 8 Abs. 4 EStG) und ist auf einen Höchstbetrag von € 2.400 p.a. begrenzt.

Die Pauschalbesteuerung eines sog. Mobilitätsbudgets soll moderne Fortbewegungsmöglichkeiten fördern – wie beispielsweise E-Scooter, gelegentliches Car-Sharing-, Bike-Sharing und Fahrtdienstleistungen ebenso wie den Erwerb von Einzelfahrkarten, Zeitkarten und Ermäßi-

gungskarten für den Bus- und Bahnverkehr; ausdrücklich ausgenommen sind Mobilitätsleistungen durch private Kraftfahrzeuge wie den Arbeitnehmern dauerhaft überlassene Kraftfahrzeuge (Dienstwagen) und Luftfahrzeuge.

Ausübung lohnsteuerlicher Pauschalierungswahlrechte (§ 40 Abs. 4 EStG-E):

Durch das JStG 2024 wird gesetzlich bestimmt, dass die Ausübung aller lohnsteuerlichen Pauschalierungswahlrechte grundsätzlich durch Übermittlung bzw. Abgabe einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung erfolgt. Der Gesetzgeber schreibt damit die Rechtsprechung des BFH fest (vgl. BFH v. 1.9.2021 – VI R 38/19, BFH/NV 2022, 321). Abweichend hiervon soll der Arbeitgeber aber für den Prüfungszeitraum einer Lohnsteuer-Außenprüfung das Pauschalierungswahlrecht auch durch schriftliche oder elektronische Erklärung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt ausüben können; diese Erklärung hat spätestens bis zur Bestandskraft der aufgrund der Lohnsteuer-Außenprüfung erlassenen Bescheide zu erfolgen.

Von der Ausübung des Wahlrechts zu trennen ist der ggf. vorher notwendige Antrag zur Gewährung der Pauschalierung (§§ 40 Abs. 1, 37a Abs. 1 EStG). Ebenfalls davon zu trennen ist die Sozialversicherungsfreiheit von Sachzuwendungen, für die das Pauschalierungswahlrecht ausgeübt wird. Nach einem aktuellen Terminbericht des BSG v. 23.4.2024 zu einem bisher nicht veröffentlichten Urteil (B 12 BA 3/22 R) setzt die sozialversicherungsrechtliche Beitragsfreiheit von pauschalbesteuerbaren Aufwendungen voraus, dass die pauschale Besteuerung auch tatsächlich mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum erfolgt (§ 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV). Beträge oberhalb des Freibetrags wären danach bereits bis zum 10. des Folgemonats der Betriebsveranstaltung zur Pauschalbesteuerung anzumelden (§ 41a Abs. 1 Satz 1 EStG);

Mitarbeiterbeteiligungen – Konzernklausel

Die aufgeschobene Besteuerung der geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligungen soll künftig nicht nur bei Überlassung von Anteilen am Unternehmen des Arbeitgebers gewährt werden, sondern auch, wenn Anteile an verbundenen Unternehmen übertragen werden. Die größenbezogenen Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG müssen durch die Gesamtheit aller Konzernunternehmen eingehalten werden und die Gründung keines Konzernunternehmens darf mehr als 20 Jahre zurückliegen. Vgl. Gesetzesbegründung Regierungsentwurf, 126.

Das BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 -S 2347/24/10001 nimmt aktuell ausführlich zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2024 Stellung unter Berücksichtigung der §§ 3 Nr. 39, 19a EStG nach den Anpassungen durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz v. 11.12.2023 (BStBl. I 2024, 2) und das Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024 (BStBl. I 2024, 666); vgl. Centrale-Rundbriefe 4/2024, 1/2024).

Neuregelungen zum Arbeitslohn in internationalen Sachverhalten § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f) EStG-E schafft ein Besteuerungsrecht für Einkünfte aus sog. „Freistellungsfällen“; durch § 50d Abs. 15 EStG-E wird das Besteuerungsrecht für Arbeitslohn bei einer widerruflichen oder unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses verursachungsgerecht dem Tätigkeitsstaat zugeordnet. Damit soll der Sichtweise des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-Musterabkommen Rechnung getragen werden, um zugleich das BMF-Schreiben vom 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 – IV B 2-S 1300/21/10024:005, Rz. 361 f. zu korrigieren (Regierungsentwurf, 140).

Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Ein neuer § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E soll die unentgeltliche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu Buchwerten zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften ermöglichen.

Hintergrund: Das EStG sieht in bestimmten Fällen die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert vor, d.h. ohne Aufdeckung etwaiger stiller Reserven und somit steuerneutral, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies gilt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG u.a. bei

- Übertragungen zwischen (Sonder-) Betriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft bzw. einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, wenn dies unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt;
- unentgeltlichen Übertragungen zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Gesellschafter derselben Mitunternehmerschaft.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nennt aber bisher nicht die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaften, an denen dieselben Gesellschafter beteiligt sind (Schwester-Personengesellschaften). Auch die Finanzverwaltung verneinte eine buchwertneutrale Direktübertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, Tz. 4.1 ff.). Das BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155 beendete die jahrzehntelangen Streitigkeiten und erklärte § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG insoweit als mit dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbar, als eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist. Das BVerfG verpflichtet den Gesetzgeber, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung zu treffen. Die Norm ist bis zur Neuregelung so anzuwenden, „dass die Vorschrift mit Wirkung für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 auch gilt, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Gesamthandvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandvermögen einer beteiligungsidentischen Personengesellschaft übertragen wird“. Vgl. Krüger, FR 2024, 350.

Neu:

Der Gesetzgeber setzt nun die Vorgaben des BVerfG um. Ein neuer § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E erfolgt unterCMR 2024, 7den entsprechenden Voraussetzungen eine Buchwertübertragung auch, soweit ein Wirtschaftsgut

„unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer“

übertragen wird. Die Regelung greift ausschließlich die konkrete Konstellation des BVerfG-Urteils auf und ist mithin unnötig eng begrenzt. Weder nicht beteiligungsidentische Personengesellschaften noch Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sind erfasst.

Zeitliche Anwendung:

Die Neuregelung soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein; für Übertragungen vor der Veröffentlichung der BVerfG-Entscheidung am 12.1.2024 wird ein Wahlrecht eingeräumt (§ 52 Abs. 12 Satz 12 ff. EStG-E – Änderung von Feststellungsentscheidungen)

Das Gesetz regelt den Begriff der Beteiligungsidentität nicht näher; offen ist danach, ob Identität der Personen oder auch eine identische Beteiligungshöhe verlangt wird. Nach der Gesetzesbegründung v 8.5.2024, 129 liegt die für § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E erforderliche Beteiligungsidentität „nicht vor, wenn unmittelbar oder mittelbar und zivilrechtlich oder nur wirtschaftlich eine natürliche Person oder eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nur an einer der beiden Mitunternehmerschaften beteiligt ist. Schädlich ist dabei auch eine Beteiligung als Treuhänder, selbst wenn dieser nicht selbst als Mitunternehmer anzusehen ist. Unschädlich sind allerdings Null-Prozent-Beteiligungen“. Vgl. kritisch Kraft, Ubg 2024, 173; Olbing, Stbg 2024, 220, Lämmle, DStR 2024, 1389 zum Ausschluss von Buchwertübertragungen zwischen beteiligungsverschiedenen Schwesterpersonengesellschaften, zu Übertragungen gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten und zur Anwendung der Sperrfristenregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.

Keine Anpassung der sog. Körperschaftsklausel:

Ein erster inoffizieller Entwurf vom 27.3.2024 hatte noch die Anpassung der sog. „Körperschaftsklausel“ durch einen neuen § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG-E – und einen entsprechenden § 16 Abs. 3 EStG-E für die Realteilung – vorgesehen, um mehraktige und zeitnahe Gestaltungen auszuschließen (Referentenentwurf v. 27.3.2024, 126; dazu Dorn, DB 2024, 1073). Im Fall einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht (sog. 6 Abs. 5 Satz 5, 6 EStG – Sperrfristverstoß). Der BFH v. 15.7.2021 – IV R 36/18, GmbHR 2022, 158 hatte die Regelung teleologisch auf solche Fälle reduziert, in denen die in dem übertragenden Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven erstmals in das Regime der Körperschaftsteuer übergehen würden (sog. „steuerlicher Statuswechsel“); ein Sperrfristverstoß soll hingegen nicht vorliegen, wenn die stillen Reserven bereits zuvor einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen waren.

Umsatzsteuer

Reform der Kleinunternehmerregelung (§§ 19, 19a UStG-E)

Das JStG 2024 sieht eine Reform der Kleinunternehmerregelung zum 1.1.2025 vor und setzt damit die Vorgaben der Richtlinie (EU) 2020/285 des Rates v. 18.2.2020 (ABl. L 62/13 v. 2.3.2020) um.

Bisher: Der bisherige § 19 UStG sieht ein „Nichterheben der Umsatzsteuer“ für im Inland ansässige sog. Kleinunternehmer vor, wenn

- ihr Gesamtumsatz im Vorjahr den Betrag i.H.v. € 22.000 nicht übersteigt und
- der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich den Betrag i.H.v. € 50.000 nicht übersteigt.

Neu: Nach dem JStG 2024 sollen die geänderten bzw. neuen §§ 19, 19a UstG

- die Beschränkung der Kleinunternehmerregelung auf im Inland ansässige Unternehmer entfallen – eine Kleinunternehmerregelung muss auch in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmern gewährt werden; das Wahlrecht kann in jedem Mitgliedstaat separat ausgeübt werden;
- die Nichterhebung der Umsatzsteuer durch eine Steuerbefreiung ersetzt werden – mit entsprechendem Ausschluss des Vorsteuerabzugs (§ 15 Abs. 2 Nr. 3 UStG-E);

- die folgende doppelte Umsatzgrenze gilt:

  - im vorangegangenen Kalenderjahr höchstens € 25.000 (derzeit € 20.000),
  - im laufenden Kalenderjahr höchstens € 100.000 (derzeit € 50.000);

- die Begünstigung auf Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) beschränkt sein – die Steuer auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb sowie die Einfuhrumsatzsteuer sind stets abzuführen;

- der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung soll weitgehend in die Neuregelung übernommen werden – der Verzicht bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre und ist bis zum letzten Tag des Monats Februar des übernächsten Kalenderjahres zu erklären;

- für Kleinunternehmer, welche die Steuerbefreiung auch in anderen Mitgliedstaaten in Anspruch nehmen, ein besonderes Meldeverfahren und eine Anzeigepflicht bei Überschreiten der Umsatzschwellen vorsehen.

Körperschaftsteuergesetz

Die für das KStG geplanten Änderungen betreffen v.a. Änderungen hinsichtlich des steuerlichen Einlagekontos:

Umwandlung mit Neuentstehung der übernehmenden Körperschaft (§ 27 Abs. 2 Satz 3 KStG-E):

In diesen Fällen soll keine Anfangsfeststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG erfolgen, auch dann nicht, wenn die übernehmende Körperschaft dadurch neu entsteht. Der übergehende Einlagenkontenbestand wird als Zugang des laufenden Wirtschaftsjahrs behandelt und steht für eine Verwendung im ersten Wirtschaftsjahr der durch eine Umwandlung neu entstandenen übernehmenden Körperschaft noch nicht für eine Leistungsverrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zur Verfügung.

Mittelbare Organschaften (§ 27 Abs. 6 Satz 3 KStG-E):

Die Neuregelung soll die Abbildung von organschaftlich verursachten Minder- oder Mehrabführung bei mittelbaren Organschaften und Kettensachverhalten klarstellen.

Grenzüberschreitende Umwandlungen bei übertragender Körperschaft ohne festgestelltes Einlagekonto (§ 29 Abs. 6 Satz 2 KStG-E):

Der übergehende Bestand ist künftig als Teil der Ermittlung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos der inländischen übernehmenden Kapitalgesellschaft zu ermitteln und bei dieser im Verfahren zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos als laufender Zugang zu berücksichtigen. Es gibt kein (zusätzliches) Verfahren zur gesonderten Feststellung des Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung mehr.

Gewerbesteuergesetz

Für das Gewerbesteuergesetz sind insbesondere folgende Neuerungen erwähnenswert:

Hinzurechnungsbeträge (§ 7 Satz 8, 9 GewStG-E):

§ 7 Satz 7 ff. GewStG bezieht sich auf Hinzurechnungsbeträge i.S.d. AStG und bestimmen Hinzurechnungsbeträge i.S.d. des § 10 Abs. 1 AStG als Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte (vgl. Roser in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 410).

Die Neufassung des § 7 Satz 8 GewStG soll klarstellen, dass sämtliche passive ausländische Betriebstätteneinkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten – und somit auch solche, für die Deutschland bereits nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das Besteuerungsrecht zusteht. Es soll „klarstellend“ jede abkommensrechtliche Würdigung der Kürzung des § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG verhindert werden (vgl. Gesetzesbegründung Regierungsentwurf 154). § 7 Satz 9 GewStG kann wegen der Neufassung des § 7 Satz 8 GewStG gestrichen werden.

Hinweis: Der Regierungsentwurf enthält eine Erläuterung zur globalen Mindestbesteuerung (Seite 153):

„Losgelöst von den insbesondere im Zusammenhang mit der Einführung einer globalen Mindestbesteuerung angestellten Überlegungen zur Abschaffung der Gewerbesteuerpflicht auf

den Hinzurechnungsbetrag dient die hier vorgesehene Klarstellung der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung."

Zerlegungsmaßstab bei Energiespeicheranlagen (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 GewStG-E):

§ 28 GewStG schreibt für Betriebsstätten in mehreren Gemeinden die Zerlegung des Steuermessbetrags auf die Gemeinden vor; § 29 Abs. 1 Nr. 3 GewStG-E regelt künftig die Zerlegung beim Betrieb von Batteriegroßspeichern für Erneuerbare-Energie-Anlagen („Grünstromspeicher") sowie nun auch von allen Speicheranlagen, die elektrische Energie aus „Graustrom") aufnehmen (insgesamt „Energiespeicheranlagen").

Umwandlungssteuergesetz

Das JStG 2024 schlägt zahlreiche Anpassungen des UmwStG vor:

Elektronische Übermittlung der steuerlichen Schlussbilanz (§§ 3 Abs. 2a, 11 Abs. 3 UmwStG-E):

§ 3 Abs. 2a UmwStG-E regelt die elektronische Übermittlung der steuerlichen Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungsstichtag innerhalb von 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in den der steuerliche Übertragungsstichtag fällt.

Buchwertansatz als neuer Regelfall (§ 13 Abs. 2 UmwStG-E):

Bisher gelten die Anteile an der übertragenden Körperschaft grundsätzlich als zum gemeinen Wert veräußert und Anteile an der übernehmenden Körperschaft als zu diesem Wert angeschafft (§ 13 Abs. 1 UmwStG); davon abweichend lässt § 13 Abs. 2 UmwStG unter bestimmten Voraussetzungen und auf Antrag den Ansatz des Buchwertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft für die Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu.

Mit der geplanten Neuregelung würde der Buchwertansatz bei Vorliegen der Voraussetzungen zum Regelfall (kein Antrag erforderlich). Ein Antrag ist dann vielmehr für den Ansatz mit dem gemeinen Wert erforderlich; er kann nur bis zum Ablauf der Frist für die Abgabe der Steuererklärung gestellt werden – spätestens aber mit der (fristgerechten) Abgabe der Steuererklärung. Die neue Buchwertregel gilt nach den bisherigen Entwürfen nur für den Wertansatz nach § 13 UmwStG.

Ausweitung der gewerbesteuerlichen Antimissbrauchsnorm (§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG-E):

§ 18 Abs. 3 UmwStG begründet einen eigenständigen gewerbesteuerlichen Sondertatbestand, der verhindern soll, dass eine Körperschaft durch vorbereitende Umwandlung in eine Personengesellschaft gewerbesteuerfrei liquidiert oder veräußert werden kann. Hierzu dient eine fünfjährige Behaltensfrist für den übergehenden Betrieb nach Umwandlung. In der Praxis sind Gestaltungen bekannt geworden, in denen die Anteile an der übernehmenden Personengesellschaft mittelbar veräußert wurden und vertreten wird, dass diese Fälle nicht von § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG erfasst sind (Regierungsbegründung, 171 – offenbar wurde die Verfügung der OFD Koblenz v. 27.12.2004 – G 1421 A, Anm. 2 nunmehr ausgewertet). Diese Antimissbrauchsnorm soll ausgeweitet werden und auch ausdrücklich Fälle erfassen, in denen die Anteile an der übernehmenden Personengesellschaft mittelbar veräußert oder aufgegeben wurden.

Mögliche weitere Ausweitung der gewerbesteuerlichen Antimissbrauchsnorm:

Der BFH v. 14.3.2024 – IV R 20/21, FR 2024, 607 = GmbH-StB 2024, 173 hatte für einen Formwechsel den Wortlaut des § 18 Abs. 3 Satz 1, 2 UmwStG nach dem Gesetzeszweck und aufgrund der fortdauernden gewerbesteuerlichen Verstrickung des Vermögens der formgewechselten Kapitalgesellschaft dahingehend teleologisch reduziert, dass § 18 Abs. 3 UmwStG die nach dem Formwechsel neu gebildeten stillen Reserven nicht erfasst. Denn dieses Betriebsvermögen war nie Teil des übergegangenen Vermögens der Kapitalgesellschaft (sog. „statisches Vermögen", vgl. BFH v. 16.11.2005 – X R 6/04, BStBl. II 2008, 62 Rz. 20 = GmbH-StB 2006, 59 = GmbHR 2006, 220), sondern immer nur Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Aus der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2008 kann auch nicht geschlossen werden, dass der Gesetzgeber damit jedwedes Betriebsvermögen des übernehmenden Personenunternehmens, das im Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung des (Teil-)Betriebs beziehungsweise Mitunternehmeranteils vorhanden ist, habe erfassen wollen. Die Entscheidung ist bisher noch nicht im BStBl. II veröffentlicht und es wird nicht ausgeschlossen, dass das JStG 2024 noch um eine gesetzliche Rechtsprechungs-Korrekturnorm ergänzt wird; wobei der BFH allerdings hohe Anforderungen an die Folgerichtigkeit gesetzt hat, vgl. Ott, DStZ 2024, 560.

Aufhebung der Sonderregelung für alteinbringungsgeborene Anteile (§ 27 Abs. 3 UmwStG-E):

Umwandlungsvorgänge ohne vollständige Realisation aller stillen Reserven führten unter dem UmwStG 2002 (vor SEStEG) zur Bildung sog. einbringungsgeborener Anteile. Diese sind zeitlich unbeschränkt steuerverhaftet („Ewigkeitslast", vgl. Roser, GmbHR 2012, 245), d.h. ihre Veräußerung bzw. die Realisation eines Ersatztatbestands führen zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.

Mit dem UmwStG 2006 erfolgte ein Systemwechsel. Umwandlungsvorgänge ohne vollständige Realisation aller stillen Reserven unterliegen einer zeitlichen Sperrfrist von sieben Jahren; Veräußerungen und Ersatztatbestände innerhalb dieser Sperrfrist führen zur rückwirkenden Besteuerung eines Veräußerungsgewinns im Umwandlungszeitpunkt (sog. „sperrfristbehaftete Anteile"); der Wortlaut des § 17 Abs. 6 EStG-E soll künftig Veräußerungsgewinne aus allen Einbringungen erfassen. Für alt-einbringungsgeborene Anteile blieb § 21 UmwStG 2002 (vor SEStEG) und das Regime der unbegrenzten Steuerverhaftung bislang weiter anwendbar (§ 27 Abs. 3 UmwStG); vgl. Patt, GmbH-StB 2020, 360. Das JStG 2024 soll die Fortgeltung des UmwStG 2002 für alt- einbringungsgeborene Anteile zum 1.1.2025 beenden und damit einheitliche Besteuerungsregeln für alle wesentlichen Anteile schaffen; künftig soll § 17 EStG allein maßgeblich sein.

Überführung alt-einbringungsgeborener Anteile in den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 6 EStG-E, § 5 Abs. 2 UmwStG-E: § 17 Abs. 6 EStG ordnet bereits jetzt eine dauerhafte Steuerverstrickung von Anteilen an, die im Rahmen von Einbringungsvorgängen ohne Aufdeckung aller stiller Reserven unter der Geltung des UmwStG 2006 erworben wurden und im Privatvermögen gehalten werden (vgl. z.B. Karrenbrock in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 17 EStG Rz. 34). Gewinne aus der Veräußerung alt-einbringungsgeborener Anteile sollen ebenso wie bereits bisher sperrfristbehaftete Anteile einer Besteuerung nach § 17 EStG unterliegen. Da-

mit soll erreicht werden, dass alle auf Einbringungen (nach altem oder neuem Recht) beruhenden Anteile im Privatvermögen steuerlich gleichbehandelt werden; vgl. Regierungsentwurf, 173. Durch den geänderten § 5 Abs. 2 UmwStG-E sollen alle Anteile an der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 17 EStG, die an dem steuerlichen Übertragungsstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft oder einer natürlichen Person gehören, für die Ermittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers mit den Anschaffungskosten eingelegt gelten (Einlagefiktion), vgl. Gesetzesbegründung Regierungsentwurf, 170.

Ausschluss negativer Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E): Gem. § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG hat die aufnehmende Kapitalgesellschaft dann, wenn die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten übersteigen, das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens so anzusetzen, dass sich die Aktivposten und die Passivposten ausgleichen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen. Der BFH v. 7.3.2018 – I R 12/16, hatte entschieden, dass bei Einbringungsfällen negative Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile entstehen können, solange diese auf Entnahmen im Rückwirkungszeitraum beruhen (zu negativen Anschaffungskosten bereits Roser, DB 1996, 1303). Ein neuer §

20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E soll i.S. eines „Nichtanwendungsgesetzes“ die vormalige Verwaltungsauffassung kodifizieren: Soweit das eingebrachte Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum negativ ist, sollen die Buchwerte des eingebrachten Vermögens aufzustocken sein (vgl. Regierungsentwurf, 172). Damit ergänzt § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E die Regelung des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG zu negativen Anschaffungskosten bei der Einlagenrückgewähr (vgl. dazu Gosch in Kirchhoff/Seer, § 17 EStG Rz. 136).

Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns gem. § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E:

Das JStG 2024 erweitert den Tatbestand eines Sperrfristverstoßes gem. § 22 Abs. 2 UmwStG, der bisher eine Ausnahme von der Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns II regelt, wenn zwar unter dem gemeinen Wert (mit-) eingebrachte Anteile durch die übernehmende Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert werden, aber der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits vor dem schädlichen Ereignis veräußert hat. Das JStG 2024 soll nun festschreiben, dass die Rückausnahme des § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E zur Besteuerung des Einbringungsgewinns II künftig nur noch greift, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile „unter Aufdeckung der stillen Reserven“ veräußert hat.

Viele der beabsichtigten Neuregelungen sind tendenziell mit Mehrbelastungen bzw. Flexibilitätseinschränkungen verbunden. Es kann daher im Einzelfall ratsam sein, beabsichtigte Umstrukturierungen vorzuziehen. Hierzu sind die – divergierenden – zeitlichen Anwendungsregelungen zu beachten (§§ § 27 Abs. 20 bis 23 UmwStG-E).

Grunderwerbsteuergesetz

Von besonderer Bedeutung ist die Neuregelung des § 1 Abs. 4a GrEStG-E, der die grunderwerbsteuerliche Zurechnung von Grundstücken definiert.

Hintergrund: Der Grunderwerbsteuer unterliegen nicht nur der Wechsel von inländischen Grundstücken zwischen verschiedenen Rechtsträgern, sondern auch die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften mit inländischen Grundstücken (sog. „share deals“ – § 1 Abs. 2 bis 3a GrEStG). Nach diesen Ergänzungstatbeständen kann

die Übertragung von mindestens 90 % der Anteile innerhalb von 10 Jahren bzw. die Vereinigung oder wirtschaftliche Vereinigung von mindestens 90 % der Anteile zu Grunderwerbsteuerpflichten führen, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück „gehört". Nach aktueller Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung ist das Tatbestandsmerkmal „gehört" ist nicht allein zivilrechtlich, sondern auch nach eigenständigen grunderwerbsteuerlichen Kriterien zu verstehen (vgl. gleichlautende Ländererlasse v. 16.10.2023 – S 4600, BStBl. I 2023, 1872):

- Ein Grundstück „gehört" danach einer Gesellschaft, wenn es ihr aufgrund bestimmter grunderwerbsteuerlicher Erwerbsvorgänge zuzurechnen ist. Allein die qualifizierte Beteiligung von 95 % bzw. 90 % genügt für die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung des Grundstücks einer Untergesellschaft zu einer Obergesellschaft ebenso wenig, wie der bloße Erwerb des Grundstücks durch die Untergesellschaft.

- Ein Grundstück „gehört" nicht (mehr) zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn es zwar noch in ihrem Eigentum steht, es aber vor dem Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs i.S.d. § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG war.

- Umgekehrt „gehört" ein Grundstück (noch) nicht der Gesellschaft, wenn es ihr im Zeitpunkt des Übergangs der Anteile am Gesellschaftsvermögen nicht aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist.

Diese Grundsätze können bei mehrstufigen Beteiligungen grundsätzlich zu einer mehrfachen Zurechnung desselben Grundstücks zu mehreren Gesellschaften führen. Eine Übertragung von mehr als 90% der Anteile an der obersten Gesellschaft könnte auf jeder Ebene der Beteiligungskette – also doppelt oder mehrfach – auf dasselbe Grundstück Grunderwerbsteuer auslösen (vgl. Desens/Krohn, DStR 2024, 1162). Über die grunderwerbsteuerlichen Folgen einer solchen Mehrfachzurechnung hat der BFH bisher noch nicht umfassend entschieden.

Gesetzesänderung:

Mit der Einführung eines § 1 Abs. 4a GrEStG-E reagiert der Gesetzgeber auf diese Entwicklungen und definiert die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Vermögen einer Gesellschaft erstmals gesetzlich. Danach soll

- ein Grundstück zum Vermögen der Gesellschaft gehören, die zuletzt einen Grundtatbestand nach § 1 Abs. 1 GrEStG über das Grundstück verwirklicht hat, wenn und solange keine Rückgängigmachung des Erwerbs nach § 16 Abs. 1 GrEStG erfolgte (§ 1 Abs. 4a Satz 1–3 GrEStG).
- das Grundstück zeitgleich auch einer zweiten Gesellschaft gehören, wenn diese die Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG innehat (§ 1 Abs. 4a Satz 4, 5 GrEStG; Regierungsentwurf, 219).

Der Regierungsentwurf, 218 f. stellt darüber hinaus klar, dass

- die Verwirklichung eines Ergänzungstatbestands nach § 1 Abs. 3, 3a GrEStG dann nicht mehr zu einer Veränderung der Zugehörigkeit führt, so dass keine Doppelzugehörigkeit des Grundstücks zum Vermögen zweier Gesellschaften mehr erfolgt.

- die Verwirklichung eines Ergänzungstatbestands nach § 1 Abs. 2a, 2b GrEStG bereits nach geltendem Recht zu keiner Veränderung der Zugehörigkeit führen soll.

Der Entfall einer Zuordnungsänderung durch Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 3, 3a GrEStG führt zu einer grundsätzlich wichtigen Komplexitätsreduktion, insbesondere bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen und umfangreichem Grundbesitz. Nach derzeitigem Entwurf träte die Regelung am Tag nach der Verkündung des Gesetzes – voraussichtlich wohl Ende 2024 – in Kraft. Offen ist allerdings, ob damit auch eine nach der bisherigen Rechtslage bei einer Obergesellschaft begründete Zurechnung ab dem Tag des Inkrafttretens entfällt. Andernfalls würden bestehende Strukturen in vielen Fällen kaum von der Neuregelung profitieren.

Erbschaftsteuergesetz und Bewertungsgesetz

Das JStG 2024 I sieht insbesondere Anpassungen für

- beschränkt Steuerpflichtige bei der Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG-E),
- Vermietung zu Wohnzwecken in Drittstaatenfällen (§ 13d ErbStG-E) sowie die
- Stundung bei Grundbesitz, der Wohnzwecken dient (§ 28 Abs. 3 ErbStG-E),
- die erbschaftsteuerliche Bewertung von Grundvermögen (Entwurf Anlagen 21, 23 und 26 zum BewG – Abzinsungsfaktoren, Bewirtschaftungskosten)

vor.

Abgabenordnung

Die Abgabenordnung soll insbesondere in folgenden Punkten angepasst werden:

- Vertretungsbefugnis (§ 34 AO): Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und rechtsfähiger Personenvereinigungen haben deren steuerliche Pflichten zu erfüllen (§ 34 Abs. 1 AO). Nach § 34 Abs. 1 Satz 3 AO-E kann sich die Finanzbehörde bei mehreren gesetzlichen Vertretern an jeden von ihnen wenden. Bei einem Verwaltungsakt, der an die rechtsfähige Gesellschaft gerichtet ist, genügt es, wenn er nur einem Vertreter zugeht; vgl. Gesetzesbegründung Regierungsentwurf, 175.
- Gemeinnützigkeit/Wohngemeinnützigkeit (§ 52 AO-E): Dem § 52 Abs. 2 AO wird als gemeinnütziger Zweck zur Förderung der Allgemeinheit die „Förderung wohngemeinnütziger Zwecke“ (Nr. 27) zugefügt, d.h. die vergünstigte Wohnraumüberlassung an hilfsbedürftige Personen.

- Gemeinnützigkeit/Rücklagenbildung: § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO-E stellt klar, dass bei der Rücklagenbildung zur Erfüllung der ideellen Zwecke auf die Planung der steuerbegünstigten Körperschaft aus der ex-ante Perspektive abzustellen ist; dies soll die Rechts- und Planungssicherheit bei langfristigen und mittelintensiven gemeinnützigen Vorhaben – insbesondere im Immobiliensegment – verbessern und erforderliche nachträgliche Anpassungen in der Planung erlauben.

- Zuschläge bzgl. Verrechnungspreisdokumentation (§ 162 Abs. 4 AO): Bei fehlender oder verspäteter Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation (§ 90 Abs. 3 AO) bzw. bei Vorlage einer unverwertbaren Verrechnungs-CMR 2024, 10preisdokumentation ordnet § 162 Abs. 4 AO die Festsetzung eines Zuschlags an (erstmals für den VZ 2025, Art. 16 Nr. 3 zur Änderung des EGAO). Dieser kann bereits vor dem Ende der

Außenprüfung in Teilbeträgen festgesetzt werden. § 162 Abs. 4 AO-E soll insbesondere die unterschiedlichen Zuschlagsformen abstimmen (es soll sich um eine Klarstellung handeln – Zuschlag für die Nichtvorlage oder die Vorlage im Wesentlichen unverwertbarer Aufzeichnungen regelmäßig nach Abschluss der Außenprüfung, Anrechnung bereits festgesetzter Zuschläge wegen einer verspäteten Vorlage); vgl. Heidecke, IWB 2024, 478.

V. Steuerfortentwicklungsgesetz

Das Bundeskabinett hat am 24.7.2024 die Regierungsentwürfe für ein "Steuerfortentwicklungsgesetz" (als Referentenentwurf "Zweites Jahressteuergesetz 2024") und für ein "Gesetz zur steuerlichen Freistellung des 2024" beschlossen.

Mit diesen Gesetzentwürfen soll die steuerliche Freistellung des Existenzminimums der einkommensteuerpflichtigen für die Jahre 2024, 2025 und 2026 sichergestellt und eine Vielzahl von Entlastungen bei der Einkommensteuer Existenzminimums umgesetzt werden. Der Regierungsentwurf für ein Gesetz zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs (Steuerfortentwicklungsgesetz) trug als Referentenentwurf noch den Titel "Zweites Jahressteuergesetz 2024". Es kommen auch Maßnahmen der Wachstumsinitiative der Bundesregierung hinzu, die noch nicht im Referentenentwurf enthalten waren.

Überblick

Nachfolgend ein Überblick über die wichtigsten Änderungen in den verschiedenen Bereichen bzw. Steuerarten.

Einkommensteuer

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) / Sammelposten § 6 Abs. 2a EStG (neu im Regierungsentwurf)

Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind, kann künftig ein Sammelposten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs gebildet werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach § 6 Abs. 1 Nrn. 5 bis 6 EStG an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut netto 800 EUR (bisher 250 EUR), aber nicht 5.000 EUR (bisher 1.000 EUR) übersteigen. Die gewinnmindernde Auflösung des Sammelpostens soll auf drei Jahre (bisher fünf) verkürzt werden.

Die Pflicht zur Aufnahme von geringwertigen Wirtschaftsgütern bzw. von Wirtschaftsgütern, für die ein Sammelposten gebildet wird in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis (aktuell § 6 Abs. 2 Satz 4 und 5 EStG) soll gestrichen werden.

Gilt für Wirtschaftsgüter anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden.

Verlängerung der degressiven AfA, § 7 Abs. 2 EStG (neu im Regierungsentwurf)

Die degressive AfA soll auch für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2029 angeschafft oder hergestellt worden sind, möglich sein. Der AfA-Satz soll in diesen Fällen auf das 2,5-fache (aktuell 2-fache) der linearen Abschreibung und 25 % aktuell 20 %) begrenzt sein.

Anpassungen im Einkommensteuertarif, §§ 32 Abs. 6 Satz 1, 32a Abs. 1, 39b Abs. 2 Satz 7 EStG

Die Anpassungen im Einkommensteuertarif sollen zum einen die verfassungsrechtlich zwingend erforderliche Freistellung des Existenzminimums sicherstellen. Sie sollen außerdem insbesondere für kleinere und mittlere Einkommen trotz immer noch erhöhter Inflation eine lediglich progressionsbedingt höhere Einkommensbesteuerung verhindern.

Daher ergibt sich insgesamt für die VZ 2024 und VZ 2026 geltenden Einkommensteuertarife folgendes Bild (die Änderung für VZ 2024 folgt aus dem Regierungsentwurf für ein " Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024"):

	VZ 2024 (bisher)	VZ 2024 (neu)
Grundfreibetrag	11.604 EUR	11.784 EUR
Kinderfreibetrag	6.384 EUR	6.612 EUR

Die Zahlen zum Grund- und Kinderfreibetrag können sich im Herbst nach Vorlage des Progressionsberichts noch ändern.

Faktorverfahren statt der Steuerklassen 3 und 5, §§ 38b, 39 Abs. 4, 39a Abs. 1, 39b Abs. 2, 39e Abs 1a, 39g und 39g EStG

Mit Gesetzentwurf soll auch die im Koalitionsvertrag vereinbarte Überführung der Steuerklassen III und V in das Faktorverfahren umgesetzt werden, um die Lohnsteuerbelastung gerechter auf die Eheleute, Lebenspartnerinnen und Lebenspartner zu verteilen. Vorgesehen ist die Überführung zum 1.1.2030.

Durch eine weitgehende Digitalisierung und Automatisierung soll das bisherige Verfahren deutlich vereinfacht werden. Die zusätzliche Erweiterung des neuen Faktorverfahrens um die sog. Alleinverdiener-Ehen/-Lebenspartnerschaften soll es zudem möglich machen, künftig alle familiären Konstellationen im Lohnsteuerabzugsverfahren hinreichend abzubilden.

Das BZSt soll in allen Fällen, in denen zum 30.9.2029 bei Ehegatten/Lebenspartnern die Steuerklassenkombination III/V für den Lohnsteuerabzug angewendet wird, automatisiert zum 1.10.2029 einen Faktor bilden, der sich anhand der Daten ergibt, die spätestens zum 28.2.2029 vom jeweiligen Arbeitgeber mit den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen für das erste Dienstverhältnis an die Finanzverwaltung übermittelt worden sind.

Erhöhung des Kindergelds, § 66 Abs. 1 und 3 EStG § 6 Abs. 1 und 2 BKKG

Das Kindergeld soll zum 1.1.2025 von 250 EUR auf 255 EUR monatlich angehoben werden. Außerdem soll geregelt werden, dass das Kindergeld ab 2026 regelmäßig entsprechend der prozentualen Entwicklung der Freibeträge für Kinder angepasst wird. Die konkrete Höhe des monatlichen Kindergeldes soll aber weiterhin in § 66 Abs. 1 EStG betragsmäßig ausgewiesen werden. Dementsprechend soll das Kindergeld mit Wirkung zum 1.1.2026 um weitere 4 EUR von 255 EUR auf 259 EUR im Monat für jedes Kind angehoben werden.

Abgabenordnung

Mittelverwendung steuerbegünstigter Körperschaften, § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO

Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung bei steuerbegünstigten Körperschaften in § 55 Abs. 1 Nr. 5 soll abgeschafft werden. Eine Mittelverwendungsrechnung ist dann nicht mehr erforderlich. Ob die Körperschaft tatsächlich gemeinnützig tätig ist und wie sie ihre Mittel einsetzt, wird die Finanzverwaltung dann anhand der bereits vorhandenen Aufzeichnungen prüfen. Die allgemeinen gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätze, insbesondere der Grundsatz der Ausschließlichkeit nach § 56 AO, sollen unberührt bleiben.

Gilt ab 1.1.2025.

Politische Betätigung steuerbegünstigter Körperschaften, § 58 Nr. 11 AO

Es soll klargestellt werden, dass steuerbegünstigte Körperschaften "gelegentlich" auch zu tagespolitischen Themen Stellung beziehen dürfen, ohne dass sie ihre Gemeinnützigkeit gefährden. Die Äußerungen müssen aufgrund eines besonderen Anlasses erfolgen und der steuerbegünstigten Zweckverfolgung untergeordnet sein.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Photovoltaikanlagen als Zweckbetrieb, § 68 Nr. 2 Buchst. b (neu im Regierungsentwurf)

Der Begriff der Selbstversorgungseinrichtungen soll um Photovoltaikanlagen ergänzt werden. Damit wären sie steuerbegünstigte Zweckbetriebe. Hierbei ist grundsätzlich die Eigennutzungsgrenze zu prüfen. Die Prüfung entfällt, wenn ausschließlich nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Einnahmen und Entnahmen erzielt werden.

Gilt ab 1.1.2025.

Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen, §§ 138l, 138m, 138n AO

Erneut wird versucht, eine Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen umzusetzen. Diese sollte bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz geschehen. Allerdings wurde die Maßnahme im Vermittlungsausschuss des Deutschen Bundestages und des Bundesrates gestrichen. Daher sind angesichts der Mehrheitsverhältnisse im Bundesrat die Erfolgsaussichten für den neuen Versuch nicht besonders groß.

Die Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen orientiert sich – soweit möglich – eng an den gesetzlichen Bestimmungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen nach §§ 138d bis 138h AO.

Der erstmalige Anwendungszeitpunkt der Anzeigepflicht soll durch BMF-Schreiben mindestens ein Jahr zuvor bekannt gemacht werden, spätestens jedoch nach Ablauf von vier Kalenderjahren nach Inkrafttreten. Wenn das Gesetz noch in 2024 in Kraft tritt, wäre das der 31.12.2028.

Forschungszulagengesetz

Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag, § 3 Abs. 5 FZulG (neu im Regierungsentwurf)

> Bei der Forschungszulage soll der Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag für nach dem 31.12.2024 entstandene förderfähige Aufwendungen auf 12 Mio. EUR (bisher 10 Mio. EUR) angehoben werden.

VI. Sonderabschreibung für vollelektrische und emissionsfreie Fahrzeuge

Die Bundesregierung hat am 4. September 2024 beschlossen, das Steuerfortentwicklungsgesetz u.a. um eine Sonderabschreibung für vollelektrische und emissionsfreie Fahrzeuge zu ergänzen. Außerdem soll der Steuervorteil für E-Dienstwagen erweitert werden.

I. Hintergrund

Im Rahmen ihrer sog. Wachstumsinitiative hat sich die Bundesregierung vorgenommen, die Autoindustrie und ihre Beschäftigten beim Modernisierungsprojekt E-Mobilität zu unterstützen. Die steuerliche Förderung von dienstlich genutzten E-Autos soll dabei helfen, die Nachfrage nach emissionsfreien Fahrzeugen weiter zu erhöhen. Zudem soll der Standort gezielt vorangebracht werden.

II. Geplante Maßnahmen

Für neu zugelassene, rein elektrische und emissionsfreie Fahrzeuge sollen Unternehmen die Investitionskosten schneller steuerlich geltend machen können. Dazu soll eine neue Sonderabschreibung eingeführt werden. Über einen Zeitraum von sechs Jahren sollen die Anschaffungen – beginnend mit einem Satz von 40 Prozent – von der Steuer abgeschrieben werden können. Das soll für zusätzliche Liquidität bei Unternehmen sorgen. Die Regelung soll befristet für Anschaffungen im Zeitraum von Juli 2024 bis Dezember 2028 gelten.

Zusätzlich soll die Dienstwagenbesteuerung für Elektro-Fahrzeuge erweitert werden: Arbeitnehmer, die einen Elektro-Firmenwagen auch privat nutzen, sollen diesen Vorteil vergünstigt versteuern. Dies gilt bislang nur, wenn das Auto nach dem sogenannten Bruttolistenpreis höchstens 70.000 Euro kostet. Dieser Betrag soll nun auf 95.000 Euro angehoben werden. Die neue Höchstgrenze soll für Firmenwagen gelten, die ab Juli 2024 angeschafft werden beziehungsweise wurden.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuer

1. Lohnsteuerpauschalierung bei Betriebsveranstaltungen

Der BFH konkretisierte die Voraussetzungen für eine Lohnsteuerpauschalierung bei Betriebsveranstaltungen. Der VI. Senat stellt klar, dass die Pauschalierung der Lohnsteuer auch bei Betriebsveranstaltungen anwendbar ist, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstehen.

BFH v. 27.3.2024 – VI R 5/22, DStR 2024, 1121 (vgl. zur Vorinstanz FG Köln v. 27.1.2022 – 6 K 2175/20

I. Hintergrund und Streitfrage:

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, wenn er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Streitig war, ob die bisherige Rechtsprechung des BFH weiter zur Anwendung kommt, wonach die Lohnsteuerpauschalierung nur für Betriebsveranstaltungen anwendbar ist, die allen Betriebsangehörigen offensteht. Der Begriff der Betriebsveranstaltung wird nämlich seit 1.1.2015 in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG definiert als „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“.

II. Sachverhalt:

Streitgegenstand waren eine Weihnachtsfeier für Mitglieder des Vorstands mit Gesamtkosten i.H.v. € 8.034 für Getränke, Menü, Dekoration und musikalische Untermalung sowie eine Weihnachtsfeier für Mitarbeiter eines erweiterten Führungskreises mehrerer Standorte i.H.v. € 168.439. Die Klägerin beurteilte die Aufwendungen als steuerpflichtigen Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen i.S.d. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG und nahm die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG mit einem Steuersatz von 25 % vor. Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung wurde die Pauschalbesteuerung nicht anerkannt und es ergingen Lohnsteuer-Nachforderungs- und Haftungsbescheide.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab dem Kläger recht. Nach der ab dem Veranlagungszeitraum 2015 geltenden Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG kann eine Betriebsveranstaltung auch dann vorliegen, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Das Tatbestandsmerkmal der Betriebsveranstaltung i.S.d. Pauschalierungsnorm § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG entspricht der Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG.

Mit der Möglichkeit der Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG geht auch die Beitragsfreiheit der Zuwendungen in der Sozialversicherung einher (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Satz 2 SvEV). Der Teilnehmerkreis bleibt hingegen weiter relevant für die Anwendung des Freibetrags von € 110 je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG gehören solche Zuwendungen nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, „wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht".

Sozialversicherungsfreiheit:

Nach einem aktuellen Terminbericht des BSG v. 23.4.2024 zu einem bisher nicht veröffentlichten Urteil (B 12 BA 3/22 R) setzt die sozialversicherungsrechtliche Beitragsfreiheit von pauschalbesteuerbaren Aufwendungen voraus, dass die pauschale Besteuerung auch tatsächlich mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum erfolgt (§ 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV).

Die bloße Möglichkeit einer pauschalen Besteuerung reicht seit 2015 nicht mehr aus. Die einen möglichen Freibetrag übersteigenden Beträge wären danach möglicherweise bereits bis zum 10. des Folgemonats der Betriebsveranstaltung zur Pauschalbesteuerung anzumelden (§ 41a Abs. 1 Satz 1 EStG).

Hinweis

Aufgrund der Grundsätze des BSG sollten die einen möglichen Freibetrag übersteigenden pauschalbesteuerbaren Aufwendungen vorsorglich bereits bis zum 10. des Folgemonats der Betriebsveranstaltung zur Pauschalbesteuerung angemeldet werden (§ 41a Abs. 1 Satz 1 EStG).

2. Lohnsteuerliche Behandlung von Aufwendungen für eine Feier des Arbeitgebers anlässlich einer Arbeitnehmer-Verabschiedung

Das Niedersächsische Finanzgericht hat sich in einem aktuellen Urteil (8 K 66/22) gegen die Auffassung der Finanzverwaltung gestellt, wonach Aufwendungen für eine Verabschiedungsveranstaltung eines Arbeitnehmers insgesamt als Arbeitslohn zu behandeln sind, wenn sie die Freigrenze von 110 Euro pro Teilnehmer überschreiten.

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 23. April 2024 - 8 K 66/22, die Revision wurde zugelassen, über die Einlegung ist noch nichts bekannt

I. Hintergrund:

Nach der in R 19.3 Abs. 3 Nr. 3 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) niedergelegten Verwaltungsauffassung werden die Kosten für Verabschiedungen dem Arbeitnehmer unabhängig davon als steuerpflichtiger Arbeitslohn zugerechnet, ob die Veranstaltung im betrieblichen Interesse liegt oder nicht. Dagegen wird bei Geburtstagsfeiern nach R 19.3. Abs. 3 Nr. 4 LStR, die von der Finanzverwaltung als Folge einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2003 in die LStR aufgenommen wurde, nur der auf den Arbeitnehmer und seine Gäste entfallende Anteil als Arbeitslohn behandelt, wenn die Freigrenze überschritten wird.

II. Sachverhalt

Im konkreten Fall entschied das Niedersächsische Finanzgericht, dass die Klägerin, ein Geldinstitut, zu Unrecht für die Lohnsteuer auf die Aufwendungen für eine Veranstaltung anlässlich der Verabschiedung ihres bisherigen Vorstandsvorsitzenden in Haftung genommen wurde. Die Veranstaltung fand in den Geschäftsräumen der Klägerin statt und wurde von dieser organisiert und finanziert, wobei auch der neue Vorstandsvorsitzende vorgestellt wurde.

Der Lohnsteueraußenprüfer hatte die Veranstaltung nicht als Betriebsveranstaltung anerkannt und die Kosten dem bisherigen Vorstandsvorsitzenden als Arbeitslohn zugerechnet, da nicht alle Mitarbeiter eingeladen waren und die Aufwendungen die Freigrenze von 110 Euro je Teilnehmer überschritten.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Gericht stellte jedoch fest, dass es sich um ein Fest der Klägerin handelte, da die Gästeliste überwiegend nach geschäftlichen Gesichtspunkten erstellt wurde und die Klägerin als Gastgeberin auftrat. Die Teilnahme privater Gäste des bisherigen Vorstandsvorsitzenden war nur in geringem Umfang erfolgt. Nach Auffassung des Gerichts war der Empfang im überwiegenden betrieblichen Interesse der Klägerin, da neben der Verabschiedung des bisherigen Vorstandsvorsitzenden auch die Einführung seines Nachfolgers stattfand.

Die Verwaltungsauffassung, wonach die Aufwendungen bei Verabschiedungen von Arbeitnehmern insgesamt als Arbeitslohn zu behandeln seien, wenn sie die Freigrenze von 110 Euro überschreiten, während bei Geburtstagsfeiern nur die auf den Arbeitnehmer und seine Gäste entfallenden Kosten als Arbeitslohn gelten, wurde vom Gericht als nicht sachgerecht verworfen. Der Empfang stellte sich unter Berücksichtigung aller Umstände als betriebliche Veranstaltung dar, und nur die auf den bisherigen Vorstandsvorsitzenden und seine Familienangehörigen entfallenden Aufwendungen seien als Arbeitslohn zu werten.

Das Gericht ließ die Revision zur Rechtsfortbildung zu, da die Unterscheidung in den Lohnsteuerrichtlinien zwischen Verabschiedung und Geburtstag eines Arbeitnehmers nicht gerechtfertigt erscheine.

3. Zum Begriff "Betriebsstätte" im aktuellen steuerlichen Reisekostenrecht

Mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl I 2013, 285) hat sich nur der Begriff der "Arbeitsstätte" und nicht auch der Begriff der "Betriebsstätte" geändert. Da mit dieser Ansicht von der Auffassung des BMF abgewichen wird, wurde die Revision zum BFH zugelassen.

FG Rheinland-Pfalz v. 19.6.2024, 1 K 1219/21 – Revision Az.: VIII R 15/24.

I. Sachverhalt:
Der Kläger hatte in den Streitjahren 2016 bis 2018 als IT-Berater Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt. Seine Tätigkeit übte er an vier Tagen pro Woche am Sitz seines (einzigen) Kunden aus. In seinen Einkommensteuererklärungen machte er Aufwendungen für die Fahrten von seiner Wohnung zum Kunden und zurück als Betriebsausgaben geltend, und zwar nach Dienstreisegrundsätzen (0,30 €/km für Hin- und Rückfahrt) und nicht mit der Entfernungspauschale (0,30 €/km für die Entfernung zwischen Wohnung und Betrieb des Kunden).

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF-Schreiben vom 23.12.2014, BGBl I 2015, 26), wonach dem Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" in § 9 EStG, der durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl I 2013, 285) eingeführt wurde, auch Bedeutung für die Auslegung des Begriffs der "Betriebsstätte" in § 4 Abs. 5 EStG zukomme. Der Kläger habe bei seinem Kunden seine "erste Tätigkeitsstätte", so dass nur die Entfernungspauschale von 0,30 € anzusetzen sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

Anders als das Finanzamt meinte, waren die gesetzlichen Anforderungen an eine "erste Tätigkeitsstätte" i.S.d. § 9 EStG (neue Fassung) im vorliegenden Fall aus mehreren Gründen nicht erfüllt. Denn die "Betriebsstätte" ist nicht unter Rückgriff auf den durch die Neuregelung eingeführten Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" zu bestimmen, sondern weiterhin auf der Grundlage der bisherigen Auslegung des Betriebsstättenbegriffs durch die BFH-Rechtsprechung.

Danach war im vorliegenden Fall der Sitz des (einzigen) Kunden des Klägers als seine Betriebsstätte anzusehen, so dass er seine Fahrtkosten zwischen Wohnung und Betriebsstätte nur in Höhe der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben geltend machen konnte. Die Wohnung des Klägers bzw. sein häusliches Arbeitszimmer stellen keine Betriebsstätten dar.

Allerdings hat das Gericht die Revision zugelassen, weil noch keine Entscheidung des BFH zu der hier streitigen Frage vorliegt. Zudem ist das Gericht von der Auffassung des BMF im Schreiben vom 23.12.2014 (BGBl I 2015, 26) abgewichen, wonach die Bestimmung des Begriffs der "Betriebsstätte" unter Rückgriff auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG erfolgen soll.

4. Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen

I. Hintergrund:

Der BFH hatte sich bereits in einer Reihe von Urteilen zur Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen nach § 23 EStG geäußert. Die Grundsätze sind für mittelfristige Steuerplanungen und Nachfolgegestaltungen beachtlich, da sie eine mögliche Einkommensteuer auf Wertsteigerung von Immobilien des Privatvermögens betreffen. Private Veräußerungsgeschäfte sind u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre liegt; ein Veräußerungsgewinn unterliegt dann der Besteuerung im Regelfall i.H.d. Veräußerungspreises abzüglich von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Werbungskosten der Veräußerung (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 3 EStG).

Auch bei einer Veräußerung im Zehnjahreszeitraum unterbleibt eine Besteuerung bei ausschließlicher Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 Alt. 1 EStG) oder Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 Alt. 2 EStG)

Streitfragen betreffen insbesondereden Vorgang der Anschaffung (Sonderfragen z.B. bei unentgeltlichem Erwerb, Entnahme aus Betriebsvermögen oder Betriebsaufgabe), den Vorgang der Veräußerung undAusnahmen von der Besteuerung bei teilweiser oder vollständiger Nutzung zu (eigenen) Wohnzwecken im maßgeblichen Zehnjahreszeitraum (Sonderfragen z.B. bei Nutzung als häusliche Arbeitsräume, Vermietung; vgl. Haupt, DStR 2023, 1919).

Anschaffung:

Der BFH v. 26.9.2023 – IX R 13/22, FR 2024, 318 urteilte zum anteiligen Erwerb eines Grundstücks durch entgeltliche Anschaffung eines Anteils an einer Erbengemeinschaft. Der BFH sah den Erwerb nicht als anteilige Anschaffung eines zum Gesamthandvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks.

Der Kläger hatte die im Jahr 2015 verstorbene Erblasserin mit einem Anteil von 52 % beerbt; weitere Erben mit jeweils 24 % und zugleich Nacherben nach dem Kläger wurden die Kinder der Erblasserin.

Der Kläger und die Kinder wurden als Eigentümer des zum Nachlass gehörenden Grundstücks in Erbengemeinschaft im Grundbuch eingetragen. Im Jahr 2017 übertrugen die Kinder ihr Nacherben-Anwartschaftsrecht an den Kläger zur Alleinberechtigung und ihren Erbanteil an einen Dritten. Dieser übertrug die von beiden Kindern erworbenen Erbanteile entgeltlich auf den Kläger, welcher das Grundstück im Februar 2018 veräußerte. Das Finanzamt sah den Erwerb der Erbanteile von einem Dritten im Jahr 2017 als Anschaffung des Grundstücks an und unterwarf 48 % des Veräußerungsgewinns im Jahr 20218 der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Dem widersprach der BFH, da keine Nämlichkeit zwischen dem angeschafften Wirtschaftsgut (Erbanteile) und dem veräußerten Wirtschaftsgut (Grundstück) bestehe.

Der Kauf eines Erbteils löst nach dem aktuellen BFH-Urteil keine neue Haltefrist i.S.d. §

23 EStG aus. Der BFH stellt sich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung (BMF v. 14.3.2006 – IV B - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 43, die beim Verkauf eines Erbteils einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn gem. § 23 EStG annimmt). Vgl. dazu auch Kamps/Gravenhorst, ErbStB 2024, 69; Broemel/Wierenberg, DStRK 2024, 46 zu Erbengemeinschaften und Mitunternehmerschaften). Das Niedersächsische FG v. 25.5.2023 – 4 K 186/20, EFG 2023 1537 mit Anm. Mutschler, rkr. hatte zur Anwachsung von Gesellschaftsanteilen einer vermögensverwaltenden GbR entschieden, dass es sich um ein privates Veräußerungsgeschäft handelt.

Eigene Wohnzwecke:

Der BFH v. 26.9.2023 – IX R 14/22, BStBl. II 2024, 256 versagte die Steuerbefreiung bei einer Teilung des Grundstücks vor Verkauf. Das Grundstück wurde im Jahr 2014 erworben. Es war mit einem Wohnhaus bebaut, die Außenflächen als Garten genutzt. Die Kläger veranlassten im Jahr 2019 die Teilung ihres Grundstücks und veräußerten das vom Wohnhaus abgelegene Flurstück. Der BFH sprach der veräußerten Teilfläche einen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem weiterhin zu Wohnzwecken genutzten Teil des Grundstücks ab. Die beiden durch die Teilung entstandenen Grundstücke seien in Bezug auf ihre „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ jeweils getrennt zu betrachten.

5. Entgeltlicher Verzicht auf ein Nießbrauchrecht ist keine steuerbare Veräußerung i. S. d. § 23 EStG

Zwecks Trennung von Eigentum und Fruchtziehungsrecht wird bei Immobilienvermögen – insbesondere im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge – regelmäßig ein Nießbrauchrecht bestellt. Während dem Nießbraucher die Nutzungen aus der Immobilie in Form von Selbstnutzung oder Mieteinnahmen zustehen, geht das Eigentum beispielsweise auf die Kinder des Nießbrauchers über. Das FG Münster hatte nun darüber zu entscheiden, ob die entgeltliche Ablösung eines solchen Nießbrauchrechts im Streitfall zu Einkünften i. S. v. § 23 EStG führt.

FG Münster 12.12.23, 6 K 2489/22 E - Revision AZ IX R 4/24

1. Sachverhalt:

Der Ehefrau und Klägerin wurde im Jahr 2008 von ihrem verstorbenen Ehemann im Wege des Vermächtnisses ein Nießbrauchrecht an einem Grundstück unentgeltlich zugewandt. Das Nießbrauchrecht wurde im Jahr 2009 bestellt. Eigentümer des Grundstücks war eine Erbengemeinschaft, bestehend aus den gemeinsamen Kindern der Klägerin und des verstorbenen Ehemanns. Das Grundstück war zunächst an einen fremden Dritten vermietet. Die Klägerin erzielte hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG.

Ab dem Jahr 2012 vermietete die Klägerin das Grundstück an die Firma A & Co. KG, deren Komplementärin sie selbst war. Das Nießbrauchrecht wurde im Jahr 2012 zu einem Einlagewert von 0 EUR in das Sonder-BV der Klägerin bei der Firma A & Co. KG eingelegt. Die Mieteinnahmen stellten von 2012 bis Februar 2018 Sonderbetriebseinnahmen der Klägerin gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG dar. Im Jahr 2017 veräußerte die Erbengemeinschaft das Grundstück an einen Dritten mit der Bestimmung, dass der Kaufpreis erst bei Erlöschen des Nießbrauchrechts fällig werden sollte.

Im Veranlagungszeitraum 2018 schied die Klägerin aus der A & Co. KG aus. Das Nießbrauchrecht wurde mit Beendigung der Mitunternehmerstellung der Klägerin zu einem Wert von 0 EUR in ihr Privatvermögen überführt. Die von der Klägerin nunmehr erzielten Mieteinnahmen waren erneut solche i. S. d. § 21 EStG.

Mit „Vereinbarung über die Aufhebung eines Nießbrauchs“ vom 6.11.19 verzichtete die Klägerin gegen eine Entschädigung auf ihr Nießbrauchrecht. Einkommensteuerlich zog die Klägerin zunächst keine Folgen aus der Ablösung des Nießbrauchs. Im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass die Ablösung des Nießbrauchs zu Einkünften i. S. v. § 23 EStG führe. Da das Wirtschaftsgut „Nießbrauchrecht“ bis zum Verzicht als Einkunftsquelle genutzt worden sei, habe sich die Veräußerungsfrist auf zehn Jahre verlängert. Als Anschaffungszeitpunkt gelte der Zeitpunkt der Entnahme des Nießbrauchrechts aus dem Sonder-BV. Der entgeltliche Verzicht im Jahr 2019 sei damit innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt. Das FG Münster kam im Streitfall allerdings zu dem Ergebnis, dass die entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchrechts bzw. der entgeltliche Verzicht darauf nicht zu steuerbaren Einkünften i. S. v. § 23 EStG führt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach Ansicht des FG stellt das streitgegenständliche Nießbrauchrecht entgegen der Auffassung der Klägerin ein Wirtschaftsgut i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG dar. In der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass der Begriff des Wirtschaftsguts weit zu fassen und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen ist. Unentgeltlich eingeräumte – schuldrechtliche und dingliche – Nutzungsrechte an Grundstücken werden als einlagefähige Wirtschaftsgüter angesehen, falls der Inhaber eine rechtlich gesicherte Position erlangt hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann (vgl. BFH 16.12.88, III R 113/85, BStBl II 89, 763). Nach diesen Grundsätzen stellt auch das Nießbrauchrecht ein Wirtschaftsgut i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG dar.

Das Nießbrauchrecht wurde von der Klägerin im Jahr 2018 gem. § 23 Abs. 1 S. 2 EStG durch Entnahme ins Privatvermögen überführt. Das unentgeltliche Nießbrauchrecht ist als immaterielles Nutzungsrecht zwar einlagefähig, indessen nicht auch bewertungsfähig (Werndl in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rn. F 61). Aus diesem Grund erfolgt sowohl die Einlage als auch die Entnahme zu einem Wert von 0 EUR. Ein unentgeltlich erworbenes Nießbrauchrecht kann nicht mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt werden (vgl. BFH 16.12.88, III R 113/85, BStBl II 89, 763). Kann das immaterielle Anlagegut Gegenstand einer (offenen oder verdeckten) Einlage sein, so kann es grundsätzlich in gleicher Weise auch Gegenstand einer Entnahme sein (vgl. FG Münster 15.6.11, 6 K 5167/06, EFG 12, 331).

Das Nießbrauchrecht wurde durch den entgeltlichen Verzicht im Jahr 2019 entgegen der Auffassung des FA allerdings nicht i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG veräußert. Die dort verwendeten Begriffe „Anschaffung“ und „Veräußerung“ erschließen sich aus den Regelungen des § 6 EStG, des § 255 Abs. 1 HGB und der §§ 135, 136 BGB.

Unter Anschaffung bzw. Veräußerung i. S. d. § 23 EStG sind danach der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen Dritten – d. h. auf eine andere Person – zu verstehen (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH 23.7.19, IX R 28/18, BStBl II 19, 701). Eine „Veräußerung“ setzt somit nicht nur die Entgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs voraus, sondern auch, dass sich aufgrund der zugrunde liegenden schuldrechtlichen Vereinbarungen ein Rechtsträgerwechsel an dem veräußerten Wirtschaftsgut vollzieht (vgl. hierzu BFH 23.8.11, IX R 66/10, BStBl II 13, 1002).

Beachten Sie | Abzugrenzen davon sind sog. veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, wenn nämlich ein Entgelt dafür erbracht wird, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (vgl. BFH 14.11.78, VIII R 72/76, BStBl II 79, 289).

Der Verzicht auf das Wirtschaftsgut „Nießbrauchrecht“ stellt lediglich einen veräußerungsähnlichen Vorgang dar. Es fehle an dem für die Veräußerung erforderlichen Rechtsträgerwechsel. Das Nießbrauchrecht ist gem. § 1059 BGB kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nicht übertragbar. Analog § 1059 S. 1 BGB ist nach h. M. auch der schuldrechtliche Anspruch auf Bestellung eines Nießbrauchs nicht übertragbar. Ist – wie hier durch die Klägerin mit Erklärung vom 6.11.19 – auf den Nießbrauch verzichtet worden, wird damit nicht das Wirtschaftsgut Nießbrauch an den Eigentümer des Grundstücks (zurück)übertragen, ein Rechtsträgerwechsel findet also nicht statt. Der Nießbrauch erlischt vielmehr. Infolgedessen fallen die Nutzungs- und Fruchtziehungsrechte dem Eigentümer des Grundstücks wieder zu.

Insofern handelt es sich bei dem entgeltlichen Verzicht auf den Nießbrauch um einen Vorgang, bei dem ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (vgl. BFH 14.11.78, VIII R 72/76, BStBl II 79, 289).

Solche veräußerungsähnlichen Vorgänge werden von § 23 EStG nicht erfasst. Dies ergebe sich bereits aus dem eindeutigen Wortlaut, der eine Steuerpflicht nur für bestimmte „Veräußerungsgeschäfte“ regelt. Auch der Charakter des § 23 EStG, der als Ausnahmevorschrift nur ausgewählte Wertveränderungen des Privatvermögens der Besteuerung unterwirft, spreche dafür, dass eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung des § 23 EStG nicht möglich ist. Gleiches ergebe sich aus der Systematik des § 23 EStG, der in § 23 Abs. 1 S. 5 EStG den Fall der Einlage ausdrücklich der Veräußerung gleichstellt. Hätte der Gesetzgeber auch veräußerungsähnliche Vorgänge von § 23 EStG erfasst wissen wollen, hätte er die Norm entsprechend erweitert. Anders als § 20 EStG kennt § 23 EStG aber auch nach der umfassenden Änderung des EStG i. R. d. UntStRefG 2008 keine § 20 Abs. 2 S. 2 EStG entsprechende Vorschrift.

Diese enge wortlautorientierte Auslegung des § 23 EStG wird auch durch die Rechtsprechung des BFH zu § 22 EStG bestätigt. Hiernach werden sowohl Veräußerungsgeschäfte als auch veräußerungsähnliche Geschäfte nicht von § 22 Nr. 3 EStG erfasst (vgl. BFH 20.10.99, X R 132/95, BStBl II 00, 82).

Das FG Münster urteilte zugunsten der Klägerin, dass die entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchrechts bzw. der entgeltliche Verzicht auf ein Nießbrauchrecht nicht zu steuerbaren Einkünften i. S. v. § 23 EStG führt. Kernargument ist, dass es sich hierbei lediglich um einen veräußerungsähnlichen Vorgang handele, bei dem es an dem für eine Veräußerung erforderlichen Rechtsträgerwechsel fehlt und der von § 23 EStG nicht erfasst wird. Eine Besonderheit des Urteilssachverhalts bestand darin, dass eine Anschaffung i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 2 EStG aufgrund der Entnahme des Nießbrauchrechts aus dem Sonder-BV der Klägerin vorlag. In anders gelagerten Fällen sollte ein steuerbares Veräußerungsgeschäft regelmäßig bereits mangels Anschaffung des Nießbrauchrechts zu verneinen sein, da Voraussetzung für eine „Anschaffung“ i. S. d. § 23 EStG wäre, dass die Einräumung des Nießbrauchrechts gegen Entgelt erfolgt ist.

6. Zur Berücksichtigung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und § 20 Abs. 2 EStG - Kein Wahlrecht bezüglich der BFH-Vertrauensschutzregelung

Die Existenz des mit dem Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geschaffenen Wahlrechts des Steuerpflichtigen, auch für Veräußerungen vor dem 31.7.2019 rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG in Anspruch zu nehmen (§ 52 Abs. 25a Satz 2 EStG), lässt die im Senatsurteil vom 11.7.2017, IX R 36/15 (BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, Rz. 41) angeordnete befristete Fortgeltung der herkömmlichen Rechtsgrundsätze zur Behandlung von (ehemals) eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 EStG nicht entfallen wie der IX. Senat des BFH entschieden hat. Steuerpflichtige können im Fall der Nichtausübung des Wahlrechts nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG nicht auf die Anwendung dieser Fortgeltungsanordnung verzichten.

BFH mit Urteil v. 20.2.2024, IX R 12/23

I. Sachverhalt:

Der Kläger (nat. Person) war Gesellschafter einer GmbH mit einem Geschäftsanteil im Nennbetrag von 20.000 € (entspricht 80 % des Stammkapitals). Der Kläger hatte die Beteiligung zum Nennbetrag erworben.

Der Kläger hatte sich am 17.7.2013 selbstschuldnerisch gegenüber einer Bank zur Absicherung verschiedener Verbindlichkeiten der GmbH, unter anderem aus einem Kontokorrentkonto, verbürgt. Der Kläger schloss mit der GmbH am 27.12.2015 zwei Darlehensverträge über insgesamt 150.000 €.

Am xx.xx.2016 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet. In zeitlichem Zusammenhang mit dem Insolvenzantrag kündigte die Bank das Kontokorrentverhältnis und stellte den auf dem Konto befindlichen Negativsaldo fällig. Das Landgericht (LG) … hat mit Urteil vom 17.6.2020 festgestellt, dass der Bank gegen den Kläger aus der Bürgschaft über die hierauf erfolgte Zahlung von 18.500 € hinaus keine (weitere) Forderung zusteht.

In der Einkommensteuererklärung für den VZ 2016 erklärte der Kläger einen Verlust nach § 17 EStG in Höhe von 170.000 € vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens. Dieser setzte sich zusammen aus dem Verlust des Stammkapitals an der GmbH in Höhe von 20.000 € sowie dem Ausfall der Rückzahlungsansprüche aus den Darlehen in Höhe von 150.000 €.

Mit Schreiben vom 5.9.2019 teilte der Insolvenzverwalter mit, dass eine Rückzahlung der Darlehen in Höhe von 150.000 € bis zur Insolvenzeröffnung nicht ersichtlich gewesen sei. Mit weiterem Schreiben vom 27.1.2020 bestätigte der Insolvenzverwalter, dass bereits bei Insolvenzeröffnung nicht damit zu rechnen gewesen sei, dass an den Kläger im Rahmen des Insolvenzverfahrens Zahlungen fließen würden. Laut Zwischenbericht des Insolvenzverwalters vom 22.8.2022 entfiel auf die Insolvenzgläubiger eine Quote von rund 17,9 %. Ein Verfahrensabschluss sei noch nicht absehbar.

Streitig ist die steuerliche Berücksichtigung des Ausfalls von Darlehen im Zusammenhang mit der Auflösung einer Kapitalgesellschaft.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Existenz des mit dem Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geschaffenen Wahlrechts des Steuerpflichtigen, auch für Veräußerungen vor dem 31.7.2019 rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2a

EStG in Anspruch zu nehmen (§ 52 Abs. 25a Satz 2 EStG), lässt die im Senatsurteil vom 11.7.2017, IX R 36/15 (BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, Rz. 41) angeordnete befristete Fortgeltung der herkömmlichen Rechtsgrundsätze zur Behandlung von (ehemals) eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 EStG nicht entfallen wie der IX. Senat des BFH mit Urteil v. 20.2.2024, IX R 12/23 entschieden hat. Steuerpflichtige können im Fall der Nichtausübung des Wahlrechts nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG nicht auf die Anwendung dieser Fortgeltungsanordnung verzichten.

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats hat die Vorinstanz mit rechtsfehlerhafter Begründung den Ausfall der Darlehensrückzahlungsansprüche des Klägers den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zugeordnet. Wie der erkennende Senat ausführt ist nicht auszuschließen, dass dieser Verlust ganz oder zumindest teilweise den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG zuzuordnen ist, so dass das Urteil aufzuheben und an die Vorinstanz zurückzuverweisen ist.

Folgende Hinweise hat der erkennende Senat der Vorinstanz mit auf den Weg gegeben:

- Der Kläger hat im Streitjahr 2016 einen Verlust aus der insolvenzbedingten Auflösung der GmbH nach § 17 Abs. 4 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 EStG realisiert. Ein Auflösungsverlust kann im Sinne von § 17 Abs. 4 EStG nach der ständigen Senatsrechtsprechung bereits in dem Jahr erfasst werden, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist (BFH vom 19.11.2019, IX R 7/19, Rz. 16, m.w.N.). Ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen. Bei der Auflösung einer Gesellschaft infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist dies regelmäßig erst bei Beendigung der Liquidation der Fall. Etwas anderes kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn aufgrund des Inventars und der Insolvenzeröffnungsbilanz des Insolvenzverwalters (§§ 151, 153 InsO) oder einer Zwischenrechnungslegung (§ 66 Abs. 3 InsO) ohne weitere Ermittlungen und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, dass das Vermögen der Gesellschaft zu Liquidationswerten die Schulden nicht mehr decken wird und ein Zwangsvergleich ausgeschlossen erscheint.
- Die Auffassung der Vorinstanz und der Kläger, der Verlust aus dem Ausfall der Darlehensrückzahlungsansprüche gegen die GmbH müsse nicht als nachträgliche Anschaffungskosten den Einkünften aus § 17 Abs. 4 EStG, sondern könne wahlweise steuerlich günstiger den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zugeordnet werden, sofern kein Antrag nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG gestellt werde, ist unzutreffend. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind nach dem Senatsurteil vom 11.7.2017, IX R 36/15 allerdings weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Allein die Existenz des Wahlrechts des Steuerpflichtigen, auch für Veräußerungen vor dem 31.7.2019 rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG in Anspruch nehmen zu können, hat die im Senatsurteil vom 11.7.2017 angeordnete befristete Fortgeltung der herkömmlichen Rechtsgrundsätze zur Behandlung von (ehemals) eigenkapi-

talersetzenden Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 EStG nicht überholt. Vielmehr sind die bis zum Senatsurteil vom 11.7.2017 anerkannten Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet hatte oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden war und er keinen Antrag auf Anwendung der Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG i.V.m. § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG gestellt hat. Der Regelung des § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG ist nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber die mit Senatsurteil vom 11.7.2017 entschiedene Fortgeltung beseitigen wollte. Auch in den Gesetzesmaterialien finden sich hierfür keine Anhaltspunkte.

- Der Kläger hat keinen Antrag nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG gestellt. Infolgedessen findet die bis dahin gültige Rechtslage, mithin auch die Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen nach der bisherigen Rechtsprechung, Anwendung.
- Die Vorinstanz wird zu ermitteln haben, wann der Eintritt der Krise der GmbH erfolgte. Sollte die Krise vor der Gewährung der streitgegenständlichen Darlehen eingetreten sein, wären diese als krisenbedingte Darlehen mit ihrem Nennbetrag als nachträgliche Anschaffungskosten bei den Einkünften aus § 17 EStG zu berücksichtigen. Sofern die Krise dagegen erst nach der Darlehensgewährung eingetreten sein sollte, hätte die Vorinstanz auch zu ermitteln, inwiefern die Darlehen für die Krise bestimmt gewesen wären und somit eine Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten als krisenbestimmte Darlehen zu erfolgen hätte.
- Sollte die Vorinstanz nicht zu der Feststellung gelangen, dass die Darlehen vor Eintritt der Krise gewährt worden und die Darlehen nicht krisenbestimmt gewesen wären, müsste sie den Wert der Rückzahlungsansprüche der Darlehen in dem Zeitpunkt, in dem der Kläger sie mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht abgezogen hätte (stehengelassenes Darlehen), ermitteln. Mit diesem Wert wäre der Ausfall als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit der Besprechungsentscheidung klärt der erkennende IX. Senat des BFH, dass die Existenz des mit dem Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geschaffenen Wahlrechts des Steuerpflichtigen, auch für Veräußerungen vor dem 31.7.2019 rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG in Anspruch zu nehmen (§ 52 Abs. 25a Satz 2 EStG), die im Senatsurteil vom 11.7.2017, IX R 36/15 (BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, Rz. 41) angeordnete befristete Fortgeltung der herkömmlichen Rechtsgrundsätze zur Behandlung von (ehemals) eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 EStG nicht entfallen lässt.

7. Darlehensverzicht - Übergangsvorschrift - Begründung der Rückzahlungsforderung

Der vertragliche Rückzahlungsanspruch des Darlehensgebers als sonstige Kapitalforderung wird gem. § 52 Abs. 28 Satz 16 EStG mit dem wirksamen Zustandekommen des Darlehensvertrags "begründet".

BFH v. 18.6.2024 - VIII R 25/23

I. Sachverhalt:

Die Kläger sind Eheleute und werden für das Jahr 2018 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Mit Vertrag vom 1.8.2006 verpachtete die Klägerin der Q Ltd. das ihr gehörende und mit einem Hotelgebäude bebaute Grundstück X Straße 1 sowie einen Pkw.

Der Kläger war Direktor der Q Ltd. mit Sitz in London und Zweigniederlassung in der Bundesrepublik Deutschland.

Seit 2011 war der Kläger auch Alleingesellschafter der Q Ltd. Die Q Ltd. wurde im Jahr 2019 aufgelöst und die Zweigniederlassung aufgehoben. Am 1.1.2008 gewährte die Klägerin der Q Ltd. ein Darlehen über maximal 150.000 €, rückzahlbar zum Ende des Vertrags.

Mit Auflösungsvereinbarung vom 31.12.2018 verzichtete die Klägerin zum 31.12.2018 vollständig auf die Rückzahlung des Darlehens. Das Darlehen valutierte am 31.12.2018 mit 111.865,11 €. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger den Darlehensverzicht als der tariflichen Einkommensteuer unterliegenden Verlust in voller Höhe bei den Einkünften der Klägerin aus Kapitalvermögen geltend.

Das beklagte FA erkannte den Verlust aus dem Darlehensverzicht im Einkommensteuerbescheid vom 3.11.2020 nicht an. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG i.d.F. des Art. 1 UntStRefG 2008 sei erstmals anwendbar auf Kapitalforderungen, die nach dem 31.12.2008 begründet worden seien.

Die Kapitalforderung, auf die die Klägerin verzichtet habe, sei aber mit Abschluss des Darlehensvertrags am 1.1.2008 begründet worden.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren haben die Kläger Klage erhoben und das FG hat der Klage stattgegeben.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision des FA hin hat der BFH entschieden, dass die Revision begründet ist und zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage führt. Das FG hat den Verzicht auf die Darlehensrückzahlung zu Unrecht als steuerbar erachtet. Dem angefochtenen Urteil liegt die Annahme zugrunde, "begründet" im Sinne der Übergangsregel (§ 52 Abs. 28 Satz 16 EStG) sei eine Kapitalforderung erst, wenn sie entstanden sei. Bei einem Kontokorrent entstehe die Rückzahlungsforderung des Darlehensgebers erst mit der Inanspruchnahme des Darlehens durch den Darlehensnehmer. Werde die Forderung im Kontokorrent vollständig getilgt, bestehe sie nicht mehr. Durch erneute Inanspruchnahme des Kreditrahmens entstehe eine neue Forderung. Nach diesen Maßstäben habe die Klägerin die Rückzahlungsforderung erst im Jahr 2014 und danach erworben, denn es sei im Jahr 2014 vorübergehend zu einer vollständigen Tilgung des Darlehens gekommen.

Nach Auffassung des BFH halten diese Ausführungen des FG revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand, denn der Anwendungsbereich des durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 neu eingeführten Veräußerungstatbestands in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG sei im

Streitfall jedoch nicht eröffnet. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 ist für private Darlehens- und Gesellschafterforderungen gem. § 52 Abs. 28 Satz 16 EStG nur dann anwendbar, wenn die Forderung nach dem 31.12.2008 angeschafft oder begründet wurde. Denn nach dieser Regelung ist für Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 1.1.2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der am 31.12.2008 anzuwendenden Fassung (EStG 2008), nicht aber Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG 2008 sind, § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht anzuwenden, so die Begründung des VIII. Senats.

8. Anwendung der strengen Trennungstheorie bei teilentgeltlicher Übertragung von Anteilen i.S.v. § 17 EStG und Immobilien nach § 23 EStG

Das Niedersächsische Finanzgericht hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass kein teilentgeltliches privates Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliege, wenn bei einer Grundstücksübertragung das Teilentgelt geringer ist als die historischen Anschaffungskosten des Veräußerers.

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 29. Mai 2024 - 3 K 36/24, die Revision wurde zugelassen, über die Einlegung ist noch nichts bekannt

I. Sachverhalt

Im Streitfall übertrug der Kläger im VZ 2019 eine im Jahr 2014 erworbene Immobilie im Wege vorweggenommener Erbfolge an seine Tochter. Diese zahlte keinen Kaufpreis in bar, übernahm jedoch das Bankdarlehen, welches der Kläger bei der Anschaffung aufgenommen hatte. Das Darlehen valutierte zum Zeitpunkt der Grundstücksübertragung unter den historischen Anschaffungskosten des Klägers.

Das Finanzamt nahm an, dass das Entgelt (in Höhe der übernommenen Bankschulden) ins Verhältnis zum Verkehrswert des Grundstücks zu setzen sei, woraus sich ergebe, dass zu ca. 55% ein entgeltliches, nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbares privates Veräußerungsgeschäft vorliege.

Vom Veräußerungspreis seien anteilig (ca. 55%) die Anschaffungskosten, die seit 2014 abgezogene AfA und die Veräußerungskosten (Vorfälligkeitsentschädigung an die finanzierende Bank) abzuziehen, woraus sich der Veräußerungsgewinn ergebe. Der Veräußerungsgewinn sei nach der strengen Trennungstheorie zu ermitteln. Die Finanzverwaltung sei diesbezüglich an die BMF-Schreiben vom 13.1.1993 (BStBl. I 1993, 80) und 26.2.2007 (BStBl. I 2007, 269) gebunden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Niedersächsische Finanzgericht hat der Klage stattgegeben und entschieden, dass die strenge Trennungstheorie jedenfalls nicht auf Veräußerungsgeschäfte im Privatvermögen angewendet werden dürfe, bei denen der Veräußerer noch nicht einmal seine historischen Anschaffungskosten zurückerhalte.

Andernfalls würde ein Rechtsvorgang doppelt besteuert, nämlich mit Einkommen- und Schenkungsteuer, bei dem – unter dem Strich – die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Veräußerers gesunken sei. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Ausdruck des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) gebiete eine teleologische Reduktion des § 23 EStG dahingehend, dass der Vorgang im Einkommensteuerrecht als nicht steuerbar zu behandeln sei.

9. Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer

1. Einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer fließen Einnahmen aus Tantiemeforderungen gegen seine Kapitalgesellschaft bereits bei Fälligkeit zu (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).

2. Fällig wird der Tantiemeanspruch mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben.

3. Tantiemeforderungen, die in den festgestellten Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen sind, fließen dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zu, auch wenn eine dahingehende Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in den (festgestellten) Jahresabschlüssen hätte gebildet werden müssen (a.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12.05.2014, BStBl I 2014, 860).

BFH v. 5.6.2024 - VI R 20/22

I. Hintergrund:
Tantiemen gehören zum steuerpflichtigen Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Ihre Besteuerung setzt allerdings voraus, dass sie als sonstiger Bezug dem Arbeitnehmer nach § 11 Abs. 1 Satz 4, § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG zugeflossen sind.

Bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer kann ein Tantiemezufluss auch ohne Zahlung oder Gutschrift bereits bei Fälligkeit vorliegen. Denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist. Allerdings werden von dieser Zuflussfiktion nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben (a.A. BMF - Schreiben v. 12.05.2014, BStBl I 2014, 860). Fällig wird der Anspruch auf Tantiemen erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbaren. Überdies kann der Verzicht des Gesellschafters auf seinen Vergütungsanspruch zum Zufluss des Forderungswerts führen, soweit mit ihm eine verdeckte Einlage erbracht wird.

II. Sachverhalt:
Im entschiedenen Streitfall waren die Tantiemeansprüche (noch) nicht fällig. Denn die GmbH hatte die Tantiemeforderungen des Steuerpflichtigen in ihren Jahresabschlüssen nicht als Verbindlichkeit abgebildet. Ob die dahingehenden Verbindlichkeiten nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung hätten passiviert werden müssen, ist insoweit unerheblich (a.A. BMF-Schreiben vom 12.05.2014, BStBl I 2014, 860).

Denn ein dahingehender Pflichtenverstoß vermag die Fälligkeit einer im festgestellten Jahresabschluss nicht enthaltenen Tantiemeforderung nicht zu begründen. Deshalb ist insoweit auch ohne Bedeutung, ob die fehlende Passivierung einer Verbindlichkeit einem Buchungsfehler geschuldet war, oder ob eine Bilanzierung aus anderen Gründen von vornherein nicht in Be-

tracht kam, etwa weil die Tantiemezusage vor der Entstehung der darin vereinbarten Tantiemeansprüche einvernehmlich aufgehoben worden ist.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hob die Entscheidung der Vorinstanz auf und verwies den Streitfall an das FG zurück, da die getroffenen Feststellungen des FG nicht ausreichten, um entscheiden zu können, ob dem Steuerpflichtigen die Forderungswerte der Tantiemeansprüche zugeflossen sind, weil er durch einen Verzicht auf seine Tantiemeansprüche eine verdeckte Einlage in die GmbH erbracht hat.

Es fehlten Feststellungen des FG, warum die Tantiemen nicht ausgezahlt beziehungsweise entsprechende Forderungen des Steuerpflichtigen nicht als Verbindlichkeiten passiviert worden sind. Der BFH konnte nicht erkennen, ob der Steuerpflichtige einvernehmlich mit der GmbH die Tantiemezusage vor der Entstehung der Tantiemeansprüche zum jeweiligen Jahresende aufgehoben hatte, oder ob er auf die bereits entstandenen Tantiemeansprüche verzichtet hatte. Nur in letzterem Fall wäre eine verdeckte Einlage der Forderungswerte der Tantiemeansprüche in die GmbH zu bejahen.

10. Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte

Mit einem aktuellen Beschluss hat das Finanzgericht Münster im Rahmen eines Verfahrens betreffend die Aussetzung der Vollziehung entschieden, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der betragsmäßig beschränkten Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 Satz 5 i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) bestehen.

Finanzgericht Münster, Beschluss vom 13. Juni 2024 (6 V 252/24 E), die Beschwerde wurde zugelassen, über die Einlegung ist noch nichts bekannt.

I. Sachverhalt

Im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung der zusammenveranlagten Antragsteller für das Jahr 2022 setzte das Finanzamt die von den Antragstellern erklärten Gewinne aus Stillhalterprämien und Termingeschäften in voller Höhe an und berücksichtigte zugleich die geltend gemachten Verluste aus Termingeschäften nur bis zu einer Höhe von jeweils 20.000 €. Die verbleibenden, im Jahr 2022 nicht verrechenbaren Verluste wurden gesondert festgestellt. Gegen den Einkommensteuerbescheid legten die Antragsteller Einspruch ein. Das Einspruchsverfahren wurde im Hinblick auf ein zum damaligen Zeitpunkt beim Finanzgericht Berlin-Brandenburg anhängiges Klageverfahren (dortiges Az. 10 K 1091/23) ruhend gestellt. Die zugleich von den Antragstellern beantragte Aussetzung der Vollziehung lehnte das Finanzamt mit Verweis auf die geltende Rechtslage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Münster hat dem von den Antragstellern im Anschluss gestellten gerichtlichen Aussetzungsantrag stattgegeben, soweit er die Beschränkung des Verlustausgleichs bei Termingeschäften auf 20.000 € betraf.

Zunächst könne dahinstehen, ob für die Aussetzung der Vollziehung bei verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Rechtsnorm ein besonderes Interesse der Antragsteller an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes als Zulässigkeitsvoraussetzung erforderlich sei. Denn die Interessenabwägung falle eindeutig zugunsten der Antragsteller aus: Sowohl die Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte als auch die Konsequenzen der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für die Antragsteller – nämlich die Besteuerung von Gewinnen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung tatsächlich gar nicht erzielt worden seien – seien erheblich. Demgegenüber sei nicht ersichtlich, dass die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung berühren könnte.

Auch bestünden ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der betragsmäßig beschränkten Verlustverrechnung gem. § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG i. d. F. des JStG 2020 (im Anschluss an FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 5. Dezember 2023, Az. 1 V 1674/23). Danach dürften Verluste aus Termingeschäften nur in Höhe von 20.000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden; nicht verrechnete Verlust dürften je Folgejahr ebenfalls nur bis zur Höhe von 20.000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften und Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden. Die Norm bewirke also,

dass Verluste aus Termingeschäften zwar nicht generell versagt, jedoch nur bei (späteren) Gewinnen aus Termingeschäften bzw. Stillhalterprämien und dann nur zeitlich gestreckt abgezogen werden dürften. Insofern bestünden erhebliche Bedenken, ob die Norm mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei.

Denn die Vorschrift behandele Steuerpflichtige bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte danach unterschiedlich, ob sie Verluste aus Termingeschäften oder aus anderen Kapitalanlagen erzielt hätten, obwohl zwischen beiden Gruppen kein Unterschied hinsichtlich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ersichtlich sei. Durch die Beschränkung des Verlustabzugs und des damit verbundenen Verlustvortrags könne es sogar – wie im Streitfall – dazu kommen, dass Steuern auf Gewinne anfielen, obwohl bei wirtschaftlicher Betrachtung kein Gewinn aus derselben Kapitalanlage entstanden sei.

Für diese Ungleichbehandlung fehle es selbst bei einer Prüfung anhand des Willkürmaßstabs an einem hinreichenden Rechtfertigungsgrund. Wenn in der Gesetzesbegründung darauf abgestellt werde, dass die Regelung das Investitionsvolumen und die entstehenden Verlustrisiken aus spekulativen Termingeschäften begrenzen solle, überzeuge dies in Bezug auf die Beschränkung der Verlustverrechnung auf 20.000 € nicht. Es sei bereits nicht schlüssig, weshalb die Sofortversteuerung einzig für die Gewinne aus Termingeschäften eingreifen solle. Vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips sei es nicht folgerichtig, dass der Steuerpflichtige Gewinne aus Kapitalanlagen vollumfänglich im Zuflusszeitpunkt versteuern solle, die Anerkennung der Verluste aber betragsmäßig begrenzt werde. Auch könne die alleinige Abziehbarkeit in den Folgejahren dazu führen, dass die Verlustverrechnung – bspw. bei Wohnsitzverlagerung, Tod des Steuerpflichtigen oder dem Ausbleiben von Gewinnen aus Termingeschäften oder Stillhalterprämien – endgültig ausbleibe.

Das Finanzgericht hat die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zugelassen. Mit am 27. Juni 2024 veröffentlichtem Beschluss vom 7. Juni 2024 (Az. VIII B 113/23 (AdV)) hat der Bundesfinanzhof bereits in einem ähnlich gelagerten Fall entschieden, dass bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG i. d. F. des JStG 2020 nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei.

11. Höhe der Beteiligungseinkünfte für gewerbliche Infektion unerheblich

Der BFH musste sich mit der Frage befassen, ob eine gewerbliche Infektion selbst bei Erzielung von Beteiligungsverlusten eintritt, wenn diese Verluste nach § 15a EStG sich im Verlustentstehungsjahr nicht auswirken.

BFH, Urteil v. 11.7.2024, IV R 18/22

I. Hintergrund:

Wer Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, ergibt sich im Grundsatz aus § 15 Abs. 2 EStG. Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist danach ein Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.

Durch § 15 Abs. 3 EStG werden gewerbliche Einkünfte in zwei Fällen fingiert:

Gewerbliche Infektion

- Alt. 1: Eine Mitunternehmerschaft erzielt auch gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Seitwärtsinfektion)
- Alt. 2: Eine Gesellschaft erzielt auch gewerbliche Beteiligungseinkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Aufwärtsinfektion)

Gewerbliche Prägung

- Eine Gesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte, wenn eine gewerblich geprägte Personengesellschaft vorliegt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)

Offene Frage

Der BFH musste sich mit der Frage befassen, ob eine gewerbliche Infektion selbst bei Erzielung von Beteiligungsverlusten eintritt, wenn diese Verluste nach § 15a EStG sich im Verlustentstehungsjahr nicht auswirken.

II. Sachverhalt:

GbR erzielt neben Vermietungseinkünften auch gewerblichen Beteiligungseinkünften

Der der BFH-Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt verhielt sich im Streitjahr 2017 folgendermaßen:

Die Klägerin ist eine GbR, die Einkünfte aus der Vermietung eines Mehrfamilienhauses mit Ladenlokal erzielt.

Die Klägerin ist ferner seit dem 1.12.2003 mit 50.000 EUR (entspricht seit 2015 einer Quote von 4,24 %) an einer GmbH & Co KG beteiligt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Die in dem Gewinnfeststellungsbescheid der KG 2017 ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden der Klägerin in Höhe von rd. – 5.500 EUR zugerechnet.

Ausweislich des mit dem Gewinnfeststellungsbescheid 2017 verbundenen Verlustverrechnungsbescheid nach § 15a Abs. 4 EStG handelt es sich hierbei um einen künftig verrechenbaren Verlust. In 2017 wurden bei der GbR Einkünfte von 0 EUR erfasst.

Aufgrund der von der KG bezogenen Beteiligungseinkünfte qualifizierte das Finanzamt die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung seit 2006 in Einkünfte aus Gewerbebetrieb um. Auch die positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus 2017 in Höhe von rd. 61.000 EUR wurden umqualifiziert.

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit dem Argument, dass bei der Umqualifizierung eine Bagatellgrenze anzuwenden sei und es ohnehin fraglich wäre, ob eine Gewinnerzielungsabsicht auf die Beteiligung bestehe.

FG Münster:

Umqualifizierung der Einkünfte erfolgte zu Recht

Das FG Münster bestätigte mit Urteil v. 13.5.2022 (15 K 26/20 E,F) die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung.

III. Entscheidung des BFH:

Beteiligungseinkünfte lösen Umqualifizierung der Einkünfte aus

Der BFH hat die von der GbR erzielten Einkünfte vollumfänglich den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet.

Verfahrensrechtliche Aspekte:

Liegt überhaupt eine Beschwer bei vermeintlich unzutreffender Einkunftsart vor?

Ein Feststellungsbescheid beinhaltet eine Vielzahl von selbständig anfechtbaren Feststellungen. Hierzu zählt auch die Qualifizierung der Einkunftsart. Durch die Feststellung einer (vermeintlich) unzutreffenden Einkunftsart liegt eine Beschwer vor (Rz. 12). Allerdings war in der Rezensionsentscheidung die Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb aus nachfolgenden Gründen nicht zu beanstanden.

Aufwärtsabfärbung liegt vor

Eine mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft ist u. a. dann in vollem Umfang gewerblich, wenn gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezogen werden. Hierunter fallen die erzielten Beteiligungseinkünfte aus einer Mitunternehmerschaft. Ob die Beteiligungseinkünfte mit oder ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, muss im Rahmen der Feststellung dieser Mitunternehmerschaft beurteilt werde und nicht in einem Folgebescheid.

Auch Beteiligungsverluste lösen eine Abfärbung aus

Liegen dem Grunde nach gewerbliche Beteiligungseinkünfte vor, kommt es auf deren Höhe nicht an. Unerheblich ist es nach Auffassung des BFH, ob diese positiv oder negativ sind oder gar 0 EUR betragen. Auch die bei der Seitwärtsinfektion zur Anwendung kommende Bagatellgrenze gilt bei der Aufwärtsinfektion nicht; dies sei verfassungsgemäß.

… selbst wenn der Verlust nach § 15a EStG nicht verrechenbar ist

Der BFH betont, dass die Aufwärtsinfektion selbst dann ausgelöst wird, wenn negative Einkünfte im Verlustentstehungsjahr den verrechenbaren Verlusten nach § 15a EStG zugerechnet werden.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung führt die bisherige Auffassung der Rechtsprechung fort und konkretisiert diese dadurch, dass eine Aufwärtsinfektion selbst dann ausgelöst wird, wenn die gewerblichen Verluste einer Verlustabzugsbeschränkung nach § 15a EStG unterliegen.

Bei Anwendung der Seitwärtsinfektion wird von der Rechtsprechung eine Bagatellgrenze zugelassen (Rz. 22 m.w.N.). Danach erfolgt keine Umqualifizierung, wenn der Nettoumsatzerlös aus der gewerblichen Tätigkeit 3 % der Gesamterlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 EUR im VZ nicht übersteigt (BFH, Urteil v. 27.8.2014, VIII R 41/11, BStBl II 2015, 999 m.w.N.).

Bei Anwendung der Aufwärtsinfektion komme es nur darauf an, dass dem Grunde nach auch gewerbliche Beteiligungseinkünfte erzielt werden. Auf die Höhe komme es nicht an; unerheblich ist ferner, ob die Beteiligungseinkünfte positiv oder negativ sind oder 0 EUR betragen. Die Bagatellgrenze gilt nicht; dies sei verfassungsgemäß.

Trotz der vermeintlich eindeutigen BFH-Entscheidung sollten vergleichbare Verfahren zumindest mit negativen Beteiligungsverlusten wegen einem anhängigen Verfahren vor dem BVerfG offen gehalten werden (Az. des BVerfG: 2 BvR 2113/22). Die Auslösung der Abfärbung im Verlustfall hat der Gesetzgeber nämlich erst in 2019 mit steuerlicher Rückwirkung als Reaktion auf anderslautende BFH-Rechtsprechung (BFH, Urteil v. 12.8.2018, VI R 5/15, BStBl II 2020, 118) im EStG aufgenommen (§ 52 Abs. 23 Satz 1 EStG). Ob dies verfassungsgemäß ist, bleibt dem BVerfG vorbehalten.

Die steuerlichen Folgewirkungen aus einer Abfärbung sind vielfältig: So kommt § 23 EStG nicht zur Anwendung und es liegt steuerverstricktes Betriebsvermögen (insbesondere das Gebäude) vor. Andererseits eröffnet die Umqualifizierung die Möglichkeit der Bildung und Übertragung von Rücklagen nach § 6b EStG und eventuell die Anwendung des Betriebsvermögensprivilegs nach §§ 13a und 13b ErbStG.

Besonderheiten sind bei der Beteiligung einer ansonsten vermögensverwaltenden GbR an einer PV-Anlagenbetreibergesellschaft seit 2022 zu beachten. Sofern die Betreibergesellschaft steuerfreie Einkünfte nach § 3 Nr. 72 Satz 1 und 2 EStG erzielt, löst dies seit 2022 keine gewerbliche Abfärbung aus. Allerdings kommt die Steuerfreiheit mit der Folge, dass keine Aufwärtsabfärbung eintritt, dann nicht zur Anwendung, wenn die Beteiligungsgesellschaft die Anlage nicht selbst betreibt, sondern vermietet.

Bei Bezug von gewerblichen Beteiligungseinkünften geht die Rechtsprechung – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (Gleich lautende Erlasse der Länder v. 1.10.2020, BStBl I 2020, 1032) – von gewerblichen Einkünften ohne Gewerbesteuerpflicht aus (BFH, Urteil v. 6.6.2019, IV R 30/16, BStBl II 2020, 649 und Urteil v. 5.9.2023, IV R 24/20, BFH/NV 2024, 88). Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung als Reaktion gerade auch auf die jüngere BFH-Rechtsprechung ihre bisherige restriktive Auffassung ändern wird.

Gestalterisch gilt Folgendes:

Um die gewerbliche Infektion zu verhindern, sollte eine zweite personenidentische Gesellschaft gegründet werden (BFH, Urteil v. 30.6.2022, IV R 42/19, BStBl II 2023, 118 Rz. 19).

12. Nachträgliche Betriebsausgaben nach Betriebsübergabe möglich

Nachträgliche Betriebsausgaben sind durch den Betriebsübergeber auch bei unentgeltlicher Betriebsübergabe absetzbar. Dies gilt nach Auffassung des BFH zumindest dann, wenn der Betriebsübergeber später eine eigene Schuld bedient, zu deren Kostenübernahme sich der Betriebsübernehmer nur "intern" verpflichtet hat und er diese Kosten infolge eigener Insolvenz nicht mehr tragen kann.

BFH v. 6.5.2024 – III 7/22

I. Hintergrund:

Bei einer Betriebsveräußerung und einer Betriebsaufgabe ist der daraus resultierende Gewinn grds. unter Berücksichtigung eines Freibetrags (§ 16 Abs. 4 EStG) einkommensteuerpflichtig. Der steuerpflichtige Teil kann entweder nach der Fünftelungsregelung oder dem 56 %igen Durchschnittsteuersatz versteuert werden.

Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und der 56 %ige Steuersatz kommen nur einmal im Leben zur Anwendung und zwar bei Vollendung des 55. Lebensjahres oder bei Vorliegen einer dauerhaften Berufsunfähigkeit. Eine mehrfache Gewährung scheidet im Regelfall aus. Eine Ausnahme gilt bei antragsloser Gewährung. Das FG Köln hat hierzu entschieden, dass bei antragsloser Gewährung wegen falscher Auswertung einer Feststellungsmitteilung durch das Finanzamt mit nur geringem Veräußerungsgewinn und geringer steuerlicher Auswirkung und ohne Hinweis im Erläuterungsteil allenfalls nur ein anteiliger Verbrauch stattfindet (FG Köln, Urteil v. 20.3.2024, 9 K 926/22, rkr.).

Von der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe sind unentgeltliche Betriebsübertragungen zu unterscheiden. Die unentgeltliche Betriebsübergabe führt weder zu einer Betriebsveräußerung noch zu einer Betriebsaufgabe; es kommt nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und der Rechtsnachfolger führt die Aktiva und Passiva fort.

- Ist die Übertragung eines Betriebs unter Familienangehörigen selbst dann unentgeltlich, wenn das Eigenkapital bei Übertragung negativ ist?
- Ist ein unrichtiger nicht mehr änderbarer Bilanzansatz in den Bilanzen des Betriebsübergebers in der ersten offenen Bilanz des Betriebsübernehmers erfolgswirksam zu korrigieren?
- Sind infolge der Insolvenz des Betriebsübernehmers nunmehr vom Betriebsübergeber gezahlte Kosten bei diesem als nachträgliche Betriebsausgaben bei Zahlung abziehbar?

II. Sachverhalt:

Die Kläger wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Vom 1.5.2000 bis zum 30.9.2004 betrieb die Klägerin einen von ihrem Vater (kurz: V) übernommenen Maler- und Lackiererbetrieb.

Die Klägerin übertrug dieses Unternehmen am 1.10.2004 mit sämtlichen Aktiva und Passiva an V zurück.

Nach den Vereinbarungen erfolgte die Übertragung unentgeltlich.

V übernahm "mit dem Betriebsübergang sämtliche Rechte und Pflichten betreff des Betriebes, ggf. auch nur im Innenverhältnis“. Auch die Arbeitsverhältnisse gingen auf den neuen Betriebsinhaber über. Das Kapital betrug am 30.9.2004 EUR 2.695,34 EUR.

Wegen im Zeitraum ihrer Betriebsinhaberschaft nicht abgeführter Beiträge zur Urlaubskasse wurde die Klägerin in mehreren arbeitsgerichtlichen Urteilen zur Beitragszahlung verurteilt.

Arbeitsgerichtliches Urteil v. 3.9.2003: rd. 46.000 EUR für den Zeitraum Mai 2000 bis Dezember 2001 und nochmals rd. 46.000 EUR für den Zeitraum Januar bis Dezember 2002. Die Berufung wurde am 28.2.2005 zurückgewiesen. Die Urlaubskasse stimmte einer Schuldübernahme durch den Rechtsnachfolger V (vgl. §§ 414, 415 BGB) nicht zu.

Diese Sachverhalte fanden weder in der zum 31.12.2003 aufgestellten Bilanz vom 15.8.2005 noch in der zum 30.9.2004 aufgestellten Bilanz vom 10.2.2006 Berücksichtigung.

In der Folgezeit leistete V die offene Schuld an die Urlaubskasse durch Ratenzahlung.

In 2016 wurde bei V das Insolvenzverfahren eröffnet.

Die Klägerin (Betriebsübergeberin) zahlte vor diesem Hintergrund in 2014 rd. 6.000 EUR, in 2015 und 2016 jeweils 12.000 EUR an die Urlaubskasse und begehrte hierfür den Ansatz von gewinnmindernden nachträglichen Betriebsausgaben.

Thüringer FG:

Nachträglicher Betriebsausgabenabzug ist ausgeschlossen

Das Thüringer FG (Urteil v. 23.11.2021, 3 K 308/18) verwehrte den begehrten nachträglichen Betriebsausgabenabzug. Eine Berichtigung des falschen Bilanzansatzes habe in der Bilanz des Betriebsübernehmers zu erfolgen. Dem Betriebsübergeber besteht der betriebliche Zusammenhang der vormaligen Betriebsschuld nicht mehr, so dass auch ein nachträglicher Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sei.

III. Entscheidung des BFH:

Nachträglicher Betriebsausgabenabzug ist zulässig

Der BFH schloss sich der restriktiven Auffassung der Vorinstanz nicht an und ließ einen Kostenabzug der nachträglich geltend gemachten Betriebsausgaben zu. Dies begründete der BFH im Wesentlichen wie folgt:

Unentgeltliche Betriebsübergabe liegt vor

Das Einzelunternehmen ging zum 1.10.2004 unentgeltlich auf V über (§ 6 Abs. 3 EStG). Die Vermutung der „Unentgeltlichkeit“ bei Übertragungen zwischen einander nahestehenden Personen gelte selbst dann, wenn das Eigenkapital bei Übertragung negativ sei (Rz. 24) und der Übernehmer sämtliche Betriebsschulden übernimmt. Außerdem spreche für die Unentgeltlichkeit auch die dem Betriebsübernehmer bei Vertragsabschluss bekannte Verbindlichkeit gegenüber der Urlaubskasse.

Bilanzierungsfehler: Formeller Bilanzzusammenhang und unentgeltliche Betriebsübergabe

Für die Zahlungsverpflichtung gegenüber der Urlaubskasse bildete die Klägerin keine Verbindlichkeitsrückstellung bzw. Verbindlichkeit (Rz. 31). Dieser Bilanzierungsfehler ist im Jahr der fehlerhaften Bilanzierung zu berichtigen. Scheidet in diesem Jahr die Richtigstellung aus, erfolgt die erfolgswirksame Korrektur in der ersten noch offenen Schussbilanz (formeller Bilanzzusammenhang). Die Korrekturverpflichtung (Rz. 32) geht bei Betriebsübergabe auf den Rechtsnachfolger über (Rz. 30). Im Entscheidungsfall war der Betriebsübernehmer zur Bilanzkorrektur verpflichtet: Es handelte sich zwar nicht um eine eigene Schuld gegenüber

der Urlaubskasse; aufgrund der Betriebsübergabevereinbarung hat er die Verpflichtung der Klägerin zumindest im Innenverhältnis zu übernehmen. Zu passivieren war daher eine Freistellungsverpflichtung gegenüber der Betriebsübergeberin (Rz. 34).

„Schlummerndes“ Betriebsvermögen und nachträgliche Betriebsausgaben

Die originär von der Klägerin geschuldeten Beitragsverbindlichkeiten gegenüber der Urlaubskasse bleiben bei ihr – trotz Betriebsübertragung – (schlummerndes) Betriebsvermögen. Der Verbindlichkeit steht ein Anspruch auf interne Übernahme durch den Betriebsübernehmer gegenüber. Infolge des (schlummernden) Betriebsvermögens wirken sich eigene Zahlungen auf die Beitragsschuld – selbst wenn sie erst ein Jahrzehnt später erbracht werden – als nachträgliche Betriebsausgaben aus.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung ist überzeugen und über den entschiedenen Einzelfall hinaus bedeutsam. Es fehlt jedoch eine Auseinandersetzung des BFH mit der Frage, wie sich die Kostentragung durch die ehemalige Betriebsinhaberin ertragsteuerlich auf die Bilanz des insolventen Betriebsübernehmers auswirkt. M. E. dürfte nach dem Korrespondenzprinzip eine gewinnerhöhende Rückstellungsauflösung im Zeitpunkt der tatsächlichen Kostenübernahme durch den originären Schuldner zu erfolgen haben.

Nach der Rezensionsentscheidung dürfte für die Geltendmachung von nachträglichen Betriebsausgaben auch danach zu unterscheiden sein, ob der Tilgungsbetrag eine eigene Schuld oder eine fremde Schuld ist. Liegt – wie im Entscheidungsfall – eine eigene Schuld der Klägerin vor, die aber infolge der Insolvenz des Betriebsübernehmers nicht mehr von diesem bedient wird, kommt ein Kostenabzug in Frage. Geht die Schuld auf den Betriebsübernehmer über und übernimmt der Betriebsübergeber grundlos (= ohne rechtliche Verpflichtung) Kosten aus früheren Zeiten, dürfte ein nachträglicher Betriebsausgabenabzug ausscheiden. In Betriebsübergabeverträgen sollte vor dem Hintergrund des Insolvenzrisikos des Übernehmers und einer spätere Inanspruchnahme des Übergebers eine klare Regelung getroffen werden, um den nachträglichen Kostenabzug beim in Anspruch genommenen Betriebsübergeber sicherzustellen.

13. Berücksichtigung von Beteiligungsverlusten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

Der Verlust der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, kann auch im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung gewinnmindernd berücksichtigt werden (entsprechend § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG). Für den Zeitpunkt und den Umfang des Betriebsausgabenabzugs ist maßgeblich, wann und in welcher Höhe die für den Erwerb der Beteiligung aufgewendeten Mittel endgültig verlorengegangen sind.

BFH v. 31.1.2024 – X R 11/22

I. Hintergrund:

Die Anschaffungskosten u.a. für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG).

II. Sachverhalt:

Kläger betreibt gewerbliches Einzelunternehmen und ist an GmbH beteiligt

- Der Kläger war zu 50% an der 1988 gegründeten X GmbH (GmbH) beteiligt. Darüber hinaus erbrachte er im Rahmen eines gewerblichen Einzelunternehmens Beratungsleistungen und vermietete Wirtschaftsgüter, u. a. an die GmbH.
- Seinen Gewinn aus dem gewerblichen Einzelunternehmen hatte der Kläger zunächst durch **Betriebsvermögensvergleich** ermittelt.
- In den Bilanzen zum 31.12.2003, zum 31.12.2004 und zum 31.12.2005 hatte er sowohl die GmbH-Beteiligung als auch diverse Darlehensforderungen gegen die GmbH **aktiviert**.
- Für das Jahr 2006 legte der Kläger keine Bilanz vor, sondern lediglich eine vorläufige Gewinn- und Verlustrechnung. Für die Jahre 2009 bis 2013 reichte er **Einnahmen-Überschuss-Rechnungen** beim Finanzamt (FA) ein.
- Bereits im Jahr 2007 hatte die GmbH ihren Geschäftsbetrieb eingestellt. Im Jahr 2008 war über das Vermögen der GmbH das **Insolvenzverfahren** eröffnet worden. Der Insolvenzverwalter hatte im Juli 2008 berichtet, die GmbH sei spätestens seit dem **31.12.2000 überschuldet** gewesen. Stille Reserven hätten nicht existiert. Eine Fortführung des Unternehmens sei ausgeschlossen.
- Mit seiner Einkommensteuererklärung für das **Streitjahr 2012** erklärte der Kläger einen Verlust aus der Auflösung der GmbH nach **§ 17 Abs. 4 EStG**. Das FA erkannte diesen Verlust nicht an.

Das FG wies die Klage im **ersten Rechtsgang** ab. Auf die Revision des Klägers hin hob der BFH dieses Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück. Für die weitere Sachbehandlung wies der BFH darauf hin, dass der Kläger unwidersprochen in den Jahren 2009 bis 2013

Zahlungen über insgesamt 47.228,46 EUR aus seinem Privatvermögen geleistet habe, die als **nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung** in Betracht kämen.

Im **zweiten Rechtsgang** beantragte der Kläger zusätzlich mit seinem Hilfsantrag die Berücksichtigung des Verlustes bei den gewerblichen Einkünften für die Jahr 2012 und 2013.

Das FG wies die Klage erneut ab. Zur Begründung führte es aus, ein Verlust könne nicht nach § 17 Abs. 4 EStG berücksichtigt werden, weil die GmbH-Beteiligung **nicht zum Privatvermögen** des Klägers gehört habe. Sie sei vielmehr in den Veranlagungszeiträumen 2003 bis 2006 **notwendiges Betriebsvermögen** des Einzelunternehmens des Klägers gewesen und auch nach Einstellung des Geschäftsbetriebs der GmbH und der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen weiterhin Betriebsvermögen geblieben. Denn der Kläger habe die Beteiligung bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums 2013 **nicht entnommen**.

III. Die Entscheidung des BFH:

Der BFH entscheidet, dass die Revision des Klägers **begründet** ist. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

Die GmbH-Beteiligung einschließlich der streitigen Darlehensforderungen haben jedenfalls bis zum Streitjahr 2013 zum **Betriebsvermögen** des Einzelunternehmens des Klägers gehört.

Die Betriebsvermögenseigenschaft wird grundsätzlich erst dadurch beendet, dass der Steuerpflichtige die Beteiligung aus dem Betriebsvermögen **entnimmt**. Eine Entnahme setzt regelmäßig eine **unmissverständliche, von einem Entnahmewillen getragene Entnahmehandlung** voraus.

Die **Änderung der Gewinnermittlungsart** wirkt sich auf die Zusammensetzung des Betriebsvermögens nicht aus und führt insbesondere **nicht zur Entnahme** der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter oder zu einer Aufdeckung der stillen Reserven. Die ist für den Übergang zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG in § 4 Abs. 1 Satz 6 EStG ausdrücklich geregelt, gilt darüber hinaus aber allgemein, sofern die Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet ist.

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG nachvollziehbar und für den Senat bindend entschieden, dass die streitige Beteiligung bis zur **Einstellung des Geschäftsbetriebs der GmbH** im Jahr 2007 zum **notwendigen Betriebsvermögen** des Einzelunternehmens gehörte. Das FG hat schließlich ebenfalls bindend entschieden, dass die GmbH-Beteiligung bis zum **Ablauf des Veranlagungszeitraums 2013 nicht entnommen** worden sei.

Die Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte sind nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

- Die Betriebsausgabe ist daher in dem Zeitpunkt anzusetzen, in dem die für das Wirtschaftsgut aufgewendeten Mittel **endgültig verlorengegangen** sind.
- Wann der Verlust in diesem Sinne endgültig ist, ist eine Frage der konkreten Umstände des jeweiligen Einzelfalls.

- Dem Steuerpflichtigen kommt hinsichtlich des Zeitpunkts der Verlustberücksichtigung kein Wahlrecht zu.
- In § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG ist zwar nicht geregelt, welche Folgen sich aus dem Verlust eines der dort genannten Wirtschaftsgüter ergeben. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist auch in solchen Fällen, wenn der Verlust des betreffenden Wirtschaftsguts betrieblich veranlasst ist, eine **Betriebsausgabe in Höhe des aufgezeichneten Buchwerts** (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG) zu berücksichtigen.
- **Rechtsprechungsgrundsätze zur Berücksichtigung eines Beteiligungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG greifen nicht**

Auf die Rechtsprechungsgrundsätze zur Berücksichtigung eines Beteiligungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG kann hier **nicht** zurückgegriffen werden.

Die Ermittlung des Gewinns oder Verlustes erfordert in diesen Zusammenhang eine **Stichtagsbewertung** auf den Zeitpunkt seiner Entstehung. Maßgebend ist dabei der Zeitpunkt, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Gewinn oder Verlust realisiert wäre. Ein Verlust kann daher bereits in dem Jahr erfasst werden, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist. Das Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 11 EStG gilt dort prinzipiell nicht.

Diese Grundsätze können hier aber keine Anwendung finden, da die Beteiligung nicht zum Privatvermögen des Klägers gehörte.

Der Verlust eines der in § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG genannten Wirtschaftsgüter stellt im Fall eines Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt, in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG eine **„reguläre“ Betriebsausgabe** dar. Diese ist im Rahmen der **laufenden Gewinnermittlung** zu erfassen. Eine hiervon abweichende, punktuelle – stichtagsbezogene – Gewinnermittlung mit einem Rückbezug aller nachträglich eintretenden Umstände auf den Veräußerungs- bzw. Verlustzeitpunkt, bei der der Anteilseigner den Verlust in einem **einzigen zutreffenden Veranlagungszeitraum** geltend machen muss, ist der Einnahmen-Überschuss-Rechnung fremd.

Der Verlust ist im Urteilfall daher zwingend in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Mittel, die für das Wirtschaftsgut aufgewendet worden sind, **endgültig verlorengegangen** sind, ggf. nach Maßgabe der §§172 ff. AO.

Hat es der Steuerpflichtige versäumt, den Verlust zu diesem Zeitpunkt geltend zu machen, kommt eine Berücksichtigung in einem späteren Veranlagungszeitraum nicht in Betracht. Insoweit unterscheidet sich die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, bei der die Bilanzberichtigung gewinnwirksame Nachholungen ermöglicht.

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Mittel, die der Kläger – bis zum Jahr 2008 – für die GmbH-Beteiligung und die Darlehensforderungen aufgewendet hat, im Jahr **2008 endgültig verlorengegangen** sind und daher nicht in den Streitjahren 2013 oder (hilfsweise) 2012 berücksichtigt werden können.

Einen Verlust aus der Auflösung der GmbH nach § 17 Abs. 4 EStG konnte der Kläger im Urteilfall nicht geltend machen, weil seine Beteiligung **nicht zum Privatvermögen** gehörte. Die Sache war nach Ansicht des BFH aber noch nicht spruchreif; denn der Kläger hatte in den Streitjahren 2012 und 2013 möglicherweise noch weitere Aufwendungen im Zusammenhang

mit der GmbH-Beteiligung getragen, die gegebenenfalls als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. So enthielt eine im Jahr 2019 an das FG übersandten Aufstellung jedenfalls Zahlungen i. H. v. insgesamt 5.020 EUR, die auf das im Streitjahr 2013 entfallen würden. Ggf. seien diese Zahlungen nach den dargelegten Rechtsgrundsätzen als Betriebsausgaben der Streitjahre zu berücksichtigen. Das FG habe hierzu bisher keine Feststellungen getroffen. Es erhalte daher Gelegenheit, dies in einem **dritten Rechtsgang** nachzuholen.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Rückstellung für Altersfreizeit

Der BFH bestätigt, dass für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Gewährung von Altersfreizeit (von zwei Tagen pro Jahr der Betriebszugehörigkeit), die unter den Bedingungen einer mindestens zehnjährigen Betriebszugehörigkeit des Arbeitsnehmers sowie der Vollendung dessen 60. Lebensjahres steht, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden ist

BFH Urteil v. 5.6.2024, IV R 22/22

I. Sachverhalt:

Streitig ist die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit einer Rückstellung für Altersfreizeit. Nach dem für die Klägerin anwendbaren einheitlichen Manteltarifvertrag stand den Arbeitnehmern der Klägerin zusätzliche bezahlte Freizeit von zwei Arbeitstagen je vollem Jahr ihrer Betriebszugehörigkeit zu, soweit sie dem Betrieb mindestens zehn Jahre ununterbrochen zugehörig waren und das 60. Lebensjahr vollendet hatten. Die Regelung hatte verkürzt folgenden Wortlaut: „Arbeitnehmer, die nach einer mindestens 10-jährigen ununterbrochenen Betriebszugehörigkeit das 60. Lebensjahr vollendet haben, erhalten eine zusätzliche bezahlte Freizeit von 2 Arbeitstagen je vollem Jahr ihrer Betriebszugehörigkeit.

Bei Berechnung der Dauer der Betriebszugehörigkeit werden Zeiten, die vor Vollendung des 25. Lebensjahres des Arbeitnehmers liegen, nicht berücksichtigt. Berücksichtigungsfähig sind nur die tatsächlich zusammenhängenden Jahre der Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers bis zum Bezug der gesetzlichen Altersrente. Die dem Arbeitnehmer zustehenden Freizeittage sind am Ende des laufenden Arbeitsverhältnisses und nur vor Eintritt in die gesetzliche Altersrente zu gewähren.

Das gilt auch, wenn die Inanspruchnahme der gesetzlichen Altersrente nach Arbeitslosigkeit im Anschluss an das bisherige Arbeitsverhältnis erfolgt. Die dem Arbeitnehmer zustehenden Freizeittage sind in natura zu gewähren und zu nehmen. Nicht genommene Freizeittage verfallen, ein Abgeltungsanspruch besteht nicht.“

Vor diesem Hintergrund passivierte die Klägerin in der Steuerbilanz zum 31.12.2016 eine Rückstellung für Altersfreizeit in Höhe von 337 900 €. Hingegen vertrat das FA im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2013 bis 2016 unter Hinweis auf das Urteil des Niedersächsischen FG v. 15.10.1987, VI 59/85 sowie das Schreiben des BMF v. 11.11.1999 (IV C 2-S 2176-102/99, BStBl I 1999, 959, Rz. 5) die Auffassung, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nicht erfüllt seien. Insbesondere liege kein Erfüllungsrückstand seitens der Klägerin gegenüber ihren Arbeitnehmern vor, da diese keine Mehrleistungen erbracht hätten, wie beispielsweise in der Ansparphase im Rahmen einer Altersteilzeitvereinbarung. Das FG Köln bestätigte dagegen mit Urteil v. 10.11.2021, 12 K 2486/20 das Vorliegen einer Verbindlichkeitsrückstellung.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH weist die Revision nun zurück.

Zu Recht habe das FG entschieden, dass für die Verpflichtung der Klägerin zur Gewährung von Altersfreizeit in der Steuerbilanz auf den 31.12.2016 eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren ist.

Im Streitfall besteht eine nur der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit der Klägerin auf Gewährung von Altersfreizeit, soweit die betroffenen Arbeitnehmer bereits das Merkmal der mindestens zehnjährigen Betriebszugehörigkeit erfüllt und das 60. Lebensjahr vollendet haben. Die Verbindlichkeit beruht auf der (bindenden) Regelung des Manteltarifvertrags. Auch für eine erst in der Zukunft entstehende Verbindlichkeit muss eine Rückstellung gebildet werden (BFH v. 5.2.1987, IV R 81/84, BStBl II 1987, 845, unter 1.b [Rz. 17]).

Soweit diese Bedingungen noch nicht erfüllt sind, ist das künftige Entstehen einer Verbindlichkeit auf Gewährung von Altersfreizeit dem Grunde nach hinreichend wahrscheinlich. Denn es sprechen mehr Gründe für als gegen das Entstehen der Verbindlichkeit. Der Fluktuation der Belegschaft wird bei der Bestimmung der Rückstellungshöhe Rechnung getragen.

Der Anspruch der Arbeitnehmer (als Sachleistungsverpflichtete) ist durch ihre Arbeitsleistung zum Teil aufschiebend bedingt durch eine mindestens zehnjährige Betriebszugehörigkeit und die Vollendung des 60. Lebensjahres entstanden und damit erdient beziehungsweise „realisiert“ (vgl. Tiedchen in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 249 Rz 144).

Die Altersfreizeit gilt vergangene Arbeitsleistung ab und ist dieser synallagmatisch zweckgerichtet und zeitlich zuordenbar (vgl. dazu BFH v. 5.4.2006, I R 43/05, BStBl II 2006, 593, unter II.4. [Rz 18]; v. 25.5.2016, I R 17/15, BStBl II 2016, 930, Rz. 16). Dies gilt jedenfalls bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (dazu BFH v. 25.5.2016, I R 17/15, BStBl II 2016, 930, Rz. 23). Durch die Anknüpfung an die Dauer der Betriebszugehörigkeit handelt es sich bei der Altersfreizeit um ein Entgelt für während dieser Zeit erbrachte Arbeitsleistungen sowie für die Nichtausübung des Kündigungsrechts. Die Arbeitnehmer haben dadurch eine Vorleistung erbracht. Hingegen muss die Klägerin ihre Gegenleistung in Gestalt der Altersfreizeit noch erbringen.

Der auf diese Weise entstandene Erfüllungsrückstand wird sukzessive mit jedem abgelaufenen Jahr der Betriebszugehörigkeit der Arbeitnehmer aufgebaut (vgl. Lieb, BB 2022, 2994; Prinz, StuB 2022, 11, 13; Oser/Wirtz, StuB 2023, 105, 106).

Denn die Arbeitnehmer erhalten zwei Arbeitstage Altersfreizeit für jedes volle Jahr ihrer Betriebszugehörigkeit (nach Vollendung des 25. Lebensjahres). Werden die Voraussetzungen für die Verpflichtung kontinuierlich aufgebaut, kommt es für die Rückstellungsbildung nicht darauf an, ob der die Verpflichtung auslösende Tatbestand im Wesentlichen bereits vor dem Bilanzstichtag erfüllt ist.

Vielmehr muss die Rückstellung kontinuierlich gebildet werden (vgl. BFH v. 5.2.1987, IV R 81/84, BStBl II 1987, 845, unter 1.c [Rz. 20]). Dementsprechend steht es der Rückstellungsbildung hier nicht entgegen, wenn die Mindestbetriebszugehörigkeit und/oder die Altersgrenze im Hinblick auf einzelne Arbeitnehmer noch nicht erreicht sind.

Insofern unterscheidet sich der Streitfall von dem Sachverhalt, der dem Urteil des Niedersächsischen FG v. 15.10.1987, VI 59/85 zugrunde lag. Dort gewährte das Unternehmen Arbeitnehmern nach Vollendung des 60. Lebensjahres und unter der Voraussetzung einer mindestens zehnjährigen Branchenzugehörigkeit eine „Altersfreizeit“ (in Gestalt von 28 zusätzlichen

Urlaubstagen pro Jahr). Vorliegend hing die Anzahl der Altersfreizeittage von der Dauer der Betriebszugehörigkeit ab. Zudem stand die Altersfreizeit unter der Bedingung einer mindestens zehnjährigen Zugehörigkeit zum Betrieb der Klägerin. Damit bestand der erforderliche Konnex zwischen der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers und der Leistungspflicht des Arbeitsgebers (Oser/Wirtz, StuB 2023, 105, 106). Bei der Altersfreizeit handelt es sich um Entgelt für erbrachte Arbeitsleistung.

2. Zuordnung einer Leasingsonderzahlung zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage

Zur Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage ist eine Leasingsonderzahlung, die für ein teilweise betrieblich genutztes Fahrzeug aufgewendet wird, den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags unabhängig vom Abfluss im Rahmen einer wertenden Betrachtung zuzuordnen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 12. März 2024 - VIII R 1/21

I. Sachverhalt

Der Kläger schloss im Jahr 2013 einen Leasingvertrag über einen Mercedes Benz ML 350 mit einer Laufzeit von 36 Monaten. Die Auslieferung des Fahrzeugs erfolgte Anfang Dezember 2013. Der Kläger leistete eine Leasingsonderzahlung von 36.490,88 € zzgl. 6.933,27 € Umsatzsteuer.

Im Dezember 2013 nutzte der Kläger das Fahrzeug zu rund 71 % für seine selbständige Tätigkeit, zu rund 13 % im Rahmen seiner Vermietungstätigkeit und im Übrigen privat. Im gesamten Leasingzeitraum Dezember 2013 bis Dezember 2016 nutzte der Kläger das Fahrzeug (hingegen lediglich) zu 12,16 % für seine selbständige Tätigkeit und zu 6,24 % für seine Vermietungstätigkeit.

Der Kläger begehrte für 2013, die Leasingsonderzahlung ausgehend von einem beruflichen Nutzungsanteil von insgesamt 84 % zum Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug zuzulassen.

Das Finanzamt kürzte nach einer Betriebsprüfung den Betriebsausgabenabzug für die Leasingsonderzahlung auf 1/36 von 83,99 % des Nettobetrags.

Der Kläger vertrat die Auffassung, dass für den Ansatz der anteiligen Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei ausschließlich auf den Anteil der beruflichen Nutzung im Streitjahr (dem Jahr des Abflusses der Zahlung) abzustellen sei, hier also in Höhe von 71,03 % des Gesamtbetrags der Leasingsonderzahlung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und in Höhe von 12,96 % des Gesamtbetrags bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die Klage vor dem Schleswig-Holsteinischen Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Zur Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage ist eine Leasingsonderzahlung, die für ein teilweise betrieblich genutztes Fahrzeug aufgewendet wird, den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags unabhängig vom Abfluss im Rahmen einer wertenden Betrachtung zuzuordnen.

Der Anteil der Leasingsonderzahlung an den jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten eines Jahres ist danach kumulativ aus dem Verhältnis der betrieblich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern des jeweiligen Jahres und zeitanteilig nach dem Verhältnis der im jeweiligen Jahr liegenden vollen Monate und der Laufzeit des Leasingvertrags zu bestimmen.

Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Leasingsonderzahlung dazu dient, die monatlichen Leasingraten während des Vertragszeitraums zu mindern.

3. Aktivierung von Ansprüchen aus einer Rückbauverpflichtung

Das Finanzgericht Köln hatte in einem Urteil zu entscheiden, ob Ansprüche aus einer Rückbauverpflichtung anlässlich der Beendigung eines Mietverhältnisses (laufend) aktivierungspflichtig sind und ob dabei die die Bilanzierungsgrundsätze der BFH-Urteile v. 17.2.1998 (VIII R 28/95), v. 20.5.1992 (X R 49/89) und v. 12. 2.2015 (IV R 29/12) anwendbar sind.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 15. September 2022 (10 K 1809/18); die Revision ist beim BFH unter dem Az.: I R 40/22 anhängig.

I. Sachverhalt

In den Streitjahren 2009 bis 2011 vermietete die Klägerin als Zwischenvermieterin Grundstücke auf denen sich die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter (sog. Infrastrukturassets) befanden an die konzernverbundene Y-GmbH. Eigentümerin der Grundstücke war die ebenfalls konzernverbundene Z-AG. Die auf den vermieteten Grundstücken befindlichen Wirtschaftsgüter standen im Eigentum der Y-GmbH, waren aber zuvor von der Z-AG unentgeltlich auf die Y-GmbH (zum Übertragungszeitpunkt noch eine KG) übertragen worden. Durch einen Rahmenvertrag war die Y-GmbH u.a. dazu verpflichtet, die bereits vor Vertragsbeginn vorhandenen Infrastrukturassets nach Beendigung des Mietverhältnisses auf Verlangen der Z-AG und der Klägerin zu entfernen.

II. Die Entscheidung des Gerichs:

Das Finanzgericht Köln der Klage des Steuerpflichtigen stattgegeben.

Nach Auffassung des Finanzgerichts waren die Ansprüche des Vermieters (Kläger) aus der Rückbauverpflichtung des Mieters während der Vertragslaufzeit nicht zu aktivieren. Eine solche Aktivierungspflicht ergebe sich weder aus den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen zur Aktivierung von Forderungen noch aus den vom Beklagten angeführten Urteilen des BFH v. 17.2.1998 (VIII R 28/95) und v. 20.5.1992 (X R 49/89).

Das Finanzgericht stellt zwar zunächst fest, dass der Anspruch auf Rückbau der Infrastrukturassets gegen die Y-GmbH grundsätzlich einer Aktivierung zugänglich sein kann (Rz. 88), dieser zum Bilanzstichtag jedoch noch nicht hinreichend konkretisiert und damit realisiert war (keine „quasisichere Forderung“) (Rz. 99 f).

Das Gericht ging auch nicht unter Berücksichtigung der Grundsätze zu schwebenden Geschäften, nach denen ein Bilanzansatz in Frage kommen kann, von einer hierfür erforderlichen Störung des Gleichgewichts zwischen den wechselseitigen Pflichten aus dem Mietvertrag durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände aus. Das Finanzgericht verneint das Vorliegen eines Erfüllungsrückstands seitens der Y-GmbH, da die Erfüllung (Beseitigung der Infrastrukturassets) im vorliegenden Fall nicht während der Mietlaufzeit, sondern erst bei Vertragsende zu erfolgen hatte (Rz. 102).

Insbesondere lehnt das Finanzgericht die Anwendung der vom BFH aufgestellten Grundsätze zur Aktivierung eines Pachterneuerungsanspruchs (Urteil v 17.2.1998, VIII R 28/95) ab, da sich der dort entschiedene vom vorliegenden Fall unterscheide (Rz. 104). Angesichts der Ausführungen dazu sieht sich das Finanzgericht Köln auch nicht gezwungen auf die Rechtsprechung des BFH zur Aktivierung einer Instandhaltungsverpflichtung einzugehen (Urteil vom

12.2.2015, IV R 29/12, (Rz. 107)). Auch aus dem Urteil des BFH zur Realisierung von Mieterträgen anlässlich der Überlassung von Kraftfahrzeugen (Urteil v. 20.5.1992 (X R 49/89) ergebe sich nichts anderes, denn die Frage, ob der Anspruch der Klägerin gegen die Y-GmbH auf Zahlung der Miete in den Streitjahren entstanden ist, stand nicht im Streit (Rz. 109).

III. Körperschaftsteuer

1. Gleichzeitige Zahlung von Geschäftsführergehalt und Pension

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 3. September 2024 ein Schreiben veröffentlicht, in dem es zu den Folgen des BFH-Urteils vom 15. März 2023, I R 41/19 Stellung genommen und sein Schreiben vom 18. September 2017 (BStBl 2017 I S. 1293) angepasst hat.

BMF, Schreiben vom 30.8.2024, IV C 2 - S 2742/22/10003 :009

I. Hintergrund

Der BFH hatte in seinem Urteil I R 41/19 seine Rechtsprechung zu vGA so fortentwickelt, dass eine vGA nicht vorliegen soll, wenn nach dem Eintritt des Versorgungsfalles neben der Versorgungsleistung bei voller Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer für diese Tätigkeit lediglich ein reduziertes Gehalt gezahlt und die Gehaltszahlung die Differenz zwischen der Versorgungszahlung und den letzten Aktivbezügen nicht überschreitet.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat das BMF die Randnummer 10 seines Schreibens vom 18. September 2017 (BStBl I S. 1293) nun entsprechend angepasst.

Weiterhin stellt das BMF klar, dass dem BFH, soweit erin Rn. 28 des Urteils vom 15. März 2023, a. a. O., die – nicht entscheidungserhebliche – Auffassung vertritt, dass eine Weiter- oder Folgebeschäftigung mit reduzierten Arbeitszeiten/Aufgabenbereichen dazu führen könne, dass die Differenz zwischen Versorgung und letzten Aktivbezügen nicht vollständig ausgeschöpft werden könne, ohne eine vGA auszulösen, dem nicht beizupflichten sei. An der bisherigen abweichenden Verwaltungsauffassung, dass eine Teilzeittätigkeit nicht mit dem Aufgabenbild eines GesellschafterGeschäftsführers vereinbar ist, wird festgehalten.

2. Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 4-7 KStG auf KapGes mit natürlicher Person als Gesellschafter und auf Teilwertabschreibungen auf Zinsforderungen

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG auch auf ein Darlehen zwischen Schwesterkapitalgesellschaften anzuwenden ist, wenn an der Darlehensgeberin ausschließlich eine natürliche Person beteiligt ist. Die Abschreibung von Zinsforderungen fällt hingegen nur dann unter § 8b Abs. 3 Satz 4 (oder Satz 8) KStG, wenn bzgl. der Zinsen eine Darlehensabrede existiert.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16. April 2024 (8 K 8073/22); die Revision ist beim BFH unter dem Az. I R 13/24 anhängig.

1. Sachverhalt

Die Klägerin, eine inländische GmbH, hatte zu Beginn des streitigen VZ 2013 diverse Forderungen gegen ihre Schwestergesellschaft, ebenfalls eine GmbH. Dieselbe natürliche Person war an der Klägerin zu 100% und an der Schwestergesellschaft zu 66% beteiligt. An der Schwestergesellschaft war außerdem deren Geschäftsführer zu 34% beteiligt.

Die Klägerin hatte der Schwestergesellschaft u.a. im Jahr 2012 dreimal Darlehen in unterschiedlicher Höhe gewährt.

Wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Schwestergesellschaft schlossen beide Gesellschaften am 29.11.2013 eine Rangrücktrittsvereinbarung, nach der die Klägerin „zur Vermeidung/Beseitigung einer etwa gegebenen oder in Zukunft auftretenden Überschuldung“ der Schwestergesellschaft mit ihren Forderungen aus den o.a. Darlehen hinter die Forderungen im Sinne des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO“ zurücktrat. Außerdem erklärte die Klägerin den Verzicht auf die seit 1.1.2013 aufgelaufenen Zinsen.

In ihrer Steuerbilanz zum 31.12.2013 schrieb die Klägerin die Darlehens- und Zinsforderungen auf den niedrigeren Teilwert von 0 Euro ab.

Im Jahr 2014 lehnte das zuständige Insolvenzgericht den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Schwestergesellschaft mangels Masse ab. Im Jahr 2015 wurde die Schwestergesellschaft aus dem Handelsregister gelöscht.

Nach einer Bp. änderte das Finanzamt im Februar 2020 den Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheid der Klägerin. Es behandelte den Aufwand aus den Teilwertabschreibungen zum 31.12.2013 als steuerlich nicht abziehbar gem. § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG. Dagegen richtet sich die Klage.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat entschieden, dass die Klägerin die Teilwertabschreibungen in ihrer Steuerbilanz zum 31.12.2013 zu Recht vorgenommen habe.

Das Finanzamt sei jedoch ebenfalls zu Recht davon ausgegangen, dass der Aufwand aus der Abschreibung der Darlehen steuerlich nach § 8b Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Satz 5 KStG nicht abziehbar sei. Die Klägerin sei – als 100%-ige Tochtergesellschaft – eine dem Gesellschafter der Schwestergesellschaft nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG. § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG sei auch dann auf Gewinnminderungen aus Rechtsbeziehungen zwischen Schwestergesellschaften anzuwenden, wenn an der Darlehensgeberin – wie im Streitfall – nur natürliche Personen beteiligt seien.

Der z.T. in der Literatur befürworteten Ansicht, wonach § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG einschränkend dahingehend ausgelegt werden müsse, dass die Vorschrift diese Fallkonstellation nicht erfasse, weil Sinn der Vorschrift die Verhinderung der Umgehung des § 8b Abs. 3 Satz 4

KStG sei und diese Vorschrift auf eine natürliche Person als Darlehensgeberin auch nicht angewendet werde, sei nicht zu folgen.

Es sei vielmehr entscheidend, dass die in Rede stehende Gewinnminderung bei einem Körperschaftsteuersubjekt eingetreten sei. Die Entscheidung des Gesetzgebers, in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417) eine entsprechende Vorschrift im Einkommensteuerrecht zu erlassen, spreche ebenfalls gegen die einschränkende Auslegung des § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG.

Das Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Satz 5 KStG werde nicht durch Satz 6 der Vorschrift (heute: Satz 7) ausgeschlossen, denn die Klägerin habe die Fremdüblichkeit der Darlehen nicht nachgewiesen.

Nicht zuzustimmen sei dem Finanzamt jedoch hinsichtlich der steuerlichen Nichtberücksichtigung der Abschreibung der Zinsforderungen. Solange Zinsforderungen nicht – wie Darlehen – über einen längeren Zeitraum stehengelassen würden, fielen diese weder unter § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG noch unter Satz 8 der Vorschrift. Da die im Jahr 2013 entstandenen Zinsforderungen noch in demselben Jahr abgeschrieben worden seien, könne keine Rede von einer Darlehensvereinbarung bzgl. der Zinsen seien.

Bezüglich der Zinsforderung gab das Finanzgericht der Klage demzufolge statt und erkannte die steuerliche Abziehbarkeit der Abschreibung an.

IV. Umsatzsteuer

1. Aufteilungsgebot für Beherbergungsleistungen auf dem unionsrechtlichen Prüfstand

Der BFH v. 10.1.2024 – XI R 11/23, DStR 2024, 1360, v. 10.1.2023 – XI R 13/23, DStR 2024, 1367 und v. 10.1.1023 – XI R 14/23, DStR 2024, 1369 legte dem EuGH die Frage vor, ob die nach deutschem Umsatzsteuerrecht gebotene Aufteilung bei Hoteldienstleistungen in ermäßigt besteuerte Übernachtungsleistungen (kurzfristige Beherbergung von Fremden) einerseits und dem vollen Steuersatz unterliegende Nebenleistungen (wie die Überlassung von Parkplätzen, Bereitstellung von Fitness- und Wellnesseinrichtungen und Frühstücksleistungen) andererseits unionskonform ist:

BFH v. 10.1.2024 – XI R 11 23 (Parkplatzüberlassung)

BFH v. 10.1.2024 – XI R 13 23 (Frühstück)

BFH v. 10.1.2024 – XI R 14 23 (Parkplatz, Fitness und Wellness, WLAN).

I. Rechtsgrundlage:

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UstG gilt der ermäßigte Steuersatz bei Vermietung von Wohn- und Schlafräumen „nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind“.

Das gesetzliche Aufteilungsgebot verdrängt nach bisherigem Verständnis den Grundsatz, dass eine (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt (Abschn. 12.16 Abs. 8 UStAE). Unter das gesetzliche Aufteilungsverbot sollen danach beispielsweise Hotel-Verpflegungsleistungen (z.B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, „All inclusive“), Telefon- und Internetnutzungen, Wellnessangebote etc. fallen.

II. Aktuelle EuGH-Rechtsprechung:

Der EuGH entschied schon mehrfach zum einheitlichen Steuersatz bei einheitlicher Leistung:

EuGH v. 18.1.2018 – C 463/16 „Stadion Amsterdam CV“, DStR 2018, 246 (Centrale-Rundbrief 3/2018) – einheitlicher Steuersatz bei Eintritt für Stadionführung und Museumsbesuch

EuGH v. 4.5.2023 – C-516/21 „Finanzamt X () und machines fixés à demeure“, DStR 2023, 1076 (Centrale-Rundbrief 6/2023) – einheitlicher Steuersatz bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen (Stallgebäude und Puten-aufzuchtvorrichtungen) – keine Aufteilung in steuerfreie Vermietung des Gebäudes vs. steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen.

III. BFH-Folgeentscheidung:

Der BFH v. 17.8.2023 – V R 7/23 (V R 22/20), DStR 2023, 2005 folgte der Entscheidung des EuGH v. 4.5.2023 – C-516/21 unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ist nicht mehr als Aufteilungsgebot zu verstehen und daher nicht auf die Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzuwenden, wenn es sich hierbei um eine Nebenleistung zur Verpachtung eines Gebäudes als Hauptleistung handelt, die steuerfrei ist, so dass eine einheitliche Leistung vorliegt.

IV. Neue EuGH-Vorlagen:

Mit den oben genannten EuGH-Vorlagen stellt der BFH nun auch das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG bei ermäßigt belasteten Leistungen in Frage. Sollte der EuGH dieses deutsche Aufteilungsgebot als unionswidrig erachten, könnten bisher aufgrund des Aufteilungsgebots zu separierende „Extraleistungen“ als unselbständige Nebenleistungen einer einheitlichen Leistung „Hotelübernachtung“ dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

V. Hinweise für die Praxis:

Wer Beherbergungsleistungen zum ermäßigten Steuersatz erbringt, sollte überprüfen, inwieweit Leistungen aufgrund des Aufteilungsgebots nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG bisher dem vollen Umsatzsteuersatz unterworfen werden. Die Handlungsmöglichkeiten für bereits ergangene Umsatzsteuerbescheide und für zukünftige Abrechnungen sollten im Einzelfall überprüft werden.

2. Deutsche Regelung zur Organschaft vom EuGH nicht beanstandet

Der EuGH hat auf den Vorlagebeschluss des BFH vom 26.1.2023 (V R 20/22) in seinem Urteil entschieden, dass gegen Entgelt erbrachte Leistungen zwischen Personen, die ein und derselben Mehrwertsteuergruppe angehören, die aus rechtlich selbständigen, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbundenen Personen besteht und von einem Mitgliedstaat als einzige Steuerpflichtige bestimmt wird, selbst dann nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn die vom Empfänger dieser Leistungen geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf.

EuGH v. 11.7.2024 Rs. C-184/23 - Finanzamt T

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist Trägerin einer Universität. Sie erbrachte umsatzsteuerbare Leistungen und nahm auch nicht umsatzsteuerbare hoheitliche Aufgaben wahr. Sie war Organträgerin einer GmbH, die für die Klägerin unter anderem entgeltliche Reinigungsarbeiten erbrachte. Diese Leistungen erstreckten sich sowohl auf unternehmerisch (Krankenhausbetrieb) als auch auf hoheitlich (für den eigentlichen Universitätsbetrieb) genutzte Flächen.

Der BFH hatte festgestellt, dass verschiedene Generalanwälte in ihren Schlussanträgen unterschiedliche Meinungen darüber geäußert haben, ob Innenumsätze zwischen Mitgliedern einer Mehrwertsteuergruppe steuerbar seien.

Einerseits argumentieren einige Generalanwälte, dass solche Innenumsätze innerhalb der Gruppe als Insichgeschäfte betrachtet werden sollten, die mehrwertsteuerrechtlich nicht relevant sind (Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in den Rs. Kommission/Irland vom 27.11.2012, C-85/11, Rz 42, und Kommission/Schweden vom 27.11.2012, C-480/10, Rz 40; Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi in den Rs. Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt vom 26.3.2015, C-108/14 und C-109/14, Rz 49). Generalanwalt van Gerven unterstützte diese Ansicht in der Rs. Polysar Investments Netherlands (Schlussanträge vom 24.4.1991, C-60/90, Rz 9).

Andererseits gibt es Meinungen, dass solche Innenumsätze steuerlich relevant sind. Generalanwältin Medina argumentierte in ihren Schlussanträgen vom 27.1.2022 in der Rs. C-269/20 - Finanzamt T und vom 13.1.2022 in der Rs. C 141/20 - Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, dass diese Umsätze der Steuer unterliegen und damit steuerbar seien, und illustrierte dies mit einem Berechnungsbeispiel.

Der BFH legte daher folgende Fragen dem EuGH vor:

Führt die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG dazu, dass entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie unterliegen?

Unterliegen entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsempfänger nicht (oder nur teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der EuGH kommt in seinem Urteil zum Ergebnis, dass Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen sind, dass gegen Entgelt erbrachte Leistungen zwischen Personen, die ein und derselben Mehrwertsteuergruppe angehören, die aus rechtlich selbständigen, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbundenen Personen besteht und von einem Mitgliedstaat als einzige Steuerpflichtige bestimmt wird, selbst dann nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn die vom Empfänger dieser Leistungen geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf.

Nach dem EuGH müssen durch die Umsetzung von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG die betreffenden nationalen Regelungen es den Einheiten ermöglichen, zusammen als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt zu werden, anstatt als separate Mehrwertsteuerpflichtige. Wenn ein Mitgliedstaat diese Regelung anwendet, müssen die betroffenen Einheiten innerhalb der Mehrwertsteuergruppe nicht mehr als separate Steuerpflichtige im Sinne von Art. 4 Abs. 1 gelten. Folglich dürfen die Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe keine getrennten Mehrwertsteuererklärungen abgeben, da nur der einzige Steuerpflichtige dazu befugt ist. Diese Regelung schließt auch aus, dass Mitglieder der Gruppe für Mehrwertsteuerzwecke als getrennte Steuerpflichtige behandelt werden.

Zusätzlich wird klargestellt, dass Leistungen, die von einem Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe an ein anderes Mitglied gegen Entgelt erbracht werden, nicht als separate steuerpflichtige Umsätze betrachtet werden können. Der Mehrwertsteuerausschuss und die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der MwSt-Gruppe gemäß Artikel 11 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unterstützen diese Auffassung, indem sie feststellen, dass solche internen Umsätze innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe steuerlich nicht existent sind.

Schließlich wird darauf hingewiesen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug bei einer Mehrwertsteuergruppe der Gruppe selbst zusteht und nicht den einzelnen Mitgliedern. In den Urteilen vom 1.12.2022 wird zudem erörtert, dass ein Mitgliedstaat den Organträger der Gruppe als einzigen Steuerpflichtigen bestimmen kann, wenn dies steuerlich zum gleichen Ergebnis führt, wie wenn die Mehrwertsteuergruppe selbst als Steuerpflichtige behandelt würde. Die Gefahr von Steuerverlusten bezieht sich primär auf die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und nicht auf spezielle nationale Regelungen.

III. Hinweise für die Praxis:

Der Themenkreis der „umsatzsteuerlichen Organschaft“ beschäftigt angesichts der Rechtsprechung des BFH in den vergangenen Jahren verstärkt betroffene Unternehmen. Auf der einen Seite können manche Unternehmen signifikante Umsatzsteuervorteile (nicht steuerbare Innenleistungen insbesondere bei Unternehmen, die nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt sind) ziehen. Auf der anderen Seite werden die Unternehmen durch eine umsatzsteuerliche Organschaft mit all ihren Konsequenzen (z.B. Haftung, geändertes Reporting, Auswirkung auf die Quote des Vorsteuerabzugs etc.) belastet.

Die Frage, ob Innenumsätze zwischen Mitgliedern einer Mehrwertsteuergruppe steuerbar seien, ist nunmehr durch den EuGH geklärt. Im Ergebnis hat der EuGH somit die deutschen Organschaftsregelungen nicht beanstandet.

Der Status quo in Deutschland ist dennoch unbefriedigend. Die Rechtsfolgen der Organschaft sind nicht als Optionsrecht ausgestaltet. Allerdings sind die Eingliederungsvoraussetzungen der Organschaft von Gesetzes wegen nicht so hinreichend genau definiert und konkretisiert, dass man von Rechtssicherheit und Rechtsklarheit sprechen kann.

Aus Sicht der als Organschaft agierenden Steuerpflichtigen gilt es nach heutigem Stand für das Vorliegen der Eingliederungsvoraussetzungen jeweils in der möglichst stärksten Ausprägung zu sorgen, um letztlich Diskussionen im Rahmen von Betriebsprüfungen zu vermeiden.

3. Voraussetzungen für das tatsächliche Überschreiten der Kleinunternehmer-Prognose

Für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG ist im Jahr der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit allein auf den voraussichtlichen Umsatz des laufenden Kalenderjahres abzustellen; hier ist die Grenze von 22.000 € maßgebend. Der relevante Jahresumsatz für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG ist im "Erstjahr" der unternehmerischen Tätigkeit grundsätzlich auf Basis der vom Unternehmer prognostizierten Zahlen zum Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit festzustellen.

FG München vom 27.2.2024 - 5 K 1794/22

I. Sachverhalt:
Der Kläger war seit dem 17.12.2014 Gesellschafter einer GmbH. Ab dem 15.12.2015 war er neben einem E. Geschäftsführer der GmbH. Ein zwischen dem Kläger und der GmbH abgeschlossener Dienstvertrag vom 8.9.2016 über seine Anstellung als Geschäftsführer trat erst mit Wirkung vom 1.7.2016 in Kraft. Der Kläger hatte seine Geschäftsführertätigkeit bis zum 1.7.2016 unentgeltlich ausgeführt. Später hat der Kläger aber für diese Tätigkeit für den Zeitraum Februar 2016 bis Juni 2016 eine Rechnung mit Datum vom 16.9.2016 über 40.000 € ausgestellt, die von der GmbH auch bezahlt wurde. Die GmbH hatte zuvor mit Gesellschafterbeschluss beschlossen, dem Kläger eine einmalige "Entschädigung" für seine Tätigkeiten zwischen Februar und Juni 2016 auszubezahlen.

Das Finanzamt erlangte nachfolgend Kenntnis von dieser Rechnung und erachtete den Vorgang als umsatzsteuerpflichtig. Da noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war, erfolgte eine Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2016, wobei die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO mangels Abgabe einer Steuererklärung geschätzt wurden. Dem Umsatzsteuerbescheid für 2016 wurden Umsätze zum Regelsteuersatz von 40.000 € zugrunde gelegt, woraus sich eine Umsatzsteuer von 7.600 € ergab; dabei wurden Vorsteuerbeträge mit 0 € angesetzt. Zudem wurde ein Verspätungszuschlag in Höhe von 760 € angesetzt.

Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer für 2016 im Einspruchsverfahren unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung auf 6.386 € herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Hiergegen wandte sich der Kläger im Wesentlichen mit der Begründung, dass er zu keiner Zeit als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG tätig gewesen sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der Klage statt und hob den Umsatzsteuerbescheid für 2016 auf.

Der Kläger war zwar unternehmerisch tätig geworden, wegen der Geltung der Kleinunternehmerregelung konnte die Umsatzsteuer aber nicht erhoben werden.

Für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG ist im Jahr der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit allein auf den voraussichtlichen Umsatz des laufenden Kalenderjahres abzustellen; hier ist die Grenze von 22.000 € maßgebend. Der relevante Jahresumsatz für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG ist im "Erstjahr" der unternehmerischen Tätigkeit grundsätzlich auf Basis der vom Unternehmer prognostizierten Zahlen zum Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit festzustellen.

Hier war die Grenze von 17.500 € für das laufende Jahr 2016 zwar durch die im September 2016 erstellte Rechnung mit dem Rechnungsbetrag von 40.000 € tatsächlich überschritten. Darauf kam es aber letztlich nicht an, denn der relevante Umsatz in dem "Erstjahr" war grundsätzlich auf Basis der vom Unternehmer prognostizierten Zahlen zu prüfen. Zur Überzeugung des Gerichts konnte der Kläger hier bei seiner Prognose aufgrund der Umstände des vorliegenden Sachverhalts bei Aufnahme seiner unternehmerischen Tätigkeit im Februar 2016 nicht von einer Überschreitung der relevanten Umsatzgrenze von 17.500 € ausgehen, denn zwischen ihm und der GmbH bestand zu diesem Zeitpunkt die Vereinbarung, dass er zunächst unentgeltlich tätig werden sollte.

Als Zeitpunkt für die Vornahme der Prognoseentscheidung war auf den Beginn der unternehmerischen Tätigkeit - hier im Februar 2016 - und nicht auf den Zeitpunkt der Erstellung der Rechnung am 16.9.2016 oder der Fassung des Gesellschafterbeschlusses der GmbH aus September 2016 abzustellen, denn die unternehmerische Tätigkeit des Klägers war zu diesem späteren Zeitraum bereits abgeschlossen. Für diese Sichtweise sprach auch der Gesetzeswortlaut des § 19 Abs. 1 UStG, nach dem auf den "voraussichtlichen" Jahresumsatz - hier die 17.500 € - abzustellen war; eine solche Prognose stellt aber immer eine Aussage über Ereignisse oder Entwicklungen in der Zukunft dar. Jede Prognose beinhaltet zudem immer das Risiko, dass sie im konkreten Fall unrichtig sein kann.

V. Abgabenordnung

1. Zur Korrektur bestandskräftiger Steuerbescheide nach Außenprüfung

Darf das Finanzamt bestandskräftige Einkommensteuerbescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nach einer Außenprüfung ändern und wenn ja, unter welchen Umständen? Der BFH hat entschieden, dass die Art und Weise, in der ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, seine Aufzeichnungen geführt hat, eine Tatsache ist, die - wird sie dem Finanzamt nachträglich bekannt - zur Korrektur eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids führen kann.

BFH v. 6.5.2024 - III R 14/22

I. Sachverhalt:

Der Kläger war als Einzelhändler tätig und ermittelte seinen Gewinn im Wege der Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG). Das Finanzamt veranlagte ihn zunächst erklärungsgemäß und ohne Vorbehalt der Nachprüfung. Eine spätere Außenprüfung beanstandete die Aufzeichnungen des Klägers als formell mangelhaft und führte zu einer Hinzuschätzung. Das Finanzamt änderte daraufhin die bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide der Streitjahre. Dies sei auch verfahrensrechtlich zulässig, da im Rahmen der Außenprüfung nachträglich steuererhöhende Tatsachen bekannt geworden seien (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Dem folgte der BFH im Grundsatz und wies die Sache an das FG zurück.

§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO lässt eine Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide nicht nur dann zu, wenn sicher feststeht, dass der Steuerpflichtige Betriebseinnahmen nicht aufgezeichnet hat. Auch die Art und Weise, in der der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungen geführt hat, ist eine Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Dies gilt für Aufzeichnungen über den Wareneingang (§ 143 AO) ebenso wie für sonstige Aufzeichnungen oder die übrige Belegsammlung eines Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, auch wenn § 4 Abs. 3 EStG keine Verpflichtung zur förmlichen Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben vorsieht.

Darüber, ob im Streitfall eine Änderung der bestandskräftigen Steuerbescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig war, konnte allerdings - mangels hinreichender Feststellungen des Finanzgerichts zur Rechtserheblichkeit - nicht abschließend entschieden werden.

Die Tatsache, ob und wie der Steuerpflichtige seine Bareinnahmen aufgezeichnet hat, ist rechtserheblich, wenn das Finanzamt bei deren vollständiger Kenntnis bereits im Zeitpunkt der Veranlagung zur Schätzung befugt gewesen wäre und deswegen eine höhere Steuer fest-

gesetzt hätte. Da eine Schätzungsbefugnis des Finanzamts in bestimmten Fällen auch bei (lediglich) formellen Mängeln der Aufzeichnungen über Bareinnahmen besteht, muss das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang prüfen, ob die Unterlagen des Klägers Mängel aufwiesen, die zur Hinzuschätzung von Betriebseinnahmen führen.

2. Höhe der ADV-Zinsen ab 2019 verfassungswidrig?

Der höhere Zinssatz bei Festsetzung von Aussetzungszinsen im Vergleich zu Zinsen nach § 233a AO ist nach Auffassung des BFH seit 2019 verfassungswidrig. Wenngleich bis zu einer Entscheidung des BVerfG Jahre vergehen werden, muss bereits gegenwärtig nicht nur gegen ADV-Zinsbescheide verfahrensrechtlich vorgegangen werden, um von einer künftigen positiven BVerfG-Entscheidung profitieren zu können.

BFH Beschluss v. 8.5.2024 – VIII R 9/23

I. Hintergrund:

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nach Maßgabe von §§ 233 ff. AO verzinst. In den §§ 233a bis 237 AO sind folgende Verzinsungen geregelt:

- § 233a AO: Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen
- § 234 AO: Stundungszinsen
- § 235 AO: Verzinsung von hinterzogenen Steuern
- § 236 AO: Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge
- § 237 AO: Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung

Die Höhe und die Berechnung der Zinsen ergibt sich aus § 238 AO.

Durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung v. 12.7.2022 (BGBl I 2022, 1142) hat der Gesetzgeber **ab dem 1.1.2019 den Zinssatz für Verzinsungstatbestände nach § 233a AO** auf 0,15 % für jeden Monat (jährlich: 1,8 %) **reduziert** (§ 238 Abs. 1a AO). Die gesetzliche Änderung waren nach den Beschlüsse des BVerfG v. 8.7.2021 (1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17, BGBl I 2021, 4303) nötig, wonach der ursprüngliche Zinssatz von 0,5 % pro Monat für Verzinsungszeiträume ab 2019 mit dem GG unvereinbar und nicht mehr anzuwenden war. Der Zinssatz erwies sich in den Fällen des § 233a AO und vor dem Hintergrund des anhaltend niedrigen Zinsniveaus als „**evident nicht mehr realitätsgerecht**“. Mit dem vorgenannten Gesetz war der Gesetzgeber der Verpflichtung des BVerfG nachgekommen, bis zum 31.7.2022 eine gesetzliche Neuregelung rückwirkend ab 2019 zu verabschieden.

Folglich existiert seit 2019 eine **Zinssatzspreizung**, da für die anderen Verzinsungstatbestände der monatliche Zinssatz weiterhin bei 0,5 % (jährlich: 6 %) liegt.

Der BFH hat nunmehr die Frage zu entscheiden, ob die Höhe der Aussetzungszinsen von 0,5 % monatlich (6 % p. a.) unvereinbar mit dem Grundgesetz ist.

II. Sachverhalt:

ADV-Zinsen für 78 Monate

Der dem BFH-Beschluss zugrunde liegende Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Der Kläger wandte sich mit dem Einspruch und Klage gegen seine Veranlagung zur Einkommensteuer 2012.
- Auf Antrag des Klägers setzte das Finanzamt die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2012 i.H.v. 22.600 EUR (Einkommensteuer) und 1.350 EUR (Solidaritätszuschlag) ab deren Fälligkeit aus.
- Die Klage war erfolglos.

- Anschließend setzte das Finanzamt Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 2012 und zum Solidaritätszuschlag 2012 für die Zeit vom 22.9.2014 bis zum 15.4.2021 fest und zwar mit dem gesetzlichen Zinssatz von 0,5 % für 78 volle Monate in Höhe von 8.814 EUR (Einkommensteuer) und 526 EUR (Solidaritätszuschlag).
- Auf den Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 15.4.2021 entfielen Zinsen von 3.051 EUR (Einkommensteuer) und 182,25 EUR (Solidaritätszuschlag).
- Dagegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Der Einspruch ruhte zunächst wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die Höhe des gesetzlichen Zinssatzes. Nach dem Beschluss des BVerfG v. 8.7.2021 (1 BvR 2237/14) zur Unvereinbarkeit des Zinssatzes bei der Vollverzinsung nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO mit Art. 3 Abs. 1 GG wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

Mit der dagegen erhobenen Klage machte der Kläger geltend, die AdV-Zinsen seien der Höhe nach seit dem 1.1.2019 verfassungswidrig und dürften nicht mehr erhoben werden.

FG Münster: Höhe der Aussetzungszinsen auch ab 2019 verfassungsgemäß

Das FG Münster bestätigte mit Urteil v. 8.3.2023 (6 K 2094/22 E) die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung. Die Höhe der Aussetzungszinsen verstoße – anders als die Höhe der Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO – nicht gegen das Verfassungsrecht.

III. Entscheidung des BFH:

Vorlage an das BVerfG

Der BFH hat das Revisionsverfahren ausgesetzt und eine Entscheidung des BVerfG eingeholt.

Zumindest der VIII. Senat des BFH ist davon überzeugt, dass die Höhe der ADV-Zinsen seit dem 1.1.2019 bis zum 15.4.2021 gegen Art. 3 GG verstoße.

- Die Belastung mit AdV-Zinsen i.H.v. 0,5 % monatlich führe zumindest während einer anhaltenden strukturellen Niedrigzinsphase zu **mehr als nur einer Liquiditätsvorteilsabschöpfung** (Rz. 69).
- Der Zinssatz bei ADV-Zinsen sei zumindest ab 2019 **unverhältnismäßig hoch** (Rz. 71 ff).
- Eine **Ungleichbehandlung zur Höhe der § 233a AO-Zinsen** liegt zudem vor. Steuerpflichtige, deren Steuerzahlungen zunächst ausgesetzt werden, werden im Vergleich zu Steuerpflichtigen, deren Steuer erst nachträglich festgesetzt wird und bei denen Nachzahlungszinsen entstehen, ungleich behandelt. Die seit 2019 geltende Zinssatzspreizung ist nach Auffassung des VIII. Senats des BFH verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen. Die Ungleichbehandlung könne auch nicht mit der Begründung verneint werden, die Steuerpflichtigen hätten es (mehr oder weniger) selbst in der Hand, ob AdV-Zinsen entstehen. Durch die Antragsstellung nehme man zwar bewusst das Risiko von AdV-Zinsen in Kauf. Gleichwohl dürften diese Zinsen der Höhe nach nicht mehr als nur einen Liquiditätsvorteil abschöpfen (Rz. 75 ff.) und es dürfte im Vergleich zur Verzinsungshöhe nach § 233a AO nicht zu einer Ungleichbehandlung kommen. Dies sei aber seit 2019 der Fall.

Weitreichende Praxisfolgen

Der BFH-Beschluss ist für die Jahre ab 2019 bereits gegenwärtig überaus praxisbedeutsam.

Welche Verzinsungstatbestände sind dem Grunde nach betroffen?

Eine Ungleichbehandlung aufgrund einer Zinssatzspreizung und einer Abschöpfung mehr als nur eines Liquiditätsvorteils betrifft nicht nur die Höhe der Aussetzungszinsen (§ 237 AO). Auch folgende weitere Verzinsungstatbestände dürften von der Diskussion über die verfassungswidrige Zinshöhe erfasst sein:

- § 234 AO: Stundungszinsen
- § 235 AO: Verzinsung von hinterzogenen Steuern
- § 236 AO: Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge

Fraglich bleibt, ob auch die Höhe des Säumniszuschlags als verfassungswidrig zu beurteilen ist.

Welche Verzinsungszeiträume sind betroffen?

Im Entscheidungsfall war über den Zinszeitraum vom 1.1.2019 bis zum 15.4.2021 zu entscheiden. Die Zinssatzspreizung zur Zinshöhe nach § 233a AO gilt gegenwärtig weiterhin und ist unabhängig vom geänderten Zinsniveau nicht zu rechtfertigen. Hieraus folgt aus meiner Sicht, dass sich die Frage der Verfassungswidrigkeit für Zeiträume ab 2019 und zwar über den 15.4.2021 hinaus stellt.

Wie ist mit gegenwärtigen Zinsbescheiden umzugehen?

Gegen Zinsbescheide, die

- Stundungszinsen (§ 234 AO),
- Hinterziehungszinsen (§ 235 AO),
- Prozesszinsen (§ 236 AO) und
- Aussetzungszinsen (§ 237 AO)

betreffen, sollte für Verzinsungszeiträume ab 2019 Einspruch eingelegt und das Ruhen des Verfahrens wegen des beim BVerfG anhängigen Verfahrens (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO) beantragt werden.

Durch die Einlegung des Einspruchs kann zudem ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) der ab 2019 strittigen Zinszahlung gestellt werden. M. E. ist seit 2019 eine Zinsfestsetzung oberhalb der Zinshöhe nach § 233a AO rechtlich ernstlich zweifelhaft und auszusetzen.

Ein weitergehendes Kostenrisiko entsteht durch die Aussetzung der Vollziehung der streitigen Zinsen nicht. Bei den Zinsen handelt es sich um steuerliche Nebenleistung (§ 3 Abs. 4 Nr. 4 AO), die nicht zu verzinsen sind (§ 233 AO).

Sofern die Finanzverwaltung künftigen Zinsbescheiden einen Vorläufigkeitsvermerk (§ 165 AO) beifügt, bleiben die Bescheide bis zur Entscheidung des BVerfG offen. Allerdings besteht ohne Einspruchsverfahrens keine Möglichkeit, die Aussetzung der Vollziehung der strittigen Zinszahlung erfolgreich zu beantragen. Eine Einspruchseinlegung dürfte daher vorrangig zu empfehlen sein.

Mögliche gesetzgeberische Reaktion

Bis zu einer Entscheidung des BVerfG dürften Jahre vergehen. Gleichwohl sollte der Gesetzgeber sich auch wegen der haushaltsrechtlichen Risiken für eine frühzeitige gesetzliche

Gleichbehandlung sämtlicher Verzinsungstatbestände entscheiden. Um fortdauernde Diskussionen über die Zinssatzhöhe und der Frage der (erhöhten) Liquiditätsvorteilsabschöpfung zu verhindern, sollte künftig eine Koppelung an die Höhe des Basiszinssatzes nach § 247 BGB nachgedacht werden. So können auch künftige Musterverfahren bezüglicher der Zinssatzhöhe verhindert werden. Die technische Umsetzung eines gekoppelten Zinssatzes ist Sache der Finanzverwaltung; verlangt man von Unternehmen die kurzfristige Einführung von E-Rechnungen im B2B-Bereich, sollte auch die Finanzverwaltung innerhalb kurzer Zeit eine Umsetzung einer gleitenden Zinssatzänderung umsetzen können.

VI. Gewerbesteuer

1. Gewerbesteuerkürzung: Schädliche Nebenleistung zur Vermietung

Wann ist die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung möglich? Der BFH hat hierüber im Fall vermieteter Seniorenwohnungen entschieden. Demnach liegt ein Verstoß gegen den Ausschließlichkeitsgrundsatz nach § 9 GewStG vor, wenn Vermieter gegen eine deutlich erhöhte Mietzahlung ihren Mietern Dienstleistungen Dritter vermitteln, die wiederum vertraglich von der Dauer des Mietverhältnisses abhängig sind.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass ein Verstoß gegen den Ausschließlichkeitsgrundsatz i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vorliegt, wenn der Vermieter von Seniorenwohnungen die Mieter dabei unterstützt, vergünstigte Dienstleistungsverträge abzuschließen und dafür eine erhöhte Miete erhält.

Zudem bestätigte der BFH, dass der Grundbesitz auch dann dem Gewerbebetrieb i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG dient, wenn er zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters gehört und keine Kapitalgesellschaft zwischengeschaltet wurde.

BFH vom 13.06.2024 - III R 26/21

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH (K), die mehrere Wohnungen an Senioren vermietet. Ihre Gesellschafter überließen ihr dazu ein Grundstück, auf dem eine Seniorenresidenz errichtet wurde.

Auf dem Nachbargrundstück wurde ein Hotel von einer GmbH & Co. KG (G) betrieben, an der die Gesellschafter der K ebenfalls beteiligt waren. K bot den Mietern neben den Wohnungen auch Dienstleistungen der G (u.a. die wöchentliche Reinigung der Wohnungen, einen Fahrdienst und die Teilnahme an den Programmen des Hotels) an.

Diese Dienstleistungen wurden zusammen mit den Mietverträgen abgeschlossen. Eine spätere Kündigung der Dienstleistungsverträge war nur gleichzeitig mit der Kündigung des Mietvertrags möglich.

Nach den Feststellungen des Finanzgerichts wurden die Dienstleistungen zu nicht marktüblichen, vergünstigten Preisen angeboten und waren für die Mieter der ausschlaggebende Grund, die Wohnungen zu beziehen.

Das Finanzamt sah nach einer Betriebsprüfung die Voraussetzungen für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung daher nicht als gegeben an und setzte einen höheren Gewerbesteuermessbetrag fest.

Einspruch und Klage der K wurden abgelehnt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auch der BFH sah die Revision als unbegründet an und wies diese daher zurück.

Voraussetzungen für die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung

Neben der regulären gewerbesteuerlichen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG kann auf Antrag auch die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch genommen werden.

Bei der regulären Gewerbesteuerkürzung wird der Gewerbeertrag um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt, während bei der erweiterten Kürzung der Gewerbeertrag um die gesamten aus der Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes resultierenden Erträge gekürzt werden kann.

Eine Inanspruchnahme ist jedoch nur für Unternehmen möglich, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen. Übt das Unternehmen auch andere Tätigkeiten aus, sind die Voraussetzungen für die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung nicht gegeben.

Zur Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes gehören neben dem Abschluss von Mietverträgen auch Tätigkeiten wie z.B. die Bewachung des Objekts, Werbemaßnahmen, die Reinigung von Gemeinschaftsflächen im Vermietungsobjekt und in den zur Verwaltung genutzten Büroräumen.

Andere Nebentätigkeiten sind grundsätzlich schädlich, es sei denn, diese stehen mit der Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz im engeren Sinn zusammen und sind Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung.

Anwendung der Grundsätze auf den Streitfall

Die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung ist nach Auffassung des BFH im Streitfall zu versagen, da die Klägerin nicht ausschließlich Grundbesitz verwaltete und nutzte. Die Klägerin bot den Senioren nicht nur Mietverträge, sondern auch deutlich vergünstigte Dienstleistungsverträge mit der G an.

Aufgrund dessen wurde ein deutlich erhöhter Mietpreis verlangt. Die Dienstleistungsverträge wurden von der ebenfalls im Eigentum der Gesellschafter stehenden G angeboten und waren während der Mietzeit unkündbar.

Nach Auffassung des BFH stellt dies weder eine notwendige noch eine quantitativ geringfügige Nebentätigkeit zur Vermietung der seniorengerechten Wohnungen dar.

Der BFH geht von einer konkludenten Vereinbarung zwischen der K und der G im Hinblick auf die Überlassung der Dienstleistungsverträge aus, da bei der G aufgrund der geringen Vergütung kein wirtschaftliches Interesse an der Ausführung der Dienstleistungsverträge vorlag.

Dies war nach Auffassung des BFH auf die identischen Beteiligungsverhältnisse zurückzuführen, aufgrund derer auch eine Verschiebung der Einnahmen von der G auf die Klägerin gewollt war. Aufgrund dieser Abrede verwehrte der BFH der Klägerin die Nutzung der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung.

III. Hinweise für die Praxis:

Die im Streitfall behandelte Gestaltung zielte eindeutig darauf ab, die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung für einen möglichst hohen Anteil der im Rahmen der Verwaltung und Nutzung der Seniorenwohnung erzielten Erträge in Anspruch zu nehmen.

Grundsätzlich wäre dies jedoch nur für den Teil der Einnahmen möglich gewesen, der im Rahmen der Vermietung der Wohnungen erzielt wird. Die Erbringung der anderen - im Streitfall von der G erbrachten - Dienstleistungen waren von der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG jedoch nicht begünstigt. Der erhöhte Mietpreis stellte somit mittelbar auch eine Vergütung für die Erbringung der Dienstleistungen dar, weshalb die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG letztendlich verwehrt wurde.

Wie der Streitfall zeigt, ist bei entsprechenden Gestaltungen jedoch Vorsicht geboten, da die Kürzung der Gewerbesteuer nun nach der Entscheidung des BFH für sämtliche Einnahmen verwehrt wurde. Entsprechende Gestaltungen sollten daher mit Vorsicht gewählt werden.

2. Durchgriffsverbot bei umgekehrter Betriebsaufspaltung: BFH macht den Weg frei!

Die Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG ist nach wie vor ein hochaktuelles Thema in der Gestaltungsberatung. Durch die jüngere BFH-Rechtsprechung zur mittelbaren Beherrschung einer grundbesitzenden Personengesellschaft (16.9.21, IV R 7/18, BStBl II 22, 767) kam es jedoch zu Unsicherheiten bei entsprechenden Gestaltungsmodellen. War etwa auch das klassische Konzept einer Überlassung zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften gefährdet?

Eine aktuelle Entscheidung des BFH zu den Fällen einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung schafft hier höchst erfreuliche Klarheit für die Beratungspraxis.

BFH v. 22.2.24 - III R 13/23

I. Zum Hintergrund

Grundsätzlich wird die Summe des Gewinns gem. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG pauschal um 1,2 % des Einheitswerts (ab 2025: 0,11 % des Grundsteuerwerts) des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. Anstelle dieser einfachen Kürzung kann auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen die erweiterte Gewerbesteuerkürzung treten, womit sich für Grundstücksunternehmen u. U. sogar eine vollständige Befreiung des auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfallenden Gewerbeertrags erreichen lässt. Ziel der Gestaltungsberatung ist hierbei regelmäßig eine Allokation von Grundbesitz in eine Kapitalgesellschaft, da sich über diese Struktur nachhaltige steuerliche Entlastungseffekte konstruieren lassen (sog. „vermögensverwaltende GmbH“ mit einer effektiven Steuerbelastung i. H. v. 15,825 %).

Der Grundtatbestand der erweiterten Gewerbesteuerkürzung erfordert nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes (= begünstigte Haupttätigkeit), daneben stellt § 9 Nr. 1 S. 2 und 3 einen abgeschlossenen Katalog nicht begünstigter (= gewerbesteuerpflichtiger), jedoch darüber hinaus nicht schädlicher Nebentätigkeiten auf – z. B. die Verwaltung eigenen Kapitalvermögens. Hinsichtlich der begünstigten Haupttätigkeit, die grundsätzlich in der Vermietung und Verpachtung des (eigenen) Grundbesitzes besteht, jedoch auch den finalen Akt der Veräußerung des Grundbesitzes umfasst, ist eine Abgrenzung zu gewerblichen Tätigkeiten erforderlich. Relevant sind insbesondere Tätigkeiten, die zwar in erster Linie vermögensverwaltend sind, aber bei Überschreiten gewisser Schwellengrenzen oder Hinzutreten besonderer Umstände gewerblich werden.

Ein klassischer Versagungstatbestand ist hierbei die Qualifikation des grundbesitzenden Unternehmens als sog. Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Der Zweck der Besitzgesellschaft ist in diesen Fällen von vornherein nicht auf Vermögensverwaltung, sondern auf Teilnahme am Wirtschaftsverkehr und Partizipation an der durch die Betriebsgesellschaft verwirklichten Wertschöpfung gerichtet (BFH 16.9.21, IV R 7/18, BStBl II 22, 767).

Bislang galt daher das Mantra: Eine Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung kann die erweiterte Gewerbesteuerkürzung des § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG nicht in Anspruch nehmen. An dieser generellen Aussage ist nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH nicht

mehr festzuhalten. Dahin gehend bedarf es zunächst eines Blicks auf die verschiedenen Ausprägungen einer Betriebsaufspaltung. Je nach Rechtsform der Besitz- bzw. Betriebsgesellschaft als Kapitalgesellschaft (KapG) oder als Personengesellschaft (PersG) werden dahin gehend folgende Varianten einer Betriebsaufspaltung unterschieden:

Varianten einer Betriebsaufspaltung

	Besitzgesellschaft	Betriebsgesellschaft
Klassische Betriebsaufspaltung	PersG	KapG
Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	PersG	PersG
Umgekehrte Betriebsaufspaltung	KapG	PersG
Kapitalistische Betriebsaufspaltung	KapG	KapG

Wegen des Gestaltungsziels, die erweiterte Gewerbesteuerkürzung über eine KapG (regelmäßig in der Rechtsform einer GmbH) zu erlangen, haben somit die Fälle der umgekehrten und kapitalistischen Betriebsaufspaltung eine besondere Relevanz. Hier stößt nun die jüngere Rechtsprechung des BFH die Tore für eine gezielte Gestaltung entsprechender Strukturen weit auf.

Aktuelle Entscheidung des BFH zur sog. „umgekehrten Betriebsaufspaltung“

In seiner Entscheidung vom 22.2.24 (III R 13/23) hat der BFH wesentliche Grundaussagen zur Frage der Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung im Rahmen einer umgekehrten Betriebsaufspaltung und der Reichweite des sog. Durchgriffsverbots bei der Frage einer für die Annahme einer Betriebsaufspaltung notwendigen Beherrschungssituation (sog. personelle Verflechtung) getroffen. Die Entscheidung ist zur Veröffentlichung im BStBl II vorgesehen und hat damit eine herausragende Bedeutung für die Gestaltungsberatung.

II. Sachverhalt:

Besitzgesellschaft war eine Immo-GmbH. An dieser war F unmittelbar zu ca. 48 % beteiligt. Daneben war die B-GmbH zu 52 % an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt, deren Anteile vollständig von der (operativ tätigen) F-GmbH & Co. KG (F-KG) gehalten wurden, deren zu 100 % beteiligte Kommanditistin die A-GmbH war. Alleiniger Gesellschafter der A-GmbH war wiederum F. Die I-GmbH überließ einen Teil ihres – ansonsten an Dritte verpachteten – Grundbesitzes der F-KG. Das FA versagte nach einer steuerlichen Betriebsprüfung die Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung durch die I-GmbH, da eine schädliche (umgekehrte) Betriebsaufspaltung zwischen der I-GmbH und der F-KG vorläge.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Die sachliche Verflechtung zwischen der I-GmbH und der F-KG war unstreitig. Fraglich war allein das Vorliegen einer personellen Verflechtung. Diese erfordert einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen. Ist eine Kapitalgesellschaft Besitzunternehmen, kommt es jedoch darauf an, ob diese selbst ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann (vgl. BFH 28.1.15, I R 20/14 zur sog. kapitalistischen Betriebsaufspaltung). Ein Rückgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Gesellschafter sei nach Ansicht des III. Senats des BFH aufgrund des sog. Durchgriffsverbots nicht zulässig (Rz. 22 der Urteilsgründe): „Aus einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung kann wegen des Durchgriffsverbots eine originär gewerbliche Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft nicht abgeleitet werden“.

Eine Betriebsaufspaltung mit einer Besitzkapitalgesellschaft kann damit nach Auffassung des BFH nur entstehen, wenn diese selbst zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar an der Betriebsgesellschaft beteiligt ist. Die Anteile des F und dessen Beherrschungsfunktion könnten aufgrund des Durchgriffsverbots nicht der I-GmbH zugerechnet werden. Von daher sei die I-GmbH rein vermögensverwaltend tätig und somit die erweiterte GewSt-Kürzung zu gewähren.

III. Hinweise für die Praxis

Aktuelle Rechtsprechung zur mittelbaren Beherrschung

Der aktuellen Entscheidung des III. Senats kommt vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des IV. Senats des BFH vom 16.9.21 (IV R 7/18, BStBl II 22, 767) ganz wesentliche praktische Bedeutung zu: Der IV. Senat hat bekanntlich unter Änderung seiner früheren Auffassung für die Fälle einer mittelbaren Beteiligung an einer Besitz-PersG entschieden, dass eine zur Besitzgesellschaft zwischengeschaltete KapG eine personelle Verflechtung nicht (mehr) abschirmt. Das BMF (21.11.22, BStBl I 22, 1515) ist den Urteilsgründen gefolgt, hat jedoch eine Übergangsregelung bis zum VZ 24 gewährt; mit gleichlautenden Ländererlassen vom selben Tag (BStBl I 22, 1528) wurde dies auch für die erweiterte GewSt-Kürzung übernommen.

Beispiel

A ist alleiniger Gesellschafter sowohl der A- als auch der B-GmbH. Die A-GmbH ist zu 100 % beteiligte Kommanditisten der Immo-GmbH & Co. KG (I-KG), die Anteile an der Komplementär-GmbH hält wieder der A. Die I-KG überlässt der B-GmbH ein Gebäude zur betrieblichen Nutzung.

Nach alter Rechtsprechung hatte die A-GmbH eine Abschirmwirkung entfaltet, sodass nicht von einer Beherrschungsidentität zwischen der I-KG und der B-GmbH auszugehen war. Nun-

mehr sind für Zwecke der personellen Verflechtung auch die über zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften vermittelten Beteiligungen bzw. Beherrschungsfunktionen zu beachten. Vorliegend ist daher von einer Beherrschungsidentität auszugehen, da A über die A-GmbH sowohl die I-KG als auch über seine unmittelbare Beteiligung die B-GmbH beherrscht.

Beachten Sie | Dieses Ergebnis hat in der Gestaltungspraxis große Unsicherheit ausgelöst. Die Sorge war, dass damit über kurz oder lang auch eine Überlassung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften nicht (mehr) zur Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG berechtigen würde.

Abwandlung

Die I-KG wird auf die A-GmbH im Wege der §§ 2 ff. UmwG verschmolzen. Zukünftig führt diese daher die Verpachtung des Grundbesitzes an die B-GmbH fort.

Auf den ersten Blick wird man hier sicherlich ein Störgefühl haben. Wenn die Überlassung durch eine 100%ige Tochter-PersG schädlich ist, müsste dann nicht Entsprechendes bei einer direkten Überlassung über die Mutter-KapG gelten? Der IV. Senat stellte dahin gehend lediglich fest, dass er darüber nicht zu entscheiden brauchte und vorher auch die Zustimmung des I. Senats des BFH zu seiner Entscheidung eingeholt habe. Letzterer sieht bekanntlich bei der Überlassung zwischen Schwester-KapG ein Durchgriffsverbot durch die Besitz-GmbH und damit auch eine Abschirmung für Zwecke einer Beherrschungssituation im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (vgl. BFH 22.10.86, I R 180/82, BStBl II 87, 117). Auch das BMF vom 21.11.22 (a. a. O.) stellte dahin gehend klar, dass es die Rechtsprechung zur fehlenden personellen Verflechtung zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften weiterhin anwenden wolle.

In der Literatur wurden derartige Gestaltungen dennoch als nicht „zukunftssicher“ eingestuft – insbesondere war nicht klar, ob hier ggf. doch eine Divergenz der Senate des BFH vorliegen würde (dies bspw. befürchtend: Broemel/Klein, DStR 22, 857).

Mit seiner obigen Entscheidung hat sich nunmehr auch der III. Senat positioniert: Ein Durchgriff durch eine selbst grundbesitzende bzw. diesen überlassende KapG findet niemals statt – eine für Zwecke der Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung i. S. d. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewSt schädliche Betriebsaufspaltungskonstellation kommt daher nur in den Konstellationen einer Beherrschung der Betriebsgesellschaft (unabhängig von deren Rechtsform) durch die „Besitzgesellschaft“ selbst in Betracht. Mit anderen Worten, schädlich sind Mutter-Tochter-Konstellationen, bei denen die den Grundbesitz überlassende Mutter-KapG zu mehr als 50 % unmittelbar an der Tochtergesellschaft beteiligt ist.

Damit steht fest: Das Durchgriffsverbot zu einer grundbesitzenden GmbH hält – der Gestaltungspraxis bietet dies (weiterhin) die gezielte Möglichkeit der Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung über eine sog. „vermögensverwaltende GmbH“. Diese gilt uneinge-

schränkt bei Überlassungen an eine Schwester-KapG und grundsätzlich auch bei Überlassungen an Schwester-PersG. Im letzteren Fall ist jedoch die Missbrauchsklausel des § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1 GewStG zu beachten.

Missbrauchsklausel des § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1 GewStG

Die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ist gemäß § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. Der Gesetzgeber sieht in diesem Fall die Voraussetzungen für eine Begünstigung des Grundstücksunternehmens nicht mehr als gegeben an, weil bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers die Grundstückserträge in den Gewerbeertrag einfließen und damit der Gewerbesteuer unterliegen würden (BFH 7.8.08, IV R 36/07, BStBl II 10, 988). Grundbesitz „dient“ hierbei dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters auch dann, wenn das Grundstück von einer Gesellschaft genutzt wird, an der der Gesellschafter des Grundstücksunternehmens beteiligt ist (BFH 16.9.21, IV R 7/18, BStBl II 22, 767).

Schaut man auf die Gestaltung des Ausgangsfalls der BFH-Entscheidung vom 22.2.24 (III R 13/23), wird klar, warum es zur Erlangung der erweiterten GewSt-Kürzung der I-GmbH sowohl der Zwischenschaltung der B-GmbH als auch der A-GmbH bedurfte: Ohne die B-GmbH wäre die F-KG als grundbesitznutzende Gesellschaft direkt an der I-GmbH beteiligt gewesen. F wäre daneben, ohne die Zwischenschaltung der A-GmbH, wiederum unmittelbar beteiligter Mitunternehmer der F-KG gewesen, sodass auch diesem als zu 48 % direkt beteiligtem Gesellschafter der I-GmbH die Grundstücksnutzung der F-KG zugerechnet worden wäre. Eine direkte Abschirmung der Beteiligung des F an der I-GmbH über die Zwischenschaltung einer GmbH wurde wahrscheinlich aus Gründen eines sonst realisierten schädlichen Anteilseignerwechsels i. S. d. § 1 Abs. 2b GrEStG nicht vorgenommen. Somit bedurfte es über den mittelbaren Beteiligungsstrang des F zur I-GmbH gleich zweier „GmbH-Blocker“, um die erweiterte GewSt-Kürzung des § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG zu erlangen.

Mit der Entscheidung des III. Senats vom 22.2.24 wird der Bogen der aktuellen Fragen zum Durchgriffsverbot bei immobilienbesitzenden KapG konsequent geschlossen. Einer grundbesitzenden GmbH ist die erweiterte GewSt-Kürzung grundsätzlich zu gewähren, wenn diese den Grundbesitz nicht an von ihr selbst beherrschte Gesellschaften überlässt. Mangels eigener Beherrschung bzw. eines unverrückbaren Durchgriffsverbots durch die Besitzgesellschaft selbst greifen die Grundsätze einer umgekehrten Betriebsaufspaltung von vornherein nicht ein. Letztere kommt somit nur in Mutter-Tochter-Konstellationen in Betracht, jedoch niemals bei Überlassung zur Seite an Schwester-PersG.

Gleichsam ist damit für die Gestaltungspraxis die Überlassung an eine (nicht direkt beherrschte) Schwester-KapG abgesichert. Auch hier kommt es aufgrund des Durchgriffsverbots nicht zu einer für eine erweiterte GewSt-Kürzung schädlichen Qualifikation der grundbesitzenden KapG als Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Etwas irritierend mag in diesem Zusammenhang sein, dass nun wiederum eine solche Abschirmwirkung nach der Grundsatzentscheidung des IV. Senats des BFH vom 16.9.21 (IV R 7/18, BStBl II 22, 767) nicht zu einer grundbesitzenden Enkel-PersG greifen soll, hiermit wird die Gestaltungspraxis nach dem Urteil des III. Senats aber leben können. Hochinteressant ist die Entscheidung des III. Senats auch hinsichtlich der tückischen Missbrauchsklausel des § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1 GewStG. Auch hier zeigt die Gestaltung schon fast lehrbuchartig, wie eine Abschirmung gelingt – aber auch, wie sorgfältig in derartigen Strukturen gearbeitet bzw. proaktiv strukturiert werden muss.

3. Grundsätze der Gewerbesteuerzerlegung

Wenn sich Gewerbebetriebe bzw. deren Betriebsstätten in mehreren Gemeinden befinden, wird der Gewerbesteuermessbetrag aufgeteilt. Der BFH hat die Regeln dieser Gewerbesteuerzerlegung zwischen einer einzelgemeindlichen Betriebsstätte und einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte nach dem Regelmaßstab der Arbeitslöhne näher bestimmt. Zudem ging der BFH auf die Wirkung einer Einigung mit Gemeinden ein.

BFH vom 15.05.2024 - IV R 21/21

I. Sachverhalt :

Die klagende GmbH & Co. KG (K) betreibt eine Rohrleitung (Pipeline) zum Transport von Gütern, die u.a. im Inland verlegt ist. Geschäftsleitung und Verwaltung der K befanden sich zunächst in der Stadt F. Später wurden sie in die Stadt A verlegt.

Dort beschäftigte K im Streitjahr Personal. In verschiedenen Städten befinden sich oberirdische Absperrarmaturen zur Einspeisung und Abgabe der Güter. Die Überwachung und Steuerung der Pipeline sowie der Absperrarmaturen erfolgt durch die Betriebszentrale in Z (Ausland).

Hinsichtlich der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags der K bestand eine Vereinbarung zwischen der K und den verschiedenen Gemeinden - allerdings nicht mit der Stadt A.

Mit dem Finanzamt entstand Streit darüber, ob und ggf. in welcher Höhe nach der Verlegung des Sitzes der K von F nach A der letztgenannten Stadt ein Zerlegungsanteil zusteht. Das Finanzgericht wies die Klage der K ab, der BFH folgte dem.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Zunächst stellt der BFH fest, dass der Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz und das Rohrleitungsnetz keine (mehrgemeindliche) einheitliche Betriebsstätte, sondern zwei Betriebsstätten bilden.

Es handelt sich sowohl bei dem Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz um eine Betriebsstätte als auch bei dem inländischen Teil des Rohrleitungsnetzes.

Insbesondere erfüllt die Pipeline die erforderlichen Voraussetzungen für eine eigene Betriebsstätte dadurch, dass sie über eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche verfügt, ihr Betrieb von einer gewissen Dauer ist, sie der Tätigkeit des Unternehmens dient und die steuerpflichtige Gesellschaft über sie eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.

Die beiden Betriebsstätten der K haben jedenfalls keinen besonders engen betrieblichen (d.h. wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen) Zusammenhang. Vor allem spricht gegen einen solchen Zusammenhang, dass die am Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz der K beschäftigten Mitarbeiter mit rund 50 % ihrer Arbeitszeit für Drittunternehmen tätig waren.

Der Steuermessbetrag war nach Ansicht des BFH insgesamt der Stadt A zuzuteilen. Zerlegungsmaßstab ist das Verhältnis der Arbeitslöhne der anteilig beschäftigten Arbeitnehmer.

Danach steht der A der gesamte Steuermessbetrag zu, weil sich auf ihrem Gemeindegebiet die einzige Betriebsstätte befunden hat, in welcher Arbeitslöhne gezahlt wurden. Greift - wie im Besprechungsfall - der Regelzerlegungsmaßstab der Arbeitslöhne ein, führt dies dazu, dass (mehrgemeindliche) Betriebsstätten ohne dort beschäftigte Arbeitnehmer keinen Zerlegungsanteil erhalten.

Weil auch keine eindeutige Unbilligkeit von erheblichem Gewicht vorliegt, scheidet auch eine abweichende Zerlegung nach § 33 Abs. 1 GewStG aus. Zudem entfaltet die getroffene Einigung keine Bindungswirkung.

Denn Voraussetzung dafür ist, dass an dieser Einigung neben dem Steuerpflichtigen die Gemeinden mit Betriebsstätten, mithin mit Anspruch auf einen Zerlegungsanteil, mitwirken müssen.

Danach lag für das Streitjahr keine wirksame Einigung vor, die eine Bindungswirkung hätte entfalten können. Die A hat der Vereinbarung zu keinem Zeitpunkt zugestimmt und folglich hieran nicht mitgewirkt.

Bereits diese fehlende Mitwirkung führt dazu, dass die Bindungswirkung der Einigung entfällt und der vereinbarte Zerlegungsmaßstab nicht zur Anwendung kommen kann.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat die Grundsätze zur Gewerbesteuerzerlegung folgendermaßen konkretisiert:

Ist der Gewerbesteuermessbetrag zwischen einer einzelgemeindlichen Betriebsstätte und einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte (z.B. einem Rohrleitungsnetz) nach dem Regelmaßstab der Arbeitslöhne zu zerlegen, so steht einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte ohne dort beschäftigte Arbeitnehmer kein Zerlegungsanteil zu.

Eine Einigung i.S.d. § 33 Abs. 2 GewStG kann nur dann Bindungswirkung entfalten, wenn an dieser Vereinbarung der Steuerpflichtige und alle Gemeinden mit Betriebsstätten beteiligt sind, die einen Zerlegungsanteil beanspruchen können.

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Besteuerung des Einbringungsgewinns beim originär Einbringenden im Falle einer Sperrfristverletzung durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger

Das Finanzgericht München hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass ein Einbringungsgewinn I im Falle einer Sperrfristverletzung durch den (unentgeltlichen) Rechtsnachfolger beim originär Einbringenden zu besteuern ist. Das Finanzgericht stützt mit dem Urteil die Auffassung der Verwaltung in Rn. 22.41 UmwStE 2011 zu § 22 Abs. 6 UmwStG, die im Entwurf für einen neuen Umwandlungssteuererlass v. 11.10.23 unverändert enthalten ist.

Finanzgericht München, Urteil vom 9. Februar 2024 (8 K 602/23); die Revision ist beim BFH unter dem Az. X R 8/24 anhängig

1. Sachverhalt

A war im Streitjahr 2007 als Kommanditistin an einer KG beteiligt. Mit Vertrag vom 11.07.2008 wurde die KG mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.12.2007 im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme in die D AG gem. § 20 Abs. 2 UmwStG steuerlich zu Buchwerten umgewandelt. Die erhaltenen Anteile waren damit nach § 22 Abs. 1 UmwStG sperrfristbehaftet. A verstarb am im April 2011 und die Klägerin (eine Stiftung) erbte die Aktien an der D AG. Die Klägerin veräußerte die von A geerbten Aktien an der D AG im Juli 2011 an die E AG.

Im Nachgang an eine Betriebsprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass dem Rechtsvorgänger und nicht der Stiftung als Rechtsnachfolgerin ein Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG aufgrund der Veräußerung der AG-Aktien durch die Klägerin im Jahr 2011 zuzurechnen sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht München weist die Klage als unbegründet zurück und folgt der Auffassung des Finanzamts, dass der Einbringungsgewinn beim originär Einbringenden zu versteuern sei.

§ 22 Abs. 6 UmwStG sei nicht dahingehend auszulegen, dass im Falle einer unentgeltlichen Rechtsnachfolge ein durch den Rechtsnachfolger ausgelöster Einbringungsgewinn I im Sinne von § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG fiktiv als Gewinn des Rechtsnachfolgers statt als Gewinn des ursprünglich Einbringenden gelte.

Für die strittige Rechtsfrage führe eine Auslegung nach dem Wortlaut des § 22 Abs. 6 UmwStG, nach der Historie oder dem Normzweck des § 22 UmwStG nicht zu einem eindeutigen Ergebnis (Rn. 37 ff.).

Dass der Einbringungsgewinn I dem originär Einbringenden zuzurechnen sei, ergebe sich im Wege der systematischen Auslegung, die der Gesetzgeber zur Umsetzung des Normzwecks gewählt habe (Rn. 49 ff.). Danach sei das Gesetz systematisch so auszulegen, als dass § 22 UmwStG insgesamt nicht auf die Verhältnisse zum Veräußerungszeitpunkt abstellen würde, sondern auf die Verhältnisse zum Einbringungszeitpunkt. Zu diesem Zeitpunkt war in den Fällen des § 22 Abs. 6 UmwStG die Rechtsnachfolge noch nicht eingetreten.

Es liefe der Systematik des § 22 UmwStG zuwider, wenn § 22 Abs. 6 UmwStG durch einen rückwirkenden fiktiven Austausch des Zuordnungssubjekts die Verhältnisse des Rechtsnachfolgers zu den maßgeblichen machen würde und auf diese Weise etwa einen zum Zeitpunkt der Einbringung beim Einbringenden der Einkommensteuer unterliegenden Einbringungsgewinn I bei einem körperschaftsteuerpflichtigen unentgeltlichen Rechtsnachfolger (in Fällen, in denen kein vorheriger Ersatzrealisationstatbestand im Sinne von § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG gegeben sei) stattdessen der Körperschaftsteuer unterstellen würde (hier bei der Stiftung).

Der Norm des § 22 Abs. 6 UmwStG sei nicht zu entnehmen, dass eine solche Durchbrechung der Systematik des § 22 UmwStG vorgesehen wäre, die sich – ohne dass dies zur Erreichung des Normzwecks erforderlich wäre – auch auf die Rechtsfolgenseite erstrecke.

2. Bindungswirkung des § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2006

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat entschieden, dass nach § 20 Abs. 7 Satz 3 UmwStG 2002 (jetzt § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG 2006) negative Anschaffungskosten durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum entstehen können. Die Auffassung der Verwaltung, dass ein Ansatz von Zwischenwerten zu erfolgen hat, soweit das eingebrachte Betriebsvermögen aufgrund von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum negativ wird (vgl. Rn. 20.19 Abs. 3 Satz 2 Umwandlungssteuererlass v. 11.11.2011 („UmwStE 2011"), hat das Finanzgericht unter Anknüpfung an BFH-Rechtsprechung (I R 12/16) u.a. mangels Vorhandensein einer gesetzlichen Grundlage verworfen.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30. September 2021 (13 K 13042/17); die Revision ist beim BFH unter dem Az. X R 30/23

I. Sachverhalt

Die Klägerin hat ihr Einzelunternehmen in eine bereits bestehende GmbH eingebracht. Die Einbringung durch notarielle Urkunde v. 30.8.2007 mit Wirkung v. 1.1.2007 ist unstreitig als Einbringung i.S.d. § 20 UmwStG mit steuerlicher Rückwirkung erfolgt. Die Klägerin hat im Rückwirkungszeitraum v. 1.1.2007 bis 10.9.2007 Entnahmen aus dem Vermögen des Einzelunternehmens getätigt, wodurch ein negativer Wert des eingebrachten Vermögens entstanden

Streitig war in materiell-rechtlicher Hinsicht u.a., ob infolge der im Rückwirkungszeitraum getätigten Entnahmen ein Einbringungsgewinn aufgrund der Aufstockung der eingebrachten Wirtschaftsgüter zu versteuern sei.

Das beklagte Finanzamt berief sich diesbezüglich auf Rn. 20.19 UmwStE 2011, wonach gem. § 20 Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG ein Ansatz von Zwischenwerten zu erfolgen hat, soweit das eingebrachte Betriebsvermögen durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum ohne Aufstockung negativ wird.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht widerspricht der Auffassung der Finanzverwaltung und folgt der Rechtsauffassung des BFH zum UmwStG 2002 (I R 12/16).

Der BFH hatte entschieden, dass der im UmwStE 2011 aufgeführten Methode der Buchwertaufstockung der eindeutige Wortlaut des 20 Abs. 7 Satz 3 UmwStG 2002 (jetzt § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG 2006) entgegenstünde. Demnach handle es sich nach dem Wortlaut der Norm lediglich um eine Korrektur der sich nach § 20 Abs. 4 UmwStG 2002 (jetzt § 20 Abs. 3 UmwStG 2006) ergebenden Anteilsanschaffungskosten, nicht hingegen um die Vorgabe eines "Mindestansatzes" des eingebrachten Betriebsvermögens. Dem Normtext sei insbesondere nicht zu entnehmen, dass das Ergebnis der vorgenannten Rechenoperation nicht ggf. negativ sein könnte (Rn. 44). Das Finanzgericht überträgt diese Aussagen des BFH auf das UmwStG 2006.

Daneben hat das Finanzgericht mit Blick auf die Bestimmung des steuerlichen Übertragungsstichtags dahingehend Zweifel geäußert, dass wenn der Einbringungsbeschluss (hier: datierend vom 30.8.2007) kein konkretes Datum, sondern lediglich die Klausel enthält, dass "im Übrigen ... die Übernahme des Einzelunternehmens auf Grundlage der Schlussbilanz vom 31.12.2006" erfolgt, diese Formulierung – anders als das beklagte Finanzamt annimmt – nicht ohne Weiteres den Rückschluss auf einen steuerlichen Übertragungsstichtag "31.12.2006" zulässt (Rn. 42).

III. Hinweise für die Praxis:

Wie das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte sich das Finanzgericht Münster jüngst in zwei (mittlerweile rechtskräftigen) Entscheidungen der o.g. Auffassung des BFH I R 12/16 angeschlossen und die Aussagen in Rn. 20.19 UmwStE 2011 in einem Streitfall zum aktuellen UmwStG verworfen.

VIII. Grunderwerbsteuer

1. Grunderwerbsteuer bei Grundstückserwerb im Umlegungsverfahren

Der Eigentumserwerb an Grundstücken durch einen interkommunalen Zweckverband im Rahmen einer Umlegung ist nicht von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn der Zweckverband nicht als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks am Umlegungsverfahren teilgenommen hat. Der Grundstückserwerb des Zweckverbandes ist auch nicht aufgrund einer interpolierenden Zusammenschau der Befreiungstatbestände von § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b i.V.m. § 4 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes steuerfrei zu stellen. Dies hat der BFH in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 15. Mai 2024 - II R 4/22

I. Sachverhalt

Der Kläger ist ein durch drei Kommunen gebildeter Zweckverband in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Zu seinen satzungsmäßigen Aufgaben gehört es, ein künftiges Gewerbegebiet mit einer Größe von etwa 24 ha zu planen und zu erschließen sowie die hierfür notwendigen Grundstücke zu erwerben und zu vermarkten. Eigentümer der im Planungsgebiet gelegenen Grundstücke waren ganz überwiegend Privatpersonen. Den am Zweckverband beteiligten Gemeinden gehörten circa 3,5 ha der Gesamtfläche. Der Kläger selbst hatte vor der später erfolgten Umlegung kein Grundstückseigentum im Zweckverbandsgebiet.

Im Jahr 2013 leitete der Kläger ein Umlegungsverfahren gemäß §§ 45 ff. des Baugesetzbuchs (BauGB) ein, in das die Gemeinden und die Privateigentümer ihre Grundstücke einbrachten. Am 16.12.2013 stellte er einen Umlegungsplan mit dem in Aussicht genommenen neuen Zuschnitt der eingebrachten Grundstücke auf. Mit Inkrafttreten des Umlegungsplans am 25.01.2014 wurde dem Kläger gemäß § 72 BauGB das Eigentum an einer Grundstücksfläche von insgesamt 23,93 ha im Umlegungsgebiet zugewiesen. Die früheren Grundstückseigentümer erhielten zum Ausgleich für den Verlust ihres Eigentums entsprechende Ausgleichszahlungen im Sinne des § 59 Abs. 2 und 4 BauGB.

Nachdem der Kläger dem zunächst zuständigen Finanzamt den Umlegungsplan übersandt hatte, setzte dieses Grunderwerbsteuer fest. Als Bemessungsgrundlage legte es die vom Kläger geleisteten Ausgleichszahlungen zugrunde.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte vor dem Hessischen Finanzgericht keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Das Finanzgericht hat die Steuerbarkeit des Grundstückserwerbs des Klägers gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG zu Recht bejaht. Der Kläger hat mit der Bekanntmachung des Umlegungsplans kraft Gesetzes gemäß § 71 Abs. 1 Satz 1, § 72 Abs. 1 Satz 1 BauGB Eigentum an den ihm zugeteilten Grundstücken erlangt, ohne dass ein Rechtsgeschäft, das einen Übereignungsanspruch begründet, vorausgegangen ist, und ohne dass es einer Auflassung bedurft hat. Dieser Vorgang führte zu einem Rechtsträgerwechsel im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne.

Das Finanzgericht hat auch zu Recht entschieden, dass der Eigentumserwerb des Klägers nicht gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG von der Besteuerung ausgenommen ist. Die nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Vorschrift für eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer erforderliche Voraussetzung, dass der Erwerber an dem Umlegungsverfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks teilgenommen haben muss, ist im Streitfall nicht erfüllt. Dabei kann dahinstehen, ob der Kläger angesichts seiner Übernahme planerischer Aufgaben von den Gemeinden gemäß § 205 Abs. 4 BauGB als Beteiligter des Umlegungsverfahrens im Sinne des § 48 Abs. 1 Nr. 4 BauGB angesehen werden kann, denn jedenfalls hat er nicht als Eigentümer eines Grundstücks am Umlegungsverfahren teilgenommen. Die im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücke gehörten vor Durchführung der Umlegung entweder den Privateigentümern oder den Gemeinden.

Für eine Zurechnung der im Eigentum der Gemeinden stehenden Grundstücke an den Kläger fehlt es an einer Rechtsgrundlage.

Wie das Finanzgericht zu Recht entschieden hat, ist § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG nicht in dem von dem Kläger begehrten Sinne erweiternd auszulegen, da keine zweckwidrige Regelungslücke vorliegt.

Das Finanzgericht hat im Ergebnis zu Recht angenommen, dass auch eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 1 GrEStG ausscheidet. Die Steuerbefreiung kommt nur in Betracht, wenn sowohl der Grundstücksveräußerer als auch der Grundstückserwerber eine juristische Person des öffentlichen Rechts sind. Daran fehlt es im Streitfall schon deswegen, weil es vorliegend nur noch um die Steuerbefreiung des Grundstückserwerbs des Klägers von den Privateigentümern geht.

Ebenfalls zu Recht ist das Finanzgericht davon ausgegangen, dass der Grundstückserwerb des Klägers nicht aufgrund einer Zusammenschau der Befreiungstatbestände von § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b i.V.m. § 4 Nr. 1 GrEStG steuerfrei zu stellen ist. Es fehlt bereits an dem einem abgekürzten Weg typischerweise zugrunde liegenden Dreiecksverhältnis.

IX. Grundsteuer

1. Erste BFH-Entscheidungen zur Feststellung des Grundsteuerwerts nach neuem Recht

Der BFH entschied erstmals zu Feststellungsbescheiden über den Grundsteuerwert (Grundsteuerwertbescheid) auf den 1.1.2022 und damit zu den neuen grundsteuerlichen Bewertungsvorschriften im Bundesmodell.

Der BFH gewährte zwar die Aussetzung der Vollziehung in den streitigen Einzelfällen, äußerte sich aber nicht zu der generellen Frage, wie die neuen Bewertungsregelungen verfassungsrechtlich einzuschätzen sind. Er legt vielmehr die geltenden Regelungen des Bundesmodells ergänzend in verfassungskonformer Weise aus.

BFH v. 27.5.2024 – II B 78/23 und II B 79/23

I. Sachverhalt und Streitfrage:

In den streitigen Fällen waren die Grundstückseigentümer gegen die Bewertung ihrer in Rheinland-Pfalz belegenen Grundstücke vorgegangen, die nach den Regelungen des sog. Bundesmodells pauschalierend auf Basis der Summe des kapitalisierten Reinertrags des Grundstücks und des abgezinsten Bodenwerts bewertet wurde. Nach Auffassung der Antragsteller führt die typisierte Bewertung zu einem zu hohen Wert, da

- seit dem Baujahr des Einfamilienhauses im Jahr 1880 keine wesentlichen Renovierungen vorgenommen wurden (II B 78/23) bzw.
- aufgrund von Bebauung in zweiter Reihe, Erschließung durch einen Privatweg und Hanglage eine Bebauung nur eingeschränkt möglich sei und dem festgestellten Grundsteuerwert daher ein zu hoher Bodenrichtwert zugrunde liege (II B 79/23).

II. Der Beschluss des Gerichts:

Der BFH gewährte die Aussetzung der Vollziehung (AdV), da die Bewertungsregeln dem Steuerpflichtigen bei verfassungskonformer Auslegung die Möglichkeit einräumen müssen, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen, auch wenn das Gesetz keinen solchen Nachweis vorsieht. Dem Gesetzgeber stehe gerade in Massenverfahren zwar ein großer Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum zu, nach der bisherigen Rechtsprechung zu anderen typisierenden Bewertungsvorschriften droht jedoch eine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung, wenn der vom Finanzamt festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteigt. Nach der im AdV-Verfahren lediglich summarisch gebotenen Prüfung erscheint dem BFH eine solche Wertdifferenz im Entscheidungsfall zumindest möglich.

Verfassungskonformität der übrigen Bewertungsregelungen: Da der BFH bereits aufgrund seiner Zweifel an der Höhe der festgestellten Grundsteuerwerte und der Rechtmäßigkeit des Grundsteuerwertbescheids AdV gewährte, konnte er in diesem Verfahren auf die verfassungsrechtliche Prüfung der zugrundeliegenden Bewertungsregeln verzichten.

Das FG Rheinland-Pfalz v. 23.1.2023 – 4 V 1295/23 und 4 V 1429/23, BB 2023, 2837 (vgl. bereits Centrale-Rundbrief 1/2024) hatte in der Vorinstanz weitere Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Bewertungsregelungen im Bundesmodell geäußert, u.a. aufgrund eines möglicherweise unzureichend definierten Belastungsgrunds der Grundsteuer, einer gleichheitswidrigen Nivellierung aufgrund der großen Zahl gesetzlicher Typisierungen und Pauschalierungen sowie eines möglichen gleichheitswidrigen Vollzugsdefizits bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte.

Finanzgerichtlicher Rechtsweg: Der BFH erkannte – ebenso wie das FG Rheinland-Pfalz – an, dass der finanzgerichtliche Rechtsweg auch für Einwände eröffnet ist, die sich auf den für das Grundstück ermittelten Bodenrichtwert beziehen, da die Antragstellerin sich nicht isoliert gegen den Bodenrichtwert als solchen wende. Vgl. zur Frage des Rechtswegs bereits Centrale-Rundbrief 1/2024, 12/2023.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidungen des BFH sind auch für Einspruchsverfahren in Bundesländern relevant, in denen die zuständigen Finanzgerichte einfachrechtliche und verfassungsrechtliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Grundsteuerwertbescheiden bisher zurückgewiesen haben (vgl. aktuell FG Baden-Württemberg v. 11.6.2024 – 8 K 2368/22 und 8 K 1582/23, Rev. zugelassen; FG Düsseldorf v. 10.5.2024 – 11 V 533/24 A (BG), Beschwerde zugelassen; Centrale-Rundbrief 1/2024 zu weiteren Entscheidungen).

2. Aussetzung der Vollziehung einer Grundsteuerwertfeststellung im sogenannten Bundesmodell

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit aktuellen Beschlüssen in zwei Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes zu den Bewertungsregelungen des neuen Grundsteuer- und Bewertungsrechts entschieden, dass Steuerpflichtige im Einzelfall unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden Wert ihres Grundstücks nachzuweisen.

Da deswegen bereits Zweifel an der Höhe der festgestellten Grundsteuerwerte bestanden, war vom BFH nicht mehr zu prüfen, ob die neue Grundsteuer grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Zweifeln bezüglich der zugrundeliegenden Bewertungsregeln unterliegt.

BFH, Beschlüsse vom 27. Mai 2024 (II B 78/23 (AdV)und II B 79/23 (AdV)),

I. Sachverhalt

In beiden Streitfällen hatten die Antragsteller beim Finanzgericht Rheinland-Pfalz erfolgreich beantragt, die Grundsteuerwertfeststellungen für ihre Wohnimmobilien von der Vollziehung auszusetzen. Die angefochtenen Bescheide waren auf der Grundlage der Neuregelung des Grundsteuer- und Bewertungsrechts durch das Grundsteuer-Reformgesetz vom 26.11.2019 ergangen (sog. Bundesmodell), das in mehreren Bundesländern Anwendung findet. Danach wird die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer, die ab dem 1. Januar 2025 von den Gemeinden erhoben wird, durch Feststellung des Grundsteuerwerts auf den 1. Januar 2022 als einheitlichen Hauptfeststellungsstichtag ermittelt. Die für die Feststellung des Grundsteuerwerts maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften enthalten nach der gesetzgeberischen Konzeption aus Gründen der Automatisierung und Bewältigung der Neubewertung von über 36 Millionen wirtschaftlichen Einheiten eine Vielzahl von Typisierungen und Pauschalierungen.

Das Finanzgericht hatte ernstliche Zweifel sowohl an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit der angefochtenen Grundsteuerwertbescheide als auch an der Verfassungsmäßigkeit der zugrundeliegenden Bewertungsvorschriften und gewährte deshalb die beantragte Aussetzung der Vollziehung.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die gegen die Entscheidungen des Finanzgerichts erhobenen Beschwerden des Finanzamtes hat der BFH in seinen Beschlüssen als unbegründet zurückgewiesen.

Nach Auffassung des BFH bestehen bereits einfachrechtliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der streitigen Grundsteuerwertfeststellungen in Bezug auf die Höhe der festgestellten Grundsteuerwerte. Diese Zweifel ergäben sich daraus, dass den Steuerpflichtigen bei verfassungskonformer Auslegung der Bewertungsvorschriften die Möglichkeit eingeräumt werden müsse, bei einer Verletzung des Übermaßverbots einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen, auch wenn der Gesetzgeber einen solchen Nachweis nicht ausdrücklich geregelt habe. Der Gesetzgeber verfüge gerade in Massenverfahren der vorliegenden Art über einen großen Typisierngs- und Pauschalierungsspielraum. Das Übermaßverbot könne jedoch verletzt sein, wenn sich der festgestellte Grundsteuerwert als erheblich über das normale Maß hinausge-

hend erweise. Dies setze nach der bisherigen Rechtsprechung zu anderen typisierenden Bewertungsvorschriften voraus, dass der festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteige.

In beiden Streitfällen kam der BFH zu dem Ergebnis, es sei bei summarischer Prüfung nicht auszuschließen, dass die Antragsteller jeweils aufgrund einzelfallbezogener Besonderheiten den erfolgreichen Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ihrer Grundstücke mit der erforderlichen Abweichung zu den festgestellten Grundsteuerwerten führen könnten.

Eine abschließende Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des neuen Bewertungsrechts ist damit nicht verbunden.

XI. Erbschaftsteuer

1. Zum Bewusstsein der (Teil-)Unentgeltlichkeit als Tatbestandsvoraussetzung des § 7 Abs. 8 ErbStG

Das Finanzgericht Münster hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass der Tatbestand der Werterhöhung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 ErbStG) ein subjektives Merkmal im Sinne eines Bewusstseins der (Teil-)Unentgeltlichkeit erfordert.

Finanzgericht Münster, Urteil vom 23. Mai 2024 (3 K 2585/21 Erb) -Revision

I. Sachverhalt:

Der Kläger war neben seinem Vater und seinem Bruder Gesellschafter einer GmbH. Es war ursprünglich durch Erbvertrag vereinbart worden, dass die Söhne jeweils die hälftige Beteiligung des Vaters an der GmbH erhalten sollten. Am 15. Januar 2013 annullierte der Vater den Erbvertrag mit dem Bruder des Klägers, der sich bereit erklärte, dass die ursprünglich ihm zugedachten Anteile an der GmbH auf den Kläger übertragen werden. Am selben Tag verpflichtete sich der Bruder des Klägers zur Veräußerung seiner Beteiligung an der GmbH mit Wirkung zum 1. November 2017 an die GmbH oder einen von dieser zu benennenden Dritten. Als Kaufpreis wurde eine Zahlung von 2.100.000 € unter Anrechnung etwaiger nach dem Zeitpunkt der Beurkundung erfolgenden Gewinnausschüttungen vereinbart.

Der Vater des Klägers verstarb im Jahr 2013. Im Jahr 2017 übte der Kläger als Geschäftsführer der GmbH das Benennungsrecht dahingehend aus, dass die GmbH die Beteiligung des Bruders des Klägers selbst erwerben sollte. Die notarielle Umsetzung der Anteilsübertragung erfolgte im Jahr 2018.

Das Finanzamt setzte für die Anteilsübertragung gegenüber dem Kläger Schenkungsteuer fest, wobei es als Stichtag auf den 1. November 2017 abstellte. Da der Ertragswert des Anteils an der GmbH am benannten Stichtag nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren 9.688.883 € betragen habe, handele es sich um eine gemischte Schenkung. Hiergegen wandte der Kläger ein, dass er mit seinem Bruder zerstritten gewesen sei und zwischen zerstrittenen Geschwistern kein Schenkungswille vorliege. Ein subjektiver Bereicherungswille des Schenkers sei aber notwendig.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Münster hat der Klage stattgegeben und den Schenkungsteuerbescheid aufgehoben.

Nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gilt auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt, als Schenkung. Dabei entsteht die Steuer mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Vorliegend sei der Bescheid bereits deshalb rechtswidrig, da die Besteuerung auf den Stichtag 1. November 2017 vorgenommen worden sei, während die zivilrechtliche Anteilsübertragung erst im Jahr 2018 durch die Abtretung in notarieller Form erfolgt sei.

Darüber hinaus sei auch der Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nicht erfüllt. Die Gesetzesauslegung ergebe, dass ein subjektives Merkmal im Sinne eines Bewusstseins der Unentgeltlichkeit der Leistung erforderlich sei. Hierfür spreche neben dem Wortlaut der Begriffe „Zuwendender“ und „Bedachte“ auch die Gesetzessystematik sowie der Sinn und Zweck der

Norm. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiere ausschließlich die unmittelbare Leistung an den Bedachten, indem die Norm auch mittelbare Begünstigungen als unmittelbare Leistungen erfasse. Damit trete jedoch keine vollständige Fiktion aller Tatbestandsmerkmale des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ein – auf Seiten des Zuwendenden müsse noch immer eine „Leistung“ in dem Bewusstsein erbracht werden, den Wert des Geschäftsanteils des mittelbar Begünstigten ohne Erhalt eines äquivalenten Ausgleichs zu erhöhen. Ein extensiveres Verständnis der Fiktion würde dazu führen, dass der Tatbestand auf nahezu jede Transaktion, der objektiv ein zugunsten einer Kapitalgesellschaft wertmäßig unausgewogenes Geschäft zugrunde liege, ausgeweitet würde.

Folglich erfordere § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG einen „Willen zur Unentgeltlichkeit“, also ein Handeln des Zuwendenden in dem Bewusstsein, zur Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein noch dafür eine gleichwertige Gegenleistung zu erhalten. Da allein der Vertrag vom 15. Januar 2013 für die Willens- und Bewusstseinsbildung der beteiligten Vertragsparteien maßgeblich gewesen sei, sei für die Frage des subjektiven Elements auf diesen Zeitpunkt abzustellen. Nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens und unter Berücksichtigung der Beweisaufnahme durch Vernehmung des Bruders des Klägers war der Senat davon überzeugt, dass dieser ohne Bewusstsein zur Teilentgeltlichkeit der Anteilsübertragung handelte. So habe der Kläger nachvollziehbar dargelegt, dass es zwischen den Brüdern ab 2009 immer häufiger zu Differenzen gekommen und die Anteile nicht aus familiären Beweggründen unterhalb eines möglichen Veräußerungsgewinns übertragen worden seien. Für eine Wertfindung unter fremden Dritten habe auch die Einbeziehung von Rechts- und Steuerberatern bei Abschluss der getroffenen Vereinbarungen gesprochen. Ein subjektives Element könne auch nicht alleine aus der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren abgeleitet werden.

Das Finanzgericht hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Diese ist eingelegt worden. Ein endgültiges Az. wurde noch nicht vergeben.

XII. Zivilrecht

1. Anforderung an die Stellung des Zusatzes „eGBR“ bei der eingetragenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) am 01. Januar 2024 erhielten Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbRs) erstmals die Möglichkeit, sich im neu geschaffenen Gesellschaftsregister eintragen zu lassen. Die Eintragung ist durch einen Namenszusatz kenntlich zu machen. Das OLG Köln musste sich nun mit der Frage beschäftigen, an welcher Stelle des Namens dieser Zusatz zu führen ist.

OLG Köln, Beschluss vom 24.04.2024 (4 Wx 4/24)

I. Hintergrund:

Gemäß § 707a Abs. 1 S. 1 BGB ist die GbR mit Eintragung im Gesellschaftsregister verpflichtet, als Namenszusatz die Bezeichnung „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“ zu führen. Zweck des Namenszusatzes ist es, den Rechtsverkehr auf die Registereintragung und deren Folgen hinzuweisen, etwa die Publizitätswirkung der im Register ausgewiesenen Vertretungsverhältnisse.

In der Literatur ist umstritten, an welcher Stelle der Namenszusatz „eGbR“ zu führen ist. So wird teilweise vertreten, dass der „Zusatz“ den Namen der GbR abschließen und somit am Ende stehen müsse. Dagegen ist dies nach anderer Ansicht nicht erforderlich, soweit der Zusatz jedenfalls hinreichend vom übrigen Namen abgegrenzt ist und nicht mit diesem verschwimmt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Amtsgericht Köln hatte als Registergericht die Eintragung einer GbR im Format „XX eGbR YY-Straße“ verweigert, da der Namenszusatz am Ende der Gesellschaftsbezeichnung angefügt werden müsse. Die hiergegen beim OLG Köln eingelegte Beschwerde hatte Erfolg. Das OLG Köln hat festgestellt, dass die GbR-Bezeichnung im vorgenannten Format im Gesellschaftsregister eingetragen werden kann.

Die gesetzliche Regelung zur Führung des Namenszusatzes trifft nach Ansicht des OLG Köln keine Aussage dazu, an welcher Stelle des Namens dieser Zusatz zu führen ist und stehe dessen Integration in die Gesellschaftsbezeichnung deshalb nicht entgegen. Auch die Bezeichnung „Zusatz“ sage nichts darüber aus, an welcher Stelle sich dieser befinden muss.

Etwas Anderes ergebe sich auch nicht aus Sinn und Zweck der Vorschrift. Für die GbR sei es ohne Belang, an welcher Stelle der Namenszusatz aufgenommen wird, soweit die Informations- und Aussagekraft des Namenszusatzes nicht beeinträchtigt und die Rechtsform somit nicht unklar wird. Solche Unklarheiten sind nach Ansicht des OLG Köln im vorliegenden Fall nicht gegeben, bei dem der Namenszusatz lediglich den sachlichen Namensbezug von einem geografischen Zusatz trennt.

III. Hinweise für die Praxis:

Der zukünftige Umgang der Registergerichte mit dieser Frage bleibt abzuwarten. Soweit eine GbR beabsichtigt, den Namenszusatz „eGbR“ der weiteren Gesellschaftsbezeichnung voranzustellen oder in diese zu integrieren, ist zu raten, dies vorab mit dem zuständigen Registergericht abzustimmen – gegebenenfalls unter Verweis auf o.g. Beschluss des OLG Köln. In jedem Fall ist eine Gestaltung zu wählen, die den Namenszusatz hinreichend von der restlichen Gesellschaftsbezeichnung abgrenzt und keine Zweifel an der Rechtsform der eGbR zulässt.

A

ADV-Zinsen ab 2019 77
alteinbringungsgeborene Anteile 19
Arbeitnehmer-Verabschiedung 30

B

Beherbergungsleistungen..... 68
bestandskräftiger Steuerbescheid 75
Beteiligungsverluste..... 54
Betriebsstätt im Reisekostenrecht 32
Betriebsveranstaltungen 28
Bindungswirkung..... 92
Buchwertansatz als neuer Regelfall..... 18

D

Darlehensverzicht..... 41
degressive AfA..... 24

E

eGBR..... 102
Einbringungsgewinn 20, 90
Einkommensteuertarif 25
Einlagekonto..... 17
elektronische Übermittlung..... 18

F

Faktorverfahren statt der Steuerklassen 25
Forschungszulagengesetz 26

G

Gemeinnützigkeit/Wohngemeinnützigkeit 22
Geringwertige Wirtschaftsgüter 24
Geschäftsführergehalt und Pension 65
gewerbesteuerliche Antimissbrauchsnorm 18
Gewerbesteuerzerlegung 88
gewerbliche Infektion..... 48
Grundsteuerwert..... 96
Grundstücksveräußerungen - privat 33

J

Jahressteuergesetz 2024..... 12

K

Kalte Progression 6
Kleinunternehmer-Prognose 73
Kleinunternehmerregelung 15
Körperschaftsklausel..... 15

L

Leasingsonderzahlung..... 61
Lohnsteuerklassen..... 6

M

Mitarbeiterbeteiligungen 13
Mobilitätsbudget..... 12

N

Nachträgliche Betriebsausgaben 51
Nebenleistung zur Vermietung..... 81
Nießbrauchrecht - Verzicht..... 35

O

Organschaft - Umsatzsteuer 70

P

Photovoltaikanlagen..... 12

R

Rückbauverpflichtung 63
Rückstellung für Altersfreizeit..... 58

S

Sammelposten..... 24
share deal..... 20
Sperrfristverletzung durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger..... 90
Steuerfortentwicklungsgesetz..... 24

T

Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer 44
Teilwertabschreibungen auf Zinsforderungen..... 66
Trennungstheorie bei teilentgeltlicher Übertragung 43

U

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern..... 14
umgekehrte Betriebsaufspaltung 83
Umlegungsverfahren 94
Unternehmen mit gebundenem Vermögen..... 6
Unternehmensgrößenklassen..... 4

V

Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG..... 38
Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte..... 46
Vertretungsbefugnis 22

W

Wachstumsinitiative 6
Werterhöhung von Anteilen an Kapitalgesellschaften..... 100

Z

Zerlegungsmaßstab bei Energiespeicheranlagen..... 18