Aktuelles Steuerrecht
IV/ 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 4

I. VERGABE VON WIRTSCHAFTS-IDENTIFIKATIONSNUMMERN AB 1.11.2024 4
II. MITTEILUNGSPFLICHTEN FÜR ELEKTRONISCHE KASSEN AB 1.1.2025 5
III. BUNDESTAG VERABSCHIEDET VIERTES BÜROKRATIEENTLASTUNGSGESETZ 7
IV. JAHRESSTEUERGESETZ (JSTG) 2024 9
V. ZWEITES ZUKUNFTSFINANZIERUNGSGESETZ 33
VI. EMPFEHLUNGEN ZUM JAHRESWECHSEL 2024 – 2025 34
1. Besteuerung von Personenunternehmen 34
2. Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen schwesterpersonengesellschaften 36
3. Möglichkeit thesaurierungsbesteuerung prüfen! 39
4. Aus für das Veräußerer-Umwandlungsmodell 39
5. Bersteuerung von Kapitalgesellschaften 41

B. URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN....43

I. EINKOMMENSTEUER 43
1. Ärztlich verordnete Nahrungsergänzungsmittel wegen Krebserkrankung als außergewöhnliche Belastung? 43
2. Berücksichtigung verlusterhöhender Besteuerungsgrundlagen im Falle einer Nullfestsetzung 45
3. Steuerermäßigung für die Erneuerung einer Heizungsanlage 46
4. Kein Werbungskostenabzug für ausschließlich durch ein Insolvenzverfahren verursachte Aufwendungen 47
5. Verbrauch der Steuervergünstigung gem. § 34 Abs. 3 EStG auch bei fehlendem Antrag 50
6. Übertragung eines verpachteten Betriebs gegen Versorgungsleistungen oder unter Vorbehaltsnießbrauch 52
7. Negatives Einlagenkonto bei Ausscheiden eines typisch stillen Gesellschafters 56
II. BILANZSTEUERRECHT 58
1. AdV betreffend Rückgängigmachung eines IAB für eine Photovoltaikanlage 58
III. KÖRPERSCHAFTSTEUER 62
1. Gehaltszahlungen und Versorgungszahlungen bei Gesellschafter-Geschäftsführern 62
2. Körperschaftsteuerfreie Dividenden bei unterjährigem Anteilserwerb 64
3. Steuerliche Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen 66
4. Verdeckte Gewinnausschüttung durch Aufwandsersparnis beim -Gesellschafter 68
IV. GEWERBESTEUER 70
1. Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft 70
2. Erweiterte Kürzung für ausländische Grundstücksgesellschaft 72
3. Keine erweiterte Kürzung bei Vermietung einer Lagerhalle mit Lastenaufzug und Paletten-Förderanlage 73
4. Versagung der erweiterten Kürzung im Organkreis beim sogenannten Weitervermietungsmodell 74
V. UMSATZSTEUER 76
1. Vorsteuerabzug bei Lieferung von Mieterstrom 76
2. Bemessungsgrundlage für eine unentgeltliche Wärmelieferung 78
VI. ABGABENORDNUNG 81
1. ADV-Zinsen 81
2. Hinzuschätzung aufgrund von Buchführungsmängeln 83
VII. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT 85
1. Kein Untergang des Verlustvortrags bei Einbringung eines gesamten Betriebs in eine GmbH & Co. KG 85
VIII. GRUNDERWERBSTEUER 89
1. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Verlängerung eines Erbbaurechts 89
IX. GRUNDSTEUER 91
1. GrSt B: Modell von Baden-Württemberg ist verfassungskonform 91
X. ERBSCHAFTSTEUER 92
1. Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung 92
2. Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung 94
XI. SOZIALVERSICHERUNGSRECHT 96
1. Freie Lehrkräfte 96

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Vergabe von Wirtschafts-Identifikationsnummern ab 1.11.2024

§ 139c AO i.V.m. Art. 97 § 5a EGAO bestimmen den Rahmen der zum 1.11.2024 startenden initialen Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer (W-IdNr.). Die W-IdNr. wird als eindeutige Identifikationsnummer allen wirtschaftlich Tätigen unabhängig welcher Rechtsform in Deutschland zugewiesen.

I. Hintergrund:

Die Einführung der W-IdNr. dient einer vereinfachten Kommunikation zwischen den wirtschaftlich Tätigen und Behörden sowie zwischen den Behörden untereinander. Rechtsgrundlage – u.a. zum Umfang der gespeicherten Daten – ist der bereits im Jahr 2003 eingeführte § 139c AO. Die W-IdNr. soll als dauerhaftes Merkmal die eineindeutige Identifikation für die Besteuerung sowie die registerübergreifende eindeutige Identifikation der im Basisregister geführten Unternehmen ermöglichen (§ 2 Abs. 2 UBRegG – Unternehmensbasisdatenregistergesetz). Aufbau, Zuteilung, Löschfrist und die Form der Mitteilung der W-IdNr. sollen eine Rechtsverordnung regeln (§ 139d AO); diese liegt nun mit der „Wirtschafts-Identifikationsnummer-Verordnung“ (§ 2 WIdV) v. 30.9.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 293) vor.

II. Einführung:

Vergabe der W-IdNr. soll am 1.11.2024 beginnen und bis zum Jahr 2026 abgeschlossen sein. Die Zuteilung und die Bekanntgabe der W-IdNr. erfolgen durch das BZSt. Wirtschaftlich Tätigen (§ 139a Abs. 3 AO), denen bis 30.11.2024 eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde, wird diese als W-IdNr. zugewiesen (§ 1 Abs. 2 WIdV). In diesen Fällen gibt das BZSt im BStBl. I öffentlich bekannt, dass die USt-Id. ab dem benannten Stichtag auch als W-IdNr. gilt; andere wirtschaftlich Tätige erhalten ihre W-IdNr. elektronisch durch das BZSt (§ 3 WIdV).

Zusammensetzung der W-IdNr.

Die W-IdNr. setzt sich aus dem Kürzel DE für Deutschland und 9 Ziffern zusammen. Ergänzend zu den 9 Ziffern kommt ein mit Bindestrich getrenntes 5-stelliges Unterscheidungsmerkmal hinzu. Dieses dient der Identifizierung einzelner Betriebe, Betriebsstätten oder Tätigkeiten.

Beispielhaft könnte dies so aussehen: DE976853412-00001. Wie im Privaten die Steuer-Identifikationsnummer so stellt die W-IdNr. im wirtschaftlichen Bereich ein einheitliches und dauerhaftes Merkmal zur eindeutigen Identifikation dar.

II. Mitteilungspflichten für elektronische Kassen ab 1.1.2025

Zum 1.1.2025 sind neue Mitteilungspflichten für elektronische Kassen und Aufzeichnungssysteme zu beachten. Danach sind bestehende, d.h. vor dem 1.7.2025 angeschaffte elektronische Kassen und Aufzeichnungssysteme bis zum 31.7.2025 elektronisch zu melden. Ab dem 1.7.2025 angeschaffte, elektronische Kassen und Aufzeichnungssysteme sind von dann an fortlaufend innerhalb eines Monats nach ihrer Anschaffung bzw. Außerbetriebnahme zu melden.

I. Hintergrund:

Bereits das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen v. 15.12.2016 (BGBl. I 2016, 3152) führte – neben einer Reihe anderer Neuregelungen für bargeldintensive Branchen – Neuregelungen für elektronische Kassen und andere elektronische Aufzeichnungssysteme ein (§ 146a AO; vgl. u.a. Centrale-Rundbriefe 2/2018, 9/2019, 11/2020):

- Wird ein elektronisches Aufzeichnungssystem („elektronische Kasse"r) verwendet, ist dieses nach dem 31.12.2019 durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen, um sicherzustellen, dass jeder Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet bleibt (§ 146a Abs. 1 AO). Für Alt-Registrierkassen (d.h. Anschaffung zwischen 25.11.2010 und 1.1.2020), die bauartbedingt nicht an die Anforderungen des § 146a AO aufrüstbar sind, bestand eine Übergangsregelung bis 31.12.2022 (Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO).

- Bei Nutzung elektronischer Aufzeichnungssysteme gilt eine unmittelbar zeitnahe Belegausgabepflicht an alle Beteiligten (§ 146a Abs. 2 AO).

- Es besteht eine Mitteilungspflicht von einem Monat für die eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme (eAS) und zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen (TSE) (§ 146a Abs. 4 AO).

Zeitliche Anwendung der Mitteilungspflichten:

Die Neuregelungen – insbesondere auch die Mitteilungspflicht gem. § 146a Abs. 4 AO – traten grundsätzlich zum 1.1.2020 n Kraft (Art. 97 § 30 Abs. 1, 3 EGAO). Aufgrund erheblicher Umsetzungsprobleme bei Steuerpflichtigen, Kassenherstellern und der Finanzverwaltung wurden die Erstanwendungszeitpunkte mehrfach verschoben. Das BMF v. 6.11.2019 – IV A 4 - S 0319/19/10002:001, BStBl. I 2019, 1010 teilte schließlich mit, „von der Mitteilung nach § 146a Abs. 4 AO[…] bis zum Einsatz einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit abzusehen". Diese elektronische Übermittlungsmöglichkeit soll nun ab dem 1.1.2025 über das Programm „Mein ELSTER" und die ERiC-Schnittstelle zur Verfügung stehen (BMF v. 28.6.2024 – IV D 2 - S-0316a/19/10011:009, BStBl. I 2024, 1063). Das Wachstumschancengesetz v. 28.3.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) bestimmte eine Mitteilung „nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung" (§ 146a Abs. 4 Satz 1 AO n.F.).

II. Umfang der Mitteilungsflicht:

Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge – wie u.a. Kasseneinnahmen und Ausgaben – mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, hat

dem zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung mitzuteilen (§§ 146 Abs. 1, 146a Abs. 4 AO):

1. Name des Steuerpflichtigen,
2. Steuernummer des Steuerpflichtigen,
3. Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
4. Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
5. Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,
6. Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
7. Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
8. Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems.

Elektronische Aufzeichnungssysteme (eAS) sind elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV). Dazu zählen u.a. auch Tablet-/App-Kassensysteme (softwarebasierte eAS), Warenwirtschaftssysteme mit Kassenfunktion, Hotel- oder Praxensoftware mit Kassenfunktion.

Gemietete oder geleaste eAS stehen angeschafften eAS gleich (AEAO zu § 146a Nr. 1.16.2.6).

III. Mitteilungsfristen:

Die Mitteilungen haben für vor dem 1.7.2025 angeschafften eAS bis zum 31.7.2025 zu erfolgen (BMF v. 28.6.2024 – IV D 2 - S-0316a/19/10011:009, BStBl. I 2024, 1063); eAS, die

- vor dem 1.7.2025 endgültig außer Betrieb genommen wurden und im Betrieb nicht mehr vorgehalten werden, sind nur mitzuteilen, wenn die Meldung der Anschaffung des elektronischen Aufzeichnungssystems zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgte;
- ab dem 1.7.2025 innerhalb eines Monats nach Anschaffung bzw. Außerbetriebnahme des eAS (§ 146a Absatz 4 Satz 2 AO); dabei sind stets alle eAS einer Betriebsstätte in einer einheitlichen Mitteilung zu übermitteln (AEAO zu § 146a, Nr. 1.16.1.4 des).

IV. Hinweis

Zur Vorbereitung der Mitteilung sollten zunächst die vorhandenen eAS erfasst und bereits vorhandene Übermittlungslösungen überprüft werden.

III. Bundestag verabschiedet Viertes Bürokratieentlastungsgesetz

Der Bundestag hat am 26.9.2024 das Vierte Bürokratieentlastungsgesetz (BEG IV) verabschiedet. Nachfolgend ein Kurzüberblick über die Änderungen im steuerlichen Verfahrensrecht und im Steuerberatungsrecht. Das Gesetz bedarf noch der Zustimmung des Bundesrates.

1. Verkürzung der Aufbewahrungsfristen

Bislang sind Buchungsbelege grundsätzlich 10 Jahre aufzubewahren. Das BEG IV sieht nun vor, die Aufbewahrungsfrist für diese Belege auf **8 Jahre** zu verkürzen (§ 147 Abs. 3 AO, § 257 Abs. 4 HGB).

Die Neuregelung gilt für alle Unterlagen, deren Aufbewahrungsfrist am Tag nach der Verkündung des BEG IV noch nicht abgelaufen ist.

Auch die **umsatzsteuerliche Frist zur Aufbewahrung von Rechnungen** (§ 14b Abs. 1 S. 1 UStG) wurde an die neue Frist angepasst. Sie gilt auch für bereits ausgestellte und empfangene Rechnungen (§ 27 Abs. 40 UStG-Neu).

Für Personen oder Gesellschaften, die der **Aufsicht der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht** unterliegen, gilt vor dem Hintergrund der laufenden Cum-Ex-Ermittlungsverfahren die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen erst mit einer Verzögerung von einem Jahr.

2. Digitale Bekanntgabe von Steuerbescheiden

Nach der Neufassung von § 122a Abs. 1 S. 1 AO können Verwaltungsakte dem Beteiligten oder der von ihm bevollmächtigten Person bekannt gegeben werden, indem sie nach Maßgabe des § 87a Abs. 8 AO **zum Abruf bereitgestellt** werden. Die **ab 1.1.2026 geltende** Neuregelung greift ohne die Einwilligung des Empfängers, sie enthält jedoch eine Widerspruchslösung.

Art der Bekanntgabe soll insb. dann Anwendung finden, wenn

- ein Steuerbescheid, Steuermessbescheid oder Feststellungsbescheid auf einer nach § 87a Abs. 6 AO elektronisch übermittelten Steuererklärung oder Feststellungserklärung beruht und sie vom Beteiligten selbst über ein von der Finanzverwaltung bereitgestelltes Nutzerkonto oder
- durch eine vom Beteiligten bevollmächtigte Person (z.B. Steuerberater und Rechtsanwälte), übermittelt wurde, der gegenüber der Bescheid nach § 122 Abs. 1 S. 4 AO

bekanntzugeben ist.

Verfahrenstechnisch wurde geregelt, dass die abrufberechtigte Person am Tag der Bereitstellung elektronisch über die Abrufmöglichkeit und ihre Rechtswirkungen zu benachrichtigen ist. Ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt gilt am vierten Tag nach seiner Bereitstellung zum Abruf als bekannt gegeben.

3. Änderungen im Steuerberatungsgesetz

Bei der Meldung nach § 3a Abs. 2 S. 1 StBerG (vorübergehende und gelegentliche Hilfeleistung in Steuersachen) wurde das öffentlich-rechtliche Schriftformerfordernis für Änderungsmeldungen nach § 3a Abs. 4 StBerG durch die **Möglichkeit der elektronischen Mitteilung** ergänzt. Die Neuregelung gilt ab dem ersten Tag des auf die Gesetzesverkündung folgenden Quartals.

In den Fällen, in denen Abtretung oder Übertragung von Gebührenforderungen von Steuerberatern von der Zustimmung des Mandanten zulässig ist, reicht zukünftig eine **ausdrückliche Einwilligung in Textform** aus (§ 64 Abs. 2 S. 2 StBerG). Auch diese Neuregelung gilt ab dem ersten Tag des auf die Gesetzesverkündung folgenden Quartals.

Eine **zentrale Vollmachtsdatenbank** soll ab dem **1.1.2028** ermöglichen, dass Arbeitgeber ihren Steuerberatern eine Generalvollmacht erteilen, die in der Vollmachtsdatenbank elektronisch eingetragen und von allen Trägern der sozialen Sicherung abgerufen werden kann (§ 85a Abs. 2 Nrn. 12, 13 StBerG, § 105a SGB IV).

IV. Jahressteuergesetz (JStG) 2024

Der Bundestag hat am 18.10.2024 das Jahressteuergesetz (JStG) 2024 mit vielen Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf verabschiedet.

Mit dem Gesetz sollen Anpassungen in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts umgesetzt werden.

Dies betrifft insbesondere die Anpassung an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie Reaktionen auf Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des BFH. Außerdem enthält das JStG 2024 eine Vielzahl thematisch nicht oder nur teilweise miteinander verbundener Einzelmaßnahmen, die überwiegend technischen Charakter haben. Über zahlreiche Änderungsanträge im Finanzausschuss des Bundestags wurde der Gesetzentwurf der Bundesregierung stark überarbeitet.

Einkommensteuer

Steuerbefreiung für kleine Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG)

Mit der Änderung wird die für die Anwendung der Steuerbefreiung zulässige Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 15 kW (peak) auf 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit erhöht. Durch die Änderung wird weiter klargestellt, dass

auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten Photovoltaikanlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt sind,

es sich bei der Steuerbefreiung um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt.

Gilt erstmals für Anlagen, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden.

Steuerbefreiung für Sanierungserträge (§ 3a EStG)

Nach § 3a Abs. 4 EStG sind bei Mitunternehmerschaften auch die Höhe des Sanierungsertrages und die Höhe der nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 und 13 EStG mindernden Beträge gesondert festzustellen. Eine Neuregelung soll klarstellen, dass dies auch in den Fällen der Restschuldbefreiung gilt (§ 3a Abs. 4 Satz 1 EStG).

Die Steuerbefreiung für Sanierungserträge gilt nach § 3a Abs. 5 EStG auch in den Fällen der Restschuldbefreiung. Eine Änderung soll hier klarstellen, dass auch in diesen Fällen (wie bei Sanierungserträgen), steuerliche Wahlrechte gewinnmindernd auszuüben sind (§ 3a Abs. 1 Satz 2 EStG). Ebenfalls analog anzuwenden ist § 3a Abs. 3a EStG, nach dem im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten die laufenden Beträge und Verlustvorträge des anderen Ehegatten bei der Minderung der Beträge nach § 3a Absatz 3 EStG einzubeziehen sind.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Ausgleichsposten bei Entstrickung (§ 4g EStG)

Durch die Neufassung des § 4g Abs. 1 Satz 4 EStG sind die Regelungen zur Bildung und Auflösung eines Ausgleichspostens entsprechend anzuwenden, wenn es aufgrund einer Umwandlung zu einer Aufdeckung stiller Reserven infolge der Beschränkung oder des Ausschlusses des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland kommt.

Gilt in allen offenen Fällen.

Erweiterter Datensatz der E-Bilanz (§ 5b Abs. 1 EStG) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Mit einer Ergänzung soll die Lücke bei der bislang unvollständigen elektronischen Übermittlungspflicht geschlossen werden, die nun auch die Kontennachweise und das Anlagenverzeichnis betrifft.

Die Übermittlungsverpflichtung für den Anlagenspiegel, die sich bislang zum Teil aus handelsrechtlichen Regelungen ergibt, wird jetzt ausdrücklich in § 5b Abs. 1 EStG geregelt. Der Übermittlungsumfang gilt auch für eine Steuerbilanz. Jede für steuerliche Zwecke zu erstellende Bilanz ist ebenfalls von der Übermittlungspflicht umfasst. Das gilt auch für Anhang, Lagebericht, Prüfungsbericht und die Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und § 5a Abs. 4 EStG.

Die Übermittlungspflicht der Kontennachweise gilt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2024 beginnen. Die weiteren neuen Übermittlungspflichten finden erst für Wirtschaftsjahre Anwendung, die nach dem 31.12.2027 beginnen.

Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften (§ 6 Abs. 5 EStG) - geändert gegenüber Regierungsentwurf

Eine Neuregelung in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG soll die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ermöglichen. Hiermit sollen die Vorgaben des BVerfG (Beschluss v. 28.11.2023, BvL 8/13) umgesetzt werden. Eine Beteiligungsidentität an Mitunternehmerschaften für Zwecke des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG liegt laut Gesetzesbegründung 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 sollen allerdings Null-Prozent-Beteiligungen (z.B. einer Komplementär-GmbH) sein.

Zusätzlich zur Fassung des Regierungsentwurfs liegt eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut auch vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt.

Gilt in allen offenen Fällen. Da nicht auszuschließen ist, dass der Buchwertansatz sich im Einzelfall zuungunsten der Mitunternehmer auswirken kann, kann aus Vertrauensschutzgründen bei Übertragungen vor dem 12.1.2024 von einer Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG abgesehen werden, wenn die an beiden Mitunternehmerschaften beteiligten Mitunternehmer dies gemeinsam beantragen.

Gebäudeabschreibung (§ 7a Abs. 9 EStG)

Die Vorschrift wird an den durch das Wachstumschancengesetz neu eingefügten § 7 Abs. 5a EStG angepasst und stellt klar, dass sich nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums einer Sonderabschreibung (wie z. B. der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG) die weitere AfA auch nach § 7 Abs. 5a EStG (Restwert und dem nach § 7 Absatz 5a EStG maßgebenden Prozentsatz) bemessen kann. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut auch vor Ablauf des Begünstigungszeitraums der Sonderabschreibung bereits degressiv nach § 7 Abs. 5a EStG abgeschrieben hat.

Gilt rückwirkend ab VZ 2023.

Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Bisher können zwei Drittel der Aufwendungen für Kinderbetreuung, höchstens 4.000 EUR je Kind, als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Die Begrenzung von zwei Drittel der Aufwendungen wird auf 80 Prozent der Aufwendungen und der Höchstbetrag auf 4.800 EUR erhöht.

Gilt ab VZ 2025.

Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen I (§ 10 Abs. 2 EStG)

Grundsätzlich ist der Abzug von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben nicht möglich, wenn diese in Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Hiervon wird jedoch aus unionsrechtlichen Gründen nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 eine Ausnahme gemacht, soweit die Vorsorgeaufwendungen mit in der EU, im EWR oder in der Schweiz erzielten Einnahmen "aus nichtselbstständiger Tätigkeit" im Zusammenhang stehen, diese Einnahmen nach einem DBA im Inland steuerfrei sind und der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen zulässt.

Durch eine Änderung findet die Ausnahmeregelung über Arbeitnehmereinkünfte hinaus Anwendung (z.B. auch auf Renteneinkünfte oder Einnahmen aus einer freiberuflichen Tätigkeit; vgl hierzu BFH, Urteile v. 27.10.2021, X R 11/20 und v. 24.5.2023, X R 28/21).

Gilt in allen offenen Fällen.

Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen II, § 10 Abs. 2b Satz 2 und 3 EStG)

Auf der Grundlage von § 65a SGB V erbrachte Bonusleistungen gelten zukünftig bis zu einer Höhe von 150 EUR pro versicherte Person und Beitragsjahr nicht als Beitragserstattung; diese Summe übersteigende Bonusleistungen gelten dagegen stets als Beitragserstattung. Der Steuerpflichtige kann auch nachweisen, dass Bonuszahlungen in Höhe des übersteigenden Betrags nicht als Beitragserstattung zu qualifizieren sind.

Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der auf Grundlage von § 65a SGB V gewährten Bonusleistungen war bereits mehrfach Gegenstand höchstrichterlicher Entscheidungen. Um eine administrativ komplexe Aufteilung insbesondere in Fällen pauschaler Ausgestaltung der Bonusmodelle bei gleichzeitig regelmäßig sehr geringer steuerlicher Auswirkung im Einzelfall zu vermeiden, wurde im Wege einer Verwaltungsregelung (siehe hierzu BMF, Schreiben v. 16.1.2021, BStBl 2022 I S. 155 und v. 7.10.2022, BStBl 2022 I S. 1437) eine Vereinfachungsregelung geschaffen. Diese Verwaltungsregelung gilt für bis zum 31.12.2024 geleistete Zahlungen. Da sich die Vereinfachungsregelung in der Praxis bewährt hat, soll sie mit der vorliegenden Regelung gesetzlich verstetigt werden.

Gilt ab VZ 2025.

Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 Abs. 6 EStG)

Die Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 17 Abs. 6 EStG ist eine Folgeänderung aufgrund der Anpassungen von § 27 Abs. 3 UmwStG. Nach geltendem Recht erfasst § 17 Abs. 6

EStG in den Fällen der Sacheinlage nur Anteile unter 1 %, die im zeitlichen Anwendungsbereich des SEStEG liegen, also aufgrund einer Sacheinlage nach dem 12.12.2006 entstanden sind. Da § 21 UmwStG a.F. künftig nicht mehr anwendbar ist, ist es notwendig, auch die durch eine Sacheinlage entstandenen alt-einbringungsgeborenen Anteile in die Verstrickungsregelung des § 17 Abs. 6 EStG aufzunehmen. Damit unterfallen künftig – unabhängig vom Zeitpunkt der Einbringung – grundsätzlich alle Beteiligungen unter 1%, die im Zuge eines (steuerbegünstigten) Anteilstauschs oder einer (steuerbegünstigten) Sacheinlage nach den Vorschriften des UmwStG entstanden sind, dem Anwendungsbereich von § 17 Abs. 6 EStG.

Da bei einer Sacheinlage alten Rechts der Teilwert zum Ansatz kommen konnte, wird die Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 17 Abs. 6 EStG nunmehr positiv formuliert und nicht mehr auf den "Nichtansatz" des gemeinen Werts abgestellt. § 17 Abs. 6 EStG kommt demnach in allen Fällen zur Anwendung, in denen bei der Einbringung der Buchwert oder ein Zwischenwert zum Ansatz kam.

Gilt ab dem 1.1.2025.

Vermögensbeteiligungen von Arbeitnehmern (§ 19a EStG)

Mit der Regelung wird der Anwendungsbereich der Steuervergünstigung des § 19a EStG auch auf die Übertragung von Anteilen an Konzernunternehmen erweitert. Damit können nicht nur geldwerte Vorteile aus Vermögensbeteiligungen aufgeschoben besteuert werden können, wenn Anteile am Unternehmen des Arbeitgebers überlassen werden, sondern auch, wenn Anteile an verbundenen Unternehmen übertragen werden. Der Anteil an einem Konzernunternehmen kann jedoch nur dann steuerbegünstigt übertragen werden, wenn die Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG in Bezug auf die Gesamtheit aller Konzernunternehmen nicht überschritten werden und die Gründung keines Konzernunternehmen mehr als 20 Jahre zurückliegt.

Gilt rückwirkend ab VZ 2024.

Glattstellungsgeschäft bei Stillhalterprämien (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG)

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören u.a. Stillhalterprämien, die für die Einräumung von Optionen vereinnahmt werden; schließt der Stillhalter ein Glattstellungsgeschäft ab, sind die im Glattstellungsgeschäft gezahlten Prämien nach einer Neuregelung zum Zeitpunkt der Zahlung als negative Einnahmen zu berücksichtigen.

Der bisherige Gesetzeswortlaut ließ offen, wann die Einnahmen um die gezahlten Prämien zu mindern sind. Aus Vereinfachungsgründen wurde im Verwaltungsweg geregelt, dass die gezahlten Prämien und die damit im Zusammenhang angefallenen Nebenkosten zum Zeitpunkt der Zahlung als negativer Kapitalertrag im sog. Verlustverrechnungstopf zu erfassen sind. Der BFH hatte hierzu jedoch entschieden, dass die bisherige Verwaltungspraxis mit dem Gesetzeswortlaut nicht im Einklang steht (BFH, Urteil v. 2.8.2022, VIII R 27/21). Laut Gesetzesbegründung soll durch die nun vorgesehene Gesetzesänderung die bisherige Verwaltungspraxis im Interesse eines einfach handhabbaren Verfahrens fortgeführt werden.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Entgelte von dritter Seite (§ 20 Abs. 3 Satz 2 EStG) - neu gegenüber im Regierungsentwurf

Nach dem neuen § 20 Abs 3 Satz 2 EStG liegen auch besondere Entgelte oder Vorteile vor, wenn Bestandsprovisionen, Verwaltungsentgelte oder sonstige Aufwendungen durch den Schuldner der Kapitalerträge nach Absatz 1 oder 2 oder durch einen Dritten erstattet werden.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Verlustverrechnungskreises bei Termingeschäften (§ 20 Abs. 6 Sätze 5 und 6 EStG) - neu gegenüber im Regierungsentwurf

Mit der Streichung des gesonderten Verlustverrechnungskreises für Termingeschäfte und der betragsmäßigen Beschränkung der Verrechenbarkeit von Verlusten aus Forderungsausfällen (§ 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG) soll dem Vereinfachungsaspekt der Abgeltungsteuer wieder mehr Bedeutung zukommen. Gleichzeitig soll den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Verlustverrechnungsbeschränkung damit Rechnung getragen werden (vgl. BFH, Beschluss v. 7.6.2024, VIII B 113/23).

Gilt in allen offenen Fällen Für den Kapitalertragsteuerabzug wird es nicht beanstandet, wenn eine IT-technische Umsetzung auf Ebene der Kreditinstitute erst ab dem 1.1.2026 erfolgt.

Leistungen aus ausländischen betrieblichen Altersversorgungseinrichtungen (§ 22 Nr. 5 Satz 2 EStG)

Nach bisherigem Recht unterliegen Leistungen aus ausländischen betrieblichen Altersversorgungseinrichtungen auch dann nicht der vollen nachgelagerten Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG, wenn die zu besteuernden Leistungen auf Beiträgen beruhen, die im Ausland begünstigt oder steuerfrei gestellt wurden. In diesen Konstellationen kann es zu einer Besserstellung gegenüber dem inländischen Standardfall kommen, wenn z. B. bei der ausländischen Besteuerung eine Steuerbefreiung von Beiträgen gewährt wurde und in Deutschland bei der Rentenleistung nur der Ertrag (§ 22 Nr. 5 Satz 2 EStG) besteuert wird (vgl. BFH, Urteil v. 28.10.2020, X R 29/18). Um diese Besserstellung zu vermeiden, wird gesetzlich klargestellt, dass nicht nur eine Steuerbefreiung von Beiträgen bei der deutschen Besteuerung, sondern auch eine vergleichbare steuerliche Freistellung oder Begünstigung von Beiträgen bei einer ausländischen Besteuerung zu Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG führt.

Gilt ab VZ 2025.

Abfrage der steuerlichen Identifikationsnummer (§ 22a Abs. 2 Satz 10 und 12 EStG) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Es wird eine "vorzeitige" Befugnis für die Abfrage der steuerlichen Identifikationsnummer durch mitteilungspflichtige Stellen nach § 139b AO geschaffen, sofern die Erhebung der Identifikationsnummer zur Durchführung des Rentenübersichtsgesetzes erforderlich ist.

Gilt ab 1.1.2027.

Gesamthandsgemeinschaften bei privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 1 Satz 4 EStG) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Die Änderung in § 23 EStG stellt klar, dass die Anschaffung und Veräußerung von Anteilen an Gesamthandsgemeinschaften (und damit insbesondere von Anteilen an Erbengemeinschaften) der Anschaffung und Veräußerung der zur Gesamthand gehörenden Wirtschaftsgüter gleichgestellt ist.

Gilt in allen offenen Fällen.

Abzug von Unterhaltsaufwendungen (§ 33a Abs. 1 Satz 12 EStG) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Ein Abzug von Unterhaltsaufwendungen bei Zahlung von Geldzuwendungen wird künftig nur durch Banküberweisung anerkannt. Derzeit werden auch andere Zahlungswege zugelassen (z. B. Mitnahme von Bargeld bei Familienheimfahrten). Nachweiserleichterungen können nach allgemeinen Billigkeitsgrundsätzen bei Vorliegen besonderer Verhältnisse (etwa im Falle eines Krieges) im Wohnsitzstaat der unterhaltenen Person aufgrund einer darauf beruhenden Verwaltungsregelung gewährt werden.

Gilt ab VZ 2025

Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a Abs. 5 Satz 3 EStG) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Voraussetzung für alle Steuerermäßigungen ist nach § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG ist der Erhalt einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers. Nach Auffassung des BFH (Urteil v. 12.4.2022, VI R 2/20) ging dies aus dem bisherigen Wortlaut des § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG im Hinblick auf Pflege- und Betreuungsleistungen nicht eindeutig hervor.

Gilt ab VZ 2025

Lohnsteuerfreibetrag I (§ 39a Abs. 1 EStG)

Mit der Einfügung der neuen Nr. 9 kann der anteilige Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b Abs. 4 EStG) bei dauerndem Getrenntleben der Ehegatten/Lebenspartner, ab dem Monat der Trennung als Freibetrag für das Lohnsteuerabzugsverfahren gebildet werden, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 24b EStG erfüllt sind. Damit werden die Vorgaben des BFH-Urteils v. 28.10.2021, III R 17/20 (BStBl 2022 II S. 797), auch für das Lohnsteuerabzugsverfahren gesetzlich geregelt. In Folgejahren kann der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ausschließlich über die Steuerklasse II berücksichtigt werden.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Lohnsteuerfreibetrag II (§ 39a Abs. 2 EStG)

Die Frist für die Antragstellung des Lohnsteuerfreibetrag wird auf den 1. November des Vorjahres, für das der Freibetrag gelten soll, verschoben.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets (§ 40 Abs. 2 Nr. 8 EStG - neu) - entfällt gegenüber Regierungsentwurf

Statt der Einführung eines Mobilitätsbudgets wird die Bundesregierung gebeten, Vorschläge über ganzheitlich steuer- und sozialversicherungsrechtliche Vereinfachungen bei Sachbezügen sowie weitere Typisierungen und Pauschalierungen bei Arbeitnehmereinkünften zu erarbeiten.

Ausübung aller lohnsteuerlichen Pauschalierungswahlrechte (§ 40 Abs. 4 EStG)

Mit dem neuen Absatz 4 soll die Rechtsprechung des BFH (vgl. zuletzt Urteil v. 1.9.2021, VI R 38/19) gesetzlich festgeschrieben sowie praxisgerecht weiterentwickelt werden. Die Ausübung aller lohnsteuerlichen Pauschalierungswahlrechte wird nunmehr grundsätzlich durch Übermittlung bzw. Abgabe einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung erfolgen. Von der Ausübung des Wahlrechts zu trennen ist der ggf. vorher notwendige Antrag (vgl. § 40 Abs. 1 und § 37a Abs. 1 EStG). Abweichend hiervon kann der Arbeitgeber für den Prüfungszeitraum einer Lohnsteuer-Außenprüfung das Pauschalierungswahlrecht auch durch schriftliche oder elektronische Erklärung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt ausüben. Diese Erklärung ist dann spätestens bis zur Bestandskraft der aufgrund der Lohnsteuer-Außenprüfung erlassenen Bescheide abzugeben. In diesem Fall wird die pauschale Lohnsteuer vom Betriebsstättenfinanzamt durch Steuerbescheid festgesetzt.

Gilt in allen offenen Fällen

Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42b EStG) - geändert gegenüber dem Regierungsentwurf:

Der Lohnsteuer-Jahresausgleich bei Bezug von ausländischen Einkünften, von denen keine inländische Lohnsteuer einbehalten wurde (§ 42b Abs. 1 Satz 3 Nr .6 EStG), wird ausgeschlossen. Zudem soll ein neuer Satz 4 in § 42b Abs. 1 EStG verhindern, dass Tatbestände, die außerhalb des konkreten Dienstverhältnisses verwirklicht werden, zum Ausschluss des Lohnsteuer-Jahresausgleichs führen.

Zusätzlich zur Fassung des Regierungsentwurfs wird ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber ausgeschlossen, wenn für den Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr im Rahmen der Vorsorgepauschale im Zusammenhang mit der Pflegeversicherung unterschiedliche Abschläge berücksichtigt wurden. Dies soll in den entsprechenden Fällen eine unzutreffende Jahreslohnsteuer vermeiden (§ 42b Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a).

Gilt rückwirkend zum 1.1.2024.

Dividendenerträge (§ 45b Abs. 2 bis 7 EStG) - neu gegenüber im Regierungsentwurf

Die Meldestandards zu Dividendenerträgen nach Maßgabe des AbzStEntModG werden an die Vorgaben der FASTER-Richtlinie angepasst. Meldeinhalte und -verfahren werden langfristig vereinheitlicht und Zwischenverwahrstellen von den Haftungsregeln erfasst.

Gilt für Dividendenzahlungen gelten, die nach dem 31.12.2026 zufließen.

Steuerabzug bei Bauleistungen (§ 48c EStG)

Die verbindliche elektronische Antragstellung auf Erstattung des Bausteuerabzugsbetrages wird eingeführt. Sie gilt nicht, wenn es sich um einen Härtefall handelt und die elektronische

Antragstellung für den Steuerpflichtigen eine unbillige Härte darstellen würde. In diesem Fall bleibt es bei der bisherigen Beantragung.

Gilt ab 1.1.2026

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (§ 49 EStG)

Als inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht gelten zukünftig nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f (neu) auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten, die für Zeiten der widerruflichen oder unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt werden, soweit ohne die Freistellung die Arbeit während dieser Zeiten im Inland ausgeübt worden wäre. Damit sollen bisher nicht von § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erfasste Einkünfte von Arbeitnehmern, die in Deutschland weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, zukünftig einer beschränkten Steuerpflicht unterliegen, soweit Deutschland entsprechend dem internationalen Verständnis ein Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit in der Freistellungsphase vor Beendigung eines Arbeitsverhältnisses zusteht, weil die Arbeit während dieser Zeit ohne die Freistellung in Deutschland ausgeübt worden wäre.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (§ 50d Abs. 15 EStG)

Wenn die in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthaltene Regelung für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit dem Artikel des OECD-Musterabkommens folgt, sieht Textziffer 2.6 des OECD-Kommentars zu Artikel 15 vor, dass der Arbeitslohn, den ein von seiner Tätigkeit freigestellter Arbeitnehmer für die Zeit vor Beendigung seines Arbeitsverhältnisses erhält, in dem Staat besteuert wird, in dem die Tätigkeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre. Dagegen kann nach bisheriger deutscher Sichtweise (vgl. insbesondere BMF-Schreiben v. 12.12.2023, BStBl 2023 I S. 2179, Rn. 361 und 362) dieser Arbeitslohn in der Regel nur im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden, sofern es im Falle der widerruflichen Arbeitsfreistellung zu keiner Tätigkeitsausübung kommt. Das führt zu Verwerfungen im Verhältnis zu einer Mehrheit von Staaten, die der Auffassung des OECD-Musterkommentars folgen und zur Gefahr von Doppel- oder Nichtbesteuerungen.

Zukünftig wird das deutsche Rechtsverständnis daher mit § 50d Abs. 15 neu EStG an die Sichtweise des Kommentars zu Art. 15 OECD-Musterabkommen angepasst. Etwas anderes gilt jedoch, wenn im Abkommen eine ausdrückliche Regelung vorgesehen ist. Außerdem werden die Regelungen von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG und von Rechtsverordnungen gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 AO, die eine Einmalbesteuerung sicherstellen, wenn der andere Staat einem anderen Abkommensverständnis folgt, von der Neuregelung nicht berührt.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Elektronische Beantragung von Kindergeld (§ 67 Satz 1 EStG) - neu im Regierungsentwurf

Die Neufassung des § 67 Satz 1 EStG soll dem Umstand Rechnung tragen, dass vermehrt elektronische Antragstellungen erfolgen und gefördert werden sollen. Mit der Neufassung wird die elektronische Antragstellung zum Regelfall. Eine elektronische Antragstellung soll ausschließlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich vorgeschriebene

Schnittstelle zulässig sein (z. B keine einfache E-Mail). Eine Antragstellung durch Übersendung eines Antrags in Papierform soll auch weiterhin zulässig sein.

Gilt für Anträge, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes eingehen.

Behinderten-Pauschbetrag (§ 64 Abs. 3, 3a EStDV) - neu im Regierungsentwurf

Die Gewährung des Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b Abs. 3 EStG setzt bei Neufeststellungen künftig zwingend eine elektronische Datenübermittlung der für die Feststellung einer Behinderung zuständigen Stelle (Versorgungsverwaltung) an die zuständige Finanzbehörde voraus. Dies gilt auch, wenn die Feststellung einer Behinderung geändert wird.

Gilt ab 1.1.2026

Körperschaftsteuer

Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen I (§ 27 Abs. 2 Satz 3 KStG)

In § 27 Abs. 3 Satz 3 KStG wird der Zusatz "mit Ausnahme der Anwendungsfälle des § 29" aufgenommen. Die Ergänzung hat laut der Gesetzesbegründung zur Folge, dass abweichend von der bisherigen Handhabung künftig in allen Umwandlungsfällen auch dann keine Anfangsfeststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG durchzuführen ist, wenn die übernehmende Körperschaft dadurch neu entsteht. Gleichzeitig bedeutet dies, dass der übergehende Einlagenkontenbestand als Zugang des laufenden Wirtschaftsjahrs zu behandeln ist und daher für eine Verwendung im ersten Wirtschaftsjahr der durch die Umwandlung neu entstandenen übernehmenden Körperschaft noch nicht für eine Leistungsverrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zur Verfügung steht.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen II (§ 27 Abs. 6 Satz 3 KStG)

Auf Grundlage des allgemeinen Verständnisses, dass bei Kettensachverhalten verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen stufenweise zu erfassen sind, stellt eine Ergänzung klar, dass im Fall der mittelbaren Organschaft die Erhöhung und die Minderung des steuerlichen Einlagekontos der Organgesellschaft aufgrund einer organschaftlich verursachten Minder- oder Mehrabführung – ggf. anteilig – auch auf Ebene der Zwischengesellschaft nachzuvollziehen ist (vgl. auch BMF-Schreiben v. 29.9.2022, BStBl 2022 I S. 1412, Tz. 27 bis 35); bei Mehrabführungen ist das steuerliche Einlagekonto der Zwischengesellschaft durch Direktzugriff nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG entsprechend zu mindern. Da die Regelung in den Fällen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG gilt, findet sie keine Anwendung, wenn bereits die unmittelbare Beteiligung die Mehrheit der Stimmrechte gewährt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 KStG).

Die neue Vorschrift ist auf alle Minder- und Mehrabführungen anzuwenden,
die nach dem 31.12.2021 erfolgen.

Grenzüberschreitende Umwandlungen (§ 29 Abs. 6 Satz 2 KStG) - geändert gegenüber Regierungsentwurf

Bei grenzüberschreitenden Umwandlungen, bei denen für die übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung kein Einlagekonto festzustellen ist (Hereinumwandlungen), entfällt mit Aufhebung des § 29 Abs. 6 Satz 2 KStG künftig das Verfahren zur gesonderten Feststellung des Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Übergang zum Halbeinkünfteverfahren (§ 34 Abs. 11 KStG – § 36 Abs. 4, Abs. 6 und Abs. 6a KStG) - geändert gegenüber Regierungsentwurf

Nach dem Beschluss des BVerfG v. 24.11.2022, 2 BvR 1424/15 waren die bisherigen Regelungen verfassungswidrig, soweit die Vorschrift zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential führt, weil sie den in § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 bezeichneten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals – EK 04 – nicht in die Verrechnung der unbelasteten Teilbeträge einbezieht. Dieses Problem wird mit einer neuen Regelung behoben.

Die Regelung ist in allen Fällen, in denen die Endbestände im Sinne des § 36 Abs. 7 KStG noch nicht bestandskräftig festgestellt sind, anzuwenden.

Gewerbesteuer

Gewerbeertrag (§ 7 Sätze 8 und 9 GewStG)

Mit der Neufassung des § 7 Satz 8 GewStG wird klargestellt, dass sämtliche passiven ausländischen Betriebsstätteneinkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten und somit auch solche, für die Deutschland im Fall eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bereits nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht. Vom Regierungsentwurf sind nun auch beschränkt Steuerpflichtige erfasst.

Die bisher in § 7 Satz 9 GewStG normierte Ausnahme von der Anwendung des § 7 Satz 8 GewStG ist durch den in der Neufassung des § 7 Satz 8 GewStG enthaltenen Verweis auf §§ 7 bis 13 AStG nicht mehr erforderlich und wird daher gestrichen.

Gilt in allen offenen Fällen

Umwandlungssteuergesetz

Schlussbilanz bei Umwandlung (§ 3 Abs. 2a UmwStG) - geändert gegenüber Regierungsentwurf

Erstmals regelt eine Frist die Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz. Zudem wird ausdrücklich geregelt, dass der für die elektronische Übermittlung von Bilanzen maßgebliche § 5b EStG entsprechend gilt. Anders als im Regierungsentwurf wird die Frist zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz an die nach § 149 AO maßgebende Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum gekoppelt, in den der steuerliche Übertragungsstichtag fällt.

Gilt in allen Fällen, in denen die Anmeldung zur Eintragung nach dem Tag nach der Verkündung ist.

Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft (§ 5 Abs. 2 UmwStG)

Nach § 5 Abs. 2 UmwStG gelten Anteile an der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 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. Nicht erfasst werden bislang sonstige Anteile im Privatvermögen, die allerdings seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ebenfalls steuerverstrickt sind. Mit der Änderung gelten nunmehr sämtliche steuerverstrickten und im Privatvermögen gehaltenen Anteile am übertragenden Rechtsträger als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt.

Gilt erstmals für Umwandlungen gelten, deren steuerlicher Übertragungsstichtag nach dem Tag der Verkündung liegt.

Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft (§ 13 Abs. 2 UmwStG) - geändert gegenüber Regierungsentwurf

Andres als im Regierungsentwurf orientiert sich die in § 13 Abs. 2 UmwStG eingeführte Antragsfrist für den Ansatz mit dem Buchwert bzw. mit den Anschaffungskosten an der geltenden Regelung in § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG und stellt nunmehr auf die erstmalige Abgabe der Steuererklärung ab. Zudem wird nicht wie im Regierungsentwurf vorgesehen, punktuell zur Anordnung des Buchwertansatzes gewechselt.

Gilt erstmals für Umwandlungen gelten, deren steuerlicher Übertragungsstichtag nach der Verkündung des Jahressteuergesetz 2024 liegt.

Gewerbesteuerliche Folgen (§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG)

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. § 18 Abs. 3 Satz 3 (neu) UmwStG regelt daher ausdrücklich, dass ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auch der Gewerbesteuer unterliegt, soweit ein Anteil an einer die Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft vermittelnden Personengesellschaft von einer natürlichen Person veräußert oder aufgegeben wird und soweit dieser Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auf den Anteil an der übernehmenden Personengesellschaft entfällt.

Der bisherige § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG wird durch die Einfügung des neuen Satzes 3 zu Satz 4. In diesem wird auch für den Fall des neuen Satz 3 angeordnet, dass der auf dem Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn beruhende Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 EStG nicht zu berücksichtigen ist.

Gilt für Umwandlungen gelten, deren steuerlicher Übertragungsstichtag nach dem 17.5.2024 liegt.

Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)

Der BFH hat entschieden, dass in Einbringungsfällen durch Entnahmen im steuerlichen Rückwirkungszeitraum negative Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile entstehen können (BFH, Urteil v. 7.3.2018, I R 12/16). Der BFH stellt sich damit der langjährigen Verwaltungsauffassung entgegen, nach der das eingebrachte Betriebsvermögen auch durch Entnahmen nicht negativ werden darf und in diesen Fällen eine (teilweise) Wertaufstockung vorzunehmen ist.

Nach Ansicht des Gesetzgebers entspricht es jedoch der Gesetzesintention des § 20 UmwStG, negative Anschaffungskosten zu vermeiden. Mit dem neuen Satz 5 soll daher klargestellt werden, dass entsprechend der bestehenden Verwaltungsauffassung zu § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG i. V. mit § 20 Abs. 5 UmwStG Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum bei der Ermittlung des eingebrachten Betriebsvermögens zu berücksichtigen sind. Damit ist ein Buchwertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens nicht möglich, soweit sich unter Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum negative Anschaffungskosten ergeben würden. Soweit das eingebrachte Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum negativ ist, sind die Buchwerte des eingebrachten Vermögens aufzustocken. Der neue Satz 5 gilt ebenso bei der Anwendung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG sowie § 20 Absatz 2 Satz 4 UmwStG.

Gilt erstmals für Einbringungen, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2023 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2023 geschlossen worden ist.

Durch diese Änderungen steht das Steueroptimierte Doppel-Holding-Modell vor dem „Aus“

Bereits mit dem Wachstumschancengesetz vom 27.3.24 hat der Gesetzgeber das in der Vergangenheit ebenfalls mögliche **Verdeckte-Einlage-Modell bei „jungen“ Beteiligungen** im Betriebsvermögen kassiert, indem § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG n. F. nur bei einer Einlage aus dem Privatvermögen Anwendung findet.

1. Doppel-Holding-Modell

Einbringung der im ersten Anteilstausch erhaltenen Anteile in weitere Holding ...

In der Praxis wird vielfach vor einem beabsichtigten Verkauf von GmbH-Anteilen i. S. v. § 17 EStG ein Holding-Modell eingesetzt, um die

- **Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns nach dem Teileinkünfteverfahren in die temporäre 95%ige Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG zu 95 % zu transformieren.**

- Zu diesem Zweck wird die zu veräußernde Beteiligung im Wege des steuerneutralen Anteilstauschs nach § 21 UmwStG in eine Holding-GmbH eingebracht. Die eingebrachten Anteile unterliegen aber der Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG, sodass eine Veräußerung innerhalb von sieben Jahren nach dem Anteilstausch zu einer rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns II beim Einbringenden führen würde.

- Um die Sperrfrist unter **Nutzung des § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG vorzeitig zu beenden**, wird in der Praxis vielfach das sog. **Doppel-Holding-Modell** eingesetzt.

- Dabei werden die im Zuge des ersten Anteilstausch erhaltenen Anteile wiederum steuerneutral nach § 21 UmwStG in eine weitere Holding-GmbH eingebracht.

... führt zu vorzeitigem Ende der Sperrfristverhaftung

Die **Weitereinbringung** der Anteile durch den zweiten Anteilstausch stellt nach herrschender Ansicht im Schrifttum (vgl. z. B. Broemel/Westermann, DStR 24, 1521; Mang, Ubg 24, 81; Ott, DStZ 23, 334) eine **Veräußerung i. S. v. § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG dar** und führt damit zu einer **vorzeitigen Beendigung der Sperrfristverhaftung der in die B-GmbH eingebrachten Anteile an der A-GmbH.**

- Die Annahme einer Veräußerung erfolgt unter Berufung auf die weite Definition des Veräußerungsbegriffs der Finanzverwaltung z. B. in den Rz. 00.02 und 22.23 des UmwSt-Erlasses, wonach auch Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge unter Fortführung der Buchwerte eine Veräußerung darstellen.

- Von Angehörigen der Finanzverwaltung wird dagegen die Ansicht vertreten, § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG verlange nach dessen Sinn und Zweck eine Veräußerung der Anteile mit Aufdeckung der stillen Reserven (vgl. Stimpel/Bernhagen, GmbH 20, 301; Kowanda, DStR 23, 1681).

- Deshalb war das Doppel-Holding-Modell bereits in der Vergangenheit einem steuerlichen Anerkennungsrisiko ausgesetzt.

- Wird die Weitereinbringung zu Buchwerten nicht als Veräußerung i. S. d. vorzeitigen Sperrfristbeendigung nach § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG anerkannt, so stellt die tatsächliche Veräußerung der im Rahmen des Anteilstauschs eingebrachten Anteile eine Sperrfristverletzung nach § 22 Abs. 2 UmwStG dar und ein Einbringungsgewinn II ist zu versteuern.

Temporäre Steuerbefreiung auf Ebene der Holding-GmbH würde aufgehoben

Beachten Sie | Wichtig ist, dass die liquiden Mittel aus dem Veräußerungserlös sich auf einer Ebene mit der entstandenen Steuerschuld befinden. Sofern der Einbringende nicht über genügend Mittel zur Finanzierung der Steuerschuld auf den Einbringungsgewinn II verfügt, muss der Veräußerungserlös (oder Teile davon) bei der ersten Holding-Kapitalgesellschaft zunächst – über die zweite Holding-Kapitalgesellschaft – an den Einbringenden ausgeschüttet werden.

In Höhe der Ausschüttung wird damit die temporäre Steuerbefreiung auf der Ebene der Holding-Kapitalgesellschaft aufgehoben und beim Einbringenden durch eine Besteuerung der Ausschüttung mit Abgeltungsteuer oder auf Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens ersetzt.

2. Geplante gesetzliche Änderung des § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG

- In Rz. 22.17 UmwSt-Erlass des überarbeiteten Anwendungsschreibens zum UmwStG in der vorliegenden Entwurfsfassung des BMF vom 11.10.23 (im Folgenden: UmwSt-Erlass 2024) will die Finanzverwaltung nunmehr klarstellen, dass eine sperrfristbeendende Veräußerung i. S. v. § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift nur bei einer vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven vorliegt.

- Der BRH hat in seinem Bericht (dort S. 17 f.) an das BMF nach § 88 Abs. 2 BHO vom 30.11.23 zum Entwurf des überarbeiteten UmwSt-Erlasses 2024 eine gesetzliche Regelung empfohlen, weil die Ergänzung in Rz. 22.17 UmwSt-Erlass 2024 allein wohl als nicht ausreichend erachtet wird.

Veräußerung verlangt Aufdeckung der stillen Reserven

Diese Empfehlung des BRH hat der Gesetzgeber aufgegriffen. Nach dem vorliegenden Regierungsentwurf des JStG 2024 soll § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG dahingehend ergänzt werden, dass eine Veräußerung nur dann vorliegt, wenn diese „unter Aufdeckung der stillen Reserven" erfolgt. Nach der Begründung des Regierungsentwurfs soll es sich lediglich um eine klarstellende Änderung handeln, weil sich in systematischer und teleologischer Auslegung von § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG eindeutig ergibt, dass nur Veräußerungen unter Aufdeckung der stillen Reserven unter den Anwendungsbereich dieser Regelung fallen sollen.

Verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung wäre gegeben

Merke | Aufgrund der vermeintlichen Klarstellung durch den Gesetzgeber fehlt für die geänderte Fassung des § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG eine gesonderte Anwendungsregelung, sodass diese mit der Verkündung des JStG 2024 in Kraft tritt. Aber selbst im Falle einer konstitutiven Gesetzesänderung ergäbe sich die Frage, ob bereits weggefallene Sperrfristen wieder aufleben. Soweit die Neuregelung danach auch bereits in abgelaufenen Veranlagungszeiträumen zur Anwendung kommt, liegt eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung vor (so auch Broemel/Westermann, DStR 24, 1521, 1526 f.).

Einbringungsgeborene Anteile (§ 27 Abs. 3 UmwStG)

§ 27 Abs. 3 UmwStG regelt die Fortgeltung bestimmter Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung des StSenkG v. 23.10.2000 für einbringungsgeborene Anteile. Diese Sonderregelungen werden abgeschafft. Die ehemals einbringungsgeborenen Anteile werden in den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 6 EStG überführt.

Aufgrund der Beendigung der Fortgeltung des § 21 UmwStG in der Fassung des StSenkG durch die Neufassung von § 27 Abs. 3 UmwStG und der Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 17 Abs. 6 EStG unterliegt der Veräußerungsgewinn aus den (ehemals einbringungsgeborenen) Anteilen genauso wie der Gewinn aus der Veräußerung auf einer Sacheinlage oder einem Anteilstausch nach §§ 20, 21 UmwStG in der Fassung des SEStEG v. 7.12.2006 beruhenden Anteilen (sperrfristbehaftete Anteile) einer Besteuerung nach § 17 EStG. Damit wird erreicht, dass alle auf Einbringungen (nach altem oder neuem Recht) beruhenden Anteile im Privatvermögen steuerlich gleichbehandelt werden. Die parallele Anwendung unterschiedlicher Besteuerungskonzepte für auf Einbringungsvorgängen beruhenden *Anteilen wird damit endgültig beendet.

Gilt ab 1.1.2025

Abgabenordnung

Weitergabe steuerlicher Daten durch Bewilligungsbehörden (§ 31a Abs. 1 AO)

Durch einen neuen Satz 3 wird geregelt, dass die Bewilligungsbehörden Informationen über eine zu Unrecht erlangte Leistung aus öffentlichen Mitteln auch dann an Strafverfolgungsbehörden weiterleiten dürfen, wenn ihnen diese Informationen von Finanzbehörden nach § 31a AO offenbart wurden.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Vergünstigte Vermietung an hilfsbedürftige Personen (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 27 AO)

In den Katalog der gemeinnützigen Zwecke wird die Förderung wohngemeinnütziger Zwecke aufgenommen. Dies ist die vergünstigte Wohnraumüberlassung an Personen im Sinne des § 53. § 53 Nr. 2 soll mit der Maßgabe anzuwenden sein, dass die Bezüge nicht höher sein dürfen als das Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe i. S. d. § 28 SGB XII; bei Alleinstehenden oder Alleinerziehenden ist es das Sechsfache des Regelsatzes. Die Hilfebedürftigkeit muss zu Beginn des jeweiligen Mietverhältnisses vorliegen.

Die Miete muss hierfür dauerhaft unter der marktüblichen Miete angesetzt werden. Ob die Miete unter der marktüblichen Miete liegt, muss nur zu Beginn des Mietverhältnisses und bei Mieterhöhungen geprüft werden. Es reicht aber auch aus, wenn die jeweilige Wohnung zu einem Mietzins vermietet wird, der nur die tatsächlichen Aufwendungen einschließlich der regulären Absetzung für Abnutzung deckt und keinen Gewinnaufschlag enthält. Potenziell entstehende Verluste können mit anderen Einnahmen aus dem ideellen Bereich ausgeglichen werden.

Gilt ab dem 1.1.2025.

Direktauszahlungsmechanismus (§ 139e AO) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Mit dem JStG 2022 wurden die rechtlichen Voraussetzungen für die Zuspeicherung einer Kontoverbindung zur Identifikationsnummer-Datenbank geschaffen. Die zentrale Speicherung dieser Daten bildet die Grundlage für den Aufbau eines Direktauszahlungsmechanismus (DAM). Dieser soll eine schnelle und zugleich missbrauchssichere Auszahlung öffentlicher Leistungen ermöglichen (z. B. bei Pandemien oder Flutkatastrophen). Mit dem DAM wird im Vorgriff auf zukünftig beabsichtigte Direktauszahlungen ein einfacher und digitalisierter Auszahlungsweg für Kontoüberweisungen bereitgestellt.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Verspätungszuschlag (§ 152 Abs. 6 Satz 1 AO) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Es wird klargestellt, dass bei Festsetzung eines Verspätungszuschlags wegen Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe einer Feststellungserklärung § 152 Abs. 3 Nr. 2 und 3 AO nicht entsprechend anzuwenden sind.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Hinterziehungszinsen (§ 235 Abs 5 AO) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Der neue Absatz soll eine durchgängige Verzinsung hinterzogener Vorauszahlungen mit 0,5 % pro Monat sicherstellen. Dazu wird das Ende des Zinslaufs ausdrücklich festgeschrieben. Die verschiedenen denkbaren Fallkonstellationen werden ausdrücklich geregelt. Keiner be-

sonderen Regelung bedürfen die Fälle, in denen der Zinslauf der Hinterziehungszinsen zu hinterzogenen Vorauszahlungen bereits vor Ablauf der Karenzzeit endet, da hier keine Doppelverzinsung eintreten kann. Eine sich in anderen Fällen unter Umständen ergebende Doppelverzinsung wird durch eine modifizierte Anrechnungsregelung aufgelöst.

Gilt in allen Fällen, in denen Zinsen zu hinterzogenen Vorauszahlungen nach dem Tag nach Verkündung festgesetzt werden.

Umsatzsteuer

Legaldefinition Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG)

Eine Werklieferung setzt die Be- oder Verarbeitung eines "fremden" Gegenstandes voraus. Diese bereits von Rechtsprechung und Finanzverwaltung angewandte Voraussetzung wird jetzt auch in den Gesetzestext aufgenommen.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Ort der sonstigen Leistung bei kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen (§ 3a Abs. 3 UStG)

Mit den Änderungen der Leistungsortbestimmung sollen insbesondere Leistungen, die per Streaming übertragen oder anderweitig virtuell verfügbar gemacht werden, dort besteuert werden, wo der nicht-unternehmerische Leistungsempfänger ansässig ist bzw. seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Hinweis: Mit dem Regierungsentwurf neu hinzugefügt wurde die (Ausnahme-)Regelung, dass bei der Einräumung von Eintrittsberechtigungen zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen an Unternehmer für deren Unternehmen als Leistungsort der Ort, gilt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 UStG), wenn die Eintrittsberechtigung eine virtuelle Teilnahme ermöglicht (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 Satz 2 UStG). Bisher war hier der Veranstaltungsort maßgeblich.

Gilt ab dem 1.1.2025.

Aufhebung der Umsatzsteuerlagerregelung (§ 4 Nr. 4a UStG)

§ 4 Nr. 4a UStG sowie die zugehörige Anlage 1 sollen aufgehoben werden. Lieferungen von dort aufgeführten Gegenständen an einen Unternehmer für sein Unternehmen sind derzeit von der USt befreit, wenn der Gegenstand in ein Umsatzsteuerlager eingelagert wird oder sich in einem Umsatzsteuerlager befindet. Die Steuerbefreiung entfällt erst mit der Auslagerung. Aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung der Umsatzsteuerlagerregelung für nur wenige Wirtschaftsbeteiligte im Verhältnis zu dem damit verbundenen erheblichen Verwaltungsaufwand soll die Umsatzsteuerlagerregelung abgeschafft werden.

Gilt ab 1.1.2026.

Erweiterung der Steuerbefreiung für Finanzdienstleistungen (§ 4 Nr. 8 Buchst. a und Buchst. g UStG) - entfällt gegenüber Regierungsentwurf

Die noch im Regierungsentwurf enthaltene Erweiterung der Steuerbefreiung für Finanzdienstleistungen wurde aufgrund der potenziellen finanziellen Auswirkungen und der angespannten Haushaltslage gestrichen.

Reform der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21 UStG) - geändert gegenüber Regierungsentwurf

Die ursprünglich im Regierungsentwurf vorgesehene Reform der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen fällt nun deutlich kleiner aus:

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG gilt danach für "die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen". Anders als ursprünglich vorgesehen bleibt auch das Bescheinigungsverfahren erhalten. Die zuständige Landesbehörde muss bescheinigen, dass die o.g. Einrichtungen "Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringen".

Steuerbefreit ist außerdem "Schul- und Hochschulunterricht, der von Privatlehrern erteilt wird". Der Begriff des Privatlehrers umfasst nur natürliche Personen.

Durch die Änderung wird § 4 Nr. 21 UStG an die unionsrechtlichen Vorgaben angepasst. Danach fallen auch steuerbare Bildungsleistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, erbracht werden, unter die Steuerbefreiung. Zu diesen Einrichtungen gehören insbesondere in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft betriebene allgemeinbildende oder berufsbildende Schulen und staatliche Hochschulen i. S. d. § 1 Hochschulrahmengesetz.

Zudem wird der Umfang der begünstigten Leistungen erweitert: Während bislang "Leistungen, die auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten" befreit waren, wird dies nun auf "Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen" ausgedehnt.

Mit der Gesetzesänderung bleiben die bislang umsatzsteuerfreien Leistungen unverändert umsatzsteuerfrei.

Gilt ab 1.1.2025.

Steuerbefreiung für sportliche Dienstleistungen (§ 4 Nr. 22 UStG) - entfällt gegenüber Regierungsentwurf

Die noch im Regierungsentwurf vorgesehene Steuerbefreiung für sportliche Dienstleistungen wurde im Zuge der Ausschussberatungen wieder gestrichen.

Ermäßigter Steuersatz für Lieferung und innergemeinschaftlichen Erwerb von Kunstgegenständen (§ 12 Abs. 2 UStG)

Durch die geplante Aufhebung von § 12 Abs. 2 Nr. 12 und 13 UStG unterliegen die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Einfuhr von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken (wie vor 2014) dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Dies ist durch eine unions-

rechtliche Änderung zum 1.1.2025 möglich geworden. Auf die Vermietung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken darf der ermäßigte Umsatzsteuersatz aber weiterhin nicht angewendet werden.

Gilt ab 1.1.2025.

Klarstellung hinsichtlich Fälligkeitsfiktion im Zusammenhang mit der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (§ 13c Abs. 1 UStG)

In § 13c Abs. 1 UStG wird klarstellend ergänzt, dass mit Eröffnung eines Insolvenzverfahrens die Umsatzsteuer auf abgetretene Forderungen, die zum Zeitpunkt der Eröffnung eine Insolvenzforderung darstellt und noch nicht fällig geworden ist, im Verhältnis zum Abtretungsempfänger als fällig gilt. Angesichts der Rechtsprechung des BFH und aufgrund des nachvollziehbaren Interesses des Fiskus, bei Abtretungen der Entgeltforderungen für steuerpflichtige Umsätze durch den leistenden Unternehmer auf den Abtretungsempfänger zugreifen zu können, wenn der leistende Unternehmer die USt bei Fälligkeit nicht entrichtet und der Abtretungsempfänger das Leistungsentgelt tatsächlich vereinnahmt hat, soll die Fälligkeitsfiktion durch die o. g. Klarstellung sichergestellt werden.

Gilt ab dem Tag nach Verkündung.

Ergänzung der Regelung zum unberechtigten Steuerausweis (§ 14c Abs. 2 UStG)

Die Neuregelung bestimmt, dass eine Person zu Unrecht ausgewiesene USt auch dann schuldet, wenn der Steuerausweis in einer (vorher vereinbarten) Gutschrift erfolgt. Dadurch wird eine durch die BFH-Rechtsprechung entstandene Regelungslücke geschlossen. Der BFH hatte nämlich entschieden, dass eine Gutschrift, die nicht über eine Leistung eines Unternehmers ausgestellt ist, einer Rechnung nicht gleichsteht und keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG begründen kann. Damit würde der Empfänger des Dokuments den offen ausgewiesenen Steuerbetrag mangels Ausweises "in einer Rechnung" nicht schulden. Gleichzeitig bestünde die Gefahr, dass der Gutschriftenersteller einen Vorsteuerabzug geltend macht.

Gilt ab dem Tag nach Verkündung.

Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug von einem Istversteuerer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)

Durch die Neufassung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist der Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug von einem Istversteuerer (§ 20 UStG) künftig erst dann möglich, wenn (und soweit) eine Zahlung auf die ausgeführte Leistung geleistet worden ist.

Damit der Leistungsempfänger erfährt, dass der leistende Unternehmer seine Leistungen nach vereinnahmten Entgelten versteuert (Istversteuerer) und dies für den Vorsteuerabzug berücksichtigen kann, wird gleichzeitig eine neue Rechnungspflichtangabe eingeführt (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a (neu) UStG). Diese wird entsprechend auch für Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV) und Fahrausweise (§ 34 UStDV) umgesetzt.

Gilt ab dem 1.1.2028 (erstmals anzuwenden auf Rechnungen, die nach dem 31.12.2027 ausgestellt worden sind).

Änderungen hinsichtlich der Vorsteueraufteilung (§ 15 Abs. 4 UStG)

Die Änderungen stellen klar, dass im Fall einer Vorsteueraufteilung eine Berechnung der nicht abzugsfähigen Vorsteuern nach dem Gesamtumsatzschlüssel nur dann möglich ist, wenn dieser der einzige mögliche Aufteilungsmaßstab ist. Er ist damit nachrangig zu anderen, präziseren (und sachgerechten) Aufteilungsmethoden. Inhaltliche Änderungen sollen mit der Neuformulierung nicht verbunden sein.

Gilt ab dem Tag nach Verkündung.

Änderungen im Besteuerungsverfahren (§ 18 UStG)

Nach § 18 Abs. 9 Satz 7 UStG sind bisher von der Vergütung der USt bei Unternehmern, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, die Vorsteuerbeträge ausgeschlossen, die auf den Bezug von Kraftstoffen entfallen. Dies betrifft nach dem Gesetzeswortlaut — wie vom Gesetzgeber gewollt — den Bezug von Kraftstoffen, die selbst verbraucht werden, aber — ungewollt — auch den Bezug von Kraftstoffen, die weitergeliefert werden. Mit der Neuformulierung wird der Ausschluss auf den Bezug von Kraftstoffen, die selbst verbraucht werden, beschränkt.

Durch eine Änderung in § 18 Abs. 12 UStG werden im Ausland ansässige Unternehmer, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen durchführen, auf ihre Registrierungspflicht im Inland und somit auf die Anwendung des allgemeinen Besteuerungsverfahrens hingewiesen, wenn ihre Umsätze nicht der Beförderungseinzelbesteuerung unterliegen oder sie nicht an einem der besonderen Besteuerungsverfahren teilnehmen.

Gilt ab dem Tag nach Verkündung.

Reform der Kleinunternehmerregelung (§§ 19 und 19a UStG) - geändert gegenüber Regierungsentwurf

Die Neuregelung dient der Umsetzung der sog. Kleinunternehmer-Richtlinie (RL (EU) 2020/285). Bisher konnten nur im Inland ansässige Unternehmer die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG im Inland in Anspruch nehmen. Die Neuregelung ermöglicht es auch im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern, die Kleinunternehmerregelung in Deutschland anzuwenden.

Damit im Inland ansässige Unternehmer die Steuerbefreiung in einem anderen Mitgliedstaat in Anspruch nehmen können, wird mit § 19a UStG ein besonderes Meldeverfahren eingeführt. Zuständig für die Durchführung des Meldeverfahrens und die unionsrechtlich vorgeschriebene Zusammenarbeit mit den anderen Mitgliedstaaten ist das BZSt. Der am besonderen Meldeverfahren teilnehmende Unternehmer muss nach § 19a Abs. 3 UStG (neu) für jedes Kalendervierteljahr eine Umsatzmeldung abgeben. Diese muss er innerhalb eines Monats nach Ablauf eines jeden Kalendervierteljahres ausschließlich auf elektronischem Weg mittels amtlich vorgeschriebenem Datensatz an das BZSt übermitteln.

Im neuen § 19 Abs. 1 UStG werden von inländischen Kleinunternehmern bewirkte Umsätze von der USt befreit, es wird also eine echte (den Vorsteuerabzug ausschließende) Steuerbefreiung eingeführt, im Gegensatz zum bisherigen § 19 Abs. 1 UStG, nach dem bei Kleinunternehmern die USt "nicht erhoben" wird (was eine grds. Steuerpflicht voraussetzt). Voraussetzung für die Befreiung ist, dass der inländische Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 2 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr 25.000 EUR nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 100.000 EUR nicht überschreitet.

Wird der untere inländische Grenzwert im laufenden Kalenderjahr überschritten, kommt im Folgejahr eine Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nicht mehr in Betracht.

Grundsätzlich verlangt das Unionsrecht, dass bei Überschreiten des unteren inländischen Grenzwertes die Steuerbefreiung nicht mehr anwendbar ist. Allerdings dürfen die Mitgliedstaaten einen oberen inländischen Grenzbetrag einführen, bis zu dessen Überschreitung die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im laufenden Kalenderjahr weiterhin zulässig ist. Um die Kleinunternehmerregelung im Überschreitungsjahr unbürokratisch fortzuführen, wird von der unionsrechtlichen Möglichkeit Gebrauch gemacht, den oberen inländischen Grenzwert auf 100.000 EUR festzulegen. Soweit der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr den oberen inländischen Grenzwert von 100.000 EUR überschreitet, kommt somit eine weitere Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr in Betracht.

Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auf, ist § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 25.000 EUR nicht überschreitet. Bereits der Umsatz, mit dem die Grenze überschritten wird, unterliegt der Regelbesteuerung. Die bis zum Zeitpunkt der Überschreitung bewirkten Umsätze sind steuerfrei.

Durch die reformierte Kleinunternehmerregelung ergeben sich diverse Folgeänderungen in anderen Vorschriften (z.B. §§ 13b, 15, 15a UStG). Außerdem wird in der UStDV ein neuer § 34a UStDV für vereinfachte Rechnungen von Kleinunternehmern eingeführt (nicht zu verwechseln mit Kleinbetragsrechnungen!). Die dort genannten Mindestangaben wurden im Rahmen der Ausschussberatungen nochmals geringfügig angepasst (kein Hinweis auf Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück mehr erforderlich).

Besonders wichtig ist außerdem, dass Kleinunternehmer keine E-Rechnungen ausstellen müssen. Zum Empfang von E-Rechnungen müssen sie allerdings in der Lage sein.

Gilt ab dem 1.1.2025.

Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte (§ 24 UStG)

Der Durchschnittssatz und die Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte sollen für das Jahr 2024 auf 8,4 % abgesenkt werden. Die Änderung war bereits durch das Wachstumschancengesetz vorgesehen, wurde dort aber aufgrund des Kompromissvorschlags des Vermittlungsausschusses nicht weiterverfolgt.

Für das Jahr 2025 ist eine weitere Absenkung auf 7,8 % geplant. Die bereits im Referentenentwurf vorgesehene Formel für die Ermittlung der Pauschalsätze ab 2026 (Anlage 5), die im Regierungsentwurf gestrichen worden war, wurde im Finanzausschuss "reaktiviert". In diesem Zuge wird das BMF außerdem ermächtigt, künftige Änderungen des Pauschalsatzes, die aus der Berechnung nach Anlage 5 resultieren, durch Rechtsverordnung (mit Zustimmung des Bundesrats) umzusetzen.

Gilt ab dem Tag nach Verkündung bzw. ab 1.1.2025.

Nichtanwendbarkeit der Differenzbesteuerung in bestimmten Fällen (§ 25a UStG)

Die angepasste Regelung sieht vor, dass die Differenzbesteuerung auf Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten nicht angewendet werden kann, wenn der Eingangsumsatz des Wiederverkäufers einem ermäßigten Steuersatz unterlegen hat.

Gilt ab 1.1.2025.

Verlängerung der Übergangsregelung für die zwingende Anwendung der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 27 Abs. 22a UStG)

Die Übergangsregelung in § 27 Abs. 22a UStG wird (erneut) um weitere 2 Jahre bis einschließlich 31.12.2026 verlängert.

Gilt ab 1.1.2025.

Neue Regelung zum Brexit (§ 30 UStG)

Durch die Neuregelungen in § 30 UStG wird insbesondere klargestellt, dass es sich bei den vom Vereinigten Königreich an Unternehmer in Nordirland erteilten USt-IdNrn. mit dem Präfix "XI" um "von einem anderen Mitgliedstaat erteilte (individuelle) USt-IdNrn." handelt, was in diversen Vorschriften vorausgesetzt wird.

Gilt ab dem Tag nach Verkündung bzw. ab 1.1.2025.

Grunderwerbsteuer

Definition der Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Vermögen einer Gesellschaft (§ 1 Abs. 4a GrEStG) - geändert gegenüber Regierungsentwurf

Mit § 1 Abs. 4a (neu) GrEStG wird die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Vermögen einer Gesellschaft gesetzlich definiert. Ein Grundstück gehört hiernach zum Vermögen der Gesellschaft, 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 und 2 GrEStG).

Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen bestimmt § 1 Abs. 4a Satz 3 GrEStG, dass die neue Zuordnungsregelung keine Anwendung findet auf Rechtsvorgänge, die nach § 16 Abs. 1 GrEStG rückgängig gemacht wurden, und auf Grundstücke, die nach § 16 Abs. 2 GrEStG zurückerworben wurden, soweit dies dazu führt, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG vermieden wird. Ohne diese gesetzliche Regelung könnte z. B. eine Gesellschaft durch Verwirklichung eines § 1 Abs. 1 GrEStG grundbesitzlos gemacht werden, ihre Gesellschaftsanteile – ohne Verwirklichung eines Ergänzungstatbestands – veräußert und anschließend das zuvor geschlossene Grundstücksgeschäft über § 16 Abs. 1 oder Absatz 2 GrEStG rückabgewickelt werden.

Nach der verabschiedeten Fassung gilt die Neuregelung erstmals für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG, die nach dem Tag der Verkündung des JStG 2024 verwirklicht werden. Es sind auch Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 und 2 GrEStG zu berücksichtigen, die vor dem Tag nach der Verkündung des JStG 2024 verwirklicht wurden.

Steuervergünstigungen für die Gesamthand (§ 23 Abs. 27 GrEStG) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Die Steuervergünstigungen des § 5 GrEStG sowie des § 6 GrEStG, die auf die Gesamthand abzielen, finden seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) zum 1.1.2024 über § 24 GrEStG weiter Anwendung. Im Hinblick auf laufende Nachbehaltensfristen des § 5 Abs. 3 Satz 1 und § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG wird geregelt, dass allein das Inkrafttreten des MoPeG nicht zu einer Verletzung laufender Nachbehaltensfristen führt, die bis zum 31.12.2026 verwirklicht wurden. Die Nachbehaltensfristen gelten weiter; sie werden verletzt, wenn sich der Anteil am Gesellschaftsvermögen innerhalb der Nachbehaltensfrist vermindert.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Erbschaftsteuer

Erhöhung des Erbfallkostenpauschbetrags (10 Abs. 5 Nr 3 Satz 2 ErbStG) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Der Erbfallkostenpauschbetrags wird von 10.300 EUR auf 15.000 EUR erhöht.

Gilt für Erwerbe, für die die Steuer ab dem Monat, der der Verkündung des Gesetzes folgt, entsteht.

Nachlassverbindlichkeiten in Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§ 10 Abs. 6 und 6b ErbStG)

Nachdem der EuGH entschieden hatte, dass die bisher durch § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG geregelte Nichtabzugsfähigkeit von Pflichtteilsverbindlichkeiten bei beschränkter Steuerpflicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt (EuGH, Urteil v. 21.12.2021, Rs. C-394/20), soll nun eine anteilige Abzugsfähigkeit von Nachlassverbindlichkeiten in Fällen der beschränkten Steuerpflicht geregelt werden. Diese Abzugsfähigkeit soll entsprechend dem Anteil, mit dem der Vermögensanfall der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, möglich sein. Der Gesetzgeber möchte die Änderung auch zum Anlass nehmen, die bisherige Vorschrift neu zu strukturieren und die bisherigen Sätze 3 bis 11 in nachfolgende Absätze verschieben. Inhaltliche Änderungen werden damit aber nicht bezweckt.

Gilt für Erwerbe, für die die Steuer ab dem Monat, der der Verkündung des Gesetzes folgt, entsteht.

Verminderter Wertansatz für Wohnimmobilien in Drittstaaten (§ 13d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG)

Mit der Neuregelung der Nummer 2 kann der Befreiungsabschlag bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen auch gewährt werden, wenn das Grundstück in einem Drittstaat belegen ist und in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sichergestellt ist. Das BMF veröffentlicht im Bundessteuerblatt eine Liste der Staaten, die diese Voraussetzungen erfüllen.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Steuerstundung bei Wohnimmobilien (§ 28 Abs. 3 ErbStG)

Nach § 28 Abs. 3 ErbStG wird auf Antrag eine Stundung bis zu zehn Jahre gewährt, soweit der Erwerber die Steuer nur durch Veräußerung des zu Wohnzwecken genutzten Grundbesitzes aufbringen kann. Von der bisherigen Stundungsregelung wurden lediglich Grundstücke erfasst, die im Erwerbszeitpunkt die Voraussetzungen des § 13d Abs. 3 ErbStG erfüllen. Mit den Änderungen in § 28 Abs. 3 ErbStG soll die Stundungsregelung auf sämtliche Fälle ausgeweitet werden, in denen Grundbesitz zu Wohnzwecken genutzt wird. Insbesondere erfasst die neue Regelung nun auch Fälle, in denen das vom Erblasser oder Schenker genutzte Grundstück nach dem Erbfall oder der Schenkung zu Wohnzwecken vermietet wird. Ebenfalls erfasst werden nun alle Fälle der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, unabhängig von der Grundstücksart, beispielsweise eine Wohnung in einem Mehrfamilienhaus (Mietwohngrundstück). Auch diese Änderungen sollen zum Anlass genommen werden, die Regelungssystematik des § 28 Abs. 3 ErbStG zu vereinfachen.

Nach § 28 Abs. 3 Satz 5 (neu) ErbStG kann für Grundbesitz in Drittsaaten die Stundung nur gewährt werden, wenn in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sowie die Möglichkeit der Beitreibung entsprechender steuerlicher Forderungen sichergestellt ist. Sofern der Informationsaustausch oder die Beitreibung in dem Drittstaat nicht mehr sichergestellt ist, endet die Stundung unmittelbar. Auch diesbezüglich soll das BMF zukünftig eine regelmäßig zu aktualisierende Liste der Staaten veröffentlichen, die diese Voraussetzungen erfüllen.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Grundsteuer

Nachweismöglichkeit des niedrigeren gemeinen Werts (§ 220 Abs. 2 BewG) - neu gegenüber Regierungsentwurf

Der BFH hat in zwei AdV-Verfahren (II B 78/23, II B 79/23) entschieden, dass Steuerpflichtige im Einzelfall die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden Wert ihres Grundstücks nachzuweisen. Der festgestellte Grundsteuerwert darf nach Auffassung den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert nicht um 40 % oder mehr übersteigen. Gesetzlich wird nun geregelt, dass in solchen Fällen der niedrigere gemeine Wert anzusetzen ist. Hier kann auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis herangezogen werden.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

V. Zweites Zukunftsfinanzierungsgesetz

Ziel dieses Gesetzgebungsvorhabens ist die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Investitionen in zukunftsweisende Bereiche wie er neuerbare Energien, Infrastruktur und Venture Capital im Rahmen der Wachstumsinitiative.

Auch die Erleichterungen bei der Erstellung von Wert papierprospekten sowie die Flexibilisierung des Aktiennennwerts können den Kapitalmarktzugang für Unternehmen erleichtern und damit deren Wachstumspotenzial fördern. Es gibt allerdings nur wenige steuerrechtliche Änderungen im Gesetzentwurf (bis auf eine Ausnahme ausschließlich Änderungen im Investmentsteuergesetz).

Da bislang nur der Referentenentwurf des BMF vom 27.8.24 vorliegt und ein Kabinettsbeschluss noch aussteht, können sich bis zu einer Verkündung des Gesetzes noch erhebliche Änderungen ergeben. Zudem ist ein Inkrafttreten des Gesetzes erst für das zweite Quartal 2025 vorgesehen.

Daher an dieser Stelle nur die wichtigsten geplanten Änderungen in Kürze:
Änderungen des estG erhöhung des Übertragungsvolumens (§ 6b Abs. 10 S. 1 EStG)

Die Wertgrenze für die Übertragung von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften in andere Beteiligungen an Kapitalge sellschaften soll von 500.000 EUR auf 5 Mio. EUR angehoben werden.

Damit sollen größere Spielräume für betriebliche Reinvestitionen geschaffen wer den.

Beachten sie | Nach der Klarstellung in § 6b Abs. 10 S. 4 EStG können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht auf im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter übertragen werden.

Anwendung: Die Neuregelungen sind erstmals auf Gewinne aus der Veräu ßerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften anzuwenden, die in nach dem Tag der Verkündung beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden sind.

VI. Empfehlungen zum Jahreswechsel 2024 – 2025

1. Besteuerung von Personenunternehmen

Option nach § 1a KStG

Seit dem 1.1.22 können Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften mit der Einführung des § 1a KStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.6.21 – KöMoG (BGBl. I 21, 2050) auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft besteuert werden.

Dann unterliegen diese Personengesellschaften als „optierende Gesellschaften" der Körperschaftsteuer (KSt) und deren Gesellschafter werden wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt (§ 1a Abs. 1 S. 1 KStG).

Fiktiver Formwechsel gem. § 25 UmwstG

Die Option ändert nichts an der zivilrechtlichen Struktur der Gesellschaft – rein für steuerliche Zwecke führt diese zu einem fiktiven Formwechsel der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft in entsprechender Anwendung des § 25 UmwStG.

Hinweis:

Eine Steuerneutralität der Option nach § 1a KStG ist nur unter den Voraussetzungen des § 20 UmwStG möglich ist. Insbesondere

- führt die (mögliche) Option einer rein vermögensverwaltenden Personen gesellschaft nach § 1a KStG nicht zu einer Einbringung, sondern einer ge winnrealisierenden verdeckten Einlage in die fiktiv entstehende Kapitalgesellschaft;
- dürfen bei der Option einer Mitunternehmerschaft keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonder-BV zurückbehalten werden; diese sind vielmehr im Zuge der Option zivilrechtlich in das Betriebsver mögen der optierenden Gesellschaft zu übertragen;
- darf die optierende Gesellschaft für ihre Gesellschafter keine negativen Kapitalkonten ausweisen;

  Achtung: Einbringungsgegenstand sind entsprechend dem echten Formwechsel die Anteile der jeweiligen Gesellschafter an der optierenden Gesellschaft. Die Option nach § 1a KStG führt daher für jeden Gesellschafter zu einem entsprechenden Einbringungsvorgang, welcher jeweils auf die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG zu prüfen ist;
- führt die Option nach § 1a KStG (ertrag-)steuerlich zu fiktiven Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Diese unterfallen – wie beim „echten" Formwechsel gem. §§ 190 UmwG ff. – der Sperrfristbehaftung des § 22 Abs. 1 UmwStG.

Änderungen ab dem VZ 2024

Durch das Wachstumschancengesetz vom 27.3.24 (BGBl. I 24 Nr. 108) wurden u. a. die Voraussetzungen und Wirkungen der optionalen Besteuerung nach § 1a KStG geändert, folgende Punkte sind hierbei für die Beratungspraxis besonders relevant

- GbR können erstmals zur KSt optieren, sofern diese im Gesellschaftsre gister (als „eGbR“) eingetragen sind.
- Neu gegründete Personengesellschaften können bereits mit Wirkung ab dem Gründungszeitpunkt optieren.
- Bei der Option einer GmbH & Co. KG können die Anteile der Komplementär-GmbH ohne Gefährdung des Buchwertprivilegs nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG zurückbehalten werden.
- Fiktive Gewinnausschüttungen werden bei optierenden Gesellschaften erst dann angenommen, wenn Gewinnanteile entnommen werden.

Die Option nach § 1a KStG bietet für die Gestaltungspraxis eine kostengünstige Alternative des steuerlichen Rechtskleidwechsels einer Personengesellschaft, ohne die zivilrechtliche Struktur der Gesellschaft zu ändern.

Insbesondere bei der Errichtung sog. Holdingstrukturen hat sich daher die Möglichkeit der Option nach § 1a KStG nach anfänglichen Startschwierigkeiten etabliert.

Insbesondere die nunmehr eröffnete Möglichkeit, bei Neugründung einer Personengesellschaft den (elektronischen) Optionsantrag nach § 1a KStG bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags wirksam stellen zu können, bietet hier deutliche Erleichterungen bei der Strukturierung mit optierenden Gesellschaften.

Denn (nach wie vor) gilt der Grundsatz des § 1a Abs. 1 S. 2 KStG, dass der Antrag spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen ist, für welchen dieser erstmalig gelten soll.

Das hieß in der Vergangenheit: Zunächst musste für ein Wirtschaftsjahr die „transparente“ Besteuerung gewählt werden, erst für das kommende Wirt schaftsjahr konnte wirksam opiert werden.

Nun kann die Option – allerdings nur in Neugründungsfällen – auch unterjährig wirksam ausgeübt werden.

Gesellschaftsverträge prüfen!

Die Option nach § 1a KStG bedarf jedoch einer besonderen Beachtung der gesellschaftsvertraglichen Regelungen! Insbesondere ist die Regelung des § 1a Abs. 3 S. 5 KStG zu beachten.

Hiernach liegt eine Ausschüttung der optierten Gesellschaft an die Gesellschafter vor, wenn Gewinnanteile entnommen werden können. Die Regelung wurde zwar durch die Streichung des Passus „oder ihre (=Gewinnanteile) Auszahlung verlangt werden kann“ entschärft, aber dennoch lauern Gefahren für die Praxis!

Gewinnanteile gelten nach der aktuellen Gesetzesfassung (noch) nicht als ausgeschüttet, sofern diese entnommen werden können bzw. dürfen. Eine Zuflussfiktion entsprechend beherrschenden Gesellschaftern einer Kapital gesellschaft greift für optierte Gesellschaften nicht.

Unstreitig führt jedoch eine tatsächliche Entnahme entsprechender Gewinnanteile zu einem Zufluss beim Gesellschafter und einer entsprechenden Verpflichtung zum KapESt-Einbehalt der Gesellschaft.

Eine Entnahme liegt je doch m. E. auch schon in dem Fall der Verbuchung des Gewinnanteils auf einem Fremdkapitalkonto vor, eine vertragliche Auszahlungssperre wäre insoweit unbeachtlich (so auch Herkens, GmbH-StB 24, 186).

Im klassischen „Vier-Konten-Modell“ sitzt man also in der Falle, soweit – wie regelmäßig – der Gesellschaftsvertrag eine entsprechende Regelung zur Gewinnverteilung enthält, die dann bereits am Abschlussstichtag beachtet und auch gebucht werden (muss).

Beachten sie | Es sollte daher darauf geachtet werden, dass die Gewinnanteile einem Eigenkapitalkonto des jeweiligen Gesellschafters gutgeschrieben werden.

Vorzugswürdig erscheint daher bei optierenden Gesellschaften bspw. die Vereinbarung eines einfachen „Zwei-Konten-Modells“.

2. Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen schwesterpersonengesellschaften

Übertragungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern können in den definierten Fällen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zum Buchwert und somit ohne Aufdeckung stiller Reserven durchgeführt werden.

Hierfür sieht § 6 Abs. 5 S. 3 EStG in den Nr. 1 bis 3 einen abschließenden Katalog der möglichen Übertragungswege vor:

- Hiernach kann ein Wirtschaftsgut aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen einer Mitunterneh merschaft übertragen werden (und umgekehrt) unter Fortführung der Buchwerte übertragen werden, sofern er an dieser beteiligt ist (Nr. 1 und 2) oder
- zwischen den jeweiligen Sonder-BV verschiedener Gesellschafter dersel ben Mitunternehmerschaft (Nr. 3).

Voraussetzung ist jeweils, dass die Übertragung unentgeltlich oder in den Fällen des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 und 2 EStG gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt sowie die Besteuerung der stillen Reserven beim Übernehmer sichergestellt ist.

Bisherige Praxis:

Die FinVerw erachtete diesen Katalog des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG bekanntermaßen als abschließend und verwehrte daher eine Fortführung der Buchwerte bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen zwei Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften. Die Praxis musste sich daher mit alternativen Gestaltungsmodellen wie einer stufenweisen Übertragung (zunächst ins Sonder-BV und nach Abwarten einer Schamfrist von dort in die „Ziel-Gesamthand“) oder dem auch von der FinVerw anerkannten „§ 6b--Modell“ behelfen.

Rechtsprechung des BVerfG eröffnet Gestaltungschancen

Das BVerfG hat mit dem Beschluss vom 28.11.23 (2 BvL 8/13) entschieden, dass § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, soweit er eine Buchwertübertragung zwischen be teiligungsidentischen Personengesellschaften ausschließt, wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG verfassungswidrig ist. Insbesondere die Tatsache, dass bei einer Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften die stillen Reserven demsel ben Steuersubjekt zugeordnet bleiben und das Besteuerungsregime nicht wechseln, war für das BVerfG ausschlaggebend.

Änderung durch das Jahressteuergesetz 2024

- Das BVerfG hat in seinem Beschluss den Gesetzgeber verpflichtet, rückwirkend bis zum 31.12.00 eine Neuregelung zu treffen.
- Der Gesetzentwurf des JStG 2024 sieht nunmehr eine Erweiterung des Katalogs des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG um eine Nr. 4 vor.
- Demnach ist eine Buchwertfortführung auch dann zulässig, wenn ein Wirtschaftsgut „unentgeltlich zwischen den Gesamt handsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben – identisch beteiligten – Mitunternehmer übertragen wird“. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG-E soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein (§ 52 Abs. 12 S. 14 f. EStG-E).

Beachten sie | Von der rückwirkenden Buchwertübertragung ist eine Ausnahme für Fälle vorgesehen, in denen eine Übertragung absichtlich zum gemeinen Wert durchgeführt wurde, um bspw. stille Reserven zur Verlustnut zung aufzudecken.
Demnach kann aus Gründen des Vertrauensschutzes auf gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer für Übertragungen vor dem 12.1.24 (Tag der Veröffentlichung des BVerfG-Beschlusses) von der Anwendung der Neuregelung abgesehen werden.

Hinweise für die Gestaltungspraxis
In der Praxis kann somit bereits aktuell auf der Grundlage des Beschlusses des BVerfG und der hiermit verbundenen Erweiterung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG agiert werden – eine direkte Übertragung von Wirtschaftsgütern (i. d. R. Grundvermögen) kann somit steuerneutral ohne Umwege (auch) auf eine beteiligungsidentische Personengesellschaft übertragen werden.

Doch Vorsicht:
- Es ist auf die zutreffende buchhalterische Erfassung zu achten!
- Lediglich die Variante einer unentgeltlichen Übertragung wird durch das BVerfG – und diesem folgend – durch die Neuregelung des § 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 4 EStG-E privilegiert.

Das heißt für die Gestaltungspraxis:

Die Gutschrift auf Ebene der „empfangenden“ Personengesellschaft darf nicht, auch **nicht an teilig, auf dem Kapitalkonto I** erfolgen. Vielmehr ist ausschließlich ein variables Kapitalkonto der Gesellschafter und/oder die gesamthänderisch gebun dene Rücklage anzusprechen. Bei einer Gutschrift auf einem variablen Kapitalkonto ist sicherzustellen, dass dieses tatsächlich als Eigenkapital und nicht als Gesellschafterdarle hen zu qualifizieren ist.

- Das erfordert, dass die Einlagen auf diesem Konto gesellschaftsvertraglich zulässig sowie werthaltig sind und nicht jederzeit entnommen werden können.
- Weiterhin ist erforderlich, dass mit diesem Konto Verluste verrechnet werden können (siehe BFH 10.11.22, IV R 8/19, BStBl II 23, 332).
- Es dürfen keine Verbindlichkeiten auf die Zielgesellschaft „mitübertragen“ werden, die FinVerw geht hier weiterhin von der Anwendung der sog. strengen Trennungstheorie aus (vgl. BMF 8.12.11, IV C 6 -S 2241/10/10002 BStBl I 11, 1279, Rn. 15).
- Ob diese Auffassung zutreffend ist, wird der BFH in dem unter Az. IV R 17/23 anhängigen Revisionsverfahren klären.
- Um den Finanzierungszusammenhang zu wahren, muss daher eine geson derte Übertragung solcher Verbindlichkeiten in das Sonder-BV der Schwes tergesellschaft erfolgen (ggf. im Rahmen einer befreienden Schuldübernahme gem. § 414 f. BGB).

Verschärfung der körperschaftsklausel
Nach § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG kommt es zu einem rückwirkenden Teilwert ansatz der ursprünglichen Buchwertübertragung, soweit ein Anteil am zu Buchwerten übertragenen Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft übergeht oder sich innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts der Anteil einer Körperschaft an dem Wirt schaftsgut unmittelbar oder mittelbar erhöht.

Der BFH hatte dahingehend in seinem Urteil vom 15.7.21 (IV R 36/18) die Auffassung vertreten, dass es nach dem Sinn und Zweck der Regelung **nur insoweit zu einem rückwirkenden Teilwertansatz kommt, als an der übertragen den Gesellschaft zum Zeitpunkt der buchwertneutralen Übertragung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG natürliche Personen beteiligt waren.**

Denn Zweck der Regelung ist es nach Ansicht des BFH, (nur) das Überspringen stiller Reserven auf Körperschaften zu verhindern und damit für den Fall der Aufdeckung von stillen Reserven das Teileinkünfteverfahren nutzen zu können.

Eine (rückwirkende) Aufdeckung der Teilwert kommt daher nach Auffassung des BFH nicht zum Tragen, wenn die stillen Reserven ohnehin bereits mittelbar einer Körperschaft zuzurechnen waren.

Dem Gesetzgeber ist diese Rechtsprechung des BFH ein Dorn im Auge, sodass dieser nun mit dem JStG 2024 eine Konterregelung in das Gesetz aufnehmen will.

Ein neuer S. 7 sieht vor, dass es auch dann zu einem entsprechenden Sperrfristverstoß kommt, wenn „dieser Anteil [an dem übertragenden Wirt schaftsgut] an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft […] tritt.“

Glücklicherweise wurde der Anwendungszeitpunkt der Neuregelung im Finanzausschuss noch entschärft. Nunmehr soll die Neuregelung nicht für alle offenen Fälle greifen, sondern erst für Übertragungen ab dem 18.10.24 (Tag des Gesetzesbeschlusses) Anwendung finden.

Für „Altfälle“ können Sie sich daher weiterhin auf die begünstigende Rechtsprechung des BFH berufen. Daneben sieht das Gesetz eine entsprechende „Schwesterregelung“ für die Fälle der Realteilung einer Mitunternehmerschaft vor. Sind an einer sich real teilenden PersGes auch KapGes beteiligt, wird es somit i.d.R. immer auch zu einer entspre chenden Aufdeckung anteiliger stiller Reserven in den zugeteilten Wirtschafts gütern kommen.

3. Möglichkeit thesaurierungsbesteuerung prüfen!

Änderungen durch das Wachstumschancengesetz

Durch das Wachstumschancengesetz (WChG) vom 27.3.24 (BGBl I 24, Nr. 108) wurden u. a. die Regelungen zur Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG attraktiver gestaltet.

Nach wie vor gilt:

- Mit dem Steuersatz von 28,25 % kann höchstens der nicht entnommene Gewinn besteuert werden, also der Gewinn vermindert um die Entnahmen und erhöht um die Einlagen (§ 34a Abs. 2 EStG).
- Erfolgt in einem nachfolgenden Wirtschaftsjahr eine Entnahme, welche die Einlagen zuzüglich des Gewinns übersteigt, wird eine Nachversteue rung mit 25 % durchgeführt (§ 34a Abs. 4 EStG).
- Weitere Fälle der Nachversteuerung sind in § 34a Abs. 6 EStG geregelt.
- Neu ist nun jedoch ab dem VZ 2024, dass die Bemessungsgrundlage für die Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes (28,25 % zzgl. SolZ und ggf. KiSt) um die (bei Mitunternehmern anteilige) Gewerbesteuer des Wirtschaftsjahres erhöht wird, sowie „Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer nach Abs. 1 S. 1 und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlages“ außer Ansatz bleiben (vgl. § 34a Abs. 2 S. 2 EStG n. F.)

4. Aus für das Veräußerer-Umwandlungsmodell

I. Hintergrund

Der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften generiert beim Erwerber bekanntermaßen kein Afa-Volumen. Von daher entspricht es oftmals dem Interesse eines potenziellen Erwerbers, wenn der Veräußerer zunächst seine Kapitalgesellschaft vor der Anteilsveräußerung in die Rechtsform eines Personenunter nehmen (Einzelunternehmen oder PersG) umwandelt.

Neben dem Untergang der Anschaffungskosten auf die Beteiligung gem. § 4 Abs. 6 UmwStG, der Besteuerung der fiktiven Dividenden nach § 7 UmwStG und weiterer direkter Folgen der Umwandlung ist daneben auch die Gewerbesteuerfalle des § 18 Abs. 3 UmwStG zu berücksichtigen.

Werden hiernach Anteile an des aus der Umwandlung hervorgegangenen Personenunternehmens innerhalb einer fünfjährigen Sperrfrist aufgegeben oder veräußert, unterliegt der hieraus resultierende Veräußerungs- oder Aufgabegewinn der Gewerbesteuer; daneben wird auch die Anrechnung bei der Einkommensteuer nach § 35 EStG gesperrt, sodass hier „defi nitive“ Steuerschäden drohen.

Beachten sie | Von § 18 Abs. 3 UmwStG wird z. B. auch eine freiberuflich tätige Personengesellschaft erfasst, soweit diese innerhalb der letzten fünf Jahre aus einer (Freiberufler-)GmbH z. B. im Wege des Formwechsels nach § 190 UmwG entstanden ist.

Gestaltungsmodell
Bisher erfasst § 18 Abs. 3 UmwStG nur die Aufgabe oder Veräußerung von unmittelbar gehaltenen Anteilen an der übernehmenden Personengesellschaft.

In der Praxis wurde daher über die **Begründung einer doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaft** und die **Veräußerung auf einer höheren Ebene versucht**, den § 18 Abs. 3 UmwStG auszuhebeln.

Die nur mittelbare Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Personengesellschaft war nach herrschender Meinung (vgl. Schmitt in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, § 18 UmwStG Rn. 41), welcher auch die FinVerw folgte (vgl. OFD Koblenz 27.12.02, G 1421 A – St – 079/04), hingegen nicht von § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst.

Geplante Neuregelung
Diese Gestaltung soll durch eine Neufassung des § 18 Abs. 3 S. 3 UmwStG zukünftig verhindert werden. Hiernach soll ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auch dann der Gewerbesteuer unterliegen, soweit ein Anteil an einer die Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft vermittelnden Personengesellschaft von einer natürlichen Person veräußert oder aufgegeben wird und soweit dieser Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auf den An teil an der übernehmenden Personengesellschaft entfällt.

Hinweis:
Nach der Übergangsregelung soll die Neuregelung erstmals auf Umwandlungen anzuwenden sein, deren steuerlicher Übertragungsstichtag nach dem Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs liegt.

Damit dürften für einen Übergangszeitraum noch Gestaltungen unter Ausnutzung der Rückwir kung des § 2 Abs. 1 UmwStG möglich sein, allerdings bleibt fraglich, ob die Fin Verw diese Auffassung teilen wird. Daher sollte das Modell in aktuellen Fällen nur nach entsprechender Risikoabwägung mit dem Mandanten und unter Aus nutzung der steuerlichen Rückwirkung nach § 2 Abs. 1 bzw. § 9 S. 3 UmwStG von maximal acht Monaten auf einen Tag vor der Veröffentlichung des Referentenent wurfs (8.5.24) in Betracht gezogen werden.

5. Bersteuerung von Kapitalgesellschaften

Aktuelles zur mittelbaren Beherrschung bei Betriebsaufspaltungen

Sind die Gesellschafter der Betriebsgesellschaft nur mittelbar über eine Kapitalgesellschaft an der Besitz-Personengesellschaft beteiligt, fehlte es nach bisheriger Auffassung des BFH mangels Mitunternehmerstellung dieser Gesellschafter in der Besitz-Personengesellschaft an der für die Betriebsaufspaltung erforderlichen personellen Verflechtung.

Denn der Besitzgesellschaft könne wegen des sog. Durchgriffsverbots weder die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft noch eine damit verbundene Beherrschungsfunktion zugerechnet werden (vgl. BFH 27.8.92, IV R 1391, BStBl II 93, 134).

Etwas anderes sollte jedoch nach der Rechtsprechung des BFH gelten, wenn eine solche mittelbare Beteiligung an der Betriebsgesellschaft bestand.

In diesem Fall könne die Herrschaft über eine Betriebsgesellschaft auch mittelbar über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt und damit ggf. eine personelle Verflechtung begründet werden (vgl. BFH 28.11.01, X R 50/97, BStBl II 02, 363).

An dieser Differenzierung hält der BFH mit Urteil vom 16.9.21 (IV R 7/18, BStBl II 22, 767) nun nicht mehr fest!

Für die personelle Verflechtung sei allein ent scheidend, dass im Besitzunternehmen der Geschäfts- und Betätigungswille derjenigen Personen durchgesetzt werden könne, welche auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen.

Dies könne auch durch eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft gesichert werden. Die rechtliche Selbst ständigkeit der Kapitalgesellschaft stünde dem nicht entgegen.

Hinweis:
Aufgrund der Rechtsprechungsänderung begründen bei der Beteiligung an der Besitz-Personengesellschaft zwischengeschaltete Kapitalge sellschaften für Zwecke der Betriebsaufspaltung keine Abschirmwirkung mehr!

Überprüfen Sie, inwieweit Unternehmen von dieser Rechtsprechungsänderung betroffen sind.

Die obige Rechtsprechung ist insbesondere für die Einbindung von Grund stücksgesellschaften mit dem Gestaltungsziel der Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG wichtig.

Für die Beratungspraxis hat der BFH hier in seiner aktuellen Entscheidung vom 22.2.24 (III R 13/23, BStBl II 24, 487) weitergehende wesentliche Klarstellungen hinsichtlich einer personellen Verflechtung i. Z. m. der Begründung einer Betriebsaufspaltung getroffen:

Unschädlich ist die Überlassung im Rahmen einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung mit einer KapG als sog. Besitzgesellschaft als auch bei Überlassungen zwischen Schwester-KapG. In beiden Fällen beherrscht das Besitzunternehmen nicht direkt das Betriebsunterneh-

men – ein Durchgriff über die Gesellschafterstruktur scheidet aus. In diesen Fällen kommt daher die Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG unter Beachtung des strengen Nebenleistungskatalogs in Betracht.

- Erfolgt die Überlassung jedoch über eine PersG als Besitzunternehmen, erfolgt für die Frage einer Beherrschung auch des Betriebsunternehmens hingegen ein Durchgriff zum mittelbaren Gesellschafter – und zwar auch dann, wenn unmittelbarer Gesellschafter des Besitz-Personenunterneh mens (ggf. auch) eine KapG ist.
- Folge: Die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an Schwestergesellschaften führt zur Begründung einer Betriebsaufspaltung, welche für die Inanspruchnahme der GewSt Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG schädlich ist.
- Prüfen Sie daher unter Beachtung dieser Grundsätze, ob durch gestalteri sche Maßnahmen für den kommenden Erhebungszeitraum (EZ) die Inan spruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung in Anspruch genommen wer den kann und/oder aktuell zu gewähren wäre.
- Beachten Sie hierbei unbedingt, dass die Voraussetzungen für die Inanpruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung schon immer zum Beginn des EZ vorliegen müssen. Unter jährige Strukturmaßnahmen führen daher i. d. R. immer erst im darauffolgenden EZ zu der begehrten Begünstigung.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuer

1. Ärztlich verordnete Nahrungsergänzungsmittel wegen Krebserkrankung als außergewöhnliche Belastung?

An der Zugehörigkeit von Aufwendungen für Lebensmittel zu den Kosten der privaten Lebensführung ändert auch nichts, dass die Präparate weitgehend ärztlich verordnet waren. Eine "Zwangsläufigkeit" im Sinne des § 33 EStG lässt sich daraus nicht ableiten. Der BFH hatte allerdings noch keine Gelegenheit, näher darüber zu entscheiden ob in Fällen einer Krebserkrankung die Einnahme von Präparaten in Form von Nahrungsergänzungsmitteln zwangsläufig i.S.d. § 33 Abs. 2 EStG ist, weshalb die Revision zugelassen wurde.

FG München vom 25.7.2024 - 15 K 286/23 - Revision

I. Sachverhalt:
Der Kläger leidet seit 2015 an Prostatakrebs, der mit einer Hormontherapie nicht mehr heilbar ist. Er hatte deshalb im Streitjahr 2019 Aufwendungen i.H.v. 31.031 € und im Streitjahr 2020 Aufwendungen i.H.v. 36.048 € steuermindernd geltend gemacht. Das Finanzamt hat die Kosten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen teilweise als berücksichtigungsfähige Krankheitskosten behandelt. Es hat allerdings nicht die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel i.H.v. 9.871 € in 2019 und 10.847 € in 2020 als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Auch diese Präparate waren dem Kläger zuvor ärztlich verordnet worden.

Der Kläger verwies weiterhin auf ein ärztliches Attest, einen ambulanten Arztbrief, den histopathologischen Befund sowie den PET-CT-Befund. Er benötige die kontinuierliche Einnahme spezieller Präparate, da bereits die Knochen und Lymphdrüsen befallen seien. Das Finanzamt war der Ansicht, Nahrungsergänzungsmittel seien nicht zum Abzug als außergewöhnliche Belastung zuzulassen, da es sich hierbei ausdrücklich nicht um Arzneimittel handle, die dem Arzneimittelgesetz unterliegen, sondern um Vitamine, Mineral- und Vitalstoffe etc., die als Lebensmittel gelten.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das FG hat die gegen die Einkommensteuerbescheide gerichtete Klage abgewiesen. Allerdings wurde die Revision zugelassen. Das Verfahren ist beim BFH unter dem Az.: VI R 23/24 anhängig.

Das FA hat die streitgegenständlichen Aufwendungen von 9.871 € in 2019 und 10.847 € in 2020 zutreffend nicht als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 Abs. 1 EStG berücksichtigt.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung können Krankheitskosten - ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung - dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit (z.B. Medikamente, Operation) oder

mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglich zu machen, etwa Aufwendungen für einen Rollstuhl.

Nicht zu den Krankheitskosten zählen vorbeugende Aufwendungen, die der Gesundheit allgemein dienen, und solche, die auf einer medizinisch nicht indizierten Behandlung beruhen. Es handelt sich insoweit vielmehr um Aufwand, der nicht aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig i.S.d. § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG entsteht, sondern auf einer freien Willensentschließung beruht und deshalb gem. § 12 Nr. 1 EStG den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung zuzurechnen ist.

Aufwendungen für Diätverpflegung sind nach dem Wortlaut des § 33 Abs. 2 Satz 3 EStG und der Entstehungsgeschichte der Ausschlussnorm ausnahmslos nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Unter Diät ist die auf die Bedürfnisse des Patienten und die Therapie der Erkrankung abgestimmte Ernährung zu verstehen; sie kann in der Einschränkung der gesamten Ernährung, in der Vermeidung bestimmter Anteile oder in der Vermehrung aller oder bestimmter Nahrungsanteile bestehen. Zu den Diätformen gehören nicht nur kurzzeitig angewendete Einformdiäten sowie langzeitig angewandte Grunddiäten, z.B. bei Gicht und Zuckerkrankheit, sondern auch langzeitige Sonderdiäten mit Anpassung an ständige Leiden.

Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze stellen die streitgegenständlichen Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel keine außergewöhnlichen Belastungen i.S.d. § 33 EStG dar. An der Zugehörigkeit von Aufwendungen für Lebensmittel zu den Kosten der privaten Lebensführung ändert auch nichts, dass die Präparate weitgehend ärztlich verordnet waren. Eine "Zwangsläufigkeit" i.S.d. § 33 EStG lässt sich daraus nicht ableiten. Allerdings hatte der BFH noch keine Gelegenheit, näher darüber zu entscheiden ob in Fällen einer Krebserkrankung die Einnahme von Präparaten in Form von Nahrungsergänzungsmitteln zwangsläufig i.S.d. § 33 Abs. 2 EStG ist. Infolgedessen wurde die Revision zugelassen.

2. Berücksichtigung verlusterhöhender Besteuerungsgrundlagen im Falle einer Nullfestsetzung

Im Anschluss an sein Urteil vom 30.06.2020 (IX R 3/19) hat der BFH entschieden, dass die Klage gegen einen auf 0 € lautenden Steuer- beziehungsweise Steuermessbescheid zulässig ist, wenn geltend gemacht wird, eine den verbleibenden Verlustvortrag beziehungsweise vortragsfähigen Gewerbeverlust erhöhende Besteuerungsgrundlage sei in ihm nicht (mehr) berücksichtigt (Beseitigung der negativen Bindungswirkung).

BFH-Urteil vom 17. Juli 2024 - XI R 18/22

I. Sachverhalt:

Die Klägerin hatte zum 31.12.2011 eine Rückstellung gebildet und diese in den Folgejahren unverändert fortgeführt. Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass die Rückstellung zum 31.12.2012 gewinnerhöhend aufzulösen sei. Das Finanzamt erließ daraufhin zum einen geänderte Verlustfeststellungsbescheide zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer, jeweils auf den 31.12.2012 und mit einem geringeren Verlustvortrag, sowie geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag, die jeweils auf Null lauteten. Die Klägerin legte gegen die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag Einspruch ein und erhob Klage, die das Finanzgericht als unzulässig abwies.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat das Urteil 8 K 8168/20 des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 3.5. 2022 aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung nach dort zurückverwiesen.

Der XI. Senat hat (wie bereits der I. und der IX. Senat vor ihm, vgl. Nachweise in Rn. 17 des Urteils XI R 18/22) entschieden, dass seit der Änderung von § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG und § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG durch das Jahressteuergesetz 2010 auf null Euro lautende Festsetzungen der ESt, der KSt und des GewSt-Messbetrags angefochten werden können (und müssen), um das Bestehen eines höheren Verlustvortrags am Schluss des betreffenden Veranlagungszeitraums bzw. Erhebungszeitraums geltend zu machen.

Die Klage gegen den Verlustfeststellungsbeschied ist hingegen unzulässig.

Da das Finanzgericht – aus Sicht des BFH konsequent – keine Tatsachenfeststellungen zur materiellen Rechtslage getroffen hat, hat es die Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Materiell ist zwischen den Verfahrensbeteiligten streitig, ob eine in der Steuerbilanz der Klägerin zum 31.12.2011 ausgewiesene Rückstellung im Veranlagungszeitraum bzw. Erhebungszeitraum2012 gewinnwirksam aufzulösen ist, wie das Finanzamt nach Betriebsprüfung annimmt.

3. Steuerermäßigung für die Erneuerung einer Heizungsanlage

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs kann die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen, wie z.B. den Einbau eines modernen Heizkessels, erst dann gewährt werden, wenn die Montage vorgenommen und auch der Rechnungsbetrag vollständig auf das Konto des Installationsunternehmens bezahlt wurde.

BFH- Urteil vom 13.08.2024 IX R 31/23

I. Sachverhalt:

Das klagende Ehepaar hatte die Heizung des von ihnen bewohnten Einfamilienhauses im Jahr 2021 durch den Einbau eines neuen Gasbrennwertheizkessels modernisiert. Die Kosten für waren auch Kosten für Monteurstunden und Fachhelferstunden enthalten. Seit März 2021 zahlten die Kläger gleichbleibende monatliche Raten in Höhe von 200 € auf den Rechnungsbetrag. Im Jahr 2021 wurden infolgedessen 2.000 € bezahlt. Das Finanzamt lehnte bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2021 die von den Klägern beantragte Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen ab. Erst mit Begleichung der letzten Rate im Jahr 2024 komme diese in Betracht. Das Finanzgericht und der BFH schlossen sich dieser Auffassung an.

II. Entscheidung des Gerichts:

Nach dem Urteil des BFH kann die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen gemäß § 35c des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht in Anspruch genommen werden, bevor der Steuerpflichtige den in der Rechnung über die förderungsfähige Maßnahme ausgewiesenen Betrag vollständig auf das Konto des Leistungserbringers gezahlt hat. § 35c Abs. 4 Nr. 1 EStG macht die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung von der Bedingung abhängig, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung in deutscher Sprache mit bestimmten inhaltlichen Angaben erhalten hat. Zusätzlich verlangt § 35c Abs. 4 Nr. 2 EStG ausdrücklich, dass die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist. Bevor die vollständige Begleichung der Rechnung nicht stattgefunden hat, liegt der von § 35c Abs. 1 EStG geforderte Abschluss der Maßnahme nicht vor. Daraus folgt weiter, dass auch die im Jahr 2021 geleisteten Teilzahlungen nicht zu berücksichtigen sind.

Der BFH weist in seiner Entscheidung abschließend darauf hin, dass im Streitjahr 2021 eine Steuerermäßigung gemäß § 35a Abs. 3 EStG für Handwerkerleistungen in Betracht kommt.

Nach dieser Vorschrift werden allerdings nur die Arbeitskosten und nicht auch die Materialkosten begünstigt. Wenn die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Anspruch genommen wird, dann ist eine – zusätzliche - Förderung auf der Grundlage des § 35c EStG ausgeschlossen.

4. Kein Werbungskostenabzug für ausschließlich durch ein Insolvenzverfahren verursachte Aufwendungen

Die ausschließlich durch ein (Regel-)Insolvenzverfahren verursachten Aufwendungen sind der privaten Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen und daher nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften abziehbar.

Etwas anderes kann jedoch für solche Aufwendungen gelten, die zwar ihre Ursache in einer durch den Insolvenzverwalter durchgeführten Verwertungsmaßnahme haben, aber auch angefallen wären, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut außerhalb eines Insolvenzverfahrens veräußert hätte.

BFH, Urteil v. 13.8.2024, IX R 29/23

I. Hintergrund:

Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 EStG. Dazu gehören gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt.

Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften i. S. v. § 23 Abs. 1 EStG ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG).

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen.

II. Sachverhalt:

Im Jahr 2016 wurde über das Vermögen der Klägerin aufgrund von Fremdinsolvenzanträgen das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Insolvenzverwalterin verwertete im Streitjahr 2017 zwei in den Jahren 2009 und 2010 erworbene, vermietete Mehrfamilienhäuser. Diesbezüglich erklärte die Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften. Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenem Einkommensteuerbescheid 2017 berücksichtigte das FA hiervon geringfügig abweichend einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

Im Jahr 2020 wurde das Insolvenzverfahren beendet. Einer Restschuldbefreiung bedurfte es wegen der vollständigen Befriedigung der Gläubiger der Klägerin aufgrund der Verwertung deren Vermögens im Rahmen des Insolvenzverfahrens nicht.

Im Juli 2021 beantragte die Klägerin den Abzug von „Kosten des Insolvenzverfahrens“ als Werbungskosten bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Dies lehnte das FA ab. Einspruch und Klage waren erfolglos.

Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, es bestehe ein objektiver Veranlassungszusammenhang zwischen der Veräußerung der Vermietungsobjekte und den Kosten des Insolvenzverfahrens, da die Insolvenzverwalterin infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit schuldrechtlicher und dinglicher Wirkung für sie – die Klägerin – als Schuldnerin gehandelt habe. Im Übrigen sei der Fremdinsolvenzantrag eines der Gläubiger jedenfalls durch die Vermietungstätigkeit verursacht gewesen. Zudem bestehe ein subjektiver Veranlassungszusammenhang. Im hier vorliegenden – atypischen – Fall eines Insolvenzverfahrens trotz ausreichend Schuldnervermögens stehe die gleichmäßige Befriedigung nicht im Vordergrund. Vielmehr sei die Insolvenzverwalterin treuhänderisch im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsverhältnisses im Interesse der Klägerin als Schuldnerin tätig geworden, sodass die Handlungen der Insolvenzverwalterin ihrer einkünftebezogenen Sphäre zuzuordnen seien. Die vorliegende Situation sei mit der einer Zwangsverwaltung vergleichbar, deren Kosten abzugsfähig seien.

III. Die Entscheidung des Gericht:

- Der BFH entscheidet, dass die Revision begründet ist.
- Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

Zwar ist dem FG zuzustimmen, dass eine steuerliche Berücksichtigung von Kosten des Insolvenzverfahrens als Werbungskosten bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften bzw. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich zu versagen ist. Dies gilt jedoch nur für solche Aufwendungen, die ausschließlich durch das Insolvenzverfahren veranlasst sind und keiner Einkunftsquelle zugeordnet werden können. Die hierzu erforderlichen Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

Die von der Klägerin geltend gemachten, ausschließlich durch das Insolvenzverfahren veranlassten Aufwendungen können nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften berücksichtigt werden.

Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG wurde durch die Verwertung der Vermietungsobjekte durch die Insolvenzverwalterin erfüllt. Zwar veräußerte die Klägerin nicht selbst, da sie die Befugnis, ihr Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, verloren hatte. Ihr sind jedoch die (willentlichen) Veräußerungen der Insolvenzverwalterin für steuerliche Zwecke als eigene zuzurechnen. Denn ein Insolvenzverwalter handelt steuerlich nicht auf eigene Rechnung, sondern als Vermögensverwalter (§ 34 Abs. 3 AO).

Für einen Werbungskostenabzug von Aufwendungen ist Voraussetzung, dass zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Eine derartige Veranlassung liegt vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf die Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Einkünfteerzielung getätigt werden. Maßgeblich ist, ob bei wertender Beurteilung das auslösende Moment für das Entstehen der Aufwendungen der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen ist.

Hieran gemessen ist die Würdigung des FG, dass die im Streit stehenden Aufwendungen nicht durch die Veräußerung der beiden Vermietungsobjekte veranlasst gewesen seien, jedenfalls insoweit nicht zu beanstanden, als es sich um Kosten handelt, die in einem ausschließlichen Zusammenhang mit dem Insolvenzverfahren über das Vermögen der Klägerin standen.

Von der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist bereits entschieden, dass die Vergütung eines Insolvenztreuhänders im Verbraucherinsolvenzverfahren dem Privatbereich des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist und daher nicht als Werbungskosten abgezogen werden kann. Dieser Rechtssatz gilt auch für ein Regelinsolvenzverfahren.

Der Würdigung des FG steht nicht entgegen, dass es sich – wie die Klägerin meint – um einen „atypischen Fall“ eines Insolvenzverfahrens gehandelt haben soll. Ungeachtet des pauschalen und unbelegten Vortrags eines „atypischen Falls“ fehlt es bereits an der Feststellung eines solchen durch die Vorinstanz.

Übrigen steht es der Versagung eines Veranlassungszusammenhangs zwischen den Aufwendungen für das Insolvenzverfahren und der Erzielung von Einkünften aus einem privaten Veräußerungsgeschäft durch die Verwertung der Vermietungsobjekte nicht entgegen, dass bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausreichend Vermögen zur vollständigen Befriedigung sämtlicher Gläubiger vorhanden war. Insbesondere wird die Insolvenzverwalterin in einem solchen Fall auch nicht als Treuhänderin im Wege einer Geschäftsbesorgung tätig. Denn auch insoweit erfolgte die Verwertung der Vermietungsobjekte nicht zum Zwecke der Erzielung von Einkünften für die Klägerin.

Entgegen dem pauschalen Vorbringen der Klägerin ist bereits nicht ohne Weiteres ersichtlich, dass die durch die Zwangsverwaltung verursachten Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar sein sollten. Auch insoweit kommt es auf die jeweils tatrichterliche Würdigung an, inwiefern ein Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und der einen Einkünftetatbestand erfüllenden Tätigkeit besteht. Gegen die Annahme eines entsprechenden Veranlassungszusammenhangs spricht jedenfalls, dass die Tätigkeiten des Verwalters im Rahmen der Zwangsverwaltung nach dem gesetzlichen Leitbild primär nicht der Erzielung von Einkünften dienen.

Die nicht spruchreife Sache ist an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Der Senat kann auf Grundlage der bisherigen Feststellungen nicht entscheiden, ob sämtliche der von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind. Denn das FG hat nicht festgestellt, inwieweit es sich bei den „Kosten des Insolvenzverfahrens“ um ausschließlich durch jenes Verfahren verursachte Aufwendungen oder aber um solche gehandelt hat, die zwar im Rahmen des Insolvenzverfahrens angefallen sind, jedoch vordergründig durch eine einen Einkünftetatbestand verwirklichende Tätigkeit der Klägerin veranlasst worden und daher steuerlich berücksichtigungsfähig sind.

5. Verbrauch der Steuervergünstigung gem. § 34 Abs. 3 EStG auch bei fehlendem Antrag

Die antragsgebundene Steuervergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG, die der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen kann, ist auch dann verbraucht, wenn das Finanzamt die Vergünstigung zu Unrecht gewährt hat. Dies gilt selbst dann, wenn dies ohne Antrag des Steuerpflichtigen geschieht oder ein Betrag begünstigt besteuert wird, bei dem es sich tatsächlich nicht um einen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG handelt.

FG Hamburg v. 12.6.2024 - 1 K 141/22

I. Sachverhalt:
Das Finanzamt hatte den Klägern für das Jahr 2014 die Vergünstigung gem. § 34 Abs. 3 EStG für eine Beteiligungsveräußerung gewährt, die zu einem relativ kleinen Gewinn führte, ohne dass die Begünstigung beantragt worden war. Für eine weitere Veräußerung im Jahr 2019, die zu einem sehr viel höheren Veräußerungsgewinn geführt hatte, lehnte die Behörde die (erneute) Gewährung der Begünstigung ab.

Die Kläger waren der Auffassung, die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG sei nicht durch deren Gewährung für 2014 verbraucht worden. Die Ermäßigung für 2014 sei zu Unrecht ohne Antrag des Steuerpflichtigen gewährt worden. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben führe hier dazu, dass die Vergünstigung für 2014 der Vergünstigung für 2019 nicht entgegenstehe.

II. Die Entscheidung des Gerichs:
Das FG hat die Klage, mit der die Kläger eine erneute ermäßigte Besteuerung gem. § 34 Abs. 3 EStG begehrt hatten, abgewiesen. Die Entscheidung ist rechtskräftig.

Die antragsgebundene Steuervergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG, die der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen kann, ist auch dann verbraucht, wenn das Finanzamt die Vergünstigung zu Unrecht gewährt hatte. Dies gilt selbst dann, wenn dies ohne Antrag des Steuerpflichtigen geschehen ist und ein Betrag begünstigt besteuert wurde, bei dem es sich tatsächlich nicht um einen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG handelte.

Entscheidend ist allein, dass sich die Vergünstigung auf die frühere Steuerfestsetzung ausgewirkt hat und sie dort nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Will sich der Steuerpflichtige die Möglichkeit vorbehalten, die Vergünstigung in einem späteren Jahr in Anspruch zu nehmen, muss er die Steuerfestsetzung anfechten, in der ihm die Vergünstigung zu Unrecht gewährt worden ist. Maßgeblich ist jedoch, dass der Steuerpflichtige den ihn begünstigenden Irrtum des Finanzamtes erkannt und gebilligt habt. Der Steuerpflichtige braucht sich die rechtswidrige Gewährung der Vergünstigung in einem Vorjahr nach den Grundsätzen von Treu und Glauben dann nicht entgegenhalten zu lassen, wenn für ihn angesichts der geringen Höhe der Vergünstigung und des Fehlens eines Hinweises im Bescheid nicht erkennbar war, dass das Finanzamt die Vergünstigung ohne den erforderlichen Antrag gewährt hatte.

Zwar hatte hier die steuerliche Auswirkung der Anwendung von § 34 Abs. 3 EStG im Jahre 2014 weniger als 1 % der festgesetzten Einkommensteuer ausgemacht. Die Berücksichtigung der Vergünstigung ohne den erforderlichen Antrag war jedoch erkennbar gewesen. Bei einem Feststellungsbescheid, der einen Veräußerungsgewinn i.S.d. §§ 16, 34 EStG ausweist, bedarf

es auf jeden Fall auch der Überprüfung der richtigen Steuerberechnung im Hinblick auf die besondere Tarifvorschrift des § 34 EStG für außerordentliche Einkünfte wie Veräußerungsgewinne i.S.d. § 16 EStG.

6. Übertragung eines verpachteten Betriebs gegen Versorgungsleistungen oder unter Vorbehaltsnießbrauch

Die unentgeltliche Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs gegen einen Vorbehaltsnießbrauch fällt nicht unter § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG, eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen jedoch schon.

Hierauf und auf die unterschiedlichen Besteuerungsfolgen weist der BFH in einem aktuellen Urteil eingehend hin.

BFH vom 08.08.2024 – IV R 1/20

I. Hintergrund:

Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines MU-Anteils an einem Betrieb unentgeltliche übertragen, kommt es nach Maßgabe von § 6 Abs. 3 EStG zur Buchwertfortführung. Diese seit 1999 geltende Regelung war zuvor in § 7 Abs. 1 EStDV geregelt.

Die unentgeltliche Übertragung eines gewerblichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch fällt – anders als gegen Versorgungsleistungen – nicht unter § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG (vormals § 7 Abs. 1 EStDV), weil vom Vorbehaltsnießbraucher mangels Einstellung der gewerblichen Tätigkeit weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt werden. Es kommt nicht darauf an, ob der Gewerbebetrieb mit eigenen oder fremden Wirtschaftsgütern betrieben wird.

Erst mit Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs kommt es zur Übertragung des gewerblichen Einzelunternehmens des Nießbrauchers auf den Nießbrauchbesteller. Eine unentgeltliche Übertragung erfolgt dabei nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zwingend zu Buchwerten. Sofern beim Nießbrauchbesteller zuvor kein Gewerbebetrieb bestand, werden die Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG mit ihrem Teilwert eingelegt.

II. Sachverhalt:

Ruhender Gewerbebetrieb wird zuerst gegen Einräumung eines Nießbrauchs und dann gegen Versorgungsleistungen übertragen

- Der Vater der Klägerin (V) war Eigentümer eines Grundstücks (nachfolgend Grundstück), auf dem sich ein Hotelgebäude befindet.
- V erzielte, nachdem er zunächst selbst das Hotel betrieben hatte, bis zum 31.12.1995 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Verpachtung des Hotelbetriebs.
- Mit notariellem Schenkungsvertrag v. 28.12.1995 übertrug V das Grundstück sowie drei weitere Grundstücke auf die Klägerin und den Beigeladenen B (= Bruder der Klägerin) je zum 1/2 ideellen Miteigentumsanteil im Wege der Schenkung.
- In dem Vertrag wurde V ein Nießbrauchrecht an dem Grundstück eingeräumt.
- Die Klägerin gab ihre Willenserklärung als vollmachtlose Vertreterin des Beigeladenen ab.
- Mit weiterem, nicht notariell beurkundetem Vertrag vom 28.12.1995 vereinbarten V sowie die Klägerin und B unter Bezugnahme auf den Schenkungsvertrag, dass V den

Hotelbetrieb mit Wirkung zum 31.12.1995 unentgeltlich mit sämtlichen Aktiva und Passiva auf seine Kinder – die Klägerin und B – übertrage.

- Zudem wurde der notarielle Vertrag v. 28.12.1995 dahingehend geändert, dass V auf die Einräumung der Nießbrauchrechte an den Übertragungsobjekten verzichtete und stattdessen eine an ihn zu zahlende monatliche Rente vereinbart wurde, die den Nettoerträgen der Übertragungsobjekte entsprach und mindestens monatlich 5.000 DM betrug.

- Die Rentenverpflichtung wurde am 19.2.1996 als Reallast in das Grundbuch eingetragen; ein Nießbrauchrecht wurde nicht eingetragen.

- V ist in 1998 verstorben.

- Für die Jahre 1996 bis 1998 fand bei der GbR eine Außenprüfung statt. Bei allen Prüfungsfeststellungen wurde Einvernehmen erzielt.

- Mit notariellem Auseinandersetzungsvertrag vom 19.3.2012 setzten sich die Klägerin und B auseinander.

- Die Klägerin übertrug ihren hälftigen Miteigentumsanteil an dem Hotelgrundstück auf B.
- Sie zahlte an B einen Betrag von 50.000 EUR. Zudem erhielt sie die hälftigen Miteigentumsanteile an den drei anderen Grundstücken.
- Der Verpachtungsbetrieb wurde nachfolgend von B als Einzelunternehmen fortgeführt.
- 2014 teilte die Klägerin dem Finanzamt A mit, dass die GbR am 19.3.2012 durch ihr Ausscheiden aufgelöst worden sei.

In der Feststellungserklärung für 2012 (Streitjahr) gab die GbR unter anderem einen nur von der Klägerin erzielten Veräußerungsgewinn in Höhe von rd. 216.000 EUR an. Der Veräußerungsgewinn wurde von dem Finanzamt erklärungsgemäß festgestellt.

Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies das Finanzamt als unbegründet zurück. Die Klägerin vertrat die Auffassung, aus dem vorgenannten Vorgang sei 1995 eine Zwangsbetriebsaufgabe erfolgt, in den nachfolgenden Jahren lägen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor und der Grundstückgewinn sei nicht nach § 23 EStG zu versteuern.

Das FG Bremen lehnte mit Urteil v. 5.12.2018 (1 K 93/18 (S), EFG 2020, 1126) eine Zwangsbetriebsaufgabe ab und wies die Klage als unbegründet ab.

Entscheidung: Klage ist begründet und wird an das FG zurückverwiesen

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat mit Urteil v. 8.8.2024 (IV R 1/20) die Revision der Klägerin als begründet angesehen und die Sache zu anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Bremen zurückgewiesen.

Das FG-Urteil war aufzuheben, weil sich vom BFH nicht beurteilen ließ, ob der Veräußerungsgewinn in zutreffender Höhe ermittelt wurde (Rz. 29).

Der BFH weist auf folgende wesentliche Punkte hin:

- Während die unentgeltliche Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs unter Beachtung der Voraussetzungen einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen unter § 7 Abs. 1 EStDV (seit 1999 § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG) fällt, greift diese Norm bei der unentgeltlichen Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs nicht ein. Damit bestätigt der BFH seine bisherige Rechtsprechung (BFH, Urteil v. 25.1.2017, X R 59/14, BStBl II 2019, 730 Rz. 40).
- Die unentgeltliche Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs führt beim Übertragenden im Fall der Fortführung der gewerblichen Verpachtungstätigkeit nicht zu einer steuerbegünstigten Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG, sondern zur Entnahme der übertragenen Wirtschaftsgüter.
- Der Vorbehaltsnießbraucher führt den verpachteten Gewerbebetrieb infolge der fehlenden Einstellung seiner gewerblichen Verpachtungstätigkeit fort. Die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen gelten damit trotz Vorbehaltsnießbrauch weiter. Eine Betriebsaufgabe durch den Vorbehaltsnießbraucher ist möglich (§ 16 Abs. 3b EStG); ob dies für einen Betrieb ohne Betriebsvermögen sinnhaft ist, muss im Einzelfall entschieden werden.
- Beim Tod des Vorbehaltsnießbrauchers geht – vorbehaltlich einer zuvor von ihm abgegebenen Aufgabeerklärung – sein dann weiterhin bestehender gewerblicher Verpachtungsbetrieb nach § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf den Erwerber (Erben) über.
- Zu diesem Zeitpunkt werden die bisher im Privatvermögen des Erwerbers befindlichen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die Sache war aus mehreren Gründen nicht spruchreif (Rz. 50). Der BFH weist auf die Gründe hin, warum eine abschließende Beurteilung ausgeschlossen war. Viel praxisbedeutsamer sind aber die Hinweise auf die diversen Rechtsfolgen, die das FG Bremen in einem zweiten Rechtsgang zu beachten hat.

Hintergrund: Der BFH-Senat konnte nicht abschließend beurteilen, ob

- die Voraussetzungen des Sonderrechtsinstituts einer Übergabe des Gewerbebetriebs gegen private Versorgungsleistungen gegeben sind, oder
- ob doch ein Lebenssachverhalt verwirklicht wurde, der zunächst wie eine unentgeltliche Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs zu besteuern ist (Rz. 51 ff.).

Folgende unterschiedliche Rechtsfolgen treten nach Auffassung des BFH je nach Fallgestaltung ein:

- Sofern die Vertragspartner Ende 1995 nur zum Schein Versorgungsleistungen vereinbart haben, in tatsächlicher Hinsicht jedoch wie bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs vorgegangen sind, ist der Besteuerung der tatsächlich verwirklichte Lebenssachverhalt zugrunde zu legen (vgl. § 41 Abs. 2 AO). Es kämen die Rechtsgrundsätze zur Anwendung, die bei einer unentgeltlichen Übertragung eines verpachteten und nicht aufgegebenen Betriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs eingreifen. Folge hiervon wäre, dass V bereits Ende 1995 die übertragenen, dem verpachteten Hotelbetrieb zugehörigen Wirtschaftsgüter, insbesondere das Hotelgrundstück mit aufstehendem Gebäude, in sein Privatvermögen überführt hätte.
- V hätte entsprechende Entnahmen versteuern müssen; eine Fortführung der Buchwerte bei den Rechtsnachfolgern wäre ausgeschlossen gewesen. Entgegen der Auffassung der Klägerin hätte bei V aber keine (Zwangs-)Betriebsaufgabe vorgelegen. Vielmehr hätte V seinen gewerblichen Verpachtungsbetrieb zunächst fortgeführt.
- Spätestens mit dem Tod des V wären die Ende 1995 von V übertragenen – zunächst im Privatvermögen befindlichen – Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) in das Betriebsvermögen eingelegt worden.

Sollte im Entscheidungsfall eine Betriebseinlage erst im Zeitpunkt des Todes vorzunehmen sein, dürfte sich der bislang berücksichtigte Veräußerungsgewinn erheblich reduzieren. Dies dürfte der Zielsetzung der Klägerin weitestgehend entsprechen.

7. Negatives Einlagenkonto bei Ausscheiden eines typisch stillen Gesellschafters

Die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters ist in der Bilanz des Geschäftsinhabers als Fremdkapital als "sonstige Verbindlichkeit" auszuweisen. Negative Einlagenkonten der stillen Beteiligten gehören beim Geschäftsinhaber nicht zu den auszuweisenden Vermögensgegenständen. Sie gehen auch bei Beendigung der stillen Gesellschaft nicht auf den Geschäftsinhaber über. Die Ausbuchung bei Beendigung der stillen Gesellschaft hat keine Gewinnauswirkung bei der GmbH.

FG München, Urteil v. 19.3.2024, 6 K 820/21 - Revision

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH, an der unter anderem zwei typisch stille Beteiligungen bestanden, die mit insgesamt 25 % am Gewinn/Verlust der Klägerin beteiligt waren. Eine Nachschusspflicht bestand nicht. Im Jahr 2013 wurde ein Vergleich über die Aufhebung der typisch stillen Beteiligungen geschlossen.

Mit einem Änderungsantrag machte die GmbH einen Steuerbilanzverlust geltend, der im Wesentlichen auf Verluste aus der Beendigung der typisch stillen Beteiligungen zurückzuführen war. In der Bilanz zum 31.12.2011 war unter der Position "sonstige Vermögensgegenstände" der jeweilige Stand der negativen Einlagenkonten der still Beteiligten erfasst.

Den Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzungen lehnte das Finanzamt ab. Dagegen legte die GmbH erfolglos Einspruch ein. Begründet wurde dieser damit, dass durch die Zuweisung von Verlustanteilen über die Jahre hinweg negative Einlagekonten für die typisch still Beteiligten entstanden seien, die bei deren Ausscheiden im Jahr 2013 nicht auszugleichen waren. Die entsprechende Anwendung des § 15a EStG bewirke, dass die Verluste aus der Beendigung der stillen Beteiligungen nicht nur bei den stillen Gesellschaftern, sondern bei der Klägerin zu berücksichtigen seien. Das Ausscheiden führe dazu, dass das negative Kapitalkonto in der Steuerbilanz entschädigungslos entfalle und daher steuerwirksam auszubuchen sei.

II. Die Entscheidung des Gerichs:

Das FG lehnte diese Argumantation ab und stellte fest, dass die bilanzierten negativen Einlagenkonten der stillen Beteiligungen nicht gewinnwirksam auszubuchen sind. Die Einlage des stillen Gesellschafters stelle wirtschaftlich einen "qualifizierten Kredit" dar, der als "sonstige Verbindlichkeit" zu passivieren ist. Für die Einkommensermittlung gelte, dass bei der typisch stillen Gesellschaft die Beteiligten nicht an denselben Einkünften beteiligt seien, weshalb auch keine gesonderte und einheitliche Feststellung erfolgen kann.

Durch die Verweisung des § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG auf § 15a EStG werde deutlich, dass ein negatives Einlagenkonto des Stillen durch Verlustzuweisungen entstehen könne und dass bei einer über die Einlage hinausgehenden Verlustbeteiligung des Stillen bei diesem (nur) verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a EStG entstehen.

Das negative Einlagekonto bewirke eine Gewinnauszahlungssperre für künftige Gewinne. Die später beim stillen Gesellschafter anfallenden Gewinnanteile seien zunächst erfolgsneutral mit dem negativen Einlagekonto zu verrechnen. Als Einnahmen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen seien sie erst nach Auffüllung des negativen Einlagekontos zu erfassen.

Bei der GmbH sind die negativen Einlagenkonten keine Wirtschaftsgüter, da sie ohne Nachschusspflicht der stillen Gesellschafter keine realisierbaren Werte abbilden. Diese sind auch nicht gewinnwirksam in der Steuerbilanz, sondern als Bilanzierungshilfe oder Merkposten außerhalb der Bilanz gewinnneutral zu erfassen.

Auch bei Beendigung der Gesellschaft gehe das negative Einlagenkonto nicht auf den Geschäftsinhaber über, da die zugewiesenen Verlustanteile, die zu einem negativen Einlagenkonto geführt haben, beim stillen Gesellschafter als Werbungskosten bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte zu berücksichtigen sind. Die Verluste des stillen Gesellschafters können nur von diesem steuerlich geltend gemacht werden. Ob sich diese Verluste beim stillen Gesellschafter steuerlich auswirken, ist für einen Ansatz beim Geschäftsinhaber nicht erheblich.

Die Revision wurde von Seiten des FG zugelassen und wird beim BFH geführt, Az beim BFH XI R 18/24. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH auch die bisher offengelassene Frage, in welcher Form ein negatives Einlagenkonto für steuerliche Zwecke zu führen ist (Verlustsonderkonto oder formloser Merkposten) klären wird.

II. Bilanzsteuerrecht

1. AdV betreffend Rückgängigmachung eines IAB für eine Photovoltaikanlage

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob ein im Jahr 2021 in Abzug gebrachter Investitionsabzugsbetrag (IAB) für eine im Jahr 2022 tatsächlich erworbene und nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreite Photovoltaikanlage allein wegen des Inkrafttretens dieser Steuerbefreiung gemäß § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG im Jahr 2021 rückgängig zu machen ist.

BFH Beschluss v. 15.10.2024 – III B 24/24)ADV)

I. Hintergrund:

Ein in Anspruch genommener IAB ist nach § 7g Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG rückgängig zu machen, soweit er nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahrs nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechnet wurde. Die Rückgängigmachung erfolgt im Abzugsjahr. § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG sieht hierfür eine Änderungsvorschrift vor. In § 7g Abs. 3 Satz 3 EStG ist zudem eine Ablaufhemmung hinsichtlich der Festsetzungsverjährung normiert.

Nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG sind die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb näher bestimmter Photovoltaikanlagen steuerfrei. Werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei, ist gemäß § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG kein Gewinn zu ermitteln.

II. Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer begehrt die Aussetzung der Vollziehung (AdV) eines Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2021 (Streitjahr). Die Beteiligten streiten über die Bedeutung der am 1.1.2022 in Kraft getretenen Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 72 EStG für einen bereits im Jahr 2021 in Abzug gebrachten IAB für eine Photovoltaikanlage.

Das Finanzamt (FA) erkannte einen vom Beschwerdeführer für die geplante Anschaffung einer Photovoltaikanlage gebildeten IAB im Rahmen der erstmals erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Einkommensteuerbescheid 2021 (zunächst) an. Im November 2022 schaffte der Beschwerdeführer die Anlage mit einer Leistung von 11,2 kWp tatsächlich an.

Im November 2023 änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzung 2021 nach § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG. Es verwies auf die Rz 19 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) v. 17.7.2023, BStBl 2023 I S. 1494. Nach der Auffassung des BMF sind danach Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 1.1.2022 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen und bis einschließlich zum 31.12.2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen, wenn in nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlagen investiert wurde.

Über den fristgemäß eingelegten Einspruch hat das FA noch nicht entschieden. Den AdV-Antrag lehnte es hingegen mit Verfügung vom 28.12.2023 ab.

Auch das FG lehnte den AdV-Antrag des Beschwerdeführers ab. Nach summarischer Prüfung bestünden keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheids 2021. Das FA habe den IAB im Streitjahr zu Recht rückgängig gemacht. Wegen der nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG bestehenden Steuerfreiheit sei im Jahr 2022 beim Beschwerdeführer kein Gewinn zu ermitteln (§ 3 Nr. 72 Satz 2 EStG), sodass von ihm auch keine Gewinnermittlung zu erstellen sei. Es fehle damit an einer Gewinnermittlung, bei der eine gewinnerhöhende Hinzurechnung des IAB erfolgen könne.

Mit der hiergegen fristgemäß erhobenen Beschwerde macht der Beschwerdeführer primär einfachrechtliche und hilfsweise verfassungsrechtliche Zweifel geltend.

III. Der Beschluss des Gerichts:

- **Nach summarischer Prüfung bestehen nach Auffassung des BFH ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheids 2021. Es ist zweifelhaft, ob das FA den IAB im Streitjahr 2021rückgängig machen durfte.**

In Ermangelung einer klaren gesetzlichen Regelung erscheint die Beurteilung unsicher, ob der IAB wegen § 3 Nr. 72 EStG bereits im Jahr seines ursprünglichen Abzugs rückgängig zu machen ist oder ob eine entsprechende Hinzurechnung erst später vorgenommen werden kann. Zweifelhaft ist der Veranlagungszeitraum, in dem der „actus contrarius“ zum IAB zu erfassen ist. Da sich die Entscheidungserheblichkeit dieser ungeklärten einfachrechtlichen Frage auch nicht aus einem anderen Grund in zweifelsfreier Weise verneinen lässt, ist die AdV antragsgemäß zu gewähren.

- Voraussetzung für die Rückgängigmachung eines IAB im Abzugsjahr ist nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG, dass der in Anspruch genommene IAB nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahrs nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechnet wurde. Nach der letztgenannten Vorschrift können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts i. S. v. § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG bis zu 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzugerechnet werden; die Hinzurechnung darf die Summe der nach § 7g Abs. 1 EStG abgezogenen und noch nicht nach den § 7 Abs. 2 bis 4 EStG hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge nicht übersteigen.

  Zunächst ist festzustellen, dass das dritte auf das Abzugsjahr 2021 folgende Wirtschaftsjahr bislang noch nicht abgelaufen ist, sodass die in § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG geforderte Voraussetzung, dass eine Hinzurechnung in keinem der drei folgenden Wirtschaftsjahre erfolgte, noch nicht abschließend beurteilt werden kann. Der Beschwerdeführer hat den von ihm im Streitjahr in Abzug gebrachten IAB auch nicht von sich aus in diesem Jahr rückgängig gemacht. Vielmehr nahm der Beschwerdeführer mit dem Erwerb der Anlage im November 2022 zunächst die tatsächliche Anschaffung des Wirtschaftsguts vor, für das er den IAB abgezogen hatte. Im Normalfall würde der planmäßige Erwerb zu einer gewinnerhöhenden Hinzurechnung im Jahr der Anschaffung führen. Insoweit hat der Antragsteller in seiner Einspruchsbegründung angegeben, dass er diese Hinzurechnung im Jahr 2022 auch tatsächlich vorgenommen habe, das FA deren Anerkennung aber verweigert habe. Ob und wie über diese Hinzurechnung im Jahr 2022 entschieden wurde, hat das FG nicht festgestellt,

sodass auch aus diesem Grunde Unsicherheit über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG besteht.

Welche Folgen die Einführung des § 3 Nr. 72 EStG für die Behandlung eines im Jahr 2021 für den Erwerb einer Photovoltaikanlage in Abzug gebrachten IAB hat, wird im EStG nicht ausdrücklich geregelt. Bereits die einfachrechtliche Würdigung begegnet ernstlichen Zweifeln.

Nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG sind die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb näher bestimmter Photovoltaikanlagen steuerfrei. Werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei, ist nach § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG kein Gewinn zu ermitteln.

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 72 EStG wurde zusammen mit dem Nullsteuersatz nach § 12 Abs. 3 UStG in § 3 EStG angefügt. Nach der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 4 Satz 28 EStG ist § 3 Nr. 72 EStG für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt werden. Aufgrund seiner (unecht) rückwirkenden Inkraftsetzung galt § 3 Nr. 72 EStG schon im Zeitpunkt des Anlagenerwerbs des Beschwerdeführers im November 2022.

Zu einem IAB für eine anzuschaffende Photovoltaikanlage, der bereits im Jahr 2021 in Abzug gebracht wurde, ist dem Gesetz weder in § 7g EStG noch in § 3 Nr. 72 EStG eine ausdrückliche Aussage zu entnehmen. Die Auslegung des Gesetzes ist zweifelhaft und durch die Rechtsprechung des BFH noch nicht geklärt.

- **Die Regelung des § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG schließt die gewinnerhöhende Hinzurechnung des IAB im Anschaffungsjahr nicht notwendigerweise aus.**
- Denn es erscheint durchaus denkbar, § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG dahin auszulegen, dass auch bei der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG unterfallenden Photovoltaikanlagen eine steuerpflichtige Hinzurechnung im Jahr der Anschaffung als abschließender Gegenakt zum IAB Abzug vorgenommen werden kann. Wenn § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG in diesem Sinne auszulegen wäre, entfiele zugleich die Rechtfertigung dafür, die tatbestandlichen Voraussetzungen der speziellen Korrekturvorschrift des § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG schon aufgrund der ab dem Jahr 2022 zu versagenden Möglichkeit der IAB Hinzurechnung als erfüllt anzusehen.

- Das Argument des „actus contrarius“ dürfte nahelegen, die Hinzurechnung trotz zeitlicher Anwendbarkeit des § 3 Nr. 72 EStG ab dem Jahr 2022 noch als steuerpflichtig anzusehen (systematisch-teleologische Auslegung). In diesem Sinne wird auch im BMF-Schreiben vom 17.7.2023, BStBl 2023 S. 1494 in der Rz 25 davon ausgegangen, dass die Hinzurechnung des IAB nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG selbst nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG fällt.

IV. Hinweise für die Praxis:

Der Meinungsstand im Schrifttum ist uneinheitlich und bestätigt die derzeit noch bestehende Unsicherheit der Gesetzesauslegung. Die Frage, wie mit einem IAB zu verfahren ist, der vor dem 1.1.2022 in Anspruch genommen und noch nicht wieder gewinnerhöhend hinzugerechnet wurde, wird für den Fall, dass nach dem 31.12.2021 in eine nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte

Photovoltaikanlage investiert wird, als „äußerst umstritten“ beschrieben. Zum Teil wird die Auffassung der Finanzverwaltung geteilt. Die Gegenmeinung hält eine Gewinnkorrektur im Jahr der Anschaffung der Photovoltaikanlage trotz der Einführung des § 3 Nr. 72 EStG für möglich.

Auf verfassungsrechtliche Bedenken gegenüber der Rückgängigmachung des IAB im Abzugsjahr und auf die Frage, ob insofern ein qualifiziertes Aussetzungsinteresse zu fordern ist, kommt es hiernach nicht mehr an.

III. Körperschaftsteuer

1. Gehaltszahlungen und Versorgungszahlungen bei Gesellschafter-Geschäftsführern

Das BMF äußert sich zur steuerlichen Anerkennung von Geschäftsführergehältern nach Erreichen der Altersgrenze und der Zahlung von Pensions- oder Versorgungsbezügen. Die Finanzverwaltung passt damit das vormalige BMF-Schreiben v. 18.9.2017 – IV C 6 - S 2176/07/10006, BStBl. I 2017, 1293 an und reagiert auf den BFH v. 15.3.2023 – I R 41/19, GmbHR 2023, 870 = GmbH-StB 2023, 235 (Centrale-Rundbrief 7/2023). Danach kann ein Versorgungsversprechen der Kapitalgesellschaft allein von dem Erreichen der Altersgrenze abhängig gemacht werden, ohne notwendig zugleich das endgültige Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer zu verlangen.

BMF v. 30.8.2024 – IV C 2 - S 2742/22/10003 :009, DStR 2024, 2071

Die Finanzverwaltung gibt hierzu nun u.a. folgende angepasste Rahmenbedingungen vor:

- **Anwartschaftsphase:**

Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, die zwar die Vollendung des vereinbarten Pensionsalters voraussetzen, nicht jedoch dessen Ausscheiden aus dem Betrieb oder die Beendigung des Dienstverhältnisses, sind körperschaftsteuerrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden. Insbesondere kann nicht von vornherein Unüblichkeit oder fehlende Ernsthaftigkeit und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen werden.

- **Auszahlungsphase – volle Weiterbeschäftigung:**

Tritt (altersabhängig) der Versorgungsfall ein und wird bei voller Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer neben der Versorgungsleistung weiterhin ein Gehalt gezahlt, darf die Gehaltszahlung die Differenz zwischen der Versorgungszahlung und den letzten Aktivbezügen nicht überschreiten (vgl. BFH v. 15.3.2023 – I R 41/19, GmbHR 2023, 870 = GmbH-StB 2023, 235). Alternativ kann der vereinbarte Eintritt der Versorgungsfälligkeit – ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs – bis zum endgültigen Austritt als Geschäftsführer verschoben werden.

- **Auszahlungsphase – Teilzeitbeschäftigung:**

Eine Teilzeittätigkeit ist aus Sicht der Finanzverwaltung *„mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vereinbar“*. Sie geht daher auch dann von einer vGA aus, wenn das Aktivgehalt und die Arbeitszeit nach Eintritt des Versorgungsfalls deutlich reduziert werden. Der BFH v. 15.3.2023 – I R 41/19, GmbHR 2023, 870 Rz. 28 f. = GmbH-StB 2023, 235, hingegen hatte in einem – allerdings nicht entscheidungserheblichen – Hinweis eine Teilzeittätigkeit bei entsprechender Verkürzung der Vergütung nicht generell als vGA eingeordnet.

Hinweis
Wollen Kapitalgesellschaften Gesellschafter-Geschäftsführer nach Eintritt und Leistung von Altersbezügen weiter beschäftigen, sollten die Anforderungen der Finanzverwaltung beachtet werden, um unerwünschte steuerliche Folgen einer vGA zu vermeiden. Bei beherrschenden

Gesellschafter-Geschäftsführern sind darüber hinaus die Anforderungen des formellen Fremdvergleichs zu beachten – dies bedeutet insbesondere eine zivilrechtlich wirksame, klare, eindeutige und im Voraus abgeschlossene Vereinbarung (R 8.5 Abs. 2 KStR 2022).

2. Körperschaftsteuerfreie Dividenden bei unterjährigem Anteilserwerb

Die Ausnahmevorschrift des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG zur Bestimmung der 10%-Grenze ist immer wieder Gegenstand einer Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung und beschäftigt insoweit den BFH.

BFH v. 13.3.2024 – I R 30/21

I. Hintergrund und Streitfrage:
Dividenden und andere Bezüge können grundsätzlich – bis auf die sog. „Schachtelstrafe" – körperschaftsteuerfrei vereinnahmt werden (§ 8b Abs. 1 KStG), es sei denn, die Beteiligung erreicht unmittelbar nicht 10 % des Grund- oder Stammkapitals (§ 8b Abs. 4 KStG – sog. „*Streubesitz*"). Maßgeblich ist die Beteiligungshöhe zu Beginn des Kalenderjahres; spätere Veränderungen – wie nachfolgende unterjährige Veräußerungen und Erwerbe – sind grundsätzlich unbeachtlich. Von diesem strengen Stichtagsprinzip begründet § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG eine Fiktion: Danach „*... gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt.* Auslegung und Reichweite dieser Ausnahme („**eine** Beteiligung") sind umstritten und wurden bislang höchstrichterlich noch nicht vollständig entschieden. Nach dem Verständnis der Finanzverwaltung (OFD Frankfurt a.M. v. 2.12.2013 – S 2750a A-19-St 52, DStR 2014, 427) gilt diese gesetzlich angeordnete Rückbeziehung eines unterjährigen Erwerbs auf den Beginn des Kalenderjahres „*ausschließlich für den Erwerb eines Anteilspakets von mindestens 10 % durch einen einzelnen Erwerbsvorgang*".

BFH v. 6.9.2023 – I R 16/21, GmbHR 2024, 384

Für eine KG wurde die in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG angeführte Beteiligungsvoraussetzung von 10 % auch für den Fall bejaht, dass die Grenze durch mehrere unterjährige Erwerbe von mehreren Veräußerern erreicht wird. Es muss jedenfalls ausreichen, wenn die maßgebliche Beteiligung von mindestens 10 % aus Erwerbersicht in einem wirtschaftlich einheitlichen Vorgang aufgrund eines einheitlichen Erwerbsentschlusses in kausalem und zeitlichem Zusammenhang erworben wird.

BFH v. 13.3.2024 – I R 30/21, DStR 2024, 1540:

Die Klägerin, eine GmbH-1, hatte am 25.2.2015 jeweils 25% an der GmbH-2 von ihren Gesellschaftern A, B und C – also insgesamt 75% – im Wege eines Anteilstauschs erhalten. Unmittelbar zuvor hatte die GmbH-1 schon von A, B und C jeweils Kleinanteile von 3,27% bzw. 3,46% erhalten, die diese zuvor gesondert von A, B und C erworben worden waren. Letztlich hielt die GmbH-1 damit 85% an der GmbH-2. Im März 2015 schüttete die GmbH-2 Gewinne aus und die GmbH-1 beanspruchte hierfür die Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1, 5 KStG. Das Finanzamt differenzierte zwischen den 75% aus dem Anteilstausch und den entgeltlich hinzuerworbenen Kleinanteilen von 3,27% bzw. 3,46% und versagte für 10/85 die Kürzung.

II. Entscheidung des Gerichts:
Der BFH bestätigte seine Rechtsprechung und die Steuerfreiheit der Dividenden, weil der Erwerb von 10 % der Geschäftsanteile aus Sicht der GmbH-1 durch einen wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang von denselben Personen erfolgte. Im Entscheidungsfall erfolgte der Erwerb zudem durch ein Rechtsgeschäft in einer einheitlichen notariellen Urkunde auf einen einheitlichen Erwerbszeitpunkt.

Es bleiben Fragen der Reichweite der Ausnahmevorschrift des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG offen, z.B.

- ob eine Kürzung in Anspruch genommen werden kann, wenn zum Beginn des be- reits eine Beteiligung < 10% besteht und ein Zuerwerb dazu führt, dass die 10%-Grenze erreicht wird (vgl. *Falk*, DStRK 2024, 203),
- welche Kriterien mindestens erfüllt sein müssen, um den Erwerb von mehreren Anteilen im laufenden Kalenderjahr durch verschiedene Erwerbsvorgänge noch als einen einheitlichen Vorgang ansehen zu können.

Gewerbesteuer:

Der BFH bestätigte das bisherige Verständnis zur Gewerbesteuer. Für die Gewerbesteuer ist die Freistellung von Gewinnausschüttungen eigenständig geregelt. Eine gewerbesteuerliche Kürzung erfolgt nur, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt. Es gilt ein (absolutes) Rückwirkungsverbot, so dass ein unterjähriger Erwerb nicht zurückbezogen werden kann; vgl. auch *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rz. 296).

3. Steuerliche Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen

Die Finanzverwaltung hat ihre Auffassung zur steuerlichen Anerkennung von sog. „inkongruenten oder disquotalen Gewinnausschüttungen“ angepasst, um der Rechtsprechung des BFH zu folgen.

BMF v. 4.9.2024 – IV C 2 - S 2742/19/10004 :003, DStR 2024, 2125).

I. Hintergrund:

Wenn die Quote eines Gesellschafters an einer Gewinnausschüttung nicht seinem Anteil am Grund- oder Stammkapital entspricht, liegt eine inkongruente oder disquotale Gewinnausschüttung vor. Würde die Finanzverwaltung solchen Gewinnausschüttungsbeschlüssen die steuerliche Anerkennung versagen, führt dies steuerlich zu einer Korrektur.

II. Die Anweisung der Verwaltung:

Es sind folgende Korrekturen denkbar:

Inhaltliche Abweichung:

Es kann eine fiktive Ausschüttung „nach Grund- oder Stammkapital“ und eine Zuwendung an den anderen Gesellschafter vorliegen.

Zeitliche Abweichung:

Auch die Zuführung zu einer Rücklage ohne tatsächliche Ausschüttung kann steuerlich als Ausschüttung gelten, die – ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter – zu Kapitalertragsteuer auf Ebene der Gesellschaft und Einkommensteuer auf Ebene des Gesellschafters führt.

Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung:

Das BMF-Schreiben v. 17.12.2013 – V C 2 - S 2750-a/11/10001, BStBl. I 2014, 63 hatte inkongruente Gewinnausschüttungen bei einer GmbH bisher nur steuerlich anerkannt, wenn der Gesellschaftsvertrag einen vom Verhältnis der Geschäftsanteile abweichenden Maßstab der Gewinnverteilung festsetzt (§ 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG) oder anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine entsprechende Öffnungsklausel zum alljährlichen Beschluss enthält.

Es gilt eine Regelung zu einer abweichenden Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag; eine nachträgliche Änderung des Gesellschaftsvertrags zur Regelung einer inkongruenten Gewinnverteilung erfordert nur die Zustimmung der von der Veränderung nachteilig betroffenen Gesellschafter.

Eine Öffnungsklausel gibt die Möglichkeit für eine abweichende Gewinnverteilung, der Einzelbeschluss setzt zumindest die Zustimmung des betroffenen Gesellschafters voraus.

Aktualisierte Auffassung der Finanzverwaltung:

Das nun angepasste BMF-Schreiben v. 4.9.2024 (a.a.O.) erweitert die steuerliche Anerkennung auf weitere Fälle.

Inkongruente Gewinnausschüttungen sind danach steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn sie zivilrechtlich wirksam sind, auf die konkrete zivilrechtliche Grundlage kommt es nicht an.

Es gibt die Möglichkeit, dass die Gewinnverteilung auch ohne Regelung im Gesellschaftsvertrag punktuell durch einen einfachen satzungsdurchbrechenden Beschluss abweichend geregelt wird. Ist ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung (einseitige Ausschüttung) von der Gesellschafterversammlung mit den Stimmen aller Gesellschafter gefasst und von keinem Gesellschafter anfechtbar, ist er zivilrechtlich wirksam und daher auch für die Besteuerung anzuerkennen.

Soweit satzungsdurchbrechende Gesellschafterbeschlüsse nicht punktuell, sondern mit Dauerwirkung bzw. Wirkung für einen begrenzten Zeitraum gefasst werden, müssen die materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung (insbesondere die notarielle Beurkundung und Eintragung im Handelsregister) eingehalten werden.

Auch eine zeitlich divergierende Gewinnverwendung, bei der der Mehrheitsgesellschafter seinen Gewinn (teilweise) nicht ausgeschüttet erhält, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage einstellt, ist steuerlich anzuerkennen und führt zu keinem fiktiven Zufluss.

Das BMF-Schreiben stellt klar, dass für die Fälligkeit einer Ausschüttung in jedem Fall ein Gewinnausschüttungsbeschluss erforderlich ist. Zwar gelten bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eindeutig bestimmbare und unbestrittene Forderung gegen „seine“ Kapitalgesellschaft auch ohne Zahlung oder Gutschrift als Zufluss, da er es regelmäßig selbst in der Hand hat, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen (vgl. H 20.2 EStR 2023; Centrale-Rundbrief 8/2024 m.w.N). Wenn aber kein auf eine Ausschüttung gerichteter Gewinnverwendungsbeschluss gefasst wurde, erlangte der beherrschende Gesellschafter auch keine Forderung, die er aufgrund seiner Stellung jederzeit realisieren könnte. Ob er eine Ausschüttung der thesaurierten Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt durchsetzen kann, ist nicht gesichert, da die Ausschüttung z.B. im Verlustfall unmöglich werden kann (vgl. BFH v. 28.9.2021 – VIII R 25/19).

Bei einer AG (und KGaA) sind die Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung unverändert enger. Die Finanzverwaltung erkennt inkongruente Gewinnausschüttungen nur an, wenn in der Satzung ein vom Verhältnis der Anteile am Grundkapital abweichender Gewinnverteilungsschlüssel festgelegt wurde und die Ausschüttung diesem Verhältnis entspricht (§ 60 Abs. 1, 3 AktG).

Eine inkongruente Gewinnausschüttung aufgrund einer Öffnungsklausel in der Satzung oder eines satzungsdurchbrechenden Beschlusses erfüllt diese Voraussetzung nicht.

Die Finanzverwaltung erweitert mit ihrer Anerkennung der Rechtsprechung den rechtssicheren Handlungsbereich für GmbHs und ihre Gesellschafter für inkongruente oder disquotale Gewinnausschüttungen und ermöglicht insbesondere mehr Flexibilität ohne Satzungsanpassung. Der erweiterte Rahmen hierfür und die zivilrechtlichen Erfordernisse sollten jedoch vor Ausschüttungsbeschlüssen genau geprüft werden, um steuerliche Risiken zu vermeiden; vgl. auch Lührs/Busmann, DB 2024, 2395 zur (teilweisen) Beschränkung der Ausführungen auf Vorabausschüttungen. Mögliche schenkungsteuerliche Fragen sind durch das ertragsteuerlich relevante BMF-Schreiben nicht gelöst.

4. Verdeckte Gewinnausschüttung durch Aufwandsersparnis beim -Gesellschafter

Der BFH legte die Grundsätze einer Vermögensverlagerung durch eine Aufwandsersparnis als Aspekt einer verdeckten Gewinnausschüttung verdeutlicht. Im Entscheidungsfall erkannte er bei der GmbH eine verhinderte Vermögensmehrung, da sie ihrem Gesellschafter eigenen Aufwand erspart hatte.

BFH v. 22.5.2024 – I R 2/21

I. Hintergrund:

Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) sind Vermögensminderungen bzw. verhinderte Vermögensmehrungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Gewinns auswirken und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stehen. Maßstab für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gegenüber einem Nichtgesellschafter.

II. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH und ist Teil eines Konzerns mit Muttergesellschaft in den USA (X). Sie schloss in den Jahren 2004 bis 2006 Verträge über die Modernisierung von … [nicht genannt] mit der in Venezuela ansässigen Y. Im Jahr 2007 belegten die USA den Staat Venezuela mit einem Wirtschaftsembargo, das US-amerikanischen Unternehmen jegliche Lieferungen nach Venezuela verbot. X wies daher die Klägerin an, die von Y erteilten Aufträge nicht weiter auszuführen. Im Frühjahr 2007 teilte die Klägerin dies der Y schriftlich mit und erklärte zugleich, dass eine Fertigstellung der in unterschiedlichen Ausführungsstadien befindlichen Aufträge durch sie nicht mehr erfolgen könne. Y machte deshalb Schadensersatzforderungen wegen Nichterfüllung geltend und erhob im Jahr 2009 Klage gegen die Klägerin. Die Klägerin bildete in ihren Jahresabschlüssen 2007 bis 2012 wegen der drohenden Inanspruchnahme eine Rückstellung und leistete später Zahlungen im Rahmen eines Schiedsverfahrens. Das Finanzamt beurteilte diese Zahlungen sowie die Aufstockung der Rückstellung als vGA, da die Auftrags-stornierung allein im Interesse der Konzernmutter erfolgt sei.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH differenziert zwischen einer Vermögensminderung und einer verhinderten Vermögensmehrung. Zahlungen und die Zuführung zur Rückstellung für drohende Schadensersatzansprüche sind keine vGA in Form der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vermögensminderung, da die GmbH aufgrund eigener rechtlicher Verpflichtung an einen fremden Dritten handelte. Zu Unrecht hat das FG aber auch mangels Vorteilseignung eine vGA aufgrund der durch die fehlende Auftragsdurchführung entgangenen Vermögensvorteile verneint. Die verhinderte Vermögensmehrung setzt nicht zwingend eine Nutzungs- oder Ressourcenüberlassung an den Gesellschafter voraus. Die trifft vor allem die Fälle, in denen der Gesellschafter ein von ihm angestrebtes, in seinem persönlichen Interesse liegendes Ziel ohne einen andernfalls notwendigen eigenen Aufwand erreicht. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde einen geschlossenen Vertrag einhalten, wenn er zu dessen Bruch nicht aufgrund äußerer Umstände (zum Beispiel gesetzliches Verbot) oder zur Verhinderung eines bei Vertragsdurchführung (ex ante) drohenden größeren Schadens gezwungen wäre. Andernfalls hätte ein Nichtgesellschafter einen solchen Geschäftsleiter allenfalls dann zu einem Vertragsbruch bewegen können, wenn er die Übernahme des damit verbundenen Schadensrisikos und einen angemessenen Gewinnausgleich verbindlich zugesagt hätte. Erreicht ein Gesellschafter dieses Ziel stattdessen aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen ohne ent-

sprechende Zusagen, erspart er insoweit eigenen Aufwand. Das FG muss im zweiten Rechtszug prüfen, ob die Klägerin bereits aufgrund des US-Embargos an der Durchführung gehindert war oder ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer sich auch ohne eine entsprechende Weisung gegen die Vertragsfortführung entschieden hätte.

IV. Gewerbesteuer

1. Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft

Der BFH beurteilte den Fortbestand eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrags einer Kapitalgesellschaft bei Veräußerung des operativen Geschäfts.

BFH v. 25.4.2024 – III R 30/21, DStR 2024, 2052

I. Sachverhalt:

Eine GmbH hatte als Gesamtrechtsnachfolgerin einer GmbH & Co. KG im Wege der Anwachsung im Jahr 2011 deren Gewerbeverlust übernommen. Die GmbH führte den Betrieb der KG zunächst weiter. Im Jahr 2013 übertrug sie ihr operatives Geschäft durch Übertragung aller Vermögenswerte zu Buchwerten an eine andere GmbH und führte den früheren Betrieb der GmbH & Co. KG nicht mehr fort. Neuer Unternehmensgegenstand wurde das Halten und Verwalten von Beteiligungen. Das Finanzamt machte infolgedessen den Wegfall der Unternehmensidentität und damit auch des von der KG stammenden Gewerbeverlusts bei der GmbH geltend. Die GmbH ging vom Fortbestehen des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags aus.

II. Entscheidung des BFH:

Der BFH gab der GmbH recht. Die Fortführung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags hängt nicht von der Fortführung des verlustverursachenden Betriebs ab.

Fortbestehen des GewSt-Verlustvortrags:
Die Änderung der wirtschaftlichen Betätigung einer Kapitalgesellschaft und die Übertragung einer betrieblichen Einheit auf eine andere Kapitalgesellschaft sind für die Unternehmensidentität der übertragenden Kapitalgesellschaft nicht entscheidend. Die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft gilt nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Eine Änderung ihrer wirtschaftlichen Betätigung berührt die Unternehmensidentität einer Kapitalgesellschaft nicht, solange derselbe einheitliche Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG weiterhin existiert. Die bei der GmbH verbliebene andere Unternehmenstätigkeit gilt weiterhin in vollem Umfang als einheitlicher und zugleich identischer Gewerbebetrieb. Der Gewerbebetrieb der GmbH gilt auch nicht gemäß § 2 Abs. 5 Satz 1 GewStG als eingestellt, da der Asset Deal nicht zu einem Übergang des Gewerbebetriebs „im Ganzen“ auf einen anderen Unternehmer führte.

Vorherige Anwachsung: Der „Grundsatz der Unerheblichkeit der Unternehmensidentität bei einer Kapitalgesellschaft“ gilt auch im Anschluss an eine Anwachsung, d.h. bei Übernahme eines bei einer Personengesellschaft entstandenen Gewerbeverlusts. Es gibt keine rechtliche Grundlage, welche die Verlustnutzung von der identitätswahrenden Fortführung des verlustverursachenden Betriebs der Personengesellschaft abhängig macht.

Hinweis
Der BFH schafft Klarheit in einer bislang strittigen Frage. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung und auch der Gesetzgeber sich positionieren werden. Eine Verknüpfung von verlustverursachendem Betrieb und Verlustvortrag würde zu erheblichen Dokumentations- und Nachweisschwierigkeiten führen. Für den Fall einer Ausgliederung eines Geschäftsbetriebs von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft hat der BFH v. 1.2.2024 –

IV R 26/21, GmbHR 2024, 881 = GmbH-StB 2024, 139 für § 10a GewStG eine solche Verknüpfung allerdings vorausgesetzt.

2. Erweiterte Kürzung für ausländische Grundstücksgesellschaft

Das FG urteilte zur gewerbesteuerlichen erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in einem grenzüberschreitenden Fall.

FG Köln v. 17.1.2024 – 13 K 843/20, Rev. XI R 7/24

I. Hintergrund:
Auf Antrag können Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, den Teil des Gewerbeertrags kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG). Diese sog. *„erweiterte Kürzung“* hat erhebliche Bedeutung für die steuerliche Belastung bei gewerblichen Immobilienunternehmen.

II. Sachverhalt:

Streitig war, ob eine türkische Aktiengesellschaft (Anonim Sirket) die gewerbesteuerliche erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen kann, wenn sie im Inland Grundstücke erwirbt und vermietet, so dass sie im Inland unstreitig ausschließlich nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begünstigte Tätigkeiten durch Verwaltung eigenen Grundbesitzes ausübte, jedoch in der Türkei kürzungsschädliche Tätigkeiten (in der Baubranche) ausübte.

III. Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzamt versagte wegen der Tätigkeiten in der Türkei die erweiterte Kürzung und das FG Köln gab dem Finanzamt Recht.

Hintergrund: Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft. *„Im Inland betrieben“* wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG, § 12 AO).

Gewerbesteuerpflicht: Das FG Köln bejahte eine inländische Betriebstätte der türkischen Kapitalgesellschaft, da sie in einem ihrer Wohn- und Geschäftshäuser, dauerhaft Büroräume zur Ausübung einer eigenen Tätigkeit im Inland nutzte (§ 12 AO, Art. 5 DBA-Türkei 2011).

Keine erweiterte Kürzung: Die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung setzt voraus, dass das **gesamte Unternehmen** ausschließlich grundbesitzverwaltend tätig ist. Auch Tätigkeiten eines Unternehmens im Ausland sind hierzu mit einzubeziehen. Zwar erstreckt sich die sachliche Steuerpflicht nur auf den inländischen Betriebsstättengewinn, der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwendete Begriff des „Unternehmens“, auf den sich das Ausschließlichkeitsgebot bezieht, ist jedoch nicht auf die der **inländischen** Betriebsstätte zuzuordnenden Tätigkeiten beschränkt (vgl. *Roser* in Lenski/Steinberg, § 9 GewStG Rz. 122).
Hinweis
Die Belastung mit deutscher Gewerbesteuer wäre vermeidbar gewesen, wenn das inländische Immobilienvermögen über Tochtergesellschaften verwaltet worden wäre; vgl. zu Strukturfragen in Inland und Ausland z.B. *Weiss*, IStR 2024, 426.

3. Keine erweiterte Kürzung bei Vermietung einer Lagerhalle mit Lastenaufzug und Paletten-Förderanlage

Bei einer Paletten-Förderanlage in einer zweigeschossigen Lagerhalle, in der bereits ein Lastenaufzug vorhanden ist, handelt es sich um eine Betriebsvorrichtung, deren Mitvermietung die erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausschließt.

Die Mitvermietung der Paletten-Förderanlagen ist auch nicht deshalb unschädlich, weil diese mit dem Grundstück fest verbunden sind.

FG Hamburg v. 15.5.2024 - 2 K 76/22

I. Sachverhalt:
Die Klägerin hatte 1991 eine Gewerbeimmobilie in Hamburg erworben. Die gesamte Gewerbeimmobilie besteht aus einer Büro-, einer Hallen- und einer Hoffläche. Die Hallenfläche besteht aus drei miteinander verbundenen Lagerhallen mit einer Gesamtfläche von 17.200 m². Die Klägerin vermietete drei miteinander verbundene Lagerhallen, von denen eine eingeschossig und zwei weitere Lagerhallen zweigeschossig sind. Die zweigeschossigen Lagerhallen verfügen sowohl über einen Lastenaufzug als auch eine Paletten-Förderanlage.

Das Finanzamt hatte der Klägerin gegenüber aufgrund der Mitvermietung der Paletten-Förderanlage die erweiterte Gewerbesteuerkürzung versagt, wogegen die Klägerin sich wehrte. Sie war der Ansicht, die Paletten-Förderanlagen seien keine Betriebsvorrichtungen, sondern gewerbesteuerlich unschädliche Gebäudebestandteile. Die Zwischenlagerung stelle im Geschäftsprozess der Mieterin, der den Einkauf der Rohstoffe, die Trocknung, Mischung, Veredelung und den Verkauf der Endprodukte umfasse, ein logistisch notwendiges Übel dar, präge aber anders - als die Maschine eines Produktionsbetriebs - nicht das Geschäft der Mieterin. Die Paletten-Förderanlagen seien daher "nice to have"-Gegenstände, die jedoch keinen unmittelbaren Bezug zu den Geschäften der Mieterin hätten.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das FG hat die Klage abgewiesen. Die Entscheidung ist rechtskräftig.

Die angefochtenen Bescheide für 2016 bis 2018 über den Gewerbesteuermessbetrag sind rechtmäßig.

Die Klägerin vermietet Betriebsvorrichtungen. Deren Mitvermietung ist nicht ausnahmsweise kürzungsunschädlich. Insbesondere ist die Mitvermietung der Paletten-Förderanlage kein unschädliches Nebengeschäft, da sie kein zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung ist. Die Mitvermietung der Paletten-Förderanlagen ist auch nicht deshalb unschädlich, weil diese mit dem Grundstück fest verbunden sind.

Die BFH-Rechtsprechung setzt das Merkmal "zwingend notwendig" mit "unentbehrlich" gleich, wobei die Unentbehrlichkeit anhand der Marktlage für vergleichbare Grundstücke festzustellen und bereits zu verneinen ist, wenn die Grundstücksverwaltung und -nutzung zu etwa gleichen Bedingungen auch ohne dieses Nebengeschäft durchgeführt werden könnten. Das Gericht folgte insofern den Ausführungen des Sachverständigen, wonach die Marktmiete für die nicht ebenerdigen Flächen ohne Vorhandensein der Paletten-Förderanlage rund 15% unter der ebenerdigen Marktmiete liegen würde und schloss daraus, dass die Paletten-Förderanlagen für die Grundstücksnutzung nicht unentbehrlich sind, sondern aufgrund der erhöhten Umschlagsmöglichkeiten den Mietwert für die nicht ebenerdigen Flächen - lediglich moderat - erhöhen.

4. Versagung der erweiterten Kürzung im Organkreis beim sogenannten Weitervermietungsmodell

Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes für ein Grundstücksunternehmen ist zu versagen, wenn es sich bei diesem Unternehmen um eine Organgesellschaft handelt, die sämtliche Grundstücke an eine andere Organgesellschaft derselben Organschaft verpachtet (Anschluss an Urteile des Bundesfinanzhofs vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887 und vom 30.10.2014 - IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227). Dies gilt auch, wenn die pachtende Organgesellschaft diesen Grundbesitz an außerhalb des Organkreises stehende Dritte weitervermietet oder weiterverpachtet.

BFH v. 11.7.2024 - III R 41/22

I. Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige ist eine Wohnungsanbieterin. Sie ist Konzernmutter und ertrag- wie umsatzsteuerlich Organträgerin. Zum Konzern gehören in der Rechtsform einer GmbH organisierte Organgesellschaften, welche die in ihrem Eigentum stehenden Immobilien im Streitjahr an die gleichfalls zum Konzern gehörende W-GmbH verpachtet hatten. Die W-GmbH fungierte als zentrale Managementgesellschaft und war selbst nicht Eigentümerin von Grundstücken. Sie vermietete die Immobilien ihrer Schwestergesellschaften im eigenen Namen an fremde Dritte außerhalb des Organkreises, trug Aufwendungen und kümmerte sich um die Verwaltung der Grundstücke (sogenanntes Weitervermietungsmodell). Die Pachtzahlungen an die Schwestergesellschaften verbuchte die W-GmbH als Aufwand; eine Hinzurechnung von Pachtzahlungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG nahm sie nicht vor. Die Organgesellschaften mit Immobilienbestand beanspruchten für sich die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Das FA brachte nur die einfache Kürzung in Höhe von 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Ansatz. Das FG gewährte der Steuerpflichtigen die erweiterte Kürzung, berücksichtigte jedoch auch die Hinzurechnung der Pachtzahlungen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Im Revisionsverfahren bekam das FA Recht. Der BFH entschied, dass die Organgesellschaften zwar ausschließlich ihren eigenen Immobilienbestand an die W-GmbH verpachtet hatten und daher für sich betrachtet die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllten. Die durch die gewerbesteuerliche Organschaft bedingten Besonderheiten stehen jedoch der Anwendung der erweiterten Kürzung entgegen.

Bei einer Organschaft ist der Gewerbeertrag des Organkreises durch Addition der - unter Beachtung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG) - getrennt ermittelten Gewerbeerträge des Organträgers und der Organgesellschaften zu bestimmen. Dabei sind unberechtigte steuerliche Be- und Entlastungen auf der Grundlage von § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG auszuscheiden. Daher führen Geschäftsbeziehungen innerhalb des Organkreises nicht zu Hinzurechnungen und Kürzungen, es sei denn, ihre Wirkungen würden sich ausgleichen.

Auch im sogenannten Weitervermietungsmodell sind nur die Geschäftsbeziehungen zwischen den Organgesellschaften zu betrachten. Hinsichtlich dieser organkreisinternen Beziehungen

werden auf Ebene des Organträgers die Pachterträge der einen Organgesellschaft durch die Pachtaufwendungen der anderen Organgesellschaft neutralisiert. Daher waren im Streitfall die aus § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG folgende Korrespondenz zwischen der Aufwands- und der Ertragsseite gestört, wenn die Pachterträge durch Anwendung der erweiterten Kürzung aus der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage herausgenommen werden, obwohl die korrespondierenden Aufwendungen (zumindest teilweise gewerbesteuermindernd) abgezogen werden konnten.

V. Umsatzsteuer

1. Vorsteuerabzug bei Lieferung von Mieterstrom

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs handelt es sich bei der Lieferung von Strom, den der Vermieter von Wohnraum über eine Photovoltaikanlage selbst erzeugt und an seine Mieter gegen Entgelt abgibt, nicht um eine unselbständige Nebenleistung der umsatzsteuerfreien (langfristigen) Vermietung von Wohnraum, sondern um eine selbständige umsatzsteuerpflichtige Leistung, die zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen berechtigt.

BFH - Urteil vom 17. Juli 2024 - XI R 8/21

I. Sachverhalt:

Der Kläger vermietet mehrere Wohnungen umsatzsteuerfrei und hatte im Streitjahr auf dem Dach der Häuser Photovoltaikanlagen installiert. Den erzeugten Strom speicherte der Kläger und lieferte ihn an die Mieter zu einem handelsüblichen Preis. Die jährliche Abrechnung erfolgte über einzelne Zähler mit einer individuellen Abrechnung für jeden Mieter. Hierzu schloss der Kläger mit den Mietern eine Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag, in der u.a. geregelt war, dass der Stromlieferungsvertrag mit einer Frist von vier Wochen zum Monatsende gekündigt werden kann. Im Übrigen hatte der Mieter für einen anderweitigen Bezug des Stroms die dafür erforderlich werdenden Umbaukosten (ca. 500 €) zu tragen. Die Vorsteuer aus den Eingangsrechnungen des Installationsbetriebs machte der Kläger steuermindernd geltend.

Das Finanzamt versagte den Abzug mit der Begründung, dass die Stromlieferung eine unselbstständige Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Vermietung sei. Die hiergegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Die Lieferung von Strom an die Mieter ist eine eigenständige umsatzsteuerpflichtige Hauptleistung, die sich von der ansonsten steuerfreien Vermietung unterscheidet. Die Mehrwertsteuer aus dem Kauf der Photovoltaikanlagen ist als Vorsteuer abzugsfähig.

Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen voraus. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist nur dann gegeben, wenn die Ausgaben Teil der Kostenelemente der besteuerten Ausgangsumsätze sind und zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Im Hinblick auf die Lieferung von Strom an Mieter, den der Vermieter - wie im Streitfall - teilweise selbst erzeugt oder bei Bedarf Reststrom von einem Energieversorger zur Lieferung an seine Mieter gegen Entgelt zukauft, stellte der Bundesfinanzhof fest, dass die Kosten des Vermieters für die Anschaffung einer Photovoltaikanlage nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der umsatzsteuerfreien Vermietung von Wohnraum stehen, sondern mit den umsatzsteuerpflichtigen Stromlieferungen. Der Kläger berechnet marktübliche Strompreise und deckt damit zumindest die Kosten seiner Photovoltaikanlagen. Die Kosten für die Photovoltaikanlage sind auch Kostenelemente seiner versteuerten Ausgangsumsätze.

In seiner Entscheidung fasst das oberste Finanzgericht die Punkte, die für eine gesonderte Lieferung (in Abgrenzung zur mehrwertsteuerbefreiten Wohnraummiete) sprechen, wie folgt zusammen:

Abrechnung des Stromverbrauchs mit den Mietern über individuelle (Unter-)Zähler.

Individuelle (Zusatz-)Vereinbarungen mit den Mietern über die Lieferung von Strom, die Kündigungsmöglichkeiten vorsahen, welche sich von denen im Mietvertrag unterscheiden.

Gemäß der Zusatzvereinbarung haben die Mieter die notwendigen Umbau- und Renovierungskosten zu tragen, wenn sie zu einem anderen Stromanbieter wechseln.

Die vertragliche Freiheit des Mieters, seinen Stromlieferanten zu wählen.

Die Behandlung der Stromlieferung durch den Vermieter an seine Mieter als eigenständige Hauptleistung gewährleistet eine gleichmäßige Besteuerung des Endverbrauchs, da hier der Stromlieferant mit anderen Stromlieferanten im Wettbewerb steht.

Im Übrigen, so der BFH, dürfe gemäß § 42a des Energiewirtschaftsgesetzes die Lieferung von Mieterstrom an Endverbraucher nicht Bestandteil des Mietvertrags sein.

2. Bemessungsgrundlage für eine unentgeltliche Wärmelieferung

Unentgeltliche Wärmelieferungen aus unternehmerischen Gründen an andere Unternehmer für deren unternehmerische Tätigkeit

- **Auch wenn Wärme unentgeltlich an andere Unternehmer für deren Unternehmen (wirtschaftliche Tätigkeit) abgegeben wird, handelt es sich um eine unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands i. S. d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 UStG.**
- **Der Besteuerung der unentgeltlichen Zuwendung steht nicht entgegen, dass die Leistungsempfänger die Wärme für Zwecke verwenden, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen.**
- **Die Selbstkosten i. S. d. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG umfassen nicht nur die unmittelbaren Herstellungskosten oder Erzeugungskosten, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, wobei es keine Rolle spielt, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht.**

BFH, Urteil v. 4.9.2024, XI R 15/24 - XI R 17/20

I. Hintergrund:

Nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG, der auf Art. 16 MwStSystRL beruht, werden einer Lieferung gegen Entgelt u. a. gleichgestellt die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands. Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen i. S. d. § 3 Abs. 1b UStG nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes, bemessen. Unionsrechtlich beruht § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG auf Art. 74 MwStSystRL.

II. Sachverhalt:

Die Klägerin betreibt ein Blockheizkraftwerk (BHKW) zur dezentralen Strom- und Wärmeproduktion, das mit aus Biomasse selbst erzeugtem Biogas betrieben wird.

Der vom BHKW produzierte Strom wurde überwiegend in das allgemeine Stromnetz eingespeist und von dem Stromnetzbetreiber vergütet. Die vom BHKW erzeugte Wärme diente zu einem Teil dem Produktionsprozess.

Den überwiegenden Teil der Wärme überließ die Klägerin im Streitjahr 2008 auf vertraglicher Basis dem Unternehmer A „kostenlos“ zur Trocknung von Holz in Containern und der B GbR (B), die mit der Wärme ihre Spargelfelder beheizte. In den Verträgen ist geregelt, dass die Höhe der Vergütung je nach wirtschaftlicher Lage des Wärmeabnehmers individuell vereinbart und in den Verträgen nicht festgelegt werde.

Im Streitjahr unterwarf die Klägerin die für die Lieferung von Strom vom Stromnetzbetreiber erhaltenen Entgelte sowie einen KWK-Bonus der Umsatzsteuer.

Da die Klägerin den Wärmeabnehmern kein Entgelt in Rechnung stellte, ging der Prüfer im Rahmen einer Außenprüfung von einer unentgeltlichen Zuwendung der Wärme i. S. v. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG an A und B aus.

Mangels eines Einkaufspreises für Wärme berechnete er die Bemessungsgrundlage für diese Entnahme nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten. Von den in der Gewinn- und Verlustrechnung aufgeführten Gesamtkosten entfielen nach der Berechnung des Prüfers auf die abgegebene Wärme 34,84 %, so dass er insoweit Umsatzsteuer i. H. v. 73.110,29 EUR ansetzte.

Das FA folgte dem Ergebnis der Prüfung. Den gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid 2018 eingelegten Einspruch wies es mit durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück.

Im zweiten Rechtsgang wandte sich die Klägerin u. a. im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage für die Wärmelieferungen gegen die Berechnung des FA.

Das FG gab der Klage teilweise statt. Die Umsatzsteuer für die unentgeltlichen Wertabgaben bemesse sich nach den Selbstkosten, die nach der sog. Marktwertmethode und nicht – wie vom FA aus Vereinfachungsgründen angenommen – nach dem bundeseinheitlichen durchschnittlichen Fernwärmepreis zu berechnen seien. Es sei auf die Marktwerte für Strom und Wärme am konkreten Ort der Klägerin abzustellen.

Gegen das finanzgerichtliche Urteil haben sowohl die Klägerin als auch das FA Revision eingelegt.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH entscheidet, dass die Revisionen des FA und der Klägerin unbegründet und daher jeweils zurückzuweisen sind. Dies hat der BFH im Einzelnen wie folgt entschieden:

Die Wärmeabgabe an A und B ist als unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands i. S. d. auf Art. 16 MwStSystRL beruhenden § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG zu berücksichtigen. Wird Wärme unentgeltlich an andere Unternehmer für deren Unternehmen (wirtschaftliche Tätigkeit) abgegeben, handelt es sich nach Auffassung des EuGH um eine unentgeltliche Zuwendung i. S. dieser Vorschriften beziehungsweise Bestimmungen.

Als Bemessungsgrundlage dieser Umsätze sind die Selbstkosten anzusetzen, da kein Einkaufspreis existiert. Sowohl der EuGH als auch der BFH setzen auch bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern den Einkaufspreis, ggf. einen fiktiven Einkaufspreis an, sofern ein solcher am Markt zu ermitteln ist. Die Selbstkosten sind daher nur dann als Bemessungsgrundlage anzusetzen, wenn ein Einkaufspreis für den entnommenen oder für einen gleichartigen Gegenstand am Markt nicht zu ermitteln ist.

Im Streitfall ist die Entscheidung des FG, dass kein Einkaufspreis am Markt für einen gleichartigen Gegenstand ermittelt werden könne, weil die Klägerin nicht an ein Fernwärmenetz angeschlossen ist, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn von einem Fernwärmeversorger produzierte und angebotene Fernwärme kann nur dann als „gleichartiger Gegenstand“ angesehen werden, wenn sie für den jeweiligen Verbraucher (hier: die Klägerin) zum Zeitpunkt des Umsatzes grundsätzlich ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme.

Eine Anbindung an ein Fernwärmenetz ist Voraussetzung für den Ansatz eines (fiktiven) Einkaufspreises. Existiert kein (fiktiver) Einkaufspreis, sind Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wärmeumsätze die darauf entfallenden Selbstkosten für die Errichtung und den Betrieb des BHKW.

Die Aufteilung der Selbstkosten auf Strom und Wärme ist nach der Marktwertmethode vorzunehmen.

§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG enthält keine ausdrückliche Aufteilungsregelung für Selbstkosten, die gleichermaßen für die entgeltliche Lieferung (von Strom) und die unentgeltliche Zuwendung (von Wärme) anfallen. Für die gleichwohl erforderliche Aufteilung kann der Rechtsgedanke des § 15 Abs. 4 UStG heranzuziehen sein.

Dies hat die Rechtsprechung dahingehend weiter präzisiert, dass sie die von der Finanzverwaltung angewendete, ausschließlich energetische Methode als nicht sachgerecht verworfen hat und stattdessen eine zweistufige, ausschließlich umsatzbezogene Schätzung (ohne Berücksichtigung der nicht genutzten Wärme) als sachgerecht angesehen hat (vgl. BFH, Urteile v. 15.3.2022, V R 34/20 und v. 9.11.2022, XI R 31/19). Daran hält der Senat weiter fest.

Auf der Grundlage dieser Schätzungsmethode war die Schätzung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG ist von der zutreffenden Schätzungsmethode des BFH ausgegangen. Im Rahmen der Berechnung hat es Verkaufspreise von zwei Anbietern von Fernwärme in der Nähe der Anlage der Klägerin (Stadtwerke X und Stadtwerke Y) herangezogen. Diese Schätzung hält den Angriffen der beiden Revisionen stand.

Die Berechnung der Selbstkosten begegnet ebenfalls keinen Bedenken. Das FG hat als Selbstkosten auch nicht unmittelbar mit der Herstellung oder Erzeugung zusammenhängende Kosten berücksichtigt, die nicht mit Vorsteuer belastet sind (z. B. Finanzierungskosten). Dies hat der EuGH als unionsrechtlich zutreffend bestätigt (vgl. EuGH, Urteil v. 25.4.2024, C-207/23).

VI. Abgabenordnung

1. ADV-Zinsen

Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 237 i.V.m. § 238 Abs. 1 S. 1 AO seit dem 1.1.2019 bis zum 15.4.2021 insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als der Zinsberechnung für die Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung (AdV) ein Zinssatz von 0,5 % pro Monat zugrunde gelegt wird.

BFH v. 8.5.2024 – VIII R 9/23

I. Hintergrund:

Spätestens seit der Entscheidung des BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, BVerfGE 158, 282 zur Verfassungswidrigkeit der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen (§ 233a AO) mit jährlich 6 % (§ 238 Abs. 1 S. 1 AO) für Zeiträume ab dem Jahr 2014 (vgl. Günther, AO-StB 2021, 314) wird vermehrt über die Verfassungsmäßigkeit fast sämtlicher Verzinsungstatbestände gestritten.

I. Sachverhalt:

Im Streitfall hatte der Kläger seinen Einkommensteuerbescheid 2012 mit Einspruch und Klage angefochten. Auf Antrag des Klägers setzte das FA die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2012 i.H.v. 22.600 € (Einkommensteuer) und 1.350 € (Solidaritätszuschlag) ab deren Fälligkeit aus. Nach erfolgloser Klage setzte das FA für den Zeitraum von 1.1.2019 bis zum 15.4.2021 (d.h. für 78 Monate) über 12.000 € an Aussetzungszinsen fest.

III. Lösung des Gerichts

Der BFH setzt das Verfahren aus und legt dem BVerfG die Frage zur Entscheidung vor, ob der Zinssatz von 0,5 % pro Monat, der zwischen dem 1.1.2019 und dem 15.4.2021 auf AdV-Zinsen angewendet wurde, mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Der BFH äußert erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieses Zinssatzes aus verschiedenen Gründen.

Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen: Der BFH sieht eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen, die von der Aussetzung der Vollziehung (AdV) Gebrauch machen, und solchen, die ihre Steuerschuld sofort begleichen. Erstere müssen Zinsen i.H.v. 0,5 % pro Monat zahlen, während andere, die sofort zahlen, von dieser Belastung verschont bleiben. Diese Differenzierung erscheint dem BFH in der aktuellen Niedrigzinsphase als unverhältnismäßig.

Verhältnismäßigkeit und Übermaßverbot: Der BFH stützt seine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit auch auf das Prinzip der Verhältnismäßigkeit und das Übermaßverbot.

Keine verfassungskonforme Auslegung möglich: Der BFH stellt klar, dass eine verfassungskonforme Auslegung des § 238 Abs. 1 S. 1 AO nicht möglich ist. Der Wortlaut der Norm lässt keinen Spielraum für eine Auslegung zu, die zu einer geringeren Zinshöhe führt. Auch eine analoge Anwendung des für Nachzahlungszinsen geltenden Zinssatzes von 0,15 % pro Monat

auf AdV-Zinsen kommt nach Ansicht des BFH nicht in Betracht, da der Gesetzgeber bewusst eine Unterscheidung zwischen diesen beiden Verzinsungstatbeständen getroffen hat.

IV. Hinweise für die Praxis

Dem Beschluss des BFH kommt erhebliche Bedeutung zu, denn eine Ungleichbehandlung aufgrund einer Zinssatzspreizung und einer Abschöpfung mehr als nur eines Liquiditätsvorteils betrifft nicht nur die Höhe der Aussetzungszinsen (§ 237 AO). Demzufolge sind **weitere Verzinsungstatbestände** von der Diskussion über die verfassungswidrige Zinshöhe betroffen: Stundungszinsen (§ 234 AO), Verzinsung von hinterzogenen Steuern (§ 235 AO), Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO). Fraglich bleibt, ob auch die Höhe des Säumniszuschlags (§ 240 AO) als verfassungswidrig zu beurteilen ist. Im Entscheidungsfall war über die **Verzinsungszeiträume** vom 1.1.2019 bis zum 15.4.2021 zu entscheiden. Die Zinssatzspreizung zur Zinshöhe nach § 233a AO gilt gegenwärtig weiterhin und dürfte trotz des geänderten Zinsniveaus nicht zu rechtfertigen sein. Dem Gesetzgeber wäre zu raten, die Zinshöhe dauerhaft mit der Höhe des Basiszinssatzes nach § 247 BGB zu verknüpfen.

Hinweis: Gegen **gegenwärtige Zinsbescheide**, die Stundungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Prozesszinsen (§ 236 AO) und Aussetzungszinsen (§ 237 AO) betreffen, sollte **Einspruch** für **Verzinsungszeiträume ab 2019** eingelegt und das Ruhen des Verfahrens wegen des beim BVerfG anhängigen Verfahrens (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO) beantragt werden (Az. BVerfG: 1 BvL 8/24). Zudem dürften die Finanzämter vor dem Hintergrund des Vorlagebeschlusses eine Aussetzung der Vollziehung gewähren. Ein weitergehendes Kostenrisiko entsteht für Steuerpflichtige dadurch nicht, da es sich bei Zinsen um nicht zu verzinsende (§ 233 AO) steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 Nr. 4 AO) handelt.

2. Hinzuschätzung aufgrund von Buchführungsmängeln

Bei Buchführungsmängeln eines Kioskbetriebs kann eine Hinzuschätzung mittels Unsicherheitszuschlags erfolgen. so hat das FG Düsseldorf entschieden.

FG Düsseldorf, Urteil v. 11.6.2024, 11 K 2308/19 U

I. Sachverhalt:

Der Kläger betrieb einen Kiosk mit Lotto-Annahmestelle. Seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich. In den Streitjahren nutzte der Kläger eine elektronische Registrierkasse. Er fertigte handschriftliche Kassenberichte, in denen er die Einnahmen bestimmter Warengruppen erfasste. Die Lottoeinnahmen wurden über eine gesonderte Kasse erfasst, die mit der Lottogesellschaft direkt verbunden war.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung rügte das Finanzamt die Buchführung des Klägers als nicht ordnungsgemäß. Es lägen nur verdichtete Summenbuchungen vor. Kassendaten und eine Verfahrensdokumentation seien nicht vorgelegt worden. Aufgrund dieser Mängel setzte der Prüfer eine Sicherheitszuschlag von 5 % fest. Gegen die geänderten Steuerbescheide erhob der Kläger einen erfolglosen Einspruch.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der Kläger hatte allerdings auch beim zuständigen FG Düsseldorf keinen Erfolg. Dieses wies die Klage als unbegründet ab.

Es urteilte, dass das Finanzamt aufgrund der Mängel in der Buchführung zur Schätzung befugt war und auch die Hinzuschätzung von 5 % nicht zu beanstanden ist.

Die Buchführung des Klägers habe nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprochen. Insbesondere habe der Kläger keine Anleitung zur Kassenbedienung und Kassenprogrammierung sowie Programmierungsprotokolle vorgelegt. Eine lückenlose Dokumentierung der Kassenprogrammierung sei erforderlich, damit von einer formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ausgegangen werden könne. Auch wurden die Tagesendsummenbons nicht lückenlos vorgelegt.

Hinsichtlich der Höhe der Hinzuschätzung sei die Schätzung ebenfalls zutreffend erfolgt. Ein interner Betriebsvergleich in Form einer Nachkalkulation komme hier nicht in Betracht, da eine solche aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht möglich gewesen sei. Preislisten oder Warenumsatzberichte liegen nicht vor. Auch ein äußerer Betriebsvergleich anhand der amtlichen Richtsatzsammlungen sei hier nicht möglich gewesen. Insofern sei es also angemessen gewesen, eine Schätzung mittels eines Unsicherheitszuschlags durchzuführen.

Die Entscheidung zeigt die Schwierigkeiten auf, die das Finanzamt bei der Prüfung von kleinen Unternehmen bestimmter Branchen oftmals hat. Die Buchführung dieser Unternehmen ist – aus welchen Gründen auch immer – nicht ordnungsgemäß. Hat ein solches Unternehmen das "Pech", von einer Betriebsprüfung "betroffen" zu sein, kommt oft das böse Erwachen. Das Finanzamt schätzt aufgrund von Mängeln in der Buchführung Umsätze hinzu. Dabei hat das Finanzamt die Schätzungsmethode anzuwenden, die zu dem wahrscheinlichsten Ergebnis führt.

Regelmäßig wird das Finanzamt hierbei einen inneren Betriebsvergleich durchführen, also bestimmte Umsätze oder Umsatzgruppen nachkalkulieren oder einen äußeren Betriebsvergleich anwenden. Dies geschieht, indem eine Anwendung der regelmäßig veröffentlichten Richtsatzsammlungen erfolgt. Das geprüfte Unternehmen wird mit anderen Unternehmen der gleichen Branche hinsichtlich des wahrscheinlichen Rohgewinns verglichen. Diese Richtsatzsammlungen sind zwar in der letzten Zeit in die Kritik geraten und derzeit auch Gegenstand eines BFH-Verfahrens, doch ist ihre Anwendung immer noch gängige Praxis.

Was aber, wenn die Mängel in der Buchführung so groß sind, dass beide Methoden nicht zu einem sinnvollen Ergebnis führen? Dann kommt, wie das Finanzgericht erläutert, eine Hinzuschätzung eines angemessenen Sicherheitszuschlags in Betracht.

Da nach Ansicht des BFH ein Sicherheitszuschlag bis zu 20 % der erklärten Umsätze betragen kann (vgl. BFH, Beschluss v. 10.5.2012, X B 71/11), ist der Kläger hier offenbar noch ganz gut weggekommen.

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Kein Untergang des Verlustvortrags bei Einbringung eines gesamten Betriebs in eine GmbH & Co. KG

In einer für den Steuerpflichtigen erfreulichen Entscheidung hat der BFH klargestellt, dass die Einbringung des gesamten Betriebs einer Kapitalgesellschaft nach § 24 UmwStG in eine GmbH & Co. KG nicht zu einem Untergang des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags führen muss.

Dies gilt jedenfalls dann, wenn sich die Kapitalgesellschaft künftig auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung an der aufnehmenden Gesellschaft sowie das Halten der Beteiligung an der Komplementär-GmbH beschränkt

BFH 1.2.24, IV R 26/21

I. Sachverhalt:

Die X-GmbH & Co. KG (X-KG) hat ihren Sitz in Deutschland. Alleinige Kommanditistin ist die im US-Bundesstaat Delaware gegründete und ansässige G-Limited Liability Company (G-LLC). Komplementärin ist die G-GmbH, die nicht am Gewinn und Verlust der X-KG beteiligt ist und deren Alleingesellschafterin ebenfalls die G-LLC ist. Unternehmensgegenstand der X-KG ist neben der Betätigung im Groß- und Einzelhandel u. a. das Halten und Verwalten sowie der Erwerb und Verkauf von Beteiligungen an Gesellschaften im In- und Ausland.

Im Zeitpunkt 10/01 brachte die G-LLC ihre in Deutschland belegene – im Handelsregister eingetragene – Betriebsstätte nach § 24 UmwStG in die X-KG ein. Zum Zeitpunkt der Einbringung hatte die Betriebsstätte einen vom FA festgestellten Verlustvortrag von ca. 1.481 TEUR.

Ausweislich des Vertrags übertrug die G-LLC dabei das gesamte Aktiv- und Passivvermögen der Betriebsstätte einschließlich der immateriellen und nicht bilanzierten Vermögensgegenstände auf die X-KG, die zugleich in alle bestehenden Dauerschuld-, Arbeits- und sonstigen Vertragsverhältnisse eintrat.

Nach der Einbringung führte die X-KG den Betrieb der deutschen Betriebsstätte der G-LLC vollumfänglich fort. Die Betriebsstätte wurde im Handelsregister in 12/01 gelöscht. Neben der Mitunternehmerstellung als Kommanditistin der X-KG sowie dem Halten der Anteile an der G-GmbH (Komplementärin) entfaltete die G-LLC keine weiteren gewerblichen Aktivitäten mehr in Deutschland.

Nach Ansicht des FA kann der bei der Betriebsstätte festgestellte Gewerbeverlust nach der Einbringung nicht von der X-KG fortgeführt werden. Sowohl das FG wie auch der BFH sind allerdings anderer Ansicht.

II. Entscheidung des Gericht:

Die G-LLC entspricht nach Maßgabe des sogenannten Typenvergleichs einer deutschen Kapitalgesellschaft. Die in ihrer deutschen Betriebsstätte festgestellten Verluste können nach der Einbringung der Betriebsstätte in die X-KG von dieser verrechnet werden, da sowohl die Unternehmensidentität gewahrt ist als auch die erforderliche Unternehmeridentität besteht.

Unternehmensidentität und Unternehmeridentität

Der Begriff der Unternehmensidentität besagt, dass der im Kürzungsjahr (das Jahr, in dem die Verluste mit Gewinnen verrechnet werden sollen) bestehende Gewerbebetrieb identisch sein muss mit dem Gewerbe des Verlustentstehungsjahres. Dies ergibt sich aus dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer, der es im Gewerbesteuerrecht nicht zulässt, dass Verluste des einen Gewerbebetriebs i. S. d. § 2 Abs. 1 GewStG bei einem anderen Gewerbebetrieb berücksichtigt werden. Hinsichtlich der Unternehmensidentität ist

- bei einer Personengesellschaft darauf abzustellen, ob die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung die gleiche geblieben ist. Dies muss nach dem Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale, wie insbesondere der Art der Betätigung, des Kunden- und Lieferantenkreises, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens beurteilt werden;
- bei einer Kapitalgesellschaft, die eine betriebliche Einheit auf einen anderen Rechtsträger überträgt, stellt sich das Problem der Unternehmensidentität hingegen nicht, weil deren Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt.

Als weitere Voraussetzung für einen Verlustabzug nach § 10a GewStG muss hinzukommen, dass der Gewerbetreibende den Verlust in eigener Person erlitten hat (Unternehmeridentität). Bei einem Unternehmerwechsel entfällt der Verlustabzug. Hier gilt das Folgende:

Bei Personengesellschaften hängt die Unternehmeridentität von der Identität der Gesellschafter ab.

Bei einer Kapitalgesellschaft ist die Unternehmeridentität hingegen bereits gewahrt, wenn sie trotz eines Umwandlungsvorgangs ihre rechtliche Identität bewahrt hat.

Beide Kriterien sind im Streitfall zu bejahen

Übertragen auf den hier geschilderten Streitfall bedeutet das für die beiden angesprochenen Kriterien der Unternehmens- und der Unternehmeridentität Folgendes:

Unternehmensidentität

Da es sich bei der X-KG als Klägerin um eine Personengesellschaft handelt, ist das Merkmal der Unternehmensidentität nach den für Personengesellschaften geltenden (allgemeinen) Rechtsgrundsätzen zu beurteilen. Entscheidend ist also, ob die tatsächlich ausgeübte Betätigung nach ihrem Gesamtbild unverändert geblieben ist, was im Streitfall (Übernahme des gesamten Aktiv- und Passivvermögens, Eintritt in sämtliche Vertragsverhältnisse zu Kunden, Lieferanten etc.) der Fall war.

Dem steht auch nicht entgegen, dass der Verlust ursprünglich in der Person einer (fortbestehenden) Kapitalgesellschaft entstanden ist, für die § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG gilt. Denn wenn eine Kapitalgesellschaft ihren gesamten Betrieb auf eine Personengesellschaft überträgt, unterhält sie nach der Einbringung gewerbesteuerlich keinen (identischen) Gewerbebetrieb

i. S. d. Merkmals der Unternehmensidentität mehr. Die bloße zivilrechtliche Existenz reicht dafür nicht aus. Im Fall einer solchen Totalausgliederung tritt die Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG hinter die tatsächliche identitätswahrende Fortführung des Unternehmens durch die Mitunternehmerschaft zurück. Die X-KG führt damit hier das „gleiche" Unternehmen identitätswahrend fort. Entsprechend steht ihr auch der Abzug des Gewerbeverlustes zu.

Nur dadurch wird der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer gewahrt, auf dem auch das Merkmal der Unternehmensidentität gründet. Dieser gebietet es, auf die tatsächliche Fortführung der gewerblichen Betätigung abzustellen, nicht auf eine rechtstechnische Fiktion. Nur in dem fortgeführten Unternehmen spiegelt sich die objektivierte Ertragskraft des Gewerbebetriebs wider und nicht in der von Gesetzes wegen als gewerblich geltenden „Kapitalgesellschaftshülle". Dort würde der Fehlbetrag – vom operativen Betrieb getrennt – „in der Luft hängen" (Weiss, StuB 17, 859) und damit regelmäßig leerlaufen (Wendt, FR 19, 663).

Unternehmeridentität

Schließlich hat das FG auch die erforderliche Unternehmeridentität im Streitfall laut BFH zu Recht bejaht. Unternehmeridentität besteht, soweit die G, die den Gewerbeverlust in eigener Person erlitten hat, an der X-KG beteiligt ist. Die G ist alleinige Kommanditistin der X-KG und zu 100 % an deren Vermögen beteiligt. Der Gewerbeertrag der X-KG kann daher vollständig mit dem festgestellten Gewerbeverlust der G verrechnet werden.

III. Hinweise für die Praxis:

Es stellt sich die Frage, welche Auswirkungen sich durch die oben dargestellte Entscheidung auf die Fortführung des Gewerbeverlustes in anderen Fällen ergeben. Insbesondere bei einem Gesellschafterwechsel in einer Personengesellschaft ist aber wohl nach wie vor die Unternehmeridentität zwischen dem Verlustentstehungs- und dem Verlustnutzungsjahr nicht mehr gegeben. Entsprechend ist eine Nutzung des GewSt-Verlustvortrags für die Verrechnung mit künftigen Gewerbeerträgen insoweit nicht mehr möglich. Der anteilig auf den ausscheidenden Mitunternehmer entfallende GewSt-Verlustvortrag geht somit verloren, wenn z. B. der Mitunternehmer seinen gesamten Mitunternehmeranteil verkauft, verschenkt oder vererbt.

Ebenso wenig wie ein ESt-Verlustvortrag nach § 10d EStG auf den Erben oder Beschenkten übergeht, gilt dies auch für den Anteil des Schenkers oder Erblassers am GewSt-Verlustvortrag einer Personengesellschaft (insoweit keine Fußstapfentheorie). Mangels Mitunternehmeridentität ist aber auch bei neu eintretenden Gesellschaftern eine Verrechnung des auf diese anteilig – nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel – entfallenden Gewerbeertrags mit dem aus zurückliegenden Jahren stammenden GewSt-Verlustvortrag nicht zulässig.

Beispiel

An der AB-OHG sind im VZ 01 die Mitunternehmer A und B zu je 50 % beteiligt. Die AB-OHG hat in VZ 01 einen steuerlichen Gewerbeverlust i. H. v. 1 Mio. EUR erlitten, der den Mitunternehmern je hälftig für Zwecke des § 10a GewStG zuzurechnen ist (Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8 und 9 GewStG sollen nicht vorliegen). Allerdings erfolgt im Rahmen der gesonderten Feststellung der Höhe des vortragsfähigen Gewerbeverlusts die gesonderte Feststellung des GewSt-Verlustvortrags gleichwohl gesellschaftsbezogen; d. h., der Anteil der einzelnen Mitunternehmer am vortragsfähigen Gewerbeverlust ist nicht Gegenstand der gesonderten Feststellung.

B verkauft nun zum 1.1.02 seinen Mitunternehmer-Anteil an C. Die AC-OHG erzielt im VZ 02 einen Gewerbeertrag (vor GewSt-Freibetrag i. S. v. § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG) von insgesamt 1 Mio. EUR. Die Folgen für den Verlustvortrag aus 01 sind nun:

bzgl. des Neu-Gesellschafters C fehlt die (Mit-)Unternehmeridentität
durch das Ausscheiden des B entfällt der auf ihn entfallende Anteil am GewSt-Verlustvortrag

Entsprechend geht der in dem festgestellten Verlustvortrag für B anteilig enthaltene Betrag von 500.000 EUR unter. A kann die auf ihn entfallenden 500.000 EUR mit künftig auf ihn entfallenden Gewinnen verrechnen. Soweit künftig Gewinne auf C entfallen, sind diese – mangels Verrechnung mit dem GewSt-Verlustvortrag des B – bei der OHG der GewSt zu unterwerfen.

VIII. Grunderwerbsteuer

1. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Verlängerung eines Erbbaurechts

Wird ein Erbbaurecht vor Ablauf der Laufzeit gegen Vereinbarung eines Erbbauzinses verlängert, ist Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der kapitalisierte Erbbauzins für den Verlängerungszeitraum. Eine Abzinsung des Kapitalwerts auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung über die Verlängerung des Erbbaurechts ist nicht vorzunehmen. Dies hat der Bundesfinanzhof in einem kürzlichen Urteil entschieden.

BFH - Urteil vom 10. Juli 2024 - II R 3/22, sowie die teilweise Parallelentscheidung II R 36/23

I. Sachverhalt: (Urteil II R 3/22):

Im zugrundeliegenden Fall wurde mit notariellem Vertrag vom 13. 8. 2018 eine Laufzeitverlängerung des (ursprünglich bis zum 31. 12. 2070 laufenden) Erbbaurechts der Klägerin um 44 Jahre vom 1. 1. 2071 bis zum 31. 12. 2114 gegen Erhöhung des Erbbauzinses ab dem 1. 1. 2019 vereinbart. Das Finanzamt setzte gegen die Klägerin bezüglich der Verlängerung des Erbbaurechts Grunderwerbsteuer (GrESt) auf der Bemessungsgrundlage des auf die Laufzeit von 44 Jahren kapitalisierten jährlichen Erbbauzinses fest und lehnte die von der Klägerin beantragte Abzinsung zwischen dem Zeitpunkt der Entstehung der GrESt (13. 8. 2018) und dem Zeitpunkt der Verlängerung des Erbbaurechts (1. 1. 2071) ab.

Das Finanzgericht hatte die Klage in Bezug auf die Rechtsfrage als unbegründet angesehen und eine Abzinsung des kapitalisierten Erbbauzinses der Verlängerungsjahre auf den Zeitpunkt der Verlängerung des Erbbaurechts abgelehnt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auch für den BFH war die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen. Das Finanzgericht habe zu Recht entschieden, dass der notariell beurkundete Vertrag vom 13.08.2018 über die Verlängerung des Teilerbbaurechts der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf inländische Grundstücke bezieht. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Das Finanzgericht ist zutreffend davon ausgegangen, dass ein Rechtsgeschäft, das einen Anspruch auf Verlängerung eines Erbbaurechts begründet, ebenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG stelle die Erbbaurechte ausdrücklich den Grundstücken gleich, so der BFH.

Die Vereinbarung der Verlängerung eines Erbbaurechts unterliegt als Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG daher ebenso wie die Vereinbarung über die (erstmalige) Bestellung der Grunderwerbsteuer. Das verlängerte Recht ist im Umfang der Verlängerung eine neue grundstücksgleiche Belastung des Grundstücks. Die das Erbbaurecht charakterisierende eigentumsähnliche Form der Herrschaft an der Grundstücksfläche wird für einen weiteren Zeitraum übertragen und damit für diesen Zeitraum (erstmals) begründet.

Der kapitalisierte Erbbauzins ist nicht auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Verlängerungsvereinbarung vom 13.08.2018 abzuzinsen. Da das Erbbaurecht gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG einem Grundstück gleichsteht, kann hinsichtlich der vereinbarten Gegenleistung für die (erstmalige) Bestellung oder Verlängerung eines Erbbaurechts nichts anderes gelten als hinsichtlich der Gegenleistung für die Übereignung eines Grundstücks. Dabei ist bei Abschluss einer Verlängerungsvereinbarung zu berücksichtigen, dass für diejenige Zeit, auf die sich die Verlängerung des Erbbaurechts bezieht, auch bürgerlich-rechtlich die Abspaltung des Erbbaurechts von dem Eigentum nicht anders stattfindet als dies bei einer Neubestellung des Erbbaurechts der Fall gewesen wäre, denn ohne die Verlängerung endet das Erbbaurecht ohne Zutun der Beteiligten. Demzufolge ist nicht auf den Zeitpunkt der Vereinbarung über die Verlängerung des Erbbaurechts, sondern den Beginn des Verlängerungszeitraums abzustellen, wenn es darum geht, ob Leistungspflichten hinausgeschoben werden.

IX. Grundsteuer

1. GrSt B: Modell von Baden-Württemberg ist verfassungskonform

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat in seinen Urteilen vom 11.6.2024 entschieden, dass das Landesgrundsteuergesetz vom 4.11.2020 verfassungsgemäß ist

FG Baden-Württemberg - 8 K 2368/22 und 8 K 1582/23 - Revision

I. Sachverhalte:
In den beiden entschiedenen Musterverfahren wurden zahlreiche verfassungsrechtliche Einwände gegen dieses Gesetz und insbesondere gegen die Ermittlung des Grundsteuerwerts erhoben. Das Gericht wies jedoch jedwede Einwände zurück.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das Finanzgericht ist der Ansicht, dass der Ansatz des Landesgesetzgebers, die Grundsteuer ausschließlich auf den Grund und Boden zu erheben und nicht auf die darauf stehenden Gebäude, mit dem Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes vereinbar ist. Der Gesetzgeber habe laut Bundesverfassungsgericht einen weiten Spielraum bei der Bestimmung des Steuergegenstands, und es sei zulässig, nur den Grund und Boden zu besteuern. Das Ziel der Bemessung des Grundsteuerwerts soll dabei der Verkehrswert des Grundstücks sein. Der Verkehrswert spiegelt sowohl die durch die Infrastruktur beeinflusste Nutzungsmöglichkeit als auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Eigentümers wider: Je höher der mögliche Ertrag des Grundstücks, desto höher der Verkehrswert und entsprechend auch die Steuerlast.

Die Verwendung der Bodenrichtwerte als Grundlage der Steuerberechnung ist logisch, da diese Werte aus den Marktpreisen abgeleitet werden und somit die Realität der Grundstückswerte gut abbilden. Dass dadurch bislang unterbewertete Grundstücke nun stärker besteuert werden, ist eine Folge der Reform des Bundesverfassungsgerichts und verfassungsrechtlich akzeptabel.

- Die pauschale Anwendung des Bodenrichtwerts auf alle Grundstücke innerhalb einer Zone ist zulässig, auch wenn dabei nicht jeder Einzelfall berücksichtigt wird. Der Grund dafür ist, dass jede Bewertung eine gewisse Unschärfe mit sich bringt und ein hoher Verwaltungsaufwand für die regelmäßige Aktualisierung der Werte vermieden werden muss. Ein Abweichungskorridor von plus/minus 30 % vom Verkehrswert sei ebenfalls akzeptabel und könne durch ein Sachverständigengutachten im Einzelfall korrigiert werden.
- Die Ermittlung der Bodenrichtwerte erfordert Fachkenntnisse und Ortskenntnisse. Daher ist es gerechtfertigt, dass die Gutachterausschüsse einen Beurteilungsspielraum bei der Festlegung der Bodenrichtwerte haben, und dass die Überprüfung durch die Finanzgerichte sich nur auf methodische Fehler und gesetzliche Vorschriften beschränkt.

Das Interesse der Allgemeinheit an der Reform der Grundsteuer, wie sie vom Bundesverfassungsgericht gefordert wurde, überwiegt das Interesse der Grundstückseigentümer an der Vorhersehbarkeit der Steuerlast während der Übergangszeit. Es ist daher hinzunehmen, dass die genaue Höhe der Grundsteuer momentan noch nicht beziffert werden kann, da die Kommunen die Hebesätze, die ab dem 1.1.2025 gelten, noch nicht festgelegt haben.

Gegen die Urteile wurde eine Revision zugelassen.

X. Erbschaftsteuer

1. Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

Haben Gesellschafter einer GmbH wirksam vereinbart, dass Leistungen in die Kapitalrücklage gesellschafterbezogen zugeordnet werden, wird jedoch die Kapitalrücklage im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung abweichend hiervon allen Gesellschaftern entsprechend ihren Beteiligungsquoten zugerechnet, kann der Verzicht auf einen angemessenen Wertausgleich durch den Gesellschafter, der die Leistungen erbracht hat, eine freigebige Zuwendung zugunsten der Mitgesellschafter darstellen.

BFH - Urteil vom 19. Juni 2024, II R 40/21, sowie das inhaltsgleiche Urteil II R 41/21

I. Sachverhalt:

Der Kläger, sein Vater V und sein Bruder B haben 2006 (jeweils zu 1/3 beteiligt) die V-Verwaltungs GmbH gegründet. Im Gesellschaftsvertrag war geregelt, dass die Zuweisung und Auflösung von Kapitalrücklagen im Verhältnis ihrer Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft erfolgt. Des Weiteren wurde mit Gesellschafterbeschluss vereinbart, dass bei disquotalen Einlagen jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der Kapitalrücklagen bleibt.

Einige Zeit später in 2006 übertrug V sein Depotvermögen (treuhänderisch) auf die GmbH. Der Betrag wurde zunächst als Verbindlichkeit verbucht, bevor er im Jahr 2007 nach Gesellschafterbeschluss in die Kapitalrücklage verbucht wurde. In den folgenden Jahren zahlte V weitere Beträge in die Kapitalrücklage ein.

Im Jahr 2012 beschlossen die Gesellschafter eine Erhöhung des Stammkapitals der GmbH, die aufgrund eines Verzichts des Vaters auf Teilnahme an der Kapitalerhöhung lediglich durch den Kläger und B erbracht wurden. Infolge des Verzichts verringerte sich die Beteiligungsquote des Vaters am Gesellschaftsvermögen auf weniger als 2%. Das Finanzamt sah hierbei den Wertverlust des Vaters durch den Verzicht auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung nur unzureichend ausgeglichen und erblickte darin eine gemischte Schenkung an die Söhne. Das Finanzgericht hatte der Klage stattgegeben.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab der Revision des Finanzamts statt.

Das Finanzgericht habe das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu Unrecht mit der Begründung verneint, der Verzicht des V auf einen vollen Wertausgleich für seine Kapitalzuführungen führe nicht zu einer Bereicherung seiner Mitgesellschafter, weil die Kapitalrücklage jedem der Gesellschafter in Höhe ihrer Beteiligungsquoten zugestanden habe. Es hat verkannt, dass eine von den Beteiligungsquoten abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage zivilrechtlich zulässig und grundsätzlich auch steuerrechtlich anzuerkennen ist.

Eine gesellschaftsrechtlich zulässige und auch in steuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennende Vereinbarung entsprechender disquotaler Rückzahlungsansprüche in Bezug auf die Kapitalrücklage kann dazu führen, dass ein späterer Verzicht auf eine derartige Forderung im Verhältnis der Gesellschafter untereinander einen schenkungsteuerbaren Vorgang nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auslöst. Das Finanzgericht, so der BFH, ist hingegen von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Denn aus der Prämisse, die disquotale Einlage stelle Eigenkapital der

Gesellschaft dar und stehe nicht den Gesellschaftern zu, hat es unzutreffend geschlussfolgert, dass die Kapitalrücklage den Gesellschaftern stets nur in Höhe ihrer Beteiligungsquoten zuzurechnen ist und der Verzicht auf disquotale Rückzahlungsansprüche, die auf einem Gesellschafterbeschluss beruhen, nicht zu einem schenkungsteuerbaren Vorgang führen kann.

Der subjektive Tatbestand einer freigebigen Zuwendung liegt im Streitfall vor. Dem V war bekannt, dass bei der Bestimmung der vom Kläger zu erbringenden Ausgleichsleistung die Kapitalrücklage der GmbH den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer quotalen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zugerechnet worden war, obwohl die Gesellschafter mit Beschluss vom 01.07.2006 bindend festgelegt hatten, dass jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der Kapitalrücklage bleibt, die Kapitalrücklage also nicht im Verhältnis der Beteiligungen sämtlichen Gesellschaftern zugerechnet werden sollte. Die Wertverlustberechnung, in der die Kapitalrücklage entsprechend den Beteiligungsquoten aufgeteilt wurde, wurde auch von V unterzeichnet und als Anlage zur notariellen Urkunde vom 15.11.2012 genommen. Damit war dem V im Zusammenhang mit der Durchführung der Kapitalerhöhung bewusst, dass die vom Kläger und B an ihn zu leistende Ausgleichszahlung den entstandenen Wertverlust nur teilweise ausgleichen würde. Das reicht für die Annahme des Bewusstseins der (Teil-)Unentgeltlichkeit aus, ohne dass es darauf ankommt, welche konkreten Motive für die Zuwendung des V im Vordergrund standen.

2. Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiert eine Schenkung. Die Freigebigkeit der Leistung an die Gesellschaft ist anders als beim Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht Voraussetzung für die Steuerbarkeit. Dies hat der BFH in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH - Urteil vom 10. April 2024 - II R 22/21

I. Sachverhalt:

An einer GmbH war mit einem Geschäftsanteil eine Erbengemeinschaft (3 Brüder und deren 7 Kinder, insgesamt zu 1/3) und eine GmbH & Co. KG (zu 2/3) beteiligt, an der wiederum die Brüder als Kommanditisten (Kläger) beteiligt waren.

Mit notariellem Geschäftsanteilskauf- und -abtretungsvertrag vom 10.10.2013 veräußerten die Miterben den zum Nachlass gehörenden Geschäftsanteil an die GmbH, die diesen als eigenen Geschäftsanteil erwarb. Der Kaufpreis wurde auf Grundlage einer Unternehmensbewertung v. 31.12.2009 i.H.v. 300.000 Euro vereinbart. Im Rahmen des Feststellungsverfahrens wurde der Wert des Geschäftsanteils zum 10.10.2013 mit ca. 1,8 Mio. Euro festgestellt.

Streitig war, ob die Abtretung des Geschäftsanteils an die B-Transport GmbH als Schenkung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG an den mittelbar an der B-Transport GmbH beteiligten Kläger anzusehen war und ob der Kläger dabei ggf. begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 Nr. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) erworben hat.

Aufgrund des Unterschieds zwischen dem festgestellten Wert des Geschäftsanteils zum 10.10.2013 und des vereinbarten Kaufpreises ging das Finanzamt von einer Schenkung i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG der nicht an der B. GmbH & Co. KG beteiligten Miterben zugunsten der Kommanditisten dieser Gesellschaft aus.

Die Klage vor dem Sächsischen Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen bewirkt. Auch die Abtretung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft an diese selbst erfüllt den Leistungsbegriff.

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiert eine Schenkung. Die Freigebigkeit der Leistung an die Gesellschaft ist anders als beim Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht Voraussetzung für die Steuerbarkeit.

Die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist nach den Regeln des § 11 des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. Dazu ist der gemeine Wert des Anteils des Bedachten vor der Leistung an die Gesellschaft mit dem gemeinen Wert dieses Anteils nach der Leistung zu vergleichen.

Der gemeine Wert der (teil-)unentgeltlich bewirkten Leistung bildet die Obergrenze für die Werterhöhung des Anteils nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG.

Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass die Werterhöhung der Anteile an der GmbH im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG "denklogisch" mit dem Wert des teilweise unentgeltlich auf die Gesellschaft übertragenen Geschäftsanteils korrespondiert. Hierbei handelt es sich

lediglich um eine Obergrenze für die Werterhöhung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG. Es ist in jedem Einzelfall festzustellen, ob die Leistung an die Gesellschaft tatsächlich zu einer Werterhöhung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft geführt hat.

Der BFH kann in der Sache nicht selbst entscheiden, ob es nach den oben genannten Grundsätzen zu einer Werterhöhung der Gesellschaftsanteile im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gekommen ist. Für das weitere Verfahren weist der BFH darauf hin, dass -sollte eine Werterhöhung der Anteile an der GmbH nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG vorliegen- diese nicht nach den §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt wäre.

XI. Sozialversicherungsrecht

1. Freie Lehrkräfte

In den letzten Jahren ist eine Tendenz zu erkennen, wonach die DRV Bund und das BSG die Beauftragung von freien Mitarbeitern und Honorarkräften zunehmend als abhängige Beschäftigung und damit als sozialversicherungspflichtig werten. Dies betrifft auch Musikschullehrer an städtischen Musikschulen. Die Versicherungspflicht von Lehrkräften einer Musikschule aufgrund abhängiger Beschäftigung sei nicht deshalb von vornherein ausgeschlossen, weil die Beteiligten erkennbar eine selbstständige Tätigkeit vereinbaren wollten.

Das BSG hat sich damit von seiner „Sonderrechtsprechung" für Lehrkräfte distanziert. |

BSG vom 28.6.22, B 12 3/20 R

1. Sachverhalt

Eine bislang freiberufliche Musiklehrerin unterrichtete an der kommunalen Musikschule der Stadt Herrenberg Klavier und Keyboard und erhielt ein festgelegtes Honorar pro Unterrichtsstunde. Hierzu schloss die Stadt jedes Jahr zum Schuljahresbeginn mit ihr einen „Honorarvertrag" ab. Rund 14 Jahre lang gingen die Parteien von einer selbstständigen Tätigkeit aus, doch dann beantragte die Lehrerin das sogenannte Statusfeststellungsverfahren bei der Rentenversicherung. Diese stellte fest, dass die Tätigkeit als Musiklehrerin im Rahmen eines abhängigen Beschäftigungsverhältnisses ausgeübt werde, das der Versicherungspflicht unterliege.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das BSG hat diese Auffassung bestätigt.

Insbesondere bei Dienstleistungen höherer Art - wie sie etwa bei freiberuflichen Tätigkeiten vorliegen, zu denen grundsätzlich auch Künstler und Lehrer gehören – bestehe zwar weitgehend fachliche Weisungsfreiheit. Dennoch könne die Dienstleistung in solchen Fällen fremdbestimmt sein. Eine selbstständige Tätigkeit sei erst dann anzunehmen, wenn bei ihrer Verrichtung eine Weisungsfreiheit vorhanden ist, die sie insgesamt als eine unternehmerische kennzeichnet. Das gelte auch für Lehrkräfte einer Musikschule, deren Tätigkeit nach dem Gesamtbild von der Ordnung eines fremden Betriebs und der dienenden Teilhabe an einem fremden Arbeitsprozess geprägt ist.

Die Lehrerin sei weisungsgebunden in den Musikschulbetrieb der Klägerin eingegliedert gewesen. Das beschäftigungstypische Gepräge der Lehrtätigkeit werde insbesondere durch die Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung sowie die Festlegung auf bestimmte Unterrichtszeiten und Räume der Klägerin deutlich. Die Schule erstellte hinsichtlich der Unterrichtszeiten einen Stundenplan und wies der Lehrerin die Unterrichtsräume zu. Das räumte der Lehrerin in Bezug auf den Ort der Tätigkeit keine und in zeitlicher Hinsicht nur insoweit Freiheiten ein, als unbelegte Räume zur Verfügung standen. Ihre Möglichkeiten, auf die zeitliche Gestaltung der Lehrtätigkeit Einfluss zu nehmen, gingen daher nicht über das auch abhängig Beschäftigten üblicherweise eingeräumte Maß an zeitlicher Gestaltungsfreiheit hinaus.

Die Lehrerin habe auch keine eigene betriebliche Organisation unterhalten, hatte keine unternehmerischen Chancen und war keinem Unternehmerrisiko ausgesetzt. Vielmehr lag die gesamte Organisation des Musikschulbetriebs in den Händen der Musikschule. Sie stellte der Lehrerin die Räume und Instrumente kostenfrei zur Verfügung. Damit oblag allein der Musikschule die Pflege und Instandhaltung der Instrumente sowie die Ausstattung, Aufteilung, Reinigung und gegebenenfalls die Anmietung der Räume.

Gleichwohl betont das BSG, Musikschullehrer könnten sowohl freiberuflich als auch abhängig beschäftigt tätig sein, es handele sich immer um eine Einzelfallentscheidung. Im Jahre 2018 hatte das BSG (14.3.18, B 12 R 3/17 R) noch die selbstständige Tätigkeit eines Gitarrenlehrers bejaht.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung des BSG ist für alle Einrichtungen von Bedeutung, die Lehrkräfte auf Honorarbasis beziehungsweise als – vermeintlich – freie Mitarbeiter einsetzen. Dies gilt insbesondere, weil sich die Lehrkräfte üblicherweise an Lehrplänen orientieren müssen, die durch die Einrichtung selbst oder durch gesetzliche Maßgaben vorgegeben werden.

Besprechung der Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger

Die Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger haben aufgrund dieses BSG-Urteils besprochen, wie Lehrer und Dozenten – und auch Musiklehrer – nunmehr versicherungsrechtlich zu beurteilen sind (Besprechung vom 4.5.23). Danach sind Lehrer/Dozenten/Lehrbeauftragte an Universitäten, Hoch- und Fachhochschulen, Fachschulen, Volkshochschulen, Musikschulen sowie an sonstigen – auch privaten – Bildungseinrichtungen in den Schulbetrieb eingegliedert und stehen in einem Beschäftigungsverhältnis zu diesen Schulungseinrichtungen, wenn die Arbeitsleistung insbesondere unter folgenden Umständen erbracht wird:

Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung

- Festlegung bestimmter Unterrichtszeiten und Unterrichtsräume (einzelvertraglich oder durch Stundenpläne) durch die Schule/Bildungseinrichtung
- Kein Einfluss auf die zeitliche Gestaltung der Lehrtätigkeit
- Meldepflicht für Unterrichtsausfall aufgrund eigener Erkrankung oder sonstiger Verhinderung
- Ausfallhonorar für unverschuldeten Unterrichtsausfall
- Verpflichtung zur Vorbereitung und Durchführung gesonderter Schülerveranstaltungen
- Verpflichtung zur Teilnahme an Lehrer- und Fachbereichskonferenzen oder ähnlichen Dienst- oder Fachveranstaltungen der Schuleinrichtung (dem steht eine hierfür vereinbarte gesonderte Vergütung als eine an der Arbeitszeit orientierter Vergütung nicht entgegen)
- Selbstgestalteter Unterricht auf der Grundlage von Lehrplänen als Rahmenvorgaben geht nicht mit typischen unternehmerischen Freiheiten einher. Die zwar insoweit bestehende inhaltliche Weisungsfreiheit kennzeichnet die Tätigkeit insgesamt nicht als eine in unternehmerischer Freiheit ausgeübte Tätigkeit, insbesondere wenn

- keine eigene betriebliche Organisation besteht und eingesetzt wird

- kein Unternehmerrisiko besteht

- keine unternehmerischen Chancen bestehen, weil z. B. die gesamte Organisation des Schulbetriebs in den Händen der Schuleinrichtung liegt und keine eigenen Schüler akquiriert und auf eigene Rechnung unterrichtet werden können, sowie die geschuldete Lehrtätigkeit nicht durch Dritte erbracht werden kann

Diese präzisierten Beurteilungsmaßstäbe finden – auch in laufenden Bestandsfällen – spätestens für Zeiten ab dem 1.7.23 Anwendung. Beachten Sie dazu auch die nachfolgende Information.

Vertrauensschutz für die Vergangenheit?

Die aktuelle Tendenz der Rechtsprechung und die restriktive Haltung der Deutschen Rentenversicherung Bund mag der eine begrüßen, der andere ablehnen. Aber wie man es auch nimmt: Zum einen wird es mehr Rechtsstreitigkeiten um den „Status" von Lehr- und Honorarkräften geben, also um die Frage, ob diese abhängig beschäftigt sind oder als selbstständig gelten. Zum anderen werden die Schulträger zunehmend belastet und müssen die Kosten weitergeben. Oder aber sie verzichten auf die Beauftragung von entsprechenden Kräften und schränken ihr Bildungsangebot ein.

Damit stellt sich die Frage, wie mit bereits bestehenden Honorarverträgen umzugehen ist, die unter Berücksichtigung und vor allem im Vertrauen auf die bisherige Rechtsprechung gestaltet wurden. Viele weitere Honorarkräfte sind beispielsweise in den Bereichen Nachhilfe- und Sportunterricht, aber auch ganz allgemein an Berufsfachschulen oder überhaupt an öffentlich-rechtlichen sowie an privaten Bildungseinrichtungen anzutreffen.

Das LSG Niedersachsen-Bremen (20.12.22, L 2 BA 47/20, Rev. BSG B 12 BA 3/23 R) hat sich mit dieser Frage befasst und wie folgt entschieden:

Angesichts der Schutzwürdigkeit des Vertrauens in die bisherige langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung zur sozialrechtlichen Statusbeurteilung bei Lehrkräften ist deren vom BSG (28.6.22, B 12 R 3/20 R) intendierte Neuausrichtung für zurückliegende Zeiträume noch nicht zu berücksichtigen.

Das SG Hannover (4.5.23, S 17 BA 13/19) ist der Beurteilung des LSG Niedersachsen-Bremen gefolgt und hat festgestellt, dass eine Dozententätigkeit, die vor Juni 2022, also dem Zeitpunkt des BSG-Urteils, ausgeübt wurde, weiterhin als selbstständig anzuerkennen ist, wenn die bisherigen Sonderkriterien zur Selbstständigkeit erfüllt werden.

Allerdings bleibt festzuhalten, dass die Spitzenverbände der Sozialversicherungen beschlossen haben, das BSG-Urteil und die von ihnen präzisierten Beurteilungsmaßstäbe bei Lehrkräften spätestens für Zeiträume ab dem 1.7.23 anzuwenden (Besprechung der Spitzenverbände vom 4.5.23).

Das Besprechungsergebnis muss wohl so gewertet werden, dass es auch bei einem bereits durchlaufenen Statusfeststellungsverfahren anzuwenden ist, denn die Ausführungen sollen „auch in laufenden Bestandsfällen" gelten. Darüber hinaus ist festzustellen, dass die Deutsche Rentenversicherung Bund mit dem Urteil des BSG im Rücken sehr restriktiv vorgeht, damit allerdings nicht immer richtig liegt.

So hat das LSG Hamburg zugunsten einer anerkannten Berufsfachschule entschieden, die Schüler nach den Vorgaben der jeweiligen Ausbildungs- und Prüfungsverordnung und der entsprechenden gesetzlichen Grundlagen unter anderem im Bereich Ergotherapie ausbildet. Es sah im konkreten Fall keine abhängige Beschäftigung: Wenn ein als Lehrer, der an einer Berufsfachschule tätig ist, nicht in deren Betrieb- bzw. Arbeitsorganisation eingegliedert und nicht an Weisungen hinsichtlich seiner Lehrtätigkeit gebunden ist, habe er ein unternehmerisches Risiko nicht zu tragen. Folglich sei er nicht abhängig beschäftigt. Dies gelte vor allem, wenn ausdrücklich eine selbstständige Dozententätigkeit vereinbart und keine Pflicht zur Teilnahme an Lehrerkonferenzen bestehe. Im Urteilsfall wurde überzeugend dargestellt, dass sich der Lehrer zwar gelegentlich mit dem Schulleiter über einzelne Azubis besprochen, aber niemals an Lehrerkonferenzen teilgenommen hatte. Er war zudem – im Vergleich zu den fest angestellten Lehrkräften – in nur sehr geringem Umfang in die Arbeitsorganisation der Schule eingebunden (LSG Hamburg 27.4.23, L 1 BA 12/22). Die Revision wurde nicht zugelassen.

Betroffene sollten das Urteil des LSG Hamburg genau studieren, da es gute Anhaltspunkte für den Fall gibt, dass eine Beschäftigung als unabhängig gewertet werden soll.

Andererseits zeigt es denjenigen Honorarkräften, die lieber als abhängig beschäftigt gelten möchten, auf, dass der Weg zu einer – gegebenenfalls rückwirkenden – Sozialversicherungspflicht trotz des BSG-Urteils und trotz der Haltung der Deutschen Rentenversicherung Bund steinig sein kann.

Zum Schluss noch ein Blick ins Umsatzsteuerrecht

Der Musikunterricht von Musikschulen, Musikvereinen sowie selbstständigen Musiklehrerinnen und Musiklehrern ist von der Umsatzsteuer befreit. Also alles, was der (schulischen) Bildung und Ausbildung dient – egal, ob für Kinder oder Erwachsene. Was zur bloßen Freizeitgestaltung gehört, ist dagegen umsatzsteuerpflichtig.

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 soll die Vorschrift zur Steuerbefreiung von Musikunterricht aber reformiert werden. Das führt zu Unsicherheiten bei Betroffenen. Sie fragen sich, wie der Musikunterricht künftig steuerrechtlich beurteilt wird. So soll zwar für die Steuerbefreiung künftig keine Bescheinigung der zuständigen Behörde über die Begünstigung des Unterrichtsinhalts mehr erforderlich sein. Die Entscheidung, ob es sich um eine begünstigte Bildungsleistung oder eine bloße Freizeitgestaltung handelt, soll künftig aber das zuständige FA treffen.

Nach der rechtlichen Auffassung des FinMin Baden-Württemberg bleibt mit der Neufassung inhaltlich alles beim Alten. Das Land will dazu eine Klarstellung des Bundes. Deshalb hat Baden-Württemberg einen Antrag in den Finanzausschuss des Bundesrats eingebracht. Darin betont das Land die Bedeutung der musikalischen Bildung in Deutschland. Und die Notwendigkeit, dass Musikunterricht auch weiterhin umsatzsteuerfrei bleibt. Das Land fordert von der Bundesregierung, klarzustellen, dass sich umsatzsteuerrechtlich nichts für den Musikunterricht durch das Jahressteuergesetz 2024 ändert (Quelle: Mitteilung des FinMin Baden-Württemberg 12.9.24).

A

ADV-Zinsen 80
Anteilseigner der übertragenden Körperschaft 18
Aufbewahrungsfristen 7
Aufwandsersparnis beim -Gesellschafter - vGA 67
Ausgleichsposten bei Entstrickung 9

B

Behinderten-Pauschbetrag 17
Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte 16
Besteuerungsverfahren 27
beteiligungsidentische Personengesellschaften 10
beteiligungsidentischen Personengesellschaften 10
Bildungsleistungen 25
Bürokratieentlastungsgesetz 7

D

Differenzbesteuerung 28
Digitale Bekanntgabe 7
disquotale Gewinnausschüttungen 65
Dividenden bei unterjährigem Anteilserwerb 63
Doppel-Holding-Modell 20

E

Einbringungsgeborene Anteile 22
elektronische Kassen 5
Entgelte von dritter Seite 12
Entnahmen im steuerlichen Rückwirkungszeitraum 19
Erbfallkostenpauschbetrag 29
Erneuerung einer Heizungsanlage 45
Erweiterte Kürzung für ausländische Grundstücksgesellschaft 71

F

Fiktiver Formwechsel 33
Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern 91
freie Lehrkräfte Sozialversicherung 95

G

Gebäudeabschreibung 10
Gehaltszahlungen und Versorgungszahlungen 61
Gesamthandsgemeinschaften 13
Gewerbeertrag 18
Grenzüberschreitende Umwandlungen 17
GrSt B 90
Grunderwerbsteuer bei Verlängerung eines Erbbaurechts 88
Grundsteue 31
Grundstücks zum Vermögen einer Gesellschaft 29

H

Halbeinkünfteverfahren 18
Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse 14
Hinterziehungszinsen 23
Hinzuschätzung 82

I

Im Insolvenzverfahren verursachten Aufwendungen 46

J

Jahressteuergesetz (JStG) 2024 9

K

Kinderbetreuungskosten 11
Kleinunternehmerregelung (§§ 19 und 19a UStG) 27

L

Lieferung von Mieterstrom 75

M

Mitteilungspflichten 5
mittelbaren Beherrschung bei Betriebs aufspaltungen 40
Mobilitätsbudgets 15

N

Nachlassverbindlichkeiten 30
Nahrungsergänzungsmittel 42
Negatives Einlagenkonto 55
Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen 17
Nullfestsetzung 44

P

Pauschalierungswahlrechte 15
Photovoltaikanlagen 9

R

Rückgängigmachung eines IAB 57

S

Sanierungserträge 9
Schlussbilanz bei Umwandlung 18
Steuerabzug bei Bauleistungen 15
steuerliche Identifikationsnummer 13
Steuervergünstigung gem. § 34 Abs. 3 EStG 49
Stillhalterprämien 12

T

Thesaurierungsbesteuerung 38

U

Übertragung eines verpachteten Betriebs 51
Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand 28
unberechtigter Steuerausweis 26
Untergang des Verlustvortrags bei Einbringung 84
Unterhaltsaufwendungen 14

V

Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften 11
Verlustverrechnungskreises bei Termingeschäften 13
Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft 69
Vermietung an hilfsbedürftige Personen 23
Vermietung einer Lagerhalle mit Lastenaufzug 72
Vollmachtsdatenbank 8
Vorsteuerabzug bei Istversteuerer 26
Vorsteueraufteilung 26
Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte 28

W

Weitervermietungsmodell 73
Werklieferung 24
Werterhöhung von Anteilen 93

Z

Zukunftsfinanzierungsgesetz 32