

# **Checkliste Steuergestaltung 2024/2025**

## **Beratungsempfehlungen zum Jahresende**

### **1. Gesetzesänderungen .....4**

- Jahressteuergesetz 2024
- Steuerfortentwicklungsgesetz (JStG II)
- Wachstumschancengesetz
- Viertes Bürokratieentlastungsgesetz
- Zweites Zukunftsfinanzzierungsgesetz
- Mindeststeueranpassungsgesetz und vieles mehr ...

### **2. Besteuerung natürlicher Personen .....42**

### **3. Hinweise für alle Unternehmen.....61**

### **4. Besteuerung von Personengesellschaften.....70**

- Option nach § 1a KStG - Gestaltung zum Jahreswechsel?
- Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesternpersonengesellschaften
- Verschärfung der Körperschaftsklausel
- Möglichkeit der Thesaurierungsbesteuerung prüfen!

### **5. Besteuerung von Kapitalgesellschaften.....79**

- Mittelbare Beherrschung bei Betriebsaufspaltungen
- VGA-Check: ein absoluter Dauerberatungsbrennpunkt
- BFH contra BMF: Zufluss von Tantiemeansprüchen
- Aktuelle Hinweise zu disquotalen Ausschüttungen

### **6. Gewerbesteuerrecht .....88**

### **7. Umwandlungssteuerrecht .....90**

## Checkliste Steuergestaltung 2024/2025

**ISBN 978-3-89212-072-8**

Autoren: VRiFG Dipl.-Finw. Prof. Dr. Volker Kreft,  
Bielefeld  
StB Jan Böttcher, L.L. M., Nürnberg

Schriftleitung: RA Dipl.-Finw. Horst Rönnig,  
Nordkirchen

Redaktionsschluss: 28.10.2024

Druck und  
Verarbeitung: H. Rademann GmbH Print + Business Partner,  
59348 Lüdinghausen

Titelbild: © v.poth – stock.adobe.com

© IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH  
Nordkirchen 2024

Nachdruck, fotomechanische, elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen ist – auch auszugsweise – nur nach schriftlicher Zustimmung des Verlags erlaubt. Der Inhalt ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Die alleinige Verantwortung bei der Verwendung dieser Unterlage liegt bei den beratenden Berufsgruppen.

<b>1.</b>	<b>Eingetretene Gesetzesänderungen/Gesetzesentwürfe</b>	<b>4</b>
1.1	Viertes Bürokratieentlastungsgesetz	4
1.2	Wachstumschancengesetz	7
1.3	Gesetz zur Verlängerung der Tarifermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	18
1.4	Jahressteuergesetz 2024	19
1.5	Postrechtsmodernisierungsgesetz	35
1.6	Steuerfortentwicklungsgesetz (SteFeG) und steuerliche Freistellung des Existenzminimums	36
1.7	Zweites Zukunftsfinanzierungsgesetz	40
1.8	Mindeststeueranpassungsgesetz	41
<b>2.</b>	<b>Besteuerung natürlicher Personen</b>	<b>42</b>
2.1	Allgemeines	42
2.1.1	Verträge zwischen nahen Angehörigen/nahestehenden Personen	42
2.1.1.1	Anwendung der Angehörigengrundsätze auf Partner einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft	42
2.1.1.2	Steuerrechtliche Anerkennung von privaten Versorgungsverträgen	43
2.1.2	Verfassungswidrigkeit der Höhe der Aussetzungszinsen	43
2.1.3	Kein Akteneinsichtsrecht zur Prüfung eines Schadenersatzanspruchs	43
2.1.4	Neue Grundsteuer: Aussetzung der Vollziehung einer Grundsteuerwertfeststellung im sog. Bundesmodell	44
2.1.5	Kindergeld: Anspruchsvorrang bei mehreren Berechtigten	44
2.1.6	Erbschaftsteuer bei Berliner Testament	44
2.1.7	Kindergeld bei einem Freiwilligendienst zwischen Bachelor- und Masterstudium	45
2.1.8	Wichtige BMF-Schreiben	45
2.2	Einzelne Einkunftsarten	46
2.2.1	Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft	46
2.2.1.1	Beteiligung einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft an einer Tierhaltungsgemeinschaft	46
2.2.1.2	Wichtige Verfügungen zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften	47
2.2.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (einschl. USt und GewSt)	47
2.2.2.1	Korrektur bestandskräftiger Steuerbescheide nach Außenprüfung	47
2.2.2.2	Schätzungsbefugnis bei Altkassen	47
2.2.2.3	Übertragung eines Betriebs unter Familienangehörigen	48
2.2.2.4	Zuordnung einer Leasingsonderzahlung zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage	48
2.2.2.5	EuGH-Vorlage zum Aufteilungsgebot beim ermäßigten Steuersatz bei unselbstständiger Nebenleistung zur Beherbergung	49
2.2.2.6	Verschaffung von Dienstleistungen als schädliche Nebenleistung zur Vermietung von Seniorenwohnungen	50
2.2.2.7	Wichtige BMF-Schreiben	50

2.2.3	Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit .....	51
2.2.3.1	Tätigkeit eines staatlich anerkannten Sozialpädagogen im Bereich der Eingliederungshilfe.....	51
2.2.3.2	Übermittlung elektronischer Dokumente durch Steuerberater ab dem 1.1.23.....	51
2.2.4	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit .....	52
2.2.4.1	Rechtsanwaltskosten eines Berufssoldaten für ein Wehrdisziplinarverfahren .....	52
2.2.4.2	Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung .....	53
2.2.4.3	Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung kein Arbeitslohn .....	53
2.2.4.4	Arbeitslohn bei Teilerlass eines nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz geförderten Darlehens.....	54
2.2.4.5	Wichtige BMF-Schreiben .....	54
2.2.5	Einkünfte aus Kapitalvermögen .....	54
2.2.5.1	Verfassungswidrigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte (s. Änderung durch JStG 2024) .....	54
2.2.5.2	Vorteileignung einer vGA aufgrund ersparten Aufwands .....	55
2.2.5.3	Ohne Zuwendungswillen keine verdeckte Gewinnausschüttung .....	55
2.2.5.4	Wichtige BMF-Schreiben .....	56
2.2.6	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung .....	56
2.2.6.1	Schenkweise Übertragung eines Miteigentumsanteils ohne anteilige Übertragung des Finanzierungsdarlehens .....	56
2.2.6.2	Verteilung von Nutzungsentschädigungen für die Überlassung von Ausgleichsflächen.....	56
2.2.7	Sonstige Einkünfte .....	57
2.2.7.1	Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags .....	57
2.2.7.2	Kein Werbungskostenabzug für Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts.....	57
2.2.7.3	Keine Steuerbefreiung für die Veräußerung eines Gartengrundstücks ..	58
2.2.7.4	Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Überlassung an (Schwieger-)Mutter.....	58
2.2.7.5	Privates Veräußerungsgeschäft nach trennungsbedingtem Auszug eines Ehepartners .....	59
2.3	Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen .....	59
2.3.1	Aufwendungen für private Zusatzkrankenversicherungen nach Ausschöpfung des Höchstbetrages .....	59
2.3.2	Keine außergewöhnlichen Belastungen bei Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterenschaft .....	60
2.3.3	Schonvermögen des Unterhaltsempfängers beim Abzug von Unterhaltsleistungen als agB .....	60

<b>3. Hinweise für alle Unternehmen.....</b>	<b>61</b>
3.1 Verpflichtende elektronische Rechnung ab 1.1.25 .....	61
3.1.1 Rechnungsarten und zulässige Formate .....	61
3.1.2 Abgrenzung .....	61
3.1.3 Einführungsphase bis zum Ablauf des Jahres 2027 .....	62
3.1.4 Konsequenzen eines Verstoßes für den Rechnungsempfänger.....	62
3.1.5 Sonderfragen .....	63
3.2 Elektronische Übermittlung von SV-Beiträgen.....	64
3.3 Erweiterte Mitwirkungspflicht bei Betriebsprüfungen .....	65
3.3.1 Voraussetzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht.....	65
3.3.2 Erweiterung der Berichtigungspflichten, § 153 Abs. 4 AO .....	65
3.3.3 Rechtsfolge.....	66
3.3.4 Handlungsoptionen.....	66
3.3.5 Weitere Änderungen durch das „DAC7-UmsG“ .....	67
3.4 Grunderwerbsteuer – Zurechnung von Grundstücken .....	67
3.4.1 Folgen der doppelten Zurechnung? .....	68
3.4.2 Geplante Änderung durch das JStG 2024.....	68
3.4.3 Anzeigepflichten beachten! .....	69
<b>4. Besteuerung von Personenunternehmen.....</b>	<b>70</b>
4.1 Gestaltungsidee zum Jahreswechsel – Option nach § 1a KStG .....	70
4.1.1 Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG .....	70
4.1.2 Fiktiver Formwechsel gem. § 25 UmwStG .....	70
4.1.3 Änderungen ab dem VZ 2024.....	70
4.1.4 Gesellschaftsverträge prüfen! .....	71
4.2 Brennpunkt Earn-Out-Zahlungen .....	72
4.2.1 Grundsätze .....	72
4.2.2 Auswirkungen variabler Kaufpreisbestandteile .....	73
4.2.3 Alternative Gestaltung: Gesamtkaufpreis mit auflösender Bedingung....	74
4.3 Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften .....	74
4.3.1 Übertragungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG .....	74
4.3.2 Bisherige Praxis.....	75
4.3.3 Rechtsprechung des BVerfG eröffnet Gestaltungschancen.....	75
4.3.4 Änderung durch das Jahressteuergesetz 2024 .....	75
4.3.5 Hinweise für die Gestaltungspraxis .....	76
4.4 Verschärfung der Körperschaftsklausel .....	76
4.5 Möglichkeit Thesaurierungsbesteuerung prüfen!.....	77
4.5.1 Änderungen durch das Wachstumschancengesetz .....	77

<b>5. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern....</b>	<b>79</b>
5.1 Aktuelles zur mittelbaren Beherrschung bei Betriebsaufspaltungen ....	79
5.2 VGA-Check.....	80
5.2.1 Allgemeiner Grundsatz .....	80
5.2.2 Subjektive Voraussetzungen – vGA trotz Irrtums? .....	80
5.2.3 Angemessene Verzinsung des Gesellschafterverrechnungskontos .....	81
5.2.4 Kfz-Nutzung und Anscheinsbeweis .....	82
5.2.5 Gestaltung durch (anteilige) Vermietung des Pkw?.....	82
5.3 BFH contra BMF: Zufluss von Tantiemeansprüchen .....	83
5.3.1 Grundsatz: Zuflussprinzip.....	83
5.3.2 Ausnahme: Beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer .....	83
5.3.3 Zuflussfiktion von Passivierung abhängig?.....	83
5.3.4 Abgrenzung: Lag ein konkudenter Verzicht vor? .....	84
5.3.5 Fremdüblichkeit prüfen!.....	84
5.4 Aktuelle Hinweise zu disquotalen Ausschüttungen .....	85
5.4.1 BFH-Urteil zu satzungsdurchbrechendem Beschluss .....	85
5.4.2 Aktuell: FinVerw erkennt Rechtsprechung an! .....	85
5.4.3 Weitere steuerliche Folgen berücksichtigen.....	86
5.4.4 Gespaltene Gewinnverwendung .....	86
5.4.5 Empfehlung: Satzungsregelung .....	87
<b>6. Gewerbesteuerrecht .....</b>	<b>88</b>
6.1 Steuerfalle: Ausschüttungen im Holding-Modell .....	88
6.2 Hinweis erweiterte GewSt-Kürzung.....	89
<b>7. Umwandlungssteuerrecht .....</b>	<b>90</b>
7.1 Geplante Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2024.....	90
7.1.1 Aus für das Veräußerer-Umwandlungsmodell.....	90
7.1.1.1 Gestaltungsmodell.....	90
7.1.1.2 Geplante Neuregelung .....	90
7.1.2 Entnahmen im Rückwirkungszeitraum .....	91
7.1.3 Suspendierung der Einbringungsgewinnbesteuerung.....	92

## BERATUNGSEMPFEHLUNGEN ZUM JAHRESENDE

## Checkliste Steuergestaltung 2024/2025

von VRiFG Dipl.-Finw. Prof. Dr. Volker Kreft, Bielefeld und StB Jan Böttcher, LL. M., Nürnberg

Wirtschaftsexperten wie die Ökonomen des Kiel Instituts für Weltwirtschaft (IfW) erwarten aktuell eine deutlich schlechtere Entwicklung der deutschen Wirtschaft als bislang angenommen. Für das laufende Jahr 2024 wird sogar eine Schrumpfung vorhergesagt. Die Industrie befindet sich danach in der Rezession. Außerdem halten sich die privaten Haushalte trotz steigender Realenommen beim Konsum zurück. Mit einer umfassenden Wachstumsinitiative, die durch stärkere Arbeitsanreize, Investitionsförderung und steuerliche Entlastungen wichtige Impulse geben soll, will die Bundesregierung die Grundlage für eine verlässliche, investitions- und wachstumsorientierte Finanz- und Wirtschaftspolitik legen. Der Steuergesetzgeber will dazu im Steuerjahr 2024 mit der steuerlichen Förderung von Unternehmen und der Entlastung der Steuerbürger seinen Beitrag leisten. |

Im Laufe dieses Jahres sind in diesem Zusammenhang bereits zahlreiche Gesetzesvorhaben umgesetzt bzw. auf den Weg gebracht worden:

- **Viertes Bürokratieentlastungsgesetz:** Die Bundesregierung hat sich zum weiteren Abbau unnötiger bürokratischer Belastungen entschlossen und hatte hierfür bereits am 1.9.23 Eckpunkte eines neuen Bürokratieentlastungsgesetzes (BEG IV) vorgelegt. Das Bundeskabinett hatte am 13.3.24 bereits den Regierungsentwurf für ein Viertes Bürokratieentlastungsgesetz (BEG IV) beschlossen, mit dem u. a. Aufbewahrungsfristen verkürzt und umsatzsteuerliche Pflichten erleichtert werden sollten. Der Bundesrat hat diesem Gesetz nun taufrisch am 18.10. zugestimmt.
- **Wachstumschancengesetz:** Das Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (kurz: Wachstumschancengesetz) sollte bereits in 2023 das Herzstück der Steuergesetzgebung werden. Mit dem Umweg über den Vermittlungsausschuss wurde es dann in stark abgespeckter Version bekanntlich erst am 27.3.24 im Bundesgesetzblatt verkündet. Bereits im Dezember 2023 wurden jedoch einzelne Maßnahmen aus dem ursprünglichen Entwurf herausgelöst und in das Kreditzweitmärktförderungsgesetz aufgenommen. Das Wachstumschancengesetz enthält neben steuerlichen Wachstumsimpulsen eine Vielzahl wichtiger steuerlicher Einzelmaßnahmen, die nahezu jeden Ihrer Mandanten betreffen dürften (Degrессive AfA für Wohngebäude, Erweiterung der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau, Maßnahmen zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung und vieles mehr).
- **Verlängerung der Tarifermäßigung für L+F-Einkünfte:** Der Bundestag hat das Gesetz zur Verlängerung der Tarifermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft am 5.7.24 verabschiedet. Diese Gesetzesinitiative war

Investitionsanreize und  
Wachstumsimpulse  
durch steuerliche  
Fördermaßnahmen

Verkürzung von  
Aufbewahrungsfristen  
und Erleichterungen  
bei der Umsatzsteuer

Abgespeckte Version  
war nicht der große  
Wurf

**Jahressteuergesetz  
als „bunter Strauß“  
von Einzelmaßnahmen**

erforderlich geworden, um das vorgenannte Wachstumschancengesetz durch den Vermittlungsausschuss zu bekommen. Die Verlängerung der Tarifermäßigung ist eine steuerliche Entlastung als Ausgleich für die Abschaffung der Agrardiesel-Subventionen. Der Bundesrat hat dem Gesetzentwurf am 27.9.24 zugestimmt.

- **Jahressteuergesetzes 2024:** Das Bundeskabinett hat am 5.6.24 den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 beschlossen. 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 die Rechtsprechung des BVerfG und des BFH. Der Gesetzentwurf enthält eine Vielzahl thematisch nicht oder nur teilweise miteinander verbundener Einzelmaßnahmen, die fast alle wesentlichen Steuerarten betreffen. Der Bundestag hat am 18.10.24 den von der Bundesregierung eingebrachten und vom Finanzausschuss geänderten Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 angenommen. Das Gesetz bedarf noch der Zustimmung des Bundesrates, die am 22.11.24 erteilt werden könnte.
- **Postrechtsmodernisierungsgesetz:** Das PostRModG wurde am 18.7.24 im BGBl I 24 Nr. 236 verkündet. Es enthält als Mantelgesetz verschiedene Änderungsgesetze, insbesondere das neue Postgesetz mit geänderten Postlaufzeitvorgaben. Als Folge dessen enthält das Gesetzgebungspaket auch entsprechende Änderungen der AO in Zusammenhang mit der Bekanntgabe von Verwaltungsakten.
- **Steuerfortentwicklungsgesetz und steuerliche Freistellung des Existenzminimums:** Das Bundeskabinett hat am 24.7.24 die Regierungsentwürfe für ein „Steuerfortentwicklungsgesetz“ (als Referentenentwurf „Zweites Jahressteuergesetz 2024“) und für ein „Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024“ beschlossen. Während Letzteres vom Bundestag am 18.10.24 verabschiedet wurde, ist das SteFeG überraschend „vertagt“ worden. Mit dem SteFeG steht nun auch wieder die äußerst umstrittene Einführung einer Anzeigepflicht von innerstaatlichen Steuergestaltungen im Raum.
- **Zweites Zukunftsfinanzierungsgesetz:** Stabile und effiziente Kapitalmärkte sind von entscheidender Bedeutung für Innovation, private Investitionen und Wachstum. Mit dem Zukunftsfinanzierungsgesetz wurden bereits zahlreiche Maßnahmen zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Kapitalmarkt und Start-ups ergriffen. Ziel dieses Gesetzentwurfs ist es – darauf aufbauend –, die Wettbewerbsfähigkeit und Attraktivität des Finanzstandortes Deutschland weiter zu stärken und insbesondere die Finanzierungsoptionen für junge, dynamische Unternehmen zu verbessern. Dies umfasst insbesondere auch die steuerlichen Rahmenbedingungen, die ein wichtiger Faktor für Investitionsentscheidungen sind. Derzeit liegt der Referentenentwurf des BMF vom 27.8.24 vor.

**Jahressteuergesetz II  
„im Kleid“ des  
Steuerfortentwick-  
lungsgesetzes**

**Finanzstandort  
Deutschland soll  
gestärkt werden**

■ **Mindeststeueranpassungsgesetz:** Ende 2023 wurde die globale effektive Mindestbesteuerung mit dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen für Besteuerungszeiträume ab 2024 einschließlich weiterer Begleitmaßnahmen (z. B. Absenkung der Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung sowie der Lizenzschranke von 25 % auf 15 %) umgesetzt. Das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS hat mittlerweile zwei neue Verwaltungsleitlinien im Dezember 2023 und Juni 2024 veröffentlicht, die eine Anpassung des Mindeststeuergesetzes erfordern. Deutschland hat sich verpflichtet, derartige Verwaltungsleitlinien innerhalb von 24 Monaten ab Veröffentlichung umzusetzen. Am 8.8.24 hat das BMF einen ersten Diskussionsentwurf für ein Mindeststeueranpassungsgesetz (MinStAnpG) vorgelegt, mit dem neue Verwaltungsleitlinien der OECD in das Mindeststeuergesetz eingearbeitet werden sollen.

Die vorstehende Auflistung verdeutlicht, dass sich steuerliche Berater zum bevorstehenden Jahreswechsel wieder auf unzählige Änderungen der Steuergesetze einstellen und diese im Rahmen ihrer Beratungs- und Gestaltungsarbeit berücksichtigen müssen. Dabei ist zu beachten, dass sich die einzelnen Maßnahmenpakete in ganz unterschiedlichen Stadien des Gesetzgebungsverfahrens befinden und sich daher bis zum Jahresende noch gravierende Änderungen ergeben werden. Daneben gilt es, die in 2024 ergangenen wichtigsten Urteile des BFH und des BVerfG sowie zahlreiche für die Beratung wichtige Schreiben und Erlasse der Finanzverwaltung im Blick zu behalten.

Die nachfolgende Checkliste soll Ihnen helfen, sich einen Überblick über das zu verschaffen, was bis zum bevorstehenden Jahreswechsel auf sie zukommen wird. So wird Ihnen ermöglicht, die zukünftigen Steueränderungen in ihre Beratungen einzubeziehen und bestehende Gestaltungsmodelle auf ihre Rechtsbeständigkeit hin zu überprüfen.

Sie erhalten zunächst im Teil 1 einen kompakten Überblick die wesentlichen und praxisrelevanten Gesetzesänderungen. Die nachfolgenden Teile enthalten – unterteilt nach der Relevanz für natürliche Personen, Personengesellschaften und Körperschaften – eine jeweils mit Praxistipps versehene Zusammenstellung der wichtigsten Entscheidungen des BFH sowie der relevantesten BMF-Schreiben aus dem Jahr 2024. Hinzukommen ausführlichere Erläuterungen zu ausgewählten Einzelproblemen des Unternehmenssteuerrechts. Mit der kompakten Darstellung bringen wir Sie auf den aktuellen Stand und Sie sparen wertvolle Zeit.

Bitte haben Sie Verständnis dafür, dass wir uns hier auf die relevantesten Neuerungen beschränken müssen.

Es wird mal wieder ein „heißer Beratungsherbst“

Hohe Zeitersparnis durch kompakte Darstellung

Entbürokratisierung  
und Förderung der  
Digitalisierung  
im Fokus

Verkürzung auch für  
bereits ausgestellte  
und empfangene  
Rechnungen

Einführung  
einer sog.  
Transaktionsmatrix

## BERATUNGSEMPFEHLUNGEN ZUM JAHRESENDE

# 1. Eingetretene Gesetzesänderungen/ Gesetzesentwürfe

## 1.1 Viertes Bürokratieentlastungsgesetz

Der Bundestag hat am 26.9.24 das Bürokratieentlastungsgesetz IV beschlossen. Am 18. Oktober hat auch der Bundesrat zugestimmt. Zur weiteren Entbürokratisierung und Förderung der Digitalisierung sind u. a. folgende gesetzgeberische Maßnahmen getroffen worden:

### Verkürzung der Aufbewahrungsfristen für Buchungsbelege im Steuer- und Handelsrecht

Bislang galt eine Aufbewahrungsfrist für Buchungsbelege von grundsätzlich zehn Jahren. Diese Frist ist nun auf acht Jahre verkürzt worden (§ 147 Abs. 3 AO, § 257 Abs. 4 HGB).

**Beachten Sie** | Auch die umsatzsteuerliche Frist zur Aufbewahrung von Rechnungen in § 14b Abs. 1 S. 1 UStG wird an die neue Frist angepasst. Die Entlastung gilt nach § 27 Abs. 40 (neu) UStG auch für bereits ausgestellte und empfangene Rechnungen.

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

### Erleichterungen bei Kapitalerträgen

Die Mitteilungspflicht von freigestellten Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 2 S. 7 EStG entfällt. Auch die Regelung zur Ersatzbescheinigung über Kapitalerträge in § 45a Abs. 5 EStG wird aufgehoben. Zudem wird die Geltungsdauer von Freistellungsbescheinigungen bei der KapESt und beim Steuerabzug von beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50a EStG von 3 auf 5 Jahre verlängert. Schließlich werden die Stichprobenprüfungen von Einkünften aus Kapitalvermögen bei der Grundrente abgeschafft.

### Geänderte Regelungen bei Verrechnungspreisdokumentationen

Die erst jüngst eingeführte Pflicht zur Vorlage der gesamten Verrechnungspreisdokumentation innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung wird abgemildert. Wesentlicher neuer Bestandteil der Aufzeichnungen in § 90 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO ist eine sog. Transaktionsmatrix, die neben die bisherige Sachverhaltsdokumentation und Angemessenheitsdokumentation tritt. Die Vorlagepflicht einer Transaktionsmatrix steht in engem Zusammenhang mit der Änderung in § 90 Abs. 4 AO und soll eine risikoorientierte Prüfung der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen (Verrechnungspreise) fördern.

**Anwendung:** Die geänderten Regelungen greifen zum 1.1.25.

**Bereitstellung von Verwaltungsakten durch Bereitstellung zum Datenabruf**  
 Mit dem neu gefassten § 122a Abs. 1 S. 1 AO können Verwaltungsakte Beteiligten und Bevollmächtigten durch Bereitstellung zum Datenabruf bekannt gegeben werden, indem sie nach Maßgabe des § 87a Abs. 8 AO zum Abruf bereitgestellt werden. Anstatt der bisherigen Einwilligungs- ist nunmehr eine Widerspruchslösung vorgesehen. Die abrufberechtigte Person erhält dazu einen Hinweis über die Möglichkeit des Abrufs und ihre Rechtswirkungen. Die Bekanntgabe soll dann nach § 122a Abs. 4 AO am vierten Tag nach der Bereitstellung zum Abruf als erfolgt gelten. Dadurch soll die postalische Bekanntgabe erheblich reduziert werden.

Bekanntgabe durch  
Bereitstellung  
zum Abruf

### Vereinheitlichung von Fristen bei der Grundsteuer

Zudem sind die Fristen zur Abgabe der Änderungsanzeigen bei der GrSt vereinheitlicht worden. Diese sind nun bis zum 10.3. des Folgejahres möglich und sollen auch elektronisch übermittelt werden.

### Maßnahmen zur Förderung der Digitalisierung

Der digitale Wandel wird insbesondere auch durch die Aufhebung von Schriftformerfordernissen oder durch deren Herabstufung auf die Textform nach § 126b BGB vorangetrieben. Denn die Schriftform verlangt die eigenhändige Unterschrift auf Papier und verursacht somit Medienbrüche in digitalisierten Prozessen.

Eigenhändige  
Unterschrift auf  
Papier als unnötiger  
Medienbruch

### Änderungen im BGB

Im Rahmen der Absenkung der Formerfordernisse mit Änderungen im BGB und im Einführungsgesetz zum BGB (EGBGB) wird z. B. das bisherige Schriftformerfordernis für Gewerberaum-Mietverträge (§§ 578, 550 BGB) gestrichen. Auch im Wirtschaftsrecht und in verschiedenen berufsrechtlichen Bestimmungen werden Schriftformerfordernisse herabgestuft; dort gilt dann künftig überwiegend die Textform.

Textform statt  
Schriftform  
für Gewerbemiet-  
verträge

**Anwendung:** Gesetz gilt zu einem großen Teil ab dem ersten Tag des auf die Gesetzesverkündung folgenden Quartals.

### Änderungen im Steuerberatungsgesetz

Bei der Meldung nach § 3a Abs. 2 S. 1 StBerG wird bei vorübergehender und gelegentlicher Hilfeleistung in Steuersachen künftig auch das öffentlich-rechtliche Schriftformerfordernis für Änderungsmeldungen nach § 3a Abs. 4 StBerG durch die Möglichkeit der elektronischen Mitteilung ergänzt.

**Anwendung:** Gilt ab dem ersten Tag des auf die Gesetzesverkündung folgenden Quartals.

In den Fällen, in denen die Abtretung oder Übertragung von Gebührenforderungen von Steuerberatern von der Zustimmung des Mandanten abhängig ist, reicht zukünftig eine ausdrückliche Einwilligung in Textform (§ 64 Abs. 2 S. 2 StBerGG).

Ausdrückliche  
Einwilligung in  
Textform reicht aus

**Zentrale Vollmachts-  
datenbank ab dem  
1.1.28 in Aussicht**

**Anwendung:** Gilt ab dem ersten Tag des auf die Gesetzesverkündung folgenden Quartals.

Es wird eine zentrale Vollmachtsdatenbank eingeführt, die es ab dem 1.1.28 ermöglicht, dass Arbeitgeber ihren Steuerberatern nicht mehr zahlreiche schriftliche Vollmachten für die jeweiligen Träger der sozialen Sicherung ausstellen müssen. Künftig genügt eine Generalvollmacht, die in der Vollmachtsdatenbank elektronisch eingetragen und von allen Trägern der sozialen Sicherung abgerufen werden kann (§ 85a Abs. 2 Nr. 12, 13 StBerG, § 105a SGB IV).

Weitere beschlossene Maßnahmen:

- keine Hotelmeldepflicht mehr für deutsche Staatsangehörige,
- mehr digitale Rechtsgeschäfte per E-Mail, SMS oder Messenger-Nachricht ohne das Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift,
- digitale Arbeitsverträge, sodass Arbeitgeber auch per E-Mail über die wesentlichen Vertragsbedingungen informieren können
- Erleichterungen bei Hauptversammlungen börsennotierter Unternehmen, indem zukünftig die Unterlagen online zur Verfügung gestellt werden können sowie
- Bekanntgabe von Steuerbescheiden durch Bereitstellung zum Datenabruf nach der neuen Fassung des § 122a Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. § 87a Abs. 8 AO (die Neuregelung gilt ab dem 1.1.26 und macht eine Einwilligung des Empfängers des Verwaltungsaktes entbehrlich)

### Änderungen im UStG

**Schwellenwerte von  
7.500 EUR auf  
9.000 EUR angehoben**

#### Anhebung der Schwellenwerte für Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 18 Abs. 2, Abs. 2a UStG)

Ab 1.1.25 werden zur Reduzierung der abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldungen die Schwellenwerte in § 18 Abs. 2, 2a UStG von 7.500 EUR auf 9.000 EUR Umsatzsteuerzahllast im Kalenderjahr angehoben. Wird der Schwellenwert nicht überschritten, muss die Umsatzsteuer-Voranmeldung nur vierteljährlich abgegeben werden.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.25.

#### Anhebung der Bagatellgrenze bei der Differenzbesteuerung (§ 25a Abs. 4 UStG)

Durch Anhebung der Bagatellgrenze bei der Differenzbesteuerung von 500 EUR auf 750 EUR in § 25a Abs. 4 UStG werden Entlastungen bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage erzielt.

**Vereinfachung für  
Wiederverkäufer**

**Beachten Sie |** Nach § 25a Abs. 4 UStG kann ein Wiederverkäufer vereinfacht die Bemessungsgrundlage nach der Gesamtdifferenz aus allen innerhalb eines Besteuerungszeitraums getätigten Einkäufen und Verkäufen bilden, sofern der Einkaufspreis die Bagatellgrenze nicht übersteigt.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.25.



## 1.2 Wachstumschancengesetz

Dieses bereits verkündete Gesetz enthält neben steuerlichen Wachstumsimpulsen eine Fülle von Einzelmaßnahmen zur Steuervereinfachung, zum Bürokratieabbau, zur Vermeidung unerwünschter Steuergestaltungen und zur Modernisierung des Steuerrechts, die sich über fast alle wichtigen Steuergesetze erstrecken. Wichtige Hinweise für die Gestaltungsberatung finden Sie in GStB 24, 199 ff.

Im Einzelnen müssen sich steuerliche Berater u. a. mit folgenden Änderungen der Steuergesetze auseinandersetzen:

### Änderungen der AO

#### Einführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens (§ 89b AO)

Ein internationales Risikobewertungsverfahren ist eine gemeinsame Einschätzung von steuerlichen Risiken von bereits verwirklichten Sachverhalten mit einem oder mehreren Staaten oder Hoheitsgebieten in einem auf Kooperation und Transparenz angelegten Verfahren. Soweit in einem solchen Verfahren das Risiko eines Steuerausfalls unter Beibehaltung der erklärten oder im Rahmen des internationalen Risikobewertungsverfahrens angepassten Angaben in Bezug auf die bewerteten Sachverhalte als gering eingeschätzt wird, wird die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Außenprüfung unterbleiben.

Erleichterung bei als gering eingeschätztem Risiko eines Steuerausfalls

**Beachten Sie** | Der Antrag ist jeweils durch das konzernleitende Unternehmen zu stellen sein.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

#### Verzicht auf Anzeigen über die Erwerbstätigkeit bei fehlendem Ausfallrisiko (§ 138 Abs. 1c AO)

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie wird in Fallgruppen, in denen in aller Regel kein steuerliches Ausfallrisiko besteht, auf die Anzeigen einer Erwerbstätigkeit und die hieran regelmäßig anschließende Auskunftspflicht gegenüber dem örtlich zuständigen Finanzamt verzichtet. Zu diesem Zweck wird eine Ermächtigung für das BMF geschaffen, nach der im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Ausnahmen von den Verpflichtungen nach § 138 Abs. 1 und 1b AO durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichtes Schreiben bestimmt werden.

Absehen von Anzeige- und Auskunftspflicht in „Bagatelfällen“

**Beachten Sie** | Vorschriften nach anderen Gesetzen über die Anzeige einer Erwerbstätigkeit (z. B. gegenüber den Gemeinden, § 14 GewO) bleiben davon unberührt.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Umsatz- und  
Gewinngrenzen  
deutlich angehoben

Neue Grenzen gelten  
erst ab dem VZ 2027

Strategien zur  
Gewinnverlagerung  
sollen ausgehebelt  
werden

#### Anhebung der Grenzen für die Buchführungspflicht (§ 141 AO)

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

**Anwendung:** Gilt für Wirtschaftsjahre mit Beginn nach dem 31.12.23.

#### Anhebung der Grenze für die Aufbewahrungspflicht bei Überschusseinkünften (§ 147a Abs. 1 AO)

Steuerpflichtige, die Überschusseinkünfte von mehr als 500.000 EUR im Kalenderjahr erzielen, hatten bisher die Aufzeichnungen und Unterlagen über die den Überschusseinkünften zugrunde liegenden Einnahmen und Werbungskosten sechs Jahre aufzubewahren. Diese Betragsgrenze wird auf 750.000 EUR erhöht.

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2027.

**Beachten Sie** | Der Gesetzgeber stellt klar, dass bestehende Aufbewahrungsfristen, die bereits bis einschließlich des VZ 2026 entstanden sind, weiterhin fortgelten, auch wenn die Einkunftsgrenze ab dem VZ 2027 nicht mehr überschritten wird.

#### Einführung von Aussetzungszinsen bei Haftungsansprüchen (§ 237 Abs. 6 AO)

Aussetzungszinsen werden nun auch für von der Vollziehung ausgesetzte Haftungsansprüche eingeführt.

**Anwendung:** Gilt für alle nach dem 31.12.24 entstandene Haftungsansprüche.

**Beachten Sie** | Eine noch im Gesetzesentwurf enthaltene Einführung einer Anzeigepflicht für innerstaatlichen Steuergestaltungen (§§ 138l bis 138n AO) ist nun doch nicht umgesetzt worden. Einen neuen Anlauf nimmt der Gesetzgeber jedoch im Steuerfortentwicklungsgesetz (siehe dort).

#### Änderungen des AStG

##### Neue Regelungen für grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen und -dienstleistungen im Außensteuergesetz (§ 1 Abs. 3d und 3e AStG)

Quasi als Kompensation für die ursprünglich vorgesehene Zinshöhenschranke werden nun neue Regelungen für grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen und -dienstleistungen im Außensteuergesetz eingeführt (§ 1 Abs. 3d und 3e AStG). Die Neuregelungen sollen Gewinnverlagerungsstrategien entgegenwirken und den Fremdvergleichsgrundsatz eindeutiger fassen. Ziel ist die Sicherstellung des Grundsatzes, dass Gewinne dort besteuert werden, wo sie wirtschaftlich entstanden sind.

**Beachten Sie** | Die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch grenzüberschreitende Finanzierungen in international tätigen Unternehmens-

gruppen wird deutlich erschwert, insbesondere durch strenge Anforderungen an die zulässige Höhe von Darlehenszinsen, die dem Fremdvergleich standhalten müssen. Zudem muss die Darlehensrückzahlung durch den Schuldner glaubhaft gemacht werden.

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2024.

### Änderungen des ErbStG

#### Werterhöhung einer Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (§ 7 Abs. 9 ErbStG)

Als Schenkung unter Lebenden gilt nach der Neuregelung auch die Werterhöhung einer Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwender) an die Gesellschaft erlangt.

Leistung an die Gesellschaft als Schenkung an anderen Beteiligten

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag der Verkündung.

#### Haftung von Versicherungsunternehmen (§ 20 Abs. 7 ErbStG)

**Hintergrund:** Nach § 20 Abs. 6 S. 1 ErbStG haften Versicherungsunternehmen, die vor Entrichtung oder Sicherstellung der Erbschaftsteuer die von ihnen zu zahlende Versicherungssumme oder Leibrente ins Ausland zahlen oder ausländischen Berechtigten zur Verfügung stellen, in Höhe des ausgezahlten Betrags für die Steuer. § 20 Abs. 7 ErbStG gewährt nun insoweit eine Erleichterung, als die Finanzbehörde die grundsätzlich bestehende Haftung nicht geltend machen darf, wenn der in einem Steuerfall ausgezahlte Betrag eine bestimmte Höhe nicht übersteigt. Die Nichtaufgriffsgrenze wird von 600 EUR auf 5.000 EUR erhöht.

Nichtaufgriffsgrenze deutlich erhöht worden

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

### Änderungen des EStG

#### Anhebung der Freigrenze für Geschenke (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG)

Nach der bisherigen Fassung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG dürfen Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, den Gewinn nicht mindern, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 EUR übersteigen. Zum Ausgleich der Inflation ist der Betrag auf 50 EUR erhöht worden.

Betrag zum Ausgleich der Inflation auf 50 EUR erhöht

**PRAXISTIPP |** Es handelt sich um eine Freigrenze, d. h. bis 50 EUR sind die Aufwendungen voll abzugsfähig, bei Überschreiten der Grenze insgesamt nicht. Die BE-Rechnung der AK/HK richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften. Bei Vorsteuerabzugsberechtigung wird die Umsatzsteuer nicht mitgerechnet.

**Beachten Sie |** Das BMF hat den UStAE im Hinblick auf die Anhebung der Freigrenze für Geschenke von 35 EUR auf 50 EUR zum 1.1.2024 angepasst (BMF, Schreiben v. 12.7.2024 - III C 3 - S 7015/23/10002 :001).

Deutliche  
Verbesserung durch  
Aufnahme in das  
SteFeG in Aussicht

SIEHE AUCH  
SteFeG, Seite 38



### Erweiterung der Vergünstigung bei der Privatnutzung von Elektrofahrzeugen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 und S. 3 Nr. 3 EStG)

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

**Beachten Sie** | Die kurzfristig in das Steuerfortentwicklungsgesetz (SteFeG) aufgenommenen steuerlichen Verbesserungen beim Kauf von E-Autos sind vom Finanzausschuss in seiner Sitzung am 9.10.24 positiv aufgenommen worden (s. Seite 38 dieser Ausgabe).

**Anwendung:** Gilt für Kraftfahrzeuge, die nach dem 31.12.23 angeschafft werden.

### Einlagen junger Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG)

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

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2024.

### Temporäre Wiedereinführung der degressiven AfA (§ 7 Abs. 2 S. 1 EStG)

Die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die zum 31.12.22 auslief, soll aufgrund der derzeitigen Krisensituation auch für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden können, die nach dem 31.3.24 und vor dem 1.1.25 angeschafft oder hergestellt worden sind. Die temporäre Begrenzung soll Anreize für zügige Investitionsentscheidungen setzen.

**Beachten Sie** | der anzuwendende Prozentsatz darf höchstens das Zweifache des bei der linearen Jahres-AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 20 % nicht übersteigen!

### Temporäre degressive AfA für Wohngebäude (§ 7 Abs. 5a EStG)

Auch für Gebäude, die Wohnzwecken dienen und die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, wird zeitlich befristet eine degressive Abschreibung i. H. v. 5 % eingeführt.

**PRAXISTIPP** | Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung erfolgt die AfA zeitanteilig. Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht, zur linearen AfA nach § 7 Abs. 4 EStG zu wechseln. Solange die degressive Absetzung vorgenommen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen nicht zulässig. Soweit diese eintreten, kann zur linearen AfA gewechselt werden.

Temporäre  
Begrenzung soll  
Investitionen  
anschieben

Degressive AfA von 5%,  
im Anschaffungs- oder  
Herstellungsjahr  
aber nur zeitanteilig

**Anwendungsbereich:** Die degressive AfA kann für alle Wohngebäude, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR belegen sind, in Anspruch genommen werden. Die degressive AfA kann erfolgen, wenn mit der Herstellung nach dem 30.9.23 und vor dem 1.10.29 begonnen wird. Im Fall der Anschaffung ist die degressive AfA nur dann möglich, wenn der obligatorische Vertrag nach dem 30.9.23 und vor dem 1.10.29 rechtswirksam abgeschlossen wird.

Wohngebäude innerhalb der EU oder des EWR begünstigt

**Erweiterung der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (§ 7b EStG)**  
Die Sonderabschreibungen für den Mietwohnungsneubau können u. a. dann in Anspruch genommen werden, wenn durch Baumaßnahmen auf Grund eines nach dem 31.8.18 und vor dem 1.1.22 oder nach dem 31.12.22 und vor dem 1.10.29 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neue, bisher nicht vorhandene, Wohnungen hergestellt werden (§ 7b Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen in diesen Fällen 5.200 EUR (bisher: 4.800 EUR) je qm Wohnfläche nicht übersteigen (§ 7b Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG).

Die max. Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen wird von bisher 2.500 EUR auf 4.000 EUR je qm Wohnfläche angehoben.

**Erhöhung der Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 5 EStG)**

Die Sonderabschreibung betrug bis zu 20 % der Investitionskosten und gilt für Betriebe, die die Gewinngrenze von 200.000 EUR im Jahr, das der Investition vorangeht, nicht überschreiten. Nunmehr können bis zu 40 % der Investitionskosten abgeschrieben werden.

Abschreibung von bis zu 40 % der Investitionskosten

**Anwendung:** Gilt für Anschaffung von Wirtschaftsgütern nach dem 31.12.23.

**Anhebung des Pauschbetrags für Berufskraftfahrer (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5b S. 2 EStG)**

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

**Anwendung:** Ab VZ 2024.

**Abfindung einer Kleinbetragsrente während der Auszahlungsphase (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG)**

Bei der Basisrente ist nun – analog zur Riester-Rente – auch während der Auszahlungsphase die Abfindung einer Kleinbetragsrente möglich, wenn die bisherige Rente aufgrund der Durchführung des Versorgungsausgleichs den Wert einer Kleinbetragsrente erreicht oder diesen Wert unterschreitet. Dies dient der Steuervereinfachung bei der Auszahlung von Kleinstbeträgen.

Steuervereinfachung bei der Auszahlung von Kleinstbeträgen

**PRAXISTIPP |** Auszahlungen zur Abfindung einer Kleinbetragsrente zu Beginn der Auszahlungsphase eines zertifizierten Basisrentenvertrages sind bereits nach geltendem Recht zulässig. Wenn ein sich bereits in der Auszahlungsphase befindender Basisrentenvertrag anlässlich der Durchführung eines Versorgungsausgleichs zulasten der ausgleichspflichtigen Person geteilt wird, reduziert sich die der ausgleichspflichtigen Person zustehende laufende Rentenzahlung.

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2024.

Ab VZ 2028 soll die 60 %-Grenze wieder angewandt werden

Für die Kohorte 2023 beträgt der Besteuerungsanteil nur noch 82,5 %

Freigrenze steht jedem Ehegatten gesondert zu

Thesaurierungsvolumen steigt deutlich an

#### Anhebung des Prozentsatzes der Mindestbesteuerung beim Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG)

Für die VZ 2024 bis 2027 wird der Verlustvortrag auf 70 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt. Ab dem VZ 2028 soll bei der sog. Mindestgewinnbesteuerung die Prozentgrenze von 60 % wieder angewandt werden.

**Beachten Sie** | Die Erweiterungen des Verlustvortrags gelten auch für die Körperschaftsteuer (§§ 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 31 Abs. 1 S. 1 KStG).

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2024.

#### Verlangsamung der Abschmelzung des Versorgungsfreibetrags (§ 19 Abs. 2 S. 3 EStG)

Beginnend mit dem Jahr 2023 verringert sich der anzuwendende Prozentwert zur Bemessung des Versorgungsfreibetrages nicht mehr in jährlichen Schritten von 0,8 Prozentpunkten, sondern nur noch in jährlichen Schritten von 0,4 Prozentpunkten. Der Höchstbetrag sinkt ab dem Jahr 2023 um jährlich 30 EUR und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag um jährlich 9 EUR.

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2023.

#### Reduzierung des Anstiegs des Besteuerungsanteils bei der Rentenbesteuerung (§ 22 Nr. 1 S. 3 EStG)

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

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2023.

#### Anhebung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 Abs. 3 S. 5 EStG)

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

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2024.

#### Maßnahmen zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG)

Die Thesaurierungsbegünstigung wird verbessert durch eine Erhöhung des begünstigungsfähigen Gewinns um die gezahlte Gewerbesteuer und die Beträge, die zur Zahlung der Einkommensteuer nach § 34a Abs. 1 EStG entnommen werden. Hierdurch wird die steuerliche Belastung nicht entnommener Gewinne von Personenunternehmen vermindert und die Eigenkapitalbildung verbessert. Darüber hinaus wird Gestaltungsmodelle entgegengetreten, die der Zielsetzung des § 34a EStG entgegenlaufen. Damit steht künftig ein höheres Thesaurierungsvolumen zur Verfügung.

**Anwendung:** Die neuen Regelungen bei der Thesaurierungsbegünstigung sind erstmals für den VZ 2024 anzuwenden. Ausführliche Praxistipps dazu finden Sie unter Gliederungspunkt 4.5.

**Keine Fünftelungsregelung mehr beim Lohnsteuerabzug (§ 39b Abs. 3 S. 9 und 10 EStG)**

Im Unterschied zur derzeitigen Gesetzeslage kann die Tarifermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG für bestimmte Arbeitslöhne (Entschädigungen, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten) nicht bereits bei der BE-Rechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden (vgl. hierzu auch Niemann, DB 23, 1944, 1945).

**PRAXISTIPP |** Die Tarifermäßigung können Arbeitnehmer aber weiterhin im Veranlagungsverfahren geltend machen.

**Anwendung:** Gilt erstmals für den Lohnsteuerabzug 2025.

**Beschränkte Einkommensteuerpflicht von Arbeitnehmern bei Homeoffice und mobilem Arbeiten (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG)**

Die Neuregelung betrifft in erster Linie grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen diese Arbeitnehmer nur, soweit sie ihre Tätigkeit im Inland ausüben oder verwerten. Um für bestehende und für zukünftige DBA-Regelungen das bestehende Hindernis des Fehlens einer umfassenden beschränkten Steuerpflicht zu beheben, wird die Vorschrift ergänzt. Die nicht selbstständige Arbeit gilt daher nun als im Inland ausgeübt oder verwertet, soweit die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübt wird und ein mit dem Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes DBA oder eine zwischenstaatliche Vereinbarung für diese im Ansässigkeitsstaat oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübte Tätigkeit Deutschland ein Besteuerungsrecht zuweist.

**SIEHE AUCH**  
Gliederungspunkt 4.5

**INFORMATION**  
siehe Niemann in:  
DB 23, 1944 f.

Grenzüberschreitend  
tätige Arbeitnehmer  
ohne Wohnsitz im  
Inland betroffen

**Anwendung:** Gilt für Einkünfte nach dem 31.12.23.

**Antragsveranlagung für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. d EStG)**

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

Anwendungsbereich  
der Regelung wird  
erweitert

**PRAXISTIPP |** Damit wird für außerordentliche Einkünfte i.S.v. § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und 4 EStG nunmehr auch Arbeitnehmern, die nicht Staatsangehörige eines EU/EWR-Staates sind und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, die Möglichkeit der Antragsveranlagung eröffnet.

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2025.

Grenze wird auf 10.000 EUR verdoppelt

#### **Erhöhung der Freigrenze für den Quellensteuereinbehalt (§ 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 1 und S. 2 EStG)**

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

**Anwendung:** Gilt für nach dem 31.12.23 zugeflossene Vergütungen

#### **Keine Besteuerung der sog. „Dezemberhilfe 2022“ (§§ 123 bis 126 EStG)**

Auf die Besteuerung der Dezember-Soforthilfe für die hohen Kosten für Erdgas soll verzichtet werden. Die Regelungen werden daher ersatzlos gestrichen.

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2023.

#### **Erleichterungen bei der Zuwendungsbestätigung (§ 50 EStDV)**

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

**Anwendung:** Gilt erstmals für Zuwendungen nach dem 31.12.24.

#### **Änderungen des FZulG**

Förderfähiger Wert je Arbeitsstunde wird deutlich angehoben

#### **Verbesserte Förderung der Eigenleistungen eines Einzelunternehmers/ Mitunternehmers (§ 3 FZulG)**

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

Die Förderung nach dem FZulG erfolgt bisher nur in Bezug auf die dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslöhne von im Forschungs- und Entwicklungsvorhaben beschäftigten Arbeitnehmern, die Eigenleistung eines Einzelunternehmers sowie anteilig in Bezug auf das Entgelt für Auftragsforschung.

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.23 beginnen, wird die Forschungszulage auf im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben genutzte abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die für die Durchführung des Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich und unerlässlich sind, ausgeweitet (§ 3 Abs. 3a FZulG). Außerdem werden nun für

in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben 70 % (bisher 60 %) der Kosten, die der Auftraggeber für den Auftrag aufwendet, als förderfähige Aufwendungen berücksichtigt.

Die Bemessungsgrundlage umfasst die im Wirtschaftsjahr entstandenen förderfähigen Aufwendungen und beträgt grundsätzlich 2 Mio. EUR. Mit dem Zweiten Corona Steuerhilfegesetz wurde die maximale Bemessungsgrundlage für den Zeitraum vom 1.7.20 bis 30.6.26 befristet auf 4 Mio. EUR verdoppelt. Die maximale Bemessungsgrundlage wird entfristet und auf 12 Mio. EUR verdreifacht (§ 3 Abs. 5 FZulG).

**PRAXISTIPP** | Die Forschungszulage beträgt für alle Anspruchsberechtigten 25 % der Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 5 FZulG. Anspruchsberechtigte, die als kleines und mittleres Unternehmen i.S.d. KMU-Definition des Anhang I der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung gelten, können zusätzlich eine Erhöhung der Forschungszulage um zehn Prozentpunkte beantragen (§ 4 Abs. 1 S. 2 FZulG).

**Anwendung:** Die Neuregelungen gelten ab dem Tag der Verkündung.

### Änderung des GewStG

#### Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze für Grundstückunternehmen bei der erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 1 S. 3 Buchst. b GewStG)

Um neue Anreize für den Ausbau der Solarstromerzeugung und den Betrieb von Ladesäulen zu setzen, steigt bei der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen die Unschädlichkeitsgrenze von 10 % auf 20 %.

Maximale BMG wird entfristet und verdreifacht

**PRAXISTIPP** | Grundstücksunternehmen können ihr Engagement im Bereich der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien i.S.d. § 3 Nr. 21 EEG oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder somit ausweiten und gleichwohl weiterhin die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen.

**Anwendung:** Gilt ab Erhebungszeitraum 2023.

### Änderungen des KStG

#### Ausweitung der Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsbesteuerung auf alle Personengesellschaften (§ 1a Abs. 1 S. 1 bis 4 KStG)

Bislang waren nur Personenhands- und Partnerschaftsgesellschaften optionsberechtigt. Nunmehr erhalten auch eGbR die Möglichkeit, zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren.

Unschädlichkeitsgrenze steigt auf 20 %

**Beachten Sie** | s. ausführlich unter Gliederungspunkt 4. Besteuerung von Personenunternehmen.

Auch eGbR kann jetzt optieren

#### Ausweitung der Option zur Körperschaftsbesteuerung für Kommanditgesellschaften (§ 1a Abs. 2 S. 2 KStG)

Der Gesetzgeber hat nunmehr in einer Ergänzung sichergestellt, dass die steuerneutrale Ausübung der Option nicht allein dadurch ausgeschlossen

**SIEHE AUCH**  
Gliederungspunkt 4.

Zufluss wird erst bei tatsächlicher Entnahme angenommen

Änderung gilt auch für die GewSt

wird, dass in Sonderfällen, in denen die Beteiligung an einer Komplementärin einer optierenden KG (i. d. R. eine zu 0 % beteiligte GmbH) eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, diese Beteiligung nicht in die optierende Gesellschaft miteingebracht wird.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

**Zufluss bei beherrschenden Gesellschaftern einer optierenden Personengesellschaft (§ 1a Abs. 3 S. 5 KStG)**

Bekanntlich wird bei einer echten Kapitalgesellschaft der Zufluss bei einem beherrschenden Gesellschafter bereits mit dem Ausschüttungsbeschluss fingiert. Im Unterschied dazu sieht das Gesellschaftsrecht bei Personengesellschaften keinen besonderen Ausschüttungsbeschluss vor. Deshalb wird nun auch bei beherrschenden Gesellschaftern einer optierenden Personengesellschaft ein kapitalertragsteuerpflichtiger Zufluss erst bei tatsächlicher Entnahme angenommen.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

**Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze für die Steuerbefreiung von Wohnungsgenossenschaften- und Vereinen (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 S. 3 KStG)**

Wohnungsgenossenschaften und -vereine erhalten nun auch dann die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG, wenn ihre übrigen Einnahmen nur wegen der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen zwar die Unschädlichkeitsgrenze von 10 % der Gesamteinnahmen übersteigen, die Einnahmen aus diesen Stromlieferungen aber nicht 30 % (bisher 20 %) ihrer Gesamteinnahmen übersteigen.

**PRAXISTIPP** | Die Änderung gilt auch für die Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 15 GewStG).

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2023.

**Verluste bei ertragsteuerlicher Organschaft (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG)**

Die Regelung zur doppelten Verlustberücksichtigung bei ertragsteuerlicher Organschaft wird gestrichen. Nach dieser Regelung bleiben negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Die Regelung sollte verhindern, dass sich bei doppelansässigen Gesellschaften Verluste im In- und Ausland doppelt oder entsprechend nationalen Regelungen ausländischer Staaten stets zulasten der Bundesrepublik Deutschland auswirken. Nach der Gesetzesbegründung ist die Regelung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG mit der Einführung von § 4k Abs. 4 EStG überflüssig geworden.

**Anwendung:** Gilt ab VZ 2024

## Änderungen des UmwStG

### Änderung der Nachspaltungsveräußerungssperre (§ 15 Abs. 2 UmwStG)

Hintergrund der Gesetzesänderung: Nach § 15 Abs. 2 UmwStG ist ein Buch- oder Zwischenwertansatz im Fall einer Spaltung u. a. ausgeschlossen, wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden (§ 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG). Davon ist nach § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden. Der BFH hatte im Urteil vom 11.11.21 (I R 39/18) noch entschieden, dass § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG nur die Grundlage für die Vermutung des S. 4 bilde und kein eigenständiger Ausschlussgrund für eine Buchwertfortführung sei. Dadurch eröffneten sich aus Sicht des Gesetzgebers ungerechtfertigte Gestaltungsmöglichkeiten zur steuerfreien Veräußerung von Teilbetrieben, die in Widerspruch zu den gesetzgeberischen Zielen des Umwandlungssteuergesetzes stehen, Unternehmen die Anpassung ihrer rechtlichen Strukturen an veränderte Umstände des Wirtschaftslebens zu erleichtern (BT-Drs. 12/6885 S. 14). Die Veräußerung von Unternehmensteilen an außenstehende Dritte sollte damit gerade nicht gemeint sein.

Kontergesetz schreibt Auffassung der Finanzverwaltung nun fest

**Anwendung:** Gilt erstmals für Spaltungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem 14.7.23 erfolgt.

Stichtag ist der 14.7.23

## Ausgewählte Änderungen des UStG

### Leistungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG)

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

Keine Prüfung der Wettbewerbsrelevanz bei Zweckbetrieben nach § 65 AO

Zudem wird in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 4 UStG klargestellt, dass nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG begünstigte Leistungen auch dann vorliegen, wenn die von dem jeweiligen gemeinnützigen Zweck erfassten Personen entweder Empfänger der Leistung sind oder, wie z. B. bei Inklusionsbetrieben, bei der Leistungserbringung mitwirken.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

### Obligatorische Verwendung der E-Rechnung (§ 14 Abs. 1 S. 2 bis 8, Abs. 2, 3 und 6 S. 2 UStG, § 27 Abs. 39 UStG, §§ 33, 34 UStDV)

Auf Grundlage der aktuellen Fassung der MwStSystRL war in § 14 UStG bislang der Vorrang der Papierrechnung vor der elektronischen Rechnung (E-Rechnung) geregelt. Ausstellung und Empfang einer E-Rechnung waren nur vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers möglich. Ab 1.1.25 muss nun jedes Unternehmen und jeder Selbstständige elektronische Rechnungen annehmen.

Vorrang der Papierrechnung damit „Geschichte“

## SIEHE AUCH

## Gliederungspunkt 3.1



Mehr Unternehmer  
genießen das  
Privileg einer  
USt-Jahreserklärung

**Beachten Sie** | Am 15.10.24 ist auch endlich das lang ersehnte BMF-Schreiben zu dieser Thematik veröffentlicht worden (III C 2 - S 7287-a/23/10001 :007). Die Auswirkungen stellen wir im Detail im Bereich „Hinweise für alle Unternehmen“ unter Gliederungspunkt 3.1 dar.

**Vereinfachungen im Umsatzsteuervoranmeldungsverfahren (§ 18 UStG)**

Auf die Übermittlung einer Umsatzsteuervoranmeldung wird bei Kleinunternehmern i. S. v. § 19 Abs. 1 UStG grundsätzlich verzichtet. Um Unternehmer von den mit der Voranmeldung verbundenen Bürokratiekosten zu entlasten, wird zudem künftig der Schwellenwert auf 2.000 EUR (zuvor 1.000 EUR) angehoben. Dadurch müssen mehr Unternehmer lediglich eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgeben.

**Anwendung:** Gilt ab Besteuerungszeitraum 2025.

**Befreiung von der Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG)**

Kleinunternehmer sind künftig grundsätzlich von der Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr befreit.

**Beachten Sie** | Dies gilt jedoch nicht für die Fälle des § 18 Abs. 4a UStG. Auch bei Aufforderung zur Abgabe durch das Finanzamt (vgl. § 149 Abs. 1 S. 2 AO) bleibt die Erklärungspflicht noch bestehen.

**Anwendung:** Gilt ab Besteuerungszeitraum 2024.

**Erhöhung des Schwellenwertes bei der Wahl zur Ist-Besteuerung (§ 20 S. 1 Nr. 1 UStG)**

Die Möglichkeit der BE-Rechnung der Steuer nach vereinnahmten statt vereinbarten Entgelten soll zukünftig bis zu einem Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) von 800.000 EUR (zuvor: 600.000 EUR) gegeben sein.

**PRAXISTIPP** | Der Übergang zur Ist-Besteuerung ist antragsgebunden.

**Anwendung:** Gilt ab Besteuerungszeitraum 2024.

### 1.3 Gesetz zur Verlängerung der Tarifermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Eng verknüpft mit dem Zustandekommen des Wachstumschancengesetz im Vermittlungsausschuss ist das am 5.7.24 vom Bundestag verabschiedete Gesetz zur Verlängerung der Tarifermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Streichung der Agrardiesel-Vergünstigungen wurde von der Ampel-Koalition „erkauf“ mit der Zusage kompensierender steuerlicher Entlastungen. Der Bundesrat hat dem Gesetzesvorhaben mittlerweile am 27.9.24 zugestimmt.

Schwellenwert  
deutlich angehoben

Verlängerung der  
Tarifermäßigung als  
„Gegengeschäft“

### Verlängerung der Tarifermäßigung nach § 32c EStG

Hintergrund ist das Anliegen der Bundesregierung, eine Abmilderung von Gewinnschwankungen infolge des Klimawandels und allgemein schwankender Witterungsbedingungen für Land- und Forstwirte zu erreichen. Dazu soll die Regelung des § 32c EStG, die bis zum VZ 2022 befristet war, bis 2028 befristet fortgeführt werden. Durch die Tarifermäßigung wird die Einkommensteuer auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf den Betrag ermäßigt, der sich ergäbe, wenn diese Einkünfte gleichmäßig auf einen Drei-Jahres-Zeitraum verteilt würden (2023 bis 2025 sowie 2026 bis 2028). Somit wird bei schwankenden Gewinnen die steuerliche Progressionswirkung abgemildert.

Befristete  
Fortführung bis  
VZ 2028

**PRAXISTIPP** | Die Tarifermäßigung i. S. d. § 32c EStG kann nur alle drei Jahre im Rahmen der Einkommensteuererklärung mit Auswirkung auf die drei vorangegangenen VZ beantragt werden. Die Wirkung wird jeweils im dritten VZ eines Beobachtungszeitraums erzielt. Die für die ersten beiden VZ gezahlte Einkommensteuer wird im Ergebnis angerechnet. Eine Erhöhung des Steuertarifs zulasten der Land- und Forstwirte erfolgt nicht.

## 1.4 Jahressteuergesetz 2024

Das Gesetzgebungsverfahren ist hier noch nicht abgeschlossen. Der Bundestag hat am 18.10.24 den von der Bundesregierung eingebrachten und vom Finanzausschuss geänderten Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 mit umfangreichen Änderungen angenommen. Das Gesetz bedarf noch der Zustimmung des Bundesrates, die am 22.11.24 erteilt werden könnte.

Zustimmung des  
Bundesrates steht  
noch aus

### Änderungen der AO

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

Durch die Änderung in S. 3 soll sichergestellt werden, 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.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

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

In den Katalog der gemeinnützigen Zwecke soll die Förderung wohngemeinnütziger Zwecke aufgenommen werden. Dies ist die vergünstigte Wohnraumüberlassung an Personen i. S. v. § 53 AO. § 53 Nr. 2 AO 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 soll es das Sechsfache des Regelsatzes sein. Die Hilfebedürftigkeit muss zu Beginn des jeweiligen Mietverhältnisses vorliegen.

Hilfsbedürftigkeit  
muss zu Beginn des  
Mietverhältnisses  
vorliegen

**Ende des Zinslaufs wird ausdrücklich festgeschrieben****Angleichung der Begünstigung bei Wohngebäuden und Gewerbeeinheiten****INFORMATION**  
Mögliche Folgeprobleme

**PRAXISTIPP** | Folgeprobleme bei Anwendung der Steuerbefreiung können sich ergeben bei zuvor gebildeten IAB oder im Zusammenhang mit der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht (hierzu aktuell: FG Köln 14.3.24, 7 V 10/24, Beschw. BFH III B 24/24 (AdV); FG Nürnberg 1.3.24, 5 V 1163/23).

**Anwendung:** Gilt für Anlagen, die nach dem 31.12.24 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 S. 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 S. 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 ausgeübt werden können (§ 3a Abs. 1 S. 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 Abs. 3 EStG einzubeziehen sind.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

#### Erweiterung des Umfangs des zu übersendenden Datensatzes der E-Bilanz (§ 5b EStG)

Die gesetzliche Verpflichtung zur Übermittlung der sog. E-Bilanz soll auf die zugrunde liegenden Kontennachweise, das Anlagenverzeichnis sowie die Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG und § 5a Abs. 4 EStG erstreckt werden. Die Übermittlungsverpflichtung für den Anlagenpiegel, die sich bislang zum Teil aus handelsrechtlichen Regelungen ergibt, wird jetzt ausdrücklich in § 5b Abs. 1 EStG geregelt. Jede für steuerliche Zwecke zu erstellende Bilanz ist ebenfalls von der Übermittlungsverpflichtung umfasst. Das gilt auch für Anhang, Lagebericht, Prüfungsbericht und die Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 S. 2 und § 5a Abs. 4 EStG.

**Anwendung:** Die Übermittlungsverpflichtung der Kontennachweise gilt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.24 beginnen. Die weiteren neuen Übermittlungsverpflichtungen finden erst für Wirtschaftsjahre Anwendung, die nach dem 31.12.27 beginnen.

#### Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften (§ 6 Abs. 5 EStG)

§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG soll zukünftig die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ermöglichen.

**Beachten Sie |** Eine Beteiligungsidentität an Mitunternehmerschaften für Zwecke des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG liegt nach dem Willen des Gesetzgebers 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. Eine Beteiligung als Treuhänder soll schädlich sein, selbst

Steuerliche  
Wahlrechte gelten  
auch in Fällen der  
Restschuldbefreiung

Übermittlungsverpflichtung  
und -umfang völlig  
neu geregelt

Erweiterung des  
Katalogs um neuen  
Anwendungsfall

**Änderung gegenüber dem Regierungsentwurf**

wenn dieser nicht selbst als Mitunternehmer anzusehen ist. Unschädlich sollen allerdings 0 %-Beteiligungen (z. B. einer Komplementär-GmbH) sein.

**Option zur Anwendung der alten Rechtslage**

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.

**Anwendung:** Gilt rückwirkend für alle offenen Fälle.

**■ Wichtige Vertrauenschutzregelung**

Auf gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer zum Zeitpunkt der Übertragung soll aus Vertrauenschutzgründen für Übertragungen vor dem 12.1.24 von einer Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG abgesehen werden können (§ 52 Abs. 12 EStG).

**Rückkehr zur Subjektbezogenheit des Statuswechsels****Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 S. 7 EStG bzw. § 16 Abs. 3 S. 5 EStG**

In Reaktion auf das BFH-Urteil vom 15.7.21 (IV R 36/18), mit dem eine teleologische Reduktion der in § 6 Abs. 5 S. 6 EStG geregelten sog. Körperschaftsteuerklausel vorgenommen wurde, soll die bisherige Verwaltungsauffassung im Sinne einer Subjektbezogenheit des Statuswechsels gesetzlich normiert werden. Damit stellt auch der Wechsel von der Zurechnung von einem Körperschaftsteuersubjekt zu einem anderen Körperschaftsteuersubjekt eine Sperrfristverletzung i. S. v. § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG dar. Die Regelung soll entsprechend auch für die Körperschaftsteuerklausel im Zusammenhang mit der Realteilung gelten (§ 16 Abs. 3 S. 5 EStG). Die Änderung entspricht einer Forderung des Bundesrates.

**SIEHE AUCH**  
Gliederungspunkt 4.4

**Anwendung:** Die Regelungen sollen aber nicht rückwirkend in allen offenen Fällen gelten, sondern für Übertragungen von Wirtschaftsgütern, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses des Bundestags – **also nach dem 18.10.24** – erfolgen (siehe im Einzelnen auch Gliederungspunkt 4.4).

**Gebäudeabschreibung nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums einer Sonderabschreibung (§ 7a Abs. 9 EStG)**

Die Neuregelung 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 Abs. 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.

**Anwendung:** Gilt ab dem 1.1.23.

**Anpassung bei den Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)**

Ab dem VZ 2025 wird die Begrenzung von zwei Dritteln der Aufwendungen auf 80 % der Aufwendungen und der Höchstbetrag der als Sonderausgaben abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten von 4.000 EUR je Kind auf 4.800 EUR je Kind erhöht.

Im Regierungsentwurf  
so nicht vorgesehen

**Ausweitung des Sonderausgabenabzugs von Vorsorgeaufwendungen bei Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen (§ 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG)**

Vom Ausschluss des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben bei Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen soll aus unionsrechtlichen Gründen nach § 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG eine Ausnahme gemacht werden, soweit die Vorsorgeaufwendungen mit in der EU, im EWR oder in der Schweiz erzielten Einnahmen „aus nicht selbstständiger Tätigkeit“ im Zusammenhang stehen, diese Einnahmen nach einem DBA im Inland steuerfrei sind und der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen zulässt.

Keine Berücksichtigung  
der Aufwendungen im  
Beschäftigungsstaat?

**Beachten Sie** | Die Ausnahmeregelung soll über Arbeitnehmereinkünfte hinaus Anwendung finden (z. B. auch auf Renteneinkünfte oder Einnahmen aus einer freiberuflichen Tätigkeit).

**Anwendung:** Gilt in allen offenen Fällen.

**Neuregelung zu Bonusleistungen (§ 10 Abs. 2b S. 2 und 3 EStG)**

Auf der Grundlage von § 65a SGB V erbrachte Bonusleistungen sollen zukünftig bis zu einer Höhe von 150 EUR pro versicherte Person und Beitragsjahr nicht als Beitragserstattung gelten; diese Summe übersteigende Bonusleistungen sollen zukünftig dagegen stets als Beitragserstattung gelten.

Steuerpflichtiger  
kann Einstufung als  
Beitragserstattung  
entkräften

**Beachten Sie** | Der Steuerpflichtige kann aber nachweisen, dass Bonuszahlungen in Höhe des übersteigenden Betrages nicht als Beitragserstattung zu qualifizieren sind.

**Anwendung:** Gilt ab dem VZ 2025.

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

Der Anwendungsbereich von § 17 Abs. 6 EStG ist infolge der Anpassungen von § 27 Abs. 3 UmwStG erweitert worden. Es war aus Sicht des Gesetzgebers notwendig geworden, 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) Anteiltauschs oder einer (steuerbegünstigten) Sacheinlage nach den Vorschriften des UmwStG entstanden sind, dem Anwendungsbereich von § 17 Abs. 6 EStG.

**Beachten Sie** | 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

**Ausweitung auf  
Anteile an verbunde-  
nen Unternehmen**

Fällen zur Anwendung, in denen bei der Einbringung der Buchwert oder ein Zwischenwert zum Ansatz kam.

**Anwendung:** Gilt rückwirkend zum 1.1.25.

**Erweiterung des Anwendungsbereichs der Steuervergünstigung bei Vermögensbeteiligungen von Arbeitnehmern (§ 19a EStG)**

Zukünftig sollen 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.

**Beachten Sie** | Der Anteil an einem Konzernunternehmen soll jedoch nur dann steuerbegünstigt übertragen werden können, wenn die Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG in Bezug auf die Gesamtheit aller Konzernunternehmen nicht überschritten werden und die Gründung keines Konzernunternehmens mehr als 20 Jahre zurückliegt.

**Anwendung:** Die Regelung soll rückwirkend ab VZ 2024 gelten.

**Entgelte von dritter Seite (§ 20 Abs. 3 S. 2 EStG)**

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

**Verlustverrechnungskreis bei Termingeschäften (§ 20 Abs. 6 EStG)**

Die besonderen Verlustverrechnungskreise für Termingeschäfte und Forderungsausfälle werden aufgehoben. Bestehende Verlustvorträge aus Termingeschäften und Forderungsausfällen sollen in allen offenen Fällen uneingeschränkt mit allen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar sein. Dem Vereinfachungsaspekt der Abgeltungsteuer soll damit wieder mehr Bedeutung zukommen. Gleichzeitig soll den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Verlustverrechnungsbeschränkung Rechnung getragen werden (vgl. Beschluss des BFH vom 7.6.24, VIII B 113/23).

**Anwendung:** Gilt grds. in allen offenen Fällen. Zu den praktischen Auswirkungen der rückwirkenden Aufhebung des § 20 Abs. 6 S. 6 EStG durch das JStG 2024 bei ausgefallenen Finanzierungshilfen des Gesellschafters siehe ausführlich Ott, GStB 24, 413 ff.

**Anteile an Gesamthandsgemeinschaften bei privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 1 S. 4 EStG)**

Als Reaktion auf das Urteil des BFH vom 26.9.23 (IX R 13/22, DB 24, 160) soll in § 23 EStG eine Anpassung vorgenommen werden. Hier sollen die Wörter „Gesamthandsvermögen“ ergänzt werden. Der BFH hatte entschieden, dass der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft nicht als anteilige Anschaffung eines zur Gesamthand einer Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks zu werten ist und ist damit sowohl von seiner bisherigen Rechtsprechung (BFH 20.4.04, IX R 5/02, BStBl II 04, 987) als auch von der

**ARCHIV**

Ausgabe 11 | 2024  
Seiten 413–422

**Kontergesetz zu  
BFH IX R 13/22**

Verwaltungsauffassung (BMF 14.3.06, BStBl I 06, 253, Rz. 43) abgewichen. Nunmehr soll die Anwendbarkeit von § 23 EStG sichergestellt werden.

**Anwendung:** Die Regelung soll in allen offenen Fällen greifen.

**Abziehbarkeit von Unterhaltsaufwendungen (§ 33a Abs. 1 S. 12 EStG)**

Ein Abzug von Unterhaltsaufwendungen bei Zahlung von Geldzuwendungen wird künftig nur durch Banküberweisung anerkannt. Bislang 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.

Mitgenommenes  
Bargeld keine  
Alternative mehr

**Anwendung:** Gilt ab dem VZ 2025.

**Haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen (§ 35a Abs. 5 S. 3 EStG)**

Voraussetzung für alle Steuerermäßigungen ist nach § 35a Abs. 5 S. 3 EStG der Erhalt einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringens. Nach Auffassung des BFH (12.4.22, VI R 2/20) ging dies aus dem bisherigen Wortlaut des § 35a Abs. 5 S. 3 EStG im Hinblick auf Pflege- und Betreuungsleistungen nicht eindeutig hervor.

Rechnung und  
Zahlung auf Konto  
des Leistenden

**Anwendung:** Gilt ab dem VZ 2025.

**Freibetrag für das Lohnsteuerabzugsverfahren bei dauerndem Getrenntleben von Ehegatten/Lebenspartnern (§ 39a Abs. 1 Nr. 9 EStG)**

Nach der Neuregelung 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.

Anteiliger Entlastungsbetrag für  
Alleinerziehende im  
LSt-Abzugsverfahren

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

**Verschiebung der Frist für die Antragstellung des Lohnsteuerfreibetrags (§ 39a Abs. 2 EStG)**

Die Frist für die Antragstellung des Lohnsteuerfreibetrags soll auf den 1.11. des Vorjahres, für das der Freibetrag gelten soll, verschoben werden.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

**Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets (§ 40 Abs. 2 EStG)**

Die geplante Erweiterung der bisherigen Pauschalbesteuerungsvorschriften um Möglichkeiten zur Nutzung moderner Fortbewegungsmöglichkeiten (wie z. B. E-Scooter, Sharing-Angebote und Fahrdienstleistungen) ist nach Intervention des Bundesrates „vom Tisch“.

Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets gestrichen

Ausnahmsweise  
schriftliche oder  
elektronische  
Erklärung möglich

Neuer Vorstoß zur  
Missbrauchsbe-  
kämpfung

Ausnahmeregel  
für Härtefälle

#### **Ausübung lohnsteuerlicher Pauschalierungswahlrechte (§ 40 Abs. 4 EStG)**

Die Ausübung aller lohnsteuerlichen Pauschalierungswahlrechte soll nunmehr grundsätzlich durch Übermittlung bzw. Abgabe einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung erfolgen.

**Beachten Sie |** Von der Ausübung des Wahlrechts zu trennen ist der ggf. vorher notwendige Antrag (vgl. § 40 Abs. 1 und § 37a Abs. 1 EStG).

Abweichend hiervon soll der Arbeitgeber für den Prüfungszeitraum einer Lohnsteuer-Außenprüfung das Pauschalierungswahlrecht auch durch schriftliche oder elektronische Erklärung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt ausüben können. Diese Erklärung ist dann spätestens bis zur Bestdokument der aufgrund der Lohnsteuer-Außenprüfung erlassenen Bescheide abzugeben. In diesem Fall wird die pauschale Lohnsteuer vom Betriebsstättenfinanzamt durch Steuerbescheid festgesetzt.

**Anwendung:** Gilt in allen offenen Fällen.

#### **Einführung eines einheitlichen Meldestandards für Dividenden nach der EU-FASTER-Richtlinie (§ 45b EStG)**

Der Meldestandard zur Missbrauchsbekämpfung bei Dividendenzahlungen nach dem AbzugStEntModG wird an den Meldestandard der FASTER-Richtlinie angepasst. Meldeinhalte und -verfahren sollen für betroffene grenzüberschreitende wie innerstaatliche Zahlungen langfristig vereinheitlicht und auch Zwischenverwahrstellen von den Haftungsregeln erfasst werden.

**Anwendung:** Gilt für Dividenden, die nach dem 31.12.26 zufließen.

#### **Verbindliche elektronische Antragstellung auf Erstattung des Bausteuera- zugsbetrages (§ 48c EStG)**

Geplant ist die Einführung einer verbindlichen elektronischen Antragstellung auf Erstattung des Bausteueraabzugsbetrages. Vorgesehen ist jedoch eine Ausnahme in Härtefällen.

**Anwendung:** Gilt ab 2026.

#### **Erweiterung des Kreises der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f EStG)**

Als inländische Einkünfte i. S. d. beschränkten Einkommensteuerpflicht sollen zukünftig auch Einkünfte aus nichtselbstständiger 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 soll eine Besteuerungslücke geschlossen werden.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

#### **Elektronische Beantragung von Kindergeld (§ 67 S. 1 EStG)**

Die elektronische Antragstellung wird zukünftig zum Regelfall. Eine elektronische Antragstellung soll ausschließlich nach amtlich vorgeschriebenem

Datensatz über die amtlich vorgeschriebene Schnittstelle zulässig sein (z. B. keine einfache E-Mail!).

**Beachten Sie |** Eine Antragstellung durch Übersendung eines Antrags in Papierform soll auch weiterhin zulässig sein.

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

### Änderungen des ErbStG

#### Erhöhung des Erbfallkostenpauschbetrags (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG)

Der Pauschbetrag soll von 10.300 EUR auf 15.000 EUR erhöht werden, und nicht – wie vom Bundesrat gefordert – auf 20.000 EUR.

Erhöhung des Pauschbetrags auf 15.000 EUR

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

#### Regelung einer anteiligen Abzugsfähigkeit von Nachlassverbindlichkeiten in Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§ 10 Abs. 6 und 6b ErbStG)

Diese Abzugsfähigkeit soll entsprechend dem Anteil, mit dem der Vermögensanfall der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, möglich sein.

Abziehbarkeit als Reaktion auf die EuGH-Rechtsprechung

**Hintergrund:** Der EuGH hatte entschieden, dass die bisher durch § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG geregelte Nichtabzugsfähigkeit von Pflichtteilsverbindlichkeiten bei beschränkter Steuerpflicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt (EuGH 21.12.21, Rs. C-394/20).

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

Informationsaustausch mit Drittstaat muss sichergestellt sein

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

Der Befreiungsabschlag soll 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.

**Beachten Sie |** Das BMF veröffentlicht im BStBl eine Liste der Staaten, die diese Voraussetzungen erfüllen.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

#### Steuerstundung bei Wohnimmobilien (§ 28 Abs. 3 ErbStG)

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.

Vermietung zu  
Wohnzwecken nach  
Erbfall soll auch  
begünstigt werden

Auch Betreibung  
im Drittstaat muss  
sichergestellt sein

Passive Einkünfte  
gelten als in  
inländischer  
Betriebsstätte erzielt

Keine Anknüpfung  
mehr an den  
Grundsteuerwert

**Beachten Sie** | Die Neuregelung soll auch für Fälle anzuwenden sein, 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).

#### ■ Besonderheit für Grundbesitz in Drittstaaten

Nach einem neuen § 28 Abs. 3 S. 5 ErbStG kann die Stundung hier nur gewährt werden, wenn in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sowie die Möglichkeit der Betreibung entsprechender steuerlicher Forderungen sichergestellt ist. Sofern der Informationsaustausch oder die Betreibung in dem Drittstaat nicht mehr sichergestellt ist, endet die Stundung unmittelbar.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

#### Änderung des GewStG

**Fiktion für passive ausländische Betriebsstätteneinkünfte (§ 7 S. 8, 9 GewStG)**  
Der Gesetzgeber stellt durch die Neufassung klar, dass sämtliche passiven ausländischen Betriebsstätteneinkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten und somit auch solche, für die Deutschland im Fall eines DBA bereits nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht.

**Beachten Sie** | Auch beschränkt Steuerpflichtige sollen nun erfasst werden.

**Anwendung:** Gilt in allen offenen Fällen.

#### Neuregelung der einfachen gewerbesteuerlichen Grundstückskürzung (§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG)

Ab 2025 knüpft die gewerbesteuerliche Kürzung nicht (wie bisher) an den Grundsteuerwert, sondern an die tatsächlich im Erhebungszeitraum als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer für den zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden Grundbesitz an.

#### Änderung des GrEStG

##### Definition der Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Vermögen einer Gesellschaft (§ 1 Abs. 4a GrEStG)

Mit dem neuen § 1 Abs. 4a 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 S. 1 und 2 GrEStG).

**Beachten Sie** | Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen bestimmt § 1 Abs. 4a S. 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 wur-

den, soweit dies dazu führt, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG vermieden wird.

**Anwendung:** Die Neuregelung gilt 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)

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 1.1.24 über § 24 GrEStG weiter Anwendung. Im Hinblick auf laufende Nachbehaltensfristen des § 5 Abs. 3 S. 1 und § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG wird geregelt, dass allein das Inkrafttreten des MoPeG nicht zu einer Verletzung laufender Nachbehaltensfristen führt, die bis zum 31.12.26 verwirklicht wurden. Die Nachbehaltensfristen gelten weiter; sie werden verletzt, wenn sich der Anteil am Gesellschaftsvermögen innerhalb der Nachbehaltensfrist vermindert.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

#### Änderungen des KStG

##### Keine Anfangsfeststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos in Umwandlungsfällen (§ 27 Abs. 2 S. 3 KStG)

Die Ergänzung in § 27 Abs. 3 S. 3 KStG („mit Ausnahme der Anwendungsfälle des § 29“) soll bewirken, dass künftig in allen Umwandlungsfällen auch dann keine Anfangsfeststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 S. 3 KStG durchzuführen ist, wenn die übernehmende Körperschaft dadurch neu entsteht. Gleichzeitig bedeutet dies, dass der übergehende Einlagekontenbestand 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 S. 3 KStG zur Verfügung steht.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

##### Regelung der Behandlung der Mehr- und Minderabführung bei mittelbaren Organschaften (§ 27 Abs. 6 S. 3 KStG)

Die Ergänzung soll klarstellen, 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 29.9.22, BStBl I 22, 1412, Tz. 27 bis 35); bei Mehrabführungen ist das steuerliche Einlagekonto der Zwischengesellschaft durch Direktzugriff nach § 27 Abs. 1 S. 3 KStG entsprechend zu mindern.

**Beachten Sie |** Da die Regelung in den Fällen des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 KStG gilt, findet sie keine Anwendung, wenn bereits die unmittelbare Beteiligung die Mehrheit der Stimmrechte gewährt (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 KStG).

Inkrafttreten des MoPeG allein löst keine Verletzung der Nachbehaltensfrist aus

Übergehender Bestand als Zugang des laufenden Wirtschaftsjahres

Direktzugriff auf steuerliches Einlagekonto der Zwischengesellschaft

**Änderung zum  
Regierungsentwurf****Einlagefiktion soll  
auch Kleinstanteile  
erfassen****Änderung zum  
Regierungsentwurf**

**Anwendung:** Gilt für alle Minder- und Mehrabführungen, die nach dem 31.12.21 erfolgen.

**Änderungen des UmwStG****Einführung der elektronischen Übermittlung der steuerlichen Schlussbilanz  
des übertragenden Rechtsträgers (§ 3 Abs. 2a UmwStG)**

Entsprechend der Forderung des Bundesrats wird im neuen § 3 Abs. 2a UmwStG 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 (anders als im Regierungsentwurf!). Dadurch wird auch bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren sowie bei unterjährigen Umwandlungen ein Gleichlauf der Fristen zur Abgabe der Schlussbilanz und der Steuererklärung sichergestellt.

**Anwendung:** Für Vorgänge, bei denen die Anmeldung zur Eintragung nach Verkündung des Gesetzes erfolgt.

**Erweiterung der Einlagefiktion (§ 5 Abs. 2 UmwStG)**

Die Einlagefiktion wird erweitert auf alle steuerverstrickten Anteile am übertragenden Rechtsträger im Privatvermögen. Von der Fiktion sollen auch Kleinstanteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft erfasst werden, die unter § 20 Abs. 2 EStG fallen (bislang greift die Regelung nur für Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG).

**Anwendung:** Gilt erstmals für Vorgänge, deren Übertragungsstichtag nach der Verkündung des Gesetzes liegt.

**Besteuerung der Gesellschafter bei Verschmelzungen (§ 13 Abs. 2 UmwStG)**

Anders als im Regierungsentwurf vorgesehen, wird darauf verzichtet, den Ansatz der Anteile an der übernehmenden Körperschaft beim Anteilseigner mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Regelfall zu machen. Ergänzt wird aber mit § 13 Abs. 2 S. 2 UmwStG eine Frist für den Antrag auf Ansatz des Buchwerts. Dieser ist künftig spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung bei dem für die Besteuerung des Anteilseigners zuständigen Finanzamt zu stellen.

**Anwendung:** Gilt erstmals für Vorgänge, deren Übertragungsstichtag nach der Verkündung des Gesetzes liegt.

**Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft  
oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft (§ 18 Abs. 3 S. 3 UmwStG)**

Die Gewerbesteuerpflicht wird ausgedehnt auch auf Veräußerungsgewinne von mittelbaren Beteiligungen (Verhinderung von Umgehungsgestaltungen).

**■ Wichtige Anwendungsregelung**

Gilt erstmals für Vorgänge, deren Übertragungsstichtag nach der Veröffentlichung des Referentenentwurfs am 17.5.24 liegt.

SIEHE AUCH

ausführlich unter 7.1

**Beachten Sie** | siehe ausführlich zu dieser Thematik die Änderungen durch das JStG 2024 im Umwandlungssteuerrecht unter 7.1

**Verhinderung negativer Anschaffungskosten in Einbringungsfällen (§ 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG)**

**Hintergrund:** Der BFH (7.3.18, I R 12/16) hatte – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung in Rn. 20.19 des UmwStE – entschieden, dass in Einbringungsfällen durch Entnahmen im steuerlichen Rückwirkungszeitraum negative Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile entstehen können. Quasi rechtsprechungsbrechend soll dies nun verhindert werden, indem das eingebrachte Betriebsvermögen unter Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen angesetzt wird.

**Anwendung:** Gilt erstmals für Vorgänge, bei denen der Umwandlungsbeschluss/Einbringungsvertrag nach dem 31.12.23 erfolgt.

**Abschaffung der Fortgeltung der Regelungen für alt-einbringungsgeborene Anteile (§ 27 Abs. 3 UmwStG)**

Der Anwendungsbereich von § 17 Abs. 6 EStG wird ausgeweitet und gilt damit auch für die durch eine Sacheinlage entstandenen alt-einbringungsgeborenen Anteile unter 1 %. Damit werden sämtliche durch Einlage erworbenen Anteile im Privatvermögen gleichgestellt.

**Anwendung:** Soll ab 1.1.25 gelten.

**Änderungen des UStG**

**Definition der Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG)**

Eine Werklieferung liegt nach der klarstellenden Regelung nur vor, wenn der Unternehmer einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet. Fehlt es an der Beistellung, liegt keine Werklieferung, sondern eine Montagelieferung vor.

**Beachten Sie** | Dann ist § 13b UStG (reverse charge) nicht mehr anwendbar.

**Anwendung:** Gilt ab Verkündung des Gesetzes.

**Ort der sonstigen Leistung (§ 3a Abs. 3 UStG)**

Die Neufassung soll sicherstellen, dass sämtliche auf virtuellem Weg erbrachten Dienstleistungen am Ort des Verbrauchs besteuert werden.

**Beachten Sie** | Die Regelung betrifft z. B. das Streaming von Veranstaltungen.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.25.

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

Die gesamte Regelung zum Umsatzsteuerlager soll aufgehoben werden.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.26.

Kontergesetz soll Entstehung negativer AK verhindern

Sonderregelungen werden mit Wirkung zum 1.1.25 abgeschafft

Legaldefinition der Werklieferung wird angepasst

Bescheinigungsverfahren bleibt nun doch erhalten

Anpassung der Vorschrift an EU-Vorgaben

Umfang der begünstigten Leistungen wird erweitert

Frühere Steuerermäßigung lebt damit wieder auf

### Neuformulierung der Steuerbefreiungen für Bildungsleistungen und sportliche Veranstaltungen (§ 4 Nrn. 21, 22 UStG)

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.

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.

**MERKE** | 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 ausgeweitet auf Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen.

### Umsatzsteuerbefreiung für den (Vereins-)Sport (§ 4 Nr. 22 UStG)

Die geplante Neuregelung wird gestrichen und es soll eine weitere fachliche Prüfung der Erweiterung der Befreiung im Sportbereich erfolgen.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.25.

### Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes für Lieferung und innergemeinschaftlichen Erwerb von Kunstgegenständen (§ 12 Abs. 2 Nrn. 12, 13 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 unionsrechtliche Änderung zum 1.1.25 möglich geworden.

**Beachten Sie** | Auf die Vermietung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken darf der ermäßigte Umsatzsteuersatz aber weiterhin nicht angewendet werden.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.25.

**Erweiterung des Anwendungsbereichs des unberechtigten Steuerausweises auf Gutschriften (§ 14 Abs. 2 UStG)**

**Hintergrund:** Nach der Rechtsprechung des BFH (27.11.19, V R 23/19) löst eine Gutschrift mit unberechtigtem Steuerausweis noch keine Steuerschuld nach § 14c UStG aus.

**Anwendung:** Gilt ab Verkündung des Gesetzes.

Durch BFH-Rspr.  
entstandene  
Regelungslücke wird  
geschlossen

**Änderungen beim Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs (§ 15 Abs. 1 UStG)**

Ist der Leistungserbringer Ist-Versteuerer, soll der Leistungsempfänger zukünftig den Vorsteuerabzug erst dann und insoweit geltend machen können, als er eine Zahlung auf eine an ihn ausgeführte Leistung erbracht hat.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.25.

**Vorsteueraufteilung nach Gesamtumsatzschlüssel (§ 15 Abs. 4 UStG)**

Nach den Plänen des Gesetzgebers soll eine BE-Rechnung der nicht abzugsfähigen Vorsteuern nach dem Gesamtumsatzschlüssel nur dann zulässig sein, wenn es sich dabei um den einzigen möglichen Aufteilungsmaßstab handelt, und dass dieser nachrangig zu anderen, präziseren und sachgerechten Aufteilungsmethoden ist.

Gesamtumsatz-  
schlüssel  
einzig möglicher  
Aufteilungsmaßstab?

**Anwendung:** Gilt ab Verkündung des Gesetzes.

**Reform der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG)**

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 (bislang wurde bei Kleinunternehmern die USt „nicht erhoben“). 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.

Erfreuliche  
Anhebung der  
Schwellenwerte

**Beachten Sie |** Bei Überschreiten der 100.000 EUR-Grenze kommt es zu einem unterjährigen Wegfall der Kleinunternehmerregelung!

Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auf, ist § 19 Abs. 1 S. 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.

Außerdem wird die Verzichtserklärung neu befristet bis zum letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres.

Verzichtserklärung  
neu befristet

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.

**Kleinunternehmer  
müssen keine  
E-Rechnungen  
ausstellen**

Zu beachten ist auch, dass Kleinunternehmer – auch über die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 38 UStG hinaus – keine E-Rechnungen ausstellen müssen. Zum Empfang von E-Rechnungen müssen sie allerdings in der Lage sein.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.25.

**Kleinunternehmerregelung im EU-Binnenmarkt (§ 19a UStG)**

Auch in EU-Mitgliedsstaaten ansässige Unternehmer sollen zukünftig die Kleinunternehmerregelung in Deutschland in Anspruch nehmen können. Umgekehrt soll die Nutzung des im Inland erlangten Kleinunternehmerstatus auch in anderen EU-Ländern mit besonderem Meldeverfahren und ID-Nr. ermöglicht werden.

**Zuständig ist  
das BZSt**

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 für jedes Kalendervierteljahr eine Umsatzmeldung abgeben. Diese muss er innerhalb eines Monats nach Ablauf eines jeden Kalendervierteljahres ausschließlich auf elektronischem Weg mittels amtlich vorgeschriebenem Datensatzes an das BZSt übermitteln.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.25.

**Absenkung der Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte (§ 24 UStG)**

Der Durchschnittssatz und die Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte werden für das Jahr 2024 auf 8,4 % abgesenkt. 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“.

**Anwendung:** Gilt ab dem Tag nach Verkündung bzw. ab 1.1.25.

**Nichtanwendbarkeit der Differenzbesteuerung (§ 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.

**Anwendung:** Gilt ab dem 1.1.25.

**Änderung im Investmentsteuergesetz**

**Konterregelung „lex austria“ in § 19 InvStG**

Einführung einer Wegzugsbesteuerung bei Investmentanteilen: Ein in § 19 InvStG neu eingeführter Abs. 3 führt eine Regelung vergleichbar zu § 6 AStG für Investmentanteile im Privatvermögen ein. Betroffen sind somit Investments (insbesondere intransparente Investmentfonds), bei denen der unbeschränkt steuerpflichtige Anleger unmittelbar oder mittelbar mindestens 1 % der aus-

**Regelung mit der in  
§ 6 AStG vergleichbar**

gegebenen Investmentanteile hält oder die Anschaffungskosten der Investmentanteile an dem Investmentfonds im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens 500.000 Euro betragen. Die (zeitliche) Qualifizierung als unbeschränkt Steuerpflichtiger sowie der Zeitraum, in dem die 1%-Schwelle für die gehaltenen Investmentanteile relevant ist, folgt dabei dem Wortlaut des § 6 AStG bzw. § 17 EStG.

In § 49 Abs. 5 InvStG wird eine entsprechende Regelung ohne explizite Schwellenwerte für Anteile an Spezial-Investmentfonds eingeführt, die in bestimmten Ausnahmefällen im Privatvermögen gehalten werden.

**Beachten Sie |** Die in § 6 AStG normierten Erleichterungen zur vorübergehenden Abwesenheit sowie Möglichkeit von Ratenzahlungen bzw. deren jeweiliger (anteiliger) Wegfall bei schädlichen Ereignissen sollen auch für die vorgenannten Investmentanteile gelten, wobei anstelle von schädlichen Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückgewähr die für Investmentfonds speziellen Regelungen im Investmentsteuergesetz zur Anwendung kommen.

**Anwendung:** Die Regelungen sollen grundsätzlich erstmals für Fälle gelten, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht des Anlegers nach dem 31.12.24 endet bzw. die Investmentanteile nach diesem Datum unentgeltlich übertragen werden oder das Besteuerungsrecht Deutschlands ausgeschlossen oder beschränkt wird.

### Änderung im AStG

**Übergangs- oder Nichtbeanstandungsfrist zu § 1 Abs. 3d AStG für Altverträge (§ 21 Abs. 1a S. 2 und 3 AStG-E)**

§ 1 Abs. 3d AStG soll nicht auf bis zum 31.12.24 entstehende Aufwendungen anzuwenden sein, die auf Finanzierungsbeziehungen beruhen, die vor dem 1.1.24 zivilrechtlich vereinbart wurden und deren tatsächliche Durchführung vor dem 1.1.24 begonnen hat. Werden betroffene Finanzierungsbeziehungen nach dem 31.12.23 und vor dem 1.1.25 wesentlich geändert, soll § 1 Abs. 3d AStG nicht auf Aufwendungen anzuwenden sein, die vor der wesentlichen Änderung entstehen. Damit wird einer Forderung des Bundesrats nachgekommen.

### Anwendungsregelung zum Kürzungsbetrag nach § 11 AStG (§ 21 Abs. 4 S. 1 AStG)

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung soll mit der Änderung rückwirkend sichergestellt werden, dass auch in den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger im Jahr 2022 eine Gewinnausschüttung von einer Zwischengesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr erhalten hat, ein Kürzungsbetrag nach § 11 AStG im Veranlagungszeitraum 2022 zum Ansatz kommen kann.

## 1.5 Postrechtsmodernisierungsgesetz

Das als Teil des Postrechtsmodernisierungsgesetzes verabschiedete neue Postgesetz sieht neue Laufzeitvorgaben für Briefsendungen vor. Danach müssen zukünftig mindestens 95 % der Briefsendungen spätestens am dritten auf den Einlieferungstag folgenden Werktag zugestellt werden (99 % bis zum vierten Werktag). Dies hat entsprechende Änderungen das AO erfordert.

Spezialregelungen im InvStG haben Vorrang

Grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen

Bekanntgabe-vermutungen von drei auf vier Tage ausgedehnt

Gesetzespaket soll  
Steuerentlastung  
und Wachstumsim-  
pulse fördern

Beibehaltung des  
Gebots der zeitnahen  
Mittelverwendung  
angestrebt

lich gemacht. Die Bekanntgabevermutungen in §§ 122 Abs. 2 Nr. 1 (Bekanntgabe mittels einfachen Briefs), 122 Abs. 2a (Bekanntgabe durch elektronische Übermittlung), 122 Abs. 4a (Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf) und 123 S. 2 AO (Bekanntgabe in Drittstaatenfällen) sind von 3 auf 4 Tage ausgedehnt worden. Zu weiteren Einzelheiten siehe Rüsch, DB 2024, 2253.

**Anwendung:** Die Verlängerung der Fristen gilt für alle Verwaltungsakte, die nach dem 31.12.24 zur Post gegeben, elektronisch übermittelt oder zum Abruf bereitgestellt werden.

### ■ Beispiel

Ein am Montag, 30.12.24, zur Post gegebener Steuerbescheid gilt als am Donnerstag 2.1.25 bekannt gegeben. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO in der Fassung bis zum 31.12.24 (mit der Drei-Tages-Fiktion) ist noch anzuwenden!

## 1.6 Steuerfortentwicklungsgesetz (SteFeG) und steuerliche Freistellung des Existenzminimums

Dieses Gesetzespaket, dass das Bundeskabinett am 24.7.24 beschlossen hat, enthält zahlreiche steuerliche Entlastungsmaßnahmen und Wachstumsimpulse für Steuerbürger und Unternehmen. Während der Bundestag am 18.10.24 die Gesetzesinitiative zur rückwirkenden Anhebung des Grundfreibetrags und des Kinderfreibetrags „durchgewunken“ hat, wurde das SteFeG von der Tagesordnung genommen. Der Entwurf beinhaltet einige stark umstrittene Maßnahmen wie z. B. die geplante Einführung einer Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen (hierzu hat der Bundesrat sich nicht geäußert), die unverändert aus dem Entwurf eines JStG II in das SteFeG übernommen wurde. Die Stellungnahme des Bundesrates zum SteFeG erfolgte in der Plenarsitzung vom 27.9.24. Wann und wie es mit dem SteFeG weitergeht, ist derzeit offen. Im Einzelnen sind u. a. folgende Neuerungen geplant:

### Änderungen der AO

#### Abschaffung der zeitnahen Mittelverwendung bei steuerbegünstigten Körperschaften? (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)

Nach dem Kabinettsentwurf soll eine Mittelverwendungsrechnung nicht mehr erforderlich sein. Ob die Körperschaft tatsächlich gemeinnützig tätig ist und wie sie ihre Mittel einsetzt, würde die Finanzverwaltung dann anhand der bereits vorhandenen Aufzeichnungen prüfen. Der Bundesrat lehnt dieses Ansinnen allerdings ab (Gefahr vermehrter Rechtsstreitigkeiten und Vertrauen der Spender, dass ihre Gelder schnell den gewünschten Förderzwecken zugutekommen, könnte untergraben werden).

**Vorschlag** | Keine Abschaffung der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigenrecht, sondern Anhebung der bisherigen in § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO vorgesehenen Betragsgrenze für die Jahreseinnahmen auf 80.000 EUR (vorher: 45.000 EUR).

Der Bundesrat bittet im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Einführung eines abgestuften Sanktionssystems sinnvoll wäre, das erst bei schwerwiegenden und fortgesetzten Verstößen den Verlust des Gemeinnützigenstatus und bei kleineren Verstößen – wie der Fehlverwendung von Mitteln – eine Sanktionszahlung vorsieht, sowie die Übertragung einer „Business Judgement Rule“ auf das Gemeinnützigenrechts.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.25.

#### Photovoltaikanlagen als Zweckbetrieb (§ 68 Nr. 2 Buchst. b AO)

Photovoltaikanlagen sollen durch die Gesetzesänderung zukünftig steuerbegünstigte Zweckbetriebe werden. Hierbei ist grundsätzlich die Eigennutzungsgrenze zu prüfen.

**Beachten Sie** | Die Prüfung entfällt, wenn ausschließlich nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Einnahmen und Entnahmen erzielt werden.

**Anwendung:** Gilt ab 1.1.25.

#### Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen (§§ 138l, 138m, 138n AO)

Die Bundesregierung unternimmt einen erneuten Anlauf, eine Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen zu implementieren. Ob und wann damit tatsächlich zu rechnen ist, ist noch „Zukunftsmausik“. Die Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen orientiert sich eng an den gesetzlichen Bestimmungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen nach §§ 138d bis 138h AO (siehe Rennar, GStB 24, 353).

**Anwendung:** Der erstmalige Anwendungszeitpunkt der Anzeigepflicht soll durch BMF-Schreiben mindestens ein Jahr zuvor bekannt gemacht werden, spätestens jedoch nach Ablauf von vier Kalenderjahren nach Inkrafttreten. Wenn das Gesetz noch in 2024 in Kraft tritt, wäre das der 31.12.28.

#### Änderungen des EStG

##### Erhöhung Ehrenamtspauschale und Übungsleiterfreibetrag (§ 3 Nr. 26, Nr. 26a EStG)

Erhöhung der sog. Ehrenamtspauschale auf 1.000 EUR und des Übungsleiterfreibetrags auf 3.300 EUR. Die moderate Erhöhung soll einen teilweisen Inflationsausgleich bewirken.

##### Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)/Sammelposten (§ 6 Abs. 2a EStG)

Der Bundesrat spricht sich für eine Anhebung der GWG-Grenze und der Grenze für Sammelpostenabschreibung (§ 6 Abs. 2, Abs. 2a EStG-E) auf 1.000 EUR aus. Durch Anhebung der GWG-Grenze auf 1.000 EUR netto würden Ermittlungs- und Überwachungspflichten in einer größeren Anzahl von Fällen entbehrlich und damit Bürokratie eingespart.

**Beachten Sie** | Diesem Ansinnen hat die Bundesregierung in ihrer Gegenüberung vom 2.10.24 (BT-Drs. 20/13159) allerdings eine Absage erteilt. Danach gilt zunächst Folgendes:

Einführung eines abgestuften Sanktionssystems prüfen

Grds. Prüfung der Eigennutzungsgrenze



ARCHIV

Ausgabe 10 | 2024  
Seiten 353-355

Mindestens ein Jahr Vorlauf sichergestellt

Anhebung der beiden Grenzen auf jeweils 1.000 EUR ...

... erst einmal wieder vom Tisch

Finanzausschuss spricht sich für degressive Sonderabschreibung aus

Neue Höchstgrenze für E-Dienstwagen soll rückwirkend gelten

- Keine Anhebung der GWG-Grenze auf 1.000 EUR, sondern Festhalten an der Obergrenze von 800 EUR
- aber Änderung beim Sonderposten auf den Bereich >800 bis 5.000 (!) EUR und dann Abschreibung des Sammelpostens auf 3 Jahre geplant; damit würde zukünftig die Überschneidung der Anwendungsbereiche beseitigt werden und der Sonderposten (erstmals) einen praxisrelevanten Anwendungsbereich erlangen!

**Anwendung:** Gilt für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.24 angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden.

#### Steuerförderung des E-Auto-Absatzes (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG, § 7 Abs. 2a EStG)

Die kurzfristig in das Steuerfortentwicklungsgesetz (SteFeG) aufgenommenen steuerlichen Verbesserungen beim Kauf von E-Autos sind vom Finanzausschuss in seiner Sitzung am 9.10.24 positiv aufgenommen worden. In der Diskussion sind die beiden folgenden Steuerförderungen:

- Für neu angeschaffte, rein elektrisch betriebene und emissionsfreie Fahrzeuge im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG sollen Unternehmen die Investitionskosten schneller steuerlich geltend machen können. Mittel der Wahl: eine degressive Sonderabschreibung. Über einen Zeitraum von sechs Jahren sollen die Anschaffungen – beginnend mit einem Satz von 40 Prozent im Jahr der Anschaffung, dann 24, 14, neun, sieben und sechs Prozent pro Jahr – komplett abgeschrieben werden können. Die Regelung soll befristet für Anschaffungen im Zeitraum von Juli 2024 bis Dezember 2028 gelten (§ 7 Abs. 2a EStG).
- Die Besteuerung privat genutzter E-Dienstwagen soll noch einmal verbessert werden: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 EStG (Ein-Prozent-Regelung) ist bei der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, das keine CO2-Emissionen hat (reine Elektrofahrzeuge, inkl. Brennstoffzellenfahrzeuge), nur ein Viertel der Bemessungsgrundlage (Bruttolistenpreis) und nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 3 EStG (Fahrtenbuchregelung) nur ein Viertel der Anschaffungskosten oder vergleichbarer Aufwendungen anzusetzen. Arbeitnehmer versteuern diesen Vorteil zurzeit vergünstigt, sofern das Fahrzeug höchstens 70.000 EUR kostet (Bruttolistenpreis) und nach dem 31.12.23 angeschafft wird bzw. wurde (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 EStG). Dieser Betrag soll auf 95.000 EUR angehoben werden. Die neue Höchstgrenze soll rückwirkend für E-Dienstwagen gelten, die ab Juli 2024 angeschafft werden bzw. wurden.

**Beachten Sie |** Wenn es nach der Unions-Fraktion im Bundestag geht, wird diese 95.000-EUR-Obergrenze sogar ganz aufgehoben.

#### Verlängerung der degressiven AfA (§ 7 Abs. 2 EStG)

Die degressive AfA soll auch für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.24 und vor dem 1.1.29 angeschafft oder hergestellt worden sind, möglich sein. Der AfA-Satz soll in diesen Fällen auf das 2,5-Fache (aktuell 2-Fache) der linearen AfA und auf 25 % (aktuell 20 %) begrenzt sein.

### Anpassungen im Einkommensteuertarif (§§ 32 Abs. 6 S. 1, 32a Abs. 1, 39b Abs. 2 S. 7 EStG)

Die Anpassungen im Einkommensteuertarif für die VZ 2024, 2025 und 2026 sollen zum einen die verfassungsrechtlich zwingend erforderliche Freistellung des Existenzminimums sicherstellen. Sie sollen außerdem insbesondere für kleinere und mittlere Einkommen trotz immer noch erhöhter Inflation eine lediglich progressionsbedingt höhere Einkommensbesteuerung verhindern. Der Grundfreibetrag erhöht sich im VZ 2024 um 180 EUR auf 11.784 EUR. Der Kinderfreibetrag steigt im VZ 2024 um 228 EUR auf 6.384 EUR.

Freistellung des Existenzminimums soll sichergestellt werden

### Überführung der Steuerklassen III und V in das Faktorverfahren (§§ 38b, 39 Abs. 4, 39a Abs. 1, 39b Abs. 2, 39e Abs 1a, 39g und 39g EStG)

Um die Lohnsteuerbelastung gerechter auf die Eheleute, Lebenspartnerinnen und Lebenspartner zu verteilen, sollen nach den Plänen der Bundesregierung die Steuerklassen III und V in das Faktorverfahren überführt werden. Die zusätzliche Erweiterung des neuen Faktorverfahrens um die sog. Alleinverdiener-Ehen/-Lebenspartnerschaften soll es zudem möglich machen, künftig alle familiären Konstellationen im Lohnsteuerabzugsverfahren hinreichend abzubilden.

Faktorverfahren anstelle der Steuerklassen 3 und 5

**Anwendung:** Vorgesehen ist die Überführung zum 1.1.30.

#### ■ Weitere Details

Das BZSt soll in allen Fällen, in denen zum 30.9.29 bei Ehegatten/Lebenspartnern die Steuerklassenkombination III/V für den Lohnsteuerabzug angewendet wird, automatisiert zum 1.10.29 einen Faktor bilden, der sich anhand der Daten ergibt, die spätestens zum 28.2.29 vom jeweiligen Arbeitgeber mit den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen für das erste Dienstverhältnis an die Finanzverwaltung übermittelt worden sind.

Ablauf der Umstellung

### Erhöhung des Kindergelds (§ 66 Abs. 1 und 3 EStG; § 6 Abs. 1 und 2 BKKG)

Das Kindergeld soll zum 1.1.25 um 5 EUR auf 255 EUR monatlich angehoben werden. Außerdem soll geregelt werden, dass das Kindergeld ab 2026 regelmäßig entsprechend der prozentualen Entwicklung der Freibeträge für Kinder angepasst wird. Ab 2026 ist eine weitere Erhöhung um 4 EUR auf 259 EUR für jedes Kind vorgesehen.

Ab 2026 weitere Erhöhung um 4 EUR

### Weitere Anregungen des Bundesrates (vgl. BR-Drs. 373/24):

- Anhebung der Umsatz- und Gewinngrenzen für die Buchführungspflicht (§ 141 AO) sowie der Umsatzgrenze der umsatzsteuerlichen Ist-Besteuerung § 20 S. 1 Nr. 1 UStG).
- Entfristung der bisher als Übergangsregelung geplanten Regelung des § 24 GrEStG, nach welcher rechtsfähige Personenvereinigungen weiterhin als Gesamthandsgemeinschaften gelten, sodass die Steuerbefreiung der §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG unbefristet anwendbar bliebe.

Bundesregierung lehnt diese Änderungen in ihrer Gegenäußerung aber ab!

**Beachten Sie** | Die Anhebung der Schwellenwerte und die Entfristung der Übergangsregelung wurden von der Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung allerdings abgelehnt (BT-Drs. 20/13159).

Förderung von  
Investitionen in  
zukunftsweisende  
Bereiche

Inkrafttreten erst für  
2. Quartal 2025  
vorgesehen

Begünstigtes  
Übertragungs-  
volumen soll sich  
verzehnfachen

**Anhebung des Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag (§ 3 Abs. 5 FZuLG)**  
Bei der Forschungszulage soll der Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag auf 12 Mio. EUR (bisher 10 Mio. EUR) angehoben werden.

**Anwendung:** Gilt für nach dem 31.12.24 entstandene förderfähige Aufwendungen.

## 1.7 Zweites Zukunftsfinanzierungsgesetz

Ziel dieses Gesetzgebungsprojekts ist die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Investitionen in zukunftsweisende Bereiche wie erneuerbare Energien, Infrastruktur und Venture Capital im Rahmen der Wachstumsinitiative. Auch die Erleichterungen bei der Erstellung von Wertpapierprospekt und 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 steuerfreie Übertragung von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften in andere Beteiligungen an Kapitalgesellschaften soll von 500.000 EUR auf 5 Mio. EUR angehoben werden. Damit sollen größere Spielräume für betriebliche Reinvestitionen geschaffen werden.

**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 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften anzuwenden, die in nach dem Tag der Verkündung beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden sind.

### Änderungen im InvStG

Diverse Einzeländerungen haben folgende Ziele:

- Anpassung des InvStG zum Abbau von Hemmnissen für Investitionen in erneuerbare Energien und Infrastruktur
- Anpassung der Besteuerung von Investitionen in gewerbliche Personengesellschaften durch unter das InvStG fallende Fonds



## 1.8 Mindeststeueranpassungsgesetz

Am 8.8.24 hat das BMF einen ersten Diskussionsentwurf für ein Mindeststeueranpassungsgesetz (MinStAnpG) vorgelegt, mit dem neue Verwaltungsleitlinien der OECD in das Mindeststeuergesetz eingearbeitet werden sollen (s. unter [www.iww.de/s11612](http://www.iww.de/s11612)). Der bislang vorliegende Diskussionsentwurf des BMF sieht im Wesentlichen Konkretisierungen bei der Anwendung des CbCR-Safe-Harbours vor. Dies betrifft die für die Unternehmen wichtige Verwendung von sog. Berichtspaketen für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours. In dem Zusammenhang sind auch Regelungen zur Vermeidung von Umgehungsgestaltungen beim CbCR-Safe-Harbour enthalten. Ferner wurde die Regelung zum Aktivierungswahlrecht nach § 274 HGB im System der Mindestbesteuerung abgebildet. Dies hat für die Praxis erhebliche Relevanz. Darüber hinaus sieht der Entwurf eine Vielzahl von Änderungen redaktioneller Art (Anpassungen an den Wortlaut der EU-Richtlinie, Verweisfehler etc.) sowie weitere wichtige verwaltungsseitige Vereinfachungen vor. Zum Hintergrund siehe auch Jahn, PStB 24, 275

Fremdvergleich wird bei Betriebsprüfungen immer wieder infrage gestellt

Steuerpflichtigen trifft die volle Darlegungs- und Beweislast

Vertragschancen und -risiken wie bei fremden Dritten üblich verteilt?

## 2. Besteuerung natürlicher Personen

### 2.1 Allgemeines

#### 2.1.1 Verträge zwischen nahen Angehörigen/nahestehenden Personen

Vorbemerkung: Steuerliche Gestaltungen in Zusammenhang mit Verträgen zwischen nahen Angehörigen gehören von jeher zu den Klassikern der steuerlichen Praxis. Wegen des in aller Regel fehlenden Interessengensatzes sind solche Verträge jedoch ständig im Fokus der Finanzämter, insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen. Auch wenn die Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung hinlänglich bekannt sein dürften (etwa BFH 4.4.23, IV R 19/20), bleiben die Konfliktpotenziale bestehen. In der neueren Rechtsprechung der Steuergerichte gibt es zudem Tendenzen, die strengen Maßstäbe, insbesondere des Fremdvergleichs, auch auf Verträge zwischen (nur) nahen Angehörigen zu erweitern (FG Hamburg 21.6.22, 6 K 39/20 betr. Verhältnis eines alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers zu seiner Gesellschaft).

**MERKE** | Die Anforderungen der Rechtsprechung an die steuerliche Anerkennung von Angehörigenverträgen entwickeln sich ständig weiter. Daher sind solche Verträge fortlaufend anzupassen. Denn für das Vorhandensein eines steuerrechtlich anzuerkennenden Angehörigenvertrags trägt der Steuerpflichtige die volle Darlegungs- und Beweislast.

#### 2.1.1.1 Anwendung der Angehörigengrundsätze auf Partner einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft

- Haben Partner einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft einen Dienstvertrag abgeschlossen?
- Entspricht das vereinbarte Honorar nicht dem unter fremden Dritten Üblichen?
- Wird der Vertrag auch tatsächlich durchgeführt?

**Beachten Sie** | Angesichts des bei Angehörigen vielfach fehlenden natürlichen Interessengegensatzes und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten muss sichergestellt sein, dass die Vertragsbeziehung und die auf ihr beruhenden Leistungen tatsächlich dem Erwerbsbereich zuzurechnen sind. Indiz dafür ist insbesondere, ob der Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen Fremden üblich ist. Im Zuge der erforderlichen Gesamtwürdigung erlangt der Umstand, ob die Vertragschancen und -risiken in fremdüblicher Weise verteilt sind, wesentliche Bedeutung. So spricht gegen die Fremdüblichkeit, wenn das Gesamtbild der Vereinbarungen belegt, dass die weitaus meisten Chancen des Vertrags der einen Seite und die weitaus meisten Risiken der anderen Seite zugewiesen werden. Das FG Mecklenburg-Vorpommern (16.3.23, 2 K 385/18) wendet diese Grundsätze auch auf Verträge zwischen Partnern einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft – als nahestehende Personen – an.

**PRAXISTIPP** | Der BFH hat im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren die Revision gegen das vorgenannte FG-Urteil zugelassen (Az. X R 5/24). Die Gestaltungspraxis sollte den Ausgang des Revisionsverfahrens im Auge behalten und bei betroffenen Mandanten für die Einhaltung der Fremdvergleichsgrundsätze sorgen sowie die tatsächliche Durchführung der Verträge unbedingt kontrollieren.



**INFORMATION**  
Revision anhängig  
unter Az. X R 5/24

### 2.1.1.2 Steuerrechtliche Anerkennung von privaten Versorgungsverträgen

- Wird der Vollzug eines Vermögensübergabe- und Versorgungsvertrags willkürlich ausgesetzt?
- Werden die Zahlungen später wieder aufgenommen?
- Ergeben sich Schwankungen in der Höhe des Zahlbetrags, jeweils ohne dass eine Änderung der Verhältnisse feststellbar ist?

**Beachten Sie** | Nach Auffassung des FG Münster (7.12.22, 6 K 2026/20 E; Rev. BFH X R 6/24) spricht dies für die Annahme, dass die Parteien dem Versorgungsvertrag keine rechtliche Bindungswirkung beimessen. Eine Rückkehr zum vertragsgerechten Verhalten nach einer Phase einer schwerwiegenden Abweichung vom Vereinbarten – und im Streitfall nach gerichtlicher Klärung der Zahlungsverpflichtung – führt nicht zu einem Sonderausgabenabzug.

Rückkehr zum  
vertragsgerechten  
Verhalten ohne  
heilende Wirkung

**PRAXISTIPP** | Ein Vermögensübergabe- und Versorgungsvertrag kann der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wenn die (Mindest-)Voraussetzungen, die die Qualifikation des Vertrags als Versorgungsvertrag ermöglichen, klar und eindeutig vereinbart sind und die Vertragspflichten wie vereinbart erfüllt werden. Lassen sich Abweichungen von den vertraglichen Vereinbarungen feststellen, so ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu prüfen, ob es den Parteien am erforderlichen Rechtsbindungswillen fehlt und ob sie ihren vertraglichen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen wollen. Ob diese strengen Grundsätze für die steuerliche Anerkennung auch dann gelten, wenn der Rechtsbindungswille erst später erkennbar wird, bleibt abzuwarten. Hierzu sollte der Ausgang des vorgenannten Revisionsverfahrens, zu dem es erst aktuell durch Zulassung der Revision durch den BFH gekommen ist, sorgfältig beobachtet werden.

### 2.1.2 Verfassungswidrigkeit der Höhe der Aussetzungszinsen

Der VIII. Senat des BFH hält den gesetzlichen Zinssatz von 6 % p. a. für sog. Aussetzungszinsen für verfassungswidrig. Er hat daher mit Beschluss vom 8.5.24 (VIII R 9/23) das BVerfG angerufen. Die Höhe der Aussetzungszinsen sei mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Zumindest während einer anhaltenden strukturellen Niedrigzinsphase sei der gesetzliche Zinssatz der Höhe nach evident nicht (mehr) erforderlich, um den durch eine spätere Zahlung typischerweise erzielbaren Liquiditätsvorteil abzuschöpfen. Der BFH sieht auch eine Ungleichbehandlung zu den Nachzahlungszinsen, die seit dem 1.1.19 lediglich mit einem Zinssatz von 0,15 % für jeden Monat, also 1,8 % p. a. berechnet werden. Auch diese Zinssatzspreizung sei verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt.

Höhe der  
Aussetzungszinsen  
laut VIII. Senat  
verfassungswidrig

**2.1.3 Kein Akteneinsichtsrecht zur Prüfung eines Schadenersatzanspruchs**  
Die Einsichtnahme in Steuerakten nach Durchführung des Besteuerungsverfahrens ist ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige hiermit steuerverfahrensfremde Zwecke verfolgen will, wie z. B. die Prüfung eines Schadenersatzanspruchs gegen seinen Steuerberater (BFH 7.5.24, IX R 21/22).

Einwilligung der Mieter nicht erforderlich

Nachweis eines niedrigeren Werts des Grundstücks muss möglich sein

SIEHE AUCH  
Christoffel in:  
ErbBStg 24, 247 ff.

Tatsächlichen Verhältnisse am Monatsanfang maßgebend

SIEHE AUCH  
Brüggemann in:  
ErbBStg 24, 120

**PRAXISTIPP** | Hiervon unberührt bleibt ein Auskunftsanspruch über die Verarbeitung personenbezogener Daten nach Maßgabe der DSGVO. Gesetzliche Ausschlussgründe liegen in diesem Fall nicht vor; insbesondere ist kein zugunsten des Steuerberaters eingreifendes Steuergeheimnis zu beachten. Dies gilt ungeachtet der Art der Aktenführung, der Art der Dokumente oder der Form der Datenverarbeitung durch die Finanzverwaltung. Auch ist der Auskunftsanspruch nicht davon abhängig, für welche Steuerart die Datenverarbeitung erfolgt (vgl. BFH 12.3.24, IX R 35/21 zur Reichweite des datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruchs).

**Beachten Sie** | Brandaktuell hat der BFH sich zur Anforderung von Mietverträgen durch das FA beim Vermieter geäußert und klargestellt, dass insoweit die Vorgaben der DSGVO zu beachten sind. Eine Einwilligung der Mieter in die Weitergabe sei aber nicht erforderlich (BFH 13.8.24, IX R 6/23).

#### 2.1.4 Neue Grundsteuer: Aussetzung der Vollziehung einer Grundsteuerwertfeststellung im sog. Bundesmodell

Der II. Senat des BFH hat mit Beschlüssen vom 27.5.24 (II B 78/23 [AdV] und II B 79/23 [AdV]) in zwei Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes zu den Bewertungsregeln des neuen Grundsteuer- und Bewertungsrechts entschieden, dass Steuerpflichtige im Einzelfall unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden Wert ihres Grundstücks nachzuweisen.

**PRAXISTIPP** | Der BFH hält einen Verstoß gegen das sog. Übermaßverbot für denkbar. Das Übermaßverbot kann danach verletzt sein, wenn sich der festgestellte Grundsteuerwert als erheblich über das normale Maß hinausgehend erweist. Dies setzt nach der bisherigen Rechtsprechung zu anderen typisierenden Bewertungsvorschriften voraus, dass der festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteigt. Steuerliche Berater sollten in begründeten Einzelfällen prüfen, ob der festgestellte Grundsteuerwert in einer solchen Größenordnung den gemeinen Wert der betroffenen Immobilie übersteigen kann (vgl. im Einzelnen Christoffel, ErbBStg 24, 247 ff. – unter Berücksichtigung der gleichlautenden Ländererlasse vom 24.6.24, S 3017, BStBl I 24, 1073).

#### 2.1.5 Kindergeld: Anspruchsvorrang bei mehreren Berechtigten

Ist streitig, welcher von mehreren in demselben Monat kindergeldberechtigten Personen der vorrangige Anspruch zusteht?

**Beachten Sie** | Entscheidend ist nach Auffassung des BFH (18.1.24, III R 5/23), dass die am Monatsanfang bestehenden tatsächlichen Verhältnisse für die Beurteilung der Anspruchskonkurrenz maßgeblich sind und bleiben.

#### 2.1.6 Erbschaftsteuer bei Berliner Testament

Haben Ehegatten in einem sog. Berliner Testament ein erst später fälliges Vermächtnis für die Kinder ausgesetzt, die beim Tod des Erstverstorbenen ihren Pflichtteil nicht fordern (sog. Jastrowsche Klausel)?

**Beachten Sie** | Der überlebende Ehegatte als Erbe des erstversterbenden Ehegatten kann die Vermächtnisverbindlichkeit in einem solchen Fall nicht als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen, da das Vermächtnis noch nicht fällig ist. Das berechtigte Kind hat den Erwerb des betagten Vermächtnisses bei dem

Tod des länger lebenden Ehegatten zu versteuern. Ist das Kind aufgrund der Anordnung des Berliner Testaments auch Schlusserbe nach dem länger lebenden Ehegatten geworden, kann es bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs von dem überlebenden Ehegatten die dann fällig gewordene Vermächtnisverbindlichkeit als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen (so BFH 11.10.23, II R 34/20, s. auch Musterfall Brüggemann, ErbBstg 24, 120 ff.).

**PRAXISTIPP** | Dass bezüglich des betagten Vermächtnisses im Ergebnis zweimal Erbschaftsteuer entsteht – einmal (ohne Abzugsmöglichkeit als Nachlassverbindlichkeit) bei dem überlebenden Ehegatten und ein weiteres Mal bei den Kindern nach dem Tod des letztversterbenden Ehegatten –, ist für die Empfänger des Vermächtnisses zwar ungünstig, aus rechtlicher Sicht aber nicht zu beanstanden. Es liegt an der Verwendung der Jastrowschen Klausel, die – um den überlebenden Ehegatten mit ausreichend Liquidität auszustatten – das Vermächtnis zwar bei Tod des Erstverstorbenen anfallen, aber erst bei Tod des länger lebenden Ehegatten fällig werden lässt. Auf diese Besonderheiten sollte im Rahmen der Erbschaftsteuerberatung hingewiesen werden.

Auswirkungen der Jastrowschen Klausel werden oft unterschätzt

### 2.1.7 Kindergeld bei einem Freiwilligendienst zwischen Bachelor- und Masterstudium

- Hat ein Kind das Bachelorstudium abgeschlossen und plant die Aufnahme eines darauf aufbauenden Masterstudiums?
- Beabsichtigt das Kind vor dem Beginn des Masterstudiums, einen Freiwilligendienst zu absolvieren?

**Beachten Sie** | Nach Rechtsprechung des BFH (12.10.23, III R 10/22) liegt eine aus mehreren Ausbildungsabschnitten (z. B. Bachelor- und Masterstudium im gleichen Fach) bestehende einheitliche Erstausbildung nur dann vor, wenn die einzelnen Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zueinander stehen. Der enge zeitliche Zusammenhang ist nur gewahrt, wenn das Kind den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung, also z. B. das Masterstudium zum nächstmöglichen Termin aufnimmt. Daran fehlt es, wenn das Kind dazwischen einen Freiwilligendienst absolviert, statt die Ausbildung sogleich fortzusetzen. Dies hat zur Folge, dass die Erstausbildung mit dem vorherigen Ausbildungsabschnitt abgeschlossen ist, sodass der Kindergeldberechtigte in der Folgezeit einen Kindergeldanspruch nur dann behält, wenn das Kind nicht oder nicht mehr 20 Stunden pro Woche erwerbstätig ist.

Anforderungen an eine einheitliche Erstausbildung nicht mehr gewahrt

**PRAXISTIPP** | Steuerliche Berater sollten betroffene Mandanten auf diese Problematik vor Aufnahme des Freiwilligendienstes in der Phase zwischen zwei Ausbildungsabschnitten hinweisen. Je nach Umfang einer späteren Nebentätigkeit kann der Kindergeldanspruch während des Masterstudiengangs gefährdet sein (etwa bei einer befristeten 25-stündigen Aushilfstätigkeit).

### 2.1.8 Wichtige BMF-Schreiben

Folgende BMF-Schreiben sind zu beachten:

- BMF 24.4.24, V C 2 – S 2204/24/10001 :001 betr. Keine gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos bei rechtsfähigen privaten Stiftungen



INFORMATION  
Wichtige  
BMF-Schreiben

Beteiligung an einer Tierhaltungsgemeinschaft geplant?

Gesellschaft muss Inhaberin eines aktiven landwirtschaftlichen Betriebs sein

Ausführungen des BFH auch für „Neufälle“ noch von Bedeutung

- BMF 11.3.24, IV D 2 – S 0333/23/10001 :001 betr. Änderung des Anwendungserlasses zu § 158 AO (Beweiskraft der Buchführung)
- BMF 11.3.24, IV D 2 – S 0316/21/10001 :002 betr. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)
- BMF 6.2.24, IV C 1 – S 2296-c/20/10003 :006 betr. Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden (§ 35c EStG)

## 2.2 Einzelne Einkunftsarten

### 2.2.1 Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft

#### 2.2.1.1 Beteiligung einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft an einer Tierhaltungsgemeinschaft

- Soll sich eine land- und forstwirtschaftlich tätige Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) an einer Tierhaltungsgemeinschaft beteiligen?
- Verfügt die land- und forstwirtschaftlich tätige Gesellschaft nicht über eigene landwirtschaftliche Flächen?
- Haben die Gesellschafter in die land- und forstwirtschaftliche Gesellschaft, die sich an der Tierhaltungsgemeinschaft beteiligt hat, landwirtschaftliche Grundstücke oder landwirtschaftliche Betriebe eingebracht?

**Beachten Sie** | Beteiligt sich eine land- und forstwirtschaftlich tätige Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) an einer Tierhaltungsgemeinschaft, sind alle Mitunternehmer der Gesellschaft als (Mit-)Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft i. S. v. § 51a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. a BewG anzusehen. Verfügt die land- und forstwirtschaftlich tätige Gesellschaft nicht über eigene landwirtschaftliche Flächen, sondern unterhält sie ihren Betrieb auf gepachteten Flächen, so ist dies unerheblich. Entscheidend ist, dass die Gesellschaft Inhaberin eines aktiven landwirtschaftlichen Betriebs ist.

Es ist auch nicht erforderlich, dass die Gesellschafter (Mitunternehmer) der an einer Tierhaltungsgemeinschaft beteiligten Gesellschaft neben ihrer über die Gesellschaft vermittelten Mitinhaberschaft eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zusätzlich noch als Einzelunternehmer Inhaber eines (weiteren) Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen sind. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob die Gesellschafter in die land- und forstwirtschaftliche Gesellschaft, die sich an der Tierhaltungsgemeinschaft beteiligt hat, landwirtschaftliche Grundstücke oder landwirtschaftliche Betriebe eingebracht haben. Maßgebend ist allein, dass alle Gesellschafter (Mitunternehmer) der land- und forstwirtschaftlichen Gesellschaft der Tierhaltungsgemeinschaft beitreten oder gemeinsam einen Anteil übernehmen (BFH 16.5.24, VI R 6/22).

**PRAXISTIPP** | Die Ausführungen des BFH werden auch künftig von Bedeutung sein. Zwar tritt § 51a BewG zum 31.12.24 außer Kraft. Die in ihm enthaltenen Regelungen werden aber ab dem 1.1.25 in § 13b EStG im Wesentlichen fortgeführt (vgl. Kube in: Kirchhof/Seer, EStG, § 13b Rz. 1).

## 2.2.1.2 Wichtige Verfügungen zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften

Folgende wichtige Verfügungen könnten für Sie interessant sein:

- FinMin Sachsen-Anhalt 13.8.24, 45-S 2230-165/14/56804/2024 betr. Durchschnittswerte für die Bewertung des Feldinventars und der stehenden Ernte
- OFD Karlsruhe 23.4.24, OFDSt13-S 2230-7/2 betr. Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu anderen Einkunftsarten
- OFD Karlsruhe 23.4.24, OFDSt13-S 2230-7/2 betr. Betriebsaufgabe und -veräußerung

## 2.2.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (einschl. USt und GewSt)

### 2.2.2.1 Korrektur bestandskräftiger Steuerbescheide nach Außenprüfung

- Ermittelt der Mandant seinen Gewinn mittels Einnahme-Überschuss-Rechnung?
- Hat das Finanzamt während einer Außenprüfung die Aufzeichnungen be anstandet und beabsichtigt, eine Hinzuschätzung vorzunehmen?
- War der zugrunde liegende Einkommensteuerbescheid endgültig ergangen und damit bestandskräftig?

**Beachten Sie** | Der BFH (6.5.24, III R 14/22) hat entschieden, dass die Art und Weise, in der ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt, seine Aufzeichnungen geführt hat, eine Tatsache ist, die – wird sie dem Finanzamt (FA) nachträglich bekannt – zur Korrektur eines bestandskräftigen ESt-Bescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO führen kann. Dies gelte für Aufzeichnungen über den Wareneingang (§ 143 AO) ebenso wie für sonstige Aufzeichnungen oder die übrige Belegsammlung eines Steuerpflichtigen, auch wenn § 4 Abs. 3 EStG keine Verpflichtung zur förmlichen Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben vorsehe.



INFORMATION  
Wichtige  
BMF-Schreiben

Korrektur des  
bestandskräftigen  
ESt-Bescheids nach  
§ 173 AO möglich

**PRAXISTIPP** | Allein der Umstand, dass eine durchgeführte Geldverkehrsrechnung keine fehlenden Einnahmen belegt, schließt aufgrund der weiteren Umstände des betreffenden Falls eine Schätzung nicht aus (Steinhauff, jurisPR-SteuerR 33/2024, Anm. 2).

### 2.2.2.2 Schätzungsbefugnis bei Altkassen

- Hat der Mandant ein objektiv manipulierbares Kassensystems verwendet?
- War das Kassensystem zur Zeit seiner Nutzung verbreitet und allgemein akzeptiert?
- Hat der Mandant in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen geführt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten?

**Beachten Sie** | Die Verwendung eines objektiv manipulierbaren Kassensystems stellt grundsätzlich einen formellen Mangel von hohem Gewicht dar, da in einem solchen Fall systembedingt keine Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben ist. Das Gewicht dieses Mangels kann sich durch den Verhältnismäßigkeits- und Vertrauensschutzgrundsatz im Einzelfall aber auf ein geringeres Maß reduzieren. Der in der Verwendung einer solchen objektiv manipulierbaren elektronischen Registrierkasse lie-

Schätzungsbefugnis  
kann trotz des  
formellen Mangels  
ausscheiden

Mandanten auf Dokumentationspflichten hinweisen

gende formelle Mängel begründet keine Schätzungsbefugnis, wenn der Steuerpflichtige in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten (BFH 28.11.23, X R 3/22).

**PRAXISTIPP** | Bei elektronischen Registrierkassen einfacher Bauart werden Funktionen und Stand der festen Programmierung (Firmware) durch die Bedienungsanleitung dokumentiert. Änderungen von Einstellungen der Kasse sind vom Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Vornahme der Änderungen durch Anfertigung entsprechender Protokolle über die vorgenommenen Einstellungen zu dokumentieren (vgl. hierzu auch BFH 25.3.15, X R 20/13).

#### 2.2.2.3 Übertragung eines Betriebs unter Familienangehörigen

- Soll eine Übertragung eines Betriebs unter Familienangehörigen erfolgen, bei der der Erwerber sämtliche Betriebsschulden übernimmt und das Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung negativ ist?
- Soll der Betriebsübergeber nach der Übertragung noch Aufwendungen tragen, die im Zusammenhang mit seiner früheren Betriebsführung stehen?

Zumindest teilweise unentgeltliche Übertragung wird widerlegbar vermutet

**Beachten Sie** | Bei einer Betriebsübertragung innerhalb der Familie besteht eine (widerlegbare) Vermutung, dass die beiderseitigen Leistungen nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind und ein voll unentgeltlicher, mindestens aber ein teilweise unentgeltlicher Vorgang vorliegt. Der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs gilt im Fall der unentgeltlichen Betriebsübertragung auch für den Rechtsnachfolger, sodass unrichtige Bilanzansätze, die in die nicht mehr änderbare letzte Veranlagung des Rechtsvorgängers (Betriebsübergeber) mit Auswirkungen auf dessen Gewinn oder Verlust Eingang gefunden haben, ggf. beim Betriebsübernehmer ergebniswirksam zu korrigieren sind. Trotz des Grundsatzes des formellen Bilanzenzusammenhangs können im Anschluss an eine unentgeltliche Betriebsübertragung nachträgliche Betriebsausgaben des Betriebsübergebers vorliegen, wenn dieser Aufwendungen trägt, die im Zusammenhang mit seiner früheren Betriebsführung stehen (vgl. zu diesen Grundsätzen: BFH 6.5.24, III R 7/22).

**Ergänzung:** Dies gilt auch in den Fällen der Übernahme eines Betriebs mit negativem Kapital – es greift die sog. „Einheitsbetrachtung“

Korrektur trotz zwischenzeitlichem Betriebsübergang auf Rechtsnachfolger

**PRAXISTIPP** | Ein Fehler in einer Bilanz, die einer bestandskräftigen Veranlagung zugrunde liegt, ist auch dann in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung geändert werden kann, erfolgswirksam richtigzustellen, wenn zwischenzeitlich der Betrieb nach § 6 Abs. 3 EStG auf einen Rechtsnachfolger übertragen wurde.

#### 2.2.2.4 Zuordnung einer Leasingsonderzahlung zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage

- Wurde beim Leasing eines Betriebs-Kfz eine Sonderzahlung geleistet?
- Wird das Fahrzeug nur teilweise betrieblich und im Übrigen privat genutzt?

**Beachten Sie |** Zur Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage ist eine Leasingsonderzahlung, die für ein teilweise betrieblich genutztes Fahrzeug aufgewendet wird, den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags unabhängig vom Abfluss im Rahmen einer wertenden Betrachtung zuzuordnen (BFH 12.3.24, VIII R 1/21). Der Anteil der Leasingsonderzahlung an den jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten eines Jahres ist danach kumulativ aus dem Verhältnis der betrieblich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern des jeweiligen Jahres und zeitanfällig nach dem Verhältnis der im jeweiligen Jahr liegenden vollen Monate und der Laufzeit des Leasingvertrags zu bestimmen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Leasingsonderzahlung dazu dient, die monatlichen Leasingraten während des Vertragszeitraums zu mindern.

Sonderzahlung ist über Vertragslaufzeit zu verteilen

**PRAXISTIPP |** Ob ein betrieblicher Nutzungsanteil von mehr als 50 % erreicht wird, ist bei Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG auf Leasingfahrzeuge wie bei Geltendmachung der Zuordnung eines im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Fahrzeugs zum notwendigen Betriebsvermögen nach der dauerhaft beabsichtigten eigenbetrieblichen Nutzung und nicht nur nach den Nutzungsverhältnissen im Anschaffungsjahr zu bestimmen (BFH 13.5.14, III B 152/13).

Nutzungsverhältnisse im Anschaffungsjahr reichen nicht aus

s. im Einzelnen auch OFD NRW 1.9.16, Kurzinfo ESt 17/2016 betr. Leasingsonderzahlung im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung bei Nutzungsänderungen des Leasinggegenstands in Folgejahren

#### 2.2.2.5 EuGH-Vorlage zum Aufteilungsgebot beim ermäßigten Steuersatz bei unselbstständiger Nebenleistung zur Beherbergung

Der BFH hat dem EuGH in drei Fällen (10.1.24, XI R 14/23, XI R 22/21 – C-411/24, D-GmbH; 10.1.24, XI R 13/23, XI R 7/21 – C-410/24, Blapp; 10.1.24, XI R 11/23, XI R 34/209 – C-409/24, J-GmbH) Fragen zum Aufteilungsgebot in Bezug auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG bei unselbstständigen Nebenleistungen zur kurzfristigen Beherbergung zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Im Kern geht es um die Frage, ob bei bestimmten Zusatzleistungen – in den Streitfällen ging es um Parkplatznutzung, Frühstück, hoteleigenes W-Lan, Fitness- und Wellnesseinrichtungen – hinsichtlich der Anwendung des Steuersatzes eine getrennte Beurteilung möglich ist oder ob es sich um eine einheitliche Leistung handelt.

**Auffassung des BFH:** Eine Leistung ist nicht als Nebenleistung zur kurzfristigen Vermietung (Beherbergung von Fremden), sondern als Hauptleistung anzusehen, wenn sie der Mieter (hier: der Hotelgast) einzeln – wie z. B. nach Anzahl der Frühstücksleistungen oder Parkdauer – hinzubuchen oder abwählen kann und sich hierdurch das Entgelt dementsprechend erhöht oder verringert. In einem solchen Fall sind Leistungen, die neben der Vermietung zur kurzfristigen Beherbergung erbracht werden, grundsätzlich als von dieser getrennt zu betrachten. Ist dagegen die neben der kurzfristigen Vermie-

Aufteilungsgebot oder einheitliche Leistung?

Kann der Mieter die Leistung einzeln hinzubuchen?

Parkplatz als Nebenleistung, Frühstück als selbstständige Leistung

Entscheidung des EuGH nicht vorhersehbar

Abschließender Katalog der erlaubten Tätigkeiten

INFORMATION  
Wichtige BMF-Schreiben



tung zur Beherbergung erbrachte Leistung so eng mit dieser verbunden, dass sie vom Leistungsempfänger weder hinzugebucht noch abgewählt werden kann, ist grundsätzlich von einer unselbstständigen Nebenleistung zur Hauptleistung auszugehen, die das Schicksal der Hauptleistung teilt.

**Konsequenz:** Insofern handelt es sich nach Ansicht des BFH bei der Überlassung von Parkplätzen an Hotelgäste im Streitfall um eine Nebenleistung zur Beherbergungsleistung, da sie weder hinzugebucht noch abgewählt werden konnte. Hinsichtlich des Frühstücks, welches vom Gast auch abgewählt werden konnte, liege eine selbstständige Leistung vor.

**Grund für die Vorlagen:** Der BFH ist der Auffassung, dass seine Rechtsprechung, wonach § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG auch insoweit unionsrechtskonform ist, als er ein Aufteilungsgebot für Leistungen normiert, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, nach Ergehen der EuGH-Urteile „Stadion Amsterdam“ vom 18.1.18, C-463/16, sowie Finanzamt X vom 4.5.23, C-516/21 nicht mehr zweifelsfrei i. S. d. Art. 267 AEUV ist.

**PRAXISTIPP** | Wie der EuGH entscheiden wird, ist völlig offen und nicht vorhersehbar. Steuerliche Berater sollten daher weiterhin die Steuersätze entsprechend den nationalen Vorgaben aufteilen und den weiteren Verfahrensgang abwarten.

#### 2.2.2.6 Verschaffung von Dienstleistungen als schädliche Nebenleistung zur Vermietung von Seniorenwohnungen

- Verhilft der Vermieter von seniorengerechten Appartements seinen Mietern zum Abschluss von während der Dauer des Mietverhältnisses ordentlich unkündbaren Dienstleistungsverträgen zu einem nicht den Marktverhältnissen entsprechenden Preis?
- Erhält er von ihnen deshalb mehr als das Doppelte der ortsüblichen Miete?

**Beachten Sie** | In einem solchen Verhalten liegt ein Verstoß gegen den Ausschließlichkeitsgrundsatz des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG mit der Folge, dass eine erweiterte Kürzung ausscheidet (BFH 13.6.24, III R 26/21).

**PRAXISTIPP** | Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten und somit gleichfalls nicht begünstigungsschädlichen, selbst jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 S. 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt.

#### 2.2.2.7 Wichtige BMF-Schreiben

Folgende wichtige BMF-Schreiben könnten für Sie interessant sein:

- BMF 4.7.24, IV C 2 – S 2770/19/10004 :002 betr. Kein passiver Ausgleichsosten für Mehrabführungen bei nach § 15a EStG nicht verrechenbaren Verlusten der Organgesellschaft
- BMF 7.6.24, IV D 1 – S 0304/19/10006 :014, IV B 1 – S 1317/19/10058 :011 betr. Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

- BMF 17.5.24, III C 2 – S 7300/19/10002 :001 betr. Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen (§ 15 Abs. 1 UStG)
- BMF 29.4.24, III C 3 – S 7117-j/21/10002 :004 betr. Umsatzsteuerliche Einordnung von Umsätzen aus Online-Veranstaltungsdienstleistungen und weiteren Online-Dienstleistungsangeboten
- BMF 11.3.24, IV D 2 – S 0316/21/10001 :002 betr. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)
- BMF 27.2.24, III C 2 – S 7282/19/10001 :002 betr. Ausweis einer falschen Steuer in Rechnungen an Endverbraucher
- BMF 13.2.24, III C 2 – S 7306/22/10001 :001 betr. Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze i.S.v. § 15 Abs. 4 S. 3 UStG; Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels
- BMF 24.1.24, III C 2 – S 7109/19/10004 :001 betr. Unentgeltliche Zuwendungen und Vorsteuerabzug

### 2.2.3 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

#### 2.2.3.1 Tätigkeit eines staatlich anerkannten Sozialpädagogen im Bereich der Eingliederungshilfe

Der BFH (4.6.24, VIII B 7/23) hat aktuell nochmals klarstellt, dass ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielt, wenn die Tätigkeit ihrer Art nach den Regelbeispielen des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ähnlich ist. Des Weiteren sei geklärt, dass eine Tätigkeit den Regelbeispielen in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ähnlich ist, wenn die Tätigkeit berufsbildtypisch durch eine selbstständige fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis sowie durch Aufgaben der Vermögensverwaltung geprägt sei. Dies sei bei einer den Lebensalltag durch Beratungsleistungen unterstützenden sozialpädagogischen Tätigkeit im Rahmen der Eingliederungshilfe regelmäßig nicht der Fall.

**Beachten Sie** | Der BFH hatte bereits zu einer entsprechenden Tätigkeit in seinem Urteil vom 29.9.20 (VIII R 10/17) nur Raum für die Prüfung einer unterrichtenden und erzieherischen Tätigkeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, nicht aber für eine sonstige selbstständige Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG gesehen.

**PRAXISTIPP** | Weitere Rechtsmittel gegen betroffene Steuerbescheide dürften daher keine Erfolgsaussichten mehr haben. Die steuerliche Beratungspraxis muss die vorgenommene Einkünftequalifizierung – sofern im Einzelfall keine unterrichtende und erzieherische Tätigkeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Betracht kommt – daher akzeptieren und betroffene Mandanten auf entsprechende steuerliche Folgewirkungen (Gewerbesteuer) hinweisen.

Grundsatz der sog.  
Gruppenähnlichkeit

#### 2.2.3.2 Übermittlung elektronischer Dokumente durch Steuerberater ab dem 1.1.23

Für Steuerberater steht seit dem 1.1.23 ein sicherer Übermittlungsweg i.S.v. § 52a Abs. 4 S. 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung, zu dessen Nutzung sie gemäß § 52d S. 2 FGO verpflichtet sind (BFH 11.4.24, XI B 59/23; 16.1.24, VIII B 141/22; 11.8.23, VI B 74/22; 31.10.23, IV B 77/22). Der X. Senat des BFH (17.4.24, X B 68, 69/23)

Mandanten auf  
Folgewirkungen wie  
drohende GewSt  
hinweisen

## INFORMATION

Zahlreiche  
Revisionen anhängig



Klage notfalls per  
Fax übermitteln und  
technische Störun-  
gen dokumentieren

hält es dagegen für zweifelhaft, ob die Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung, die Grundlage für die Erstregistrierung zum besonderen elektronischen Steuerberaterpostfach, für dessen Ausgestaltung und damit für die Nutzungspflicht nach § 52d S. 2 FGO ist, wirksam geworden ist. Sie wurde am 25.11.22 erlassen (BGBl I 22, 2105 vom 30.11.22); ihre Ermächtigungsgrundlage (§ 86f StBerG) war aber erstmals nach Ablauf des 31.12.22 anzuwenden (§ 157e StBerG).

**Beachten Sie** | Die Rechtslage ist weiterhin nicht geklärt. Zahlreiche Revisionen sind beim BFH anhängig. Die vorgenannte Rechtsprechung des BFH betrifft ausschließlich Beschlüsse.

**PRAXISTIPP** | Eine „Umgehung“ der Nutzungspflicht des BeSt durch Übermittlung von bestimmenden Schriftsätzen an das FA zur Weiterleitung an das FG dürfte nicht zulässig sein (FG Niedersachsen 24.4.24, 13 K 114/23, Rev. BFH: X R 11/24; FG München 29.2.24 13 K 1318/23, Rev. BFH: XI R 7/24; FG Berlin-Brandenburg 29.3.24 9 K 9108/23, Rev. BFH: VI R 17/24). Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird in der Regel nicht in Betracht kommen. Sollte eine Übermittlung per BeSt wegen vorübergehender technischer Störung nicht möglich sein, übermitteln sie die Klage zur Wahrung der Frist per Fax. Machen sie aber unbedingt bereits in diesem Schriftsatz die technische Störung glaubhaft und fügen sie entsprechende Protokolle über vergebliche Übermittlungsversuche bei. Vorsicht ist geboten bei der Übermittlung von Schriftsätzen einer bevollmächtigten Steuerberatungsgesellschaft mbH bei Nichtnutzung des BeSt-Postfachs der Gesellschaft. Der den bestimmenden Schriftsatz verantwortende Steuerberater muss sein BeSt-Postfach nutzen. Eine Übermittlung über das BeSt-Postfach eines Berufskollegen erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 52a Abs. 3 S. 1 2. Alt. FGO (hierzu FG Berlin-Brandenburg 15.2.24, 9 K 9155/23, Rev. BFH: VII R 4/24).

**Abschließender Hinweis:** Per Fax oder Post übermittelte Terminsaufhebungs- oder -verlegungsanträge sind nicht formunwirksam (BFH 23.4.24, VIII B 31/23).

## 2.2.4 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

### 2.2.4.1 Rechtsanwaltskosten eines Berufssoldaten für ein Wehrdisziplinarverfahren

- Ist gegen einen Berufssoldaten ein Wehrdisziplinarverfahren wegen des Vorwurfs eines strafrechtlichen Fehlverhaltens eröffnet worden?
- Hat der Berufssoldat für seine Vertretung in dem Disziplinarverfahren Rechtsanwaltskosten aufgewendet?

Aufwendungen als  
WK abziehbar, da  
Bezug zur beruflichen  
Tätigkeit gewahrt

**Beachten Sie** | Der BFH hat mit Urteil vom 10.1.24 (VI R 16/21) entschieden, dass Rechtsverfolgungskosten eines Berufssoldaten für ein Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten abziehbar sind. Er stellte klar, dass die Prozesskosten für ein Strafverfahren deshalb nicht als Werbungskosten abziehbar seien, weil es regelmäßig an einem Zusammenhang zwischen der Straftat und der beruflichen Tätigkeit fehle. Dies sei bei den Prozesskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren jedoch nicht der Fall. Gegenstand dieses Verfahrens sei die Ahndung von Dienstvergehen durch Verhängung von Disziplinarmaßnahmen wie Kürzung der Dienstbezüge, Beförderungsverbot, Herabsetzung in der Besoldungsgruppe, Dienstgradherabsetzung oder Entfernung

aus dem Dienstverhältnis. Der Abziehbarkeit der Rechtsverteidigungskosten für das Wehrdisziplinarverfahren stehe auch nicht entgegen, dass die Dienstpflichtverletzungen teilweise Gegenstand eines Strafverfahrens gewesen seien. Nur die für das Strafverfahren aufgewandten Rechtsverteidigungskosten seien daher nicht als Werbungskosten abziehbar.

**PRAXISTIPP** | Ein strafbewehrter, subjektiver Handlungsvorwurf des Arbeitgebers/Dienstherrn schließt einen Veranlassungszusammenhang der Rechtsverfolgungskosten zu der beruflichen Sphäre nicht aus. Ob sich dieser Vorwurf als zutreffend erweist und/oder ein privates Geschehen betrifft, ist unerheblich. Der erwerbsbezogene Veranlassungszusammenhang setzt sich im Übrigen fort, wenn aus einem „beruflich veranlassten“ Rechtsstreit ein weiterer Prozess z. B. mit dem Rechtsanwalt über die aus dem vorhergehenden Rechtsstreit herrührenden Anwaltskosten entsteht. Die Aufwendungen hierfür sind Folgekosten, die das rechtliche Schicksal der Hauptsache kosten teilen (vgl. BFH 6.12.83, VIII R 102/79).

Folgekosten für weiteren Prozess teilen  
Schicksal der Hauptsache kosten

#### 2.2.4.2 Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung

- Hat der Arbeitnehmer für die Zweitwohnung eine Zweitwohnungssteuer entrichtet?
- Sind Kosten für einen Stellplatz angefallen?

**Beachten Sie** | Unterkunftskosten für eine im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzte Wohnung sind nur bis zur Höchstbetragsbegrenzung von 1.000 EUR abzugsfähig (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG). Ist der Höchstbetrag bereits ausgeschöpft, dann darf dieser Aufwand also nicht zusätzlich als Werbungskosten abgezogen werden. Der BFH (13.12.23, VI R 30/21) hat jedoch aktuell entschieden, dass die Zweitwohnungssteuer für eine im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzte Wohnung unter diese Höchstbetragsbegrenzung fällt. Noch nicht höchstrichterlich geklärt ist die Frage, ob auch Stellplatzkosten für die Zweitwohnung als Kosten der Unterkunft anzusehen sind (hierzu FG Niedersachsen 16.3.23, 10 K 202/22; Rev. BFH: VI R 4/23: Stellplatzkosten sonstige sofort abzugsfähige Werbungskosten, selbst wenn Unterkunft und Stellplatz eine untrennbare Einheit bilden).

Stellplatzkosten für Zweitwohnung als Kosten der Unterkunft anzusehen?

**PRAXISTIPP** | Bei den Stellplatzkosten muss wegen der entgegenstehenden Weisungslage mit Widerstand der FÄ gerechnet werden (s. hierzu BMF 25.11.20, IV C 5-S 2353/19/10011 :006, BStBl. I 20, 1228, Tz. 108).

Widerstand des Finanzamtes vorprogrammiert

#### 2.2.4.3 Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung kein Arbeitslohn

- Hat ein Arbeitnehmer einen Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung erzielt?
- Hat er die Beteiligung an seinem Arbeitgeber zuvor verbilligt erworben?

**Beachten Sie** | Nach Auffassung des BFH (14.12.23, VI R 1/21) ist der erzielte Gewinn kein lohnsteuerbarer Vorteil.

Einkünfte nach den  
§§ 17, 20, 23 EStG  
steuerbar

**PRAXISTIPP** | Erwerb und Veräußerung einer (Kapital-)Beteiligung (am Arbeitgeber) sind steuerlich voneinander getrennt und unabhängig zu betrachten. Ein ggf. bei Erwerb der Beteiligung bestehender arbeitslohnbegruendender Veranlassungszusammenhang wirkt nicht im Rahmen eines späteren Veräußerungsvorgangs fort (Jachmann-Michel, jurisPR-SteuerR 15/2024, Anm. 1). Erträge (z. B. in Form von Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinnen), die der Steuerpflichtige aus dem Sonderrechtsverhältnis „Beteiligung“ erzielt, sind – selbst wenn die Beteiligung am Unternehmen seines Arbeitgebers besteht – nicht nach § 19 EStG, sondern allenfalls nach den anderen insoweit in Betracht kommenden Tatbeständen des EStG (insbesondere die §§ 17, 20, 23 EStG) steuerbar.

#### 2.2.4.4 Arbeitslohn bei Teilerlass eines nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz geförderten Darlehens

- Hat ein Arbeitnehmer an sog. Aufstiegsfortbildungen teilgenommen, die mit Zuschüssen und Darlehen für die Kosten der Lehrveranstaltungen gefördert wurden?
- War in den Bedingungen vorgesehen, dass dem Darlehensnehmer bei Bestehen der Fortbildungsprüfung ein bestimmter Prozentsatz des zu diesem Zeitpunkt noch nicht fällig gewordenen Darlehens für die Lehrgangs- und Prüfungsgebühren erlassen wird?

Teilerlass des  
Darlehens als  
steuerpflichtiger  
Arbeitslohn

**Beachten Sie** | Ist es in solchen Fällen zu einem Teilerlass des Darlehens gekommen, führt dies nach der Rechtsprechung des BFH (23.11.23, VI R 9/21) zu steuerpflichtigem Arbeitslohn bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

**PRAXISTIPP** | Die Kosten der Lehrveranstaltungen – teilweise gekürzt um die Zuschüsse – sind andererseits als Werbungskosten abzugsfähig.

#### 2.2.4.5 Wichtige BMF-Schreiben

Folgende BMF-Schreiben könnten bei der Arbeitnehmerberatung von Bedeutung sein:

- BMF 28.12.23, IV C 5 – S 2353/20/10004 :003 betr. Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten
- BMF 30.8.24, IV C 2 – S 2742/22/10003 :009 betr. Gleichzeitige Zahlung von Geschäftsführergehalt und Pension
- BMF 1.6.24, IV C 5 – S 2347/24/10001 :001 betr. Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2024

#### 2.2.5 Einkünfte aus Kapitalvermögen

##### 2.2.5.1 Verfassungswidrigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte (s. Änderung durch JStG 2024)

INFORMATION  
Wichtige  
BMF-Schreiben



JStG 2024 – auf alle  
offenen Fälle nicht  
mehr anzuwenden!

Verluste aus Termingeschäften können nach § 20 Abs. 6 S. 5 EStG nur bis zu einem Höchstbetrag von 20.000 EUR im Verlustentstehungsjahr und nur mit Gewinnen aus Termingeschäften (und Stillhalterprämien) verrechnet werden. Verbleibende Verluste können in den folgenden VZ bis zur Höhe von 20.000 EUR mit Gewinnen aus Termingeschäften (und Stillhalterprämien) verrechnet werden.

**Beachten Sie |** Der BFH (7.6.24, VIII B 113/23 (AdV)) hält diese Regelung in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes bei der hier gebotenen summarischen Prüfung für nicht mit dem Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, weil sie eine doppelte Ungleichbehandlung bewirke, die sachlich nicht zu rechtfertigen sei. Die doppelte Ungleichbehandlung sieht der BFH darin, dass zum einen bei Einkünften aus Termingeschäften der Verlustverrechnungskreis weiter eingeengt wird. Zum anderen stellt der BFH durch die beträchtliche Begrenzung des Verlustabzugs sowohl im Verlustentstehungsjahr als auch in den Folgejahren eine asymmetrische Besteuerung von Gewinnen und Verlusten aus Termingeschäften fest.

Sachlich nicht gerechtfertigte doppelte Ungleichbehandlung

**PRAXISTIPP |** Mit Beschluss vom 17.11.20 (VIII R 11/18) hatte sich der BFH zuvor bereits mit der Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste nach § 20 Abs. 6 S. 4 EStG auseinandergesetzt. Auch diese Norm hielt der BFH aufgrund des Verstoßes gegen Art. 3 GG für verfassungswidrig und legte die Frage dem BVerfG vor (anhängig unter 2 BvL 3/21).



INFORMATION  
Anhängig beim BVerfG:  
2 BvL 3/21

### 2.2.5.2 Vorteileignung einer vGA aufgrund ersparten Aufwands

- Erteilt ein GmbH-Gesellschafter eine Weisung, mit der er die Gesellschaft zu einem Vertragsbruch gegenüber einem Dritten veranlasst?
- Erfolgt die Weisung ohne verbindliche Zusage der Übernahme des damit verbundenen Schadenrisikos und eines angemessenen Gewinnausgleichs?

**Beachten Sie |** In einem solchen Fall erspart der Gesellschafter insoweit bei Erreichung seines Ziels eigenen Aufwand. Dies kann eine vGA auslösen, denn bei einer vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung kann sich eine Vorteileignung daraus ergeben, dass der Gesellschafter eigenen Aufwand erspart. Die Aufwandsersparnis kann sich auch aus dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Erstattungs- beziehungsweise Ausgleichsanspruchs ergeben (so BFH 22.5.24, I R 2/21).

Gesellschafter erspart sich eigenen Aufwand

**PRAXISTIPP |** Der Ansatz einer verhinderten Vermögensmehrung hat in dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem der Vermögensvorteil, der zu erzielen unterlassen wurde, hätte bilanziert werden müssen.

### 2.2.5.3 Ohne Zuwendungswillen keine verdeckte Gewinnausschüttung

- Ist eine Zuwendung an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH irrtümlich aufgrund eines Versehens erfolgt?

**Beachten Sie |** Eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter setzt einen Zuwendungswillen voraus. Ein solcher kann aufgrund eines Irrtums des Gesellschafter-Geschäftsführers fehlen. Maßgebend ist insoweit, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer einem entsprechenden Irrtum unterlegen ist, nicht hingegen, ob einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiter der Irrtum gleichfalls unterlaufen wäre (BFH 22.11.23, I R 9/20).

Keine vGA bei bloß irrtümlicher Zuwendung



Schuldzinsenabzug  
dann nur noch  
anteilig zulässig

Entgelt als Ausgleich  
für Eingriffe in die  
Natur

**PRAXISTIPP |** Das günstige BFH-Urteil bietet zwar in entsprechenden Fällen eine gute Grundlage für eine Argumentation gegen das Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung. Es ist aber nicht als „Freifahrtschein“ zur Vermeidung von vGA und auch nicht als zukünftiges Steuergestaltungsmodell zu verstehen (so zu Recht Paschmanns, BeSt 24, 31).

#### 2.2.5.4 Wichtige BMF-Schreiben

Folgende BMF-Schreiben könnten bei der Beratung von privaten Kapitalanlegern relevant sein:

- BMF 4.9.24, IV C 2 – S 2742/19/10004 :003 betr. Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen
- BMF 13.2.24, IV C 1 – S 2401/19/10001 :009 betr. Ausstellung von Steuerbescheinigungen nach § 45a Abs. 2 und 3 EStG
- BMF 5.1.24, IV C 1 – S 1980-1/19/10038 :008 betr. Basiszins zur Berechnung der Vorabpauschale gemäß § 18 Abs. 4 InvStG

#### 2.2.6 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

##### 2.2.6.1 Schenkweise Übertragung eines Miteigentumsanteils ohne anteilige Übertragung des Finanzierungsdarlehens

Ist von Mandanten geplant, schenkweise einen Miteigentumsanteil an einem Vermietungsobjekt zu übertragen, ohne die Finanzierungsdarlehen anteilig mitzuübertragen?

**Beachten Sie |** Hier ist Vorsicht geboten, denn zumindest das FG Niedersachsen (13.12.23, 3 K 162/23; Rev. BFH IX R 2/24) geht davon aus, dass der Steuerpflichtige künftig die Schuldzinsen dann nur noch anteilig entsprechend seinem verbliebenen Miteigentumsanteil abziehen kann.

**PRAXISTIPP |** Wird ein fremdfinanziertes Grundstück des Sonderbetriebsvermögens unter Zurückbehaltung der Darlehensverbindlichkeit dagegen unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft zum Buchwert übertragen, so ist die Darlehensverbindlichkeit bei der anderen Mitunternehmerschaft als negatives Sonderbetriebsvermögen in voller Höhe zu erfassen. Die aufgewendeten Darlehenszinsen sind in voller Höhe als Sonderbetriebsaufwand abzugsfähig (BFH 27.4.17, IV B 53/16). Darüber, ob diese unterschiedliche steuerliche Behandlung im Privat- und Betriebsvermögen gerechtfertigt ist, wird der BFH im Revisionsverfahren IX R 2/24 entscheiden.

##### 2.2.6.2 Verteilung von Nutzungsentschädigungen für die Überlassung von Ausgleichsflächen

Hat ein Mandant ein Entgelt in Form einer Einmalzahlung für die Zurverfügungstellung von landwirtschaftlichen Flächen zum Zwecke des Ausgleichs von Eingriffen in die Natur erhalten?

Ist eine unbestimmte Vertragsdauer und eine Mindestvertragslaufzeit (etwa 20 oder 30 Jahre) vereinbart worden?

**Beachten Sie |** Der BFH hat mit Urteil vom 12.12.23 (IX R 18/22) entschieden, dass die erhaltene Einmalzahlung in voller Höhe im Zuflussjahr als Einkünfte aus § 21 EStG zu versteuern ist. Eine Verteilung der Zahlung auf eine vereinbarte Mindestlaufzeit sei nach § 11 Abs. 1 S. 3 EStG abzulehnen, da ein (kon-

kreter) Vorauszahlungszeitraum von mehr als fünf Jahren weder bestimmt noch bestimmbar sei. § 11 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 S. 3 EStG setze nicht voraus, dass die genaue Zeitdauer der Nutzungsüberlassung im Vorauszahlungszeitpunkt bereits fest vereinbart ist. Jedoch müsse die Zeitdauer anhand objektiver Umstände – ggf. im Wege einer Schätzung – zumindest bestimmbar sein.

**PRAXISTIPP |** Überlässt ein Steuerpflichtiger, der seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, zu seinem Betriebsvermögen gehörende Grundstücke gegen ein vorausgezahltes Entgelt zur Nutzung für die Durchführung naturschutzrechtlicher Ausgleichsmaßnahmen, kann er nach einer älteren Entscheidung des BFH das Gestattungsentgelt gemäß § 11 Abs. 1 S. 3 i. V. m. Abs. 2 S. 3 EStG auf den Vorauszahlungszeitraum verteilen, wenn der Nutzungsüberlassungs- und der Vorauszahlungszeitraum mehr als fünf Jahre betragen (BFH 4.6.19, VI R 34/17).

Verteilung auf den Vorauszahlungszeitraum in bestimmten Fällen möglich

## 2.2.7 Sonstige Einkünfte

### 2.2.7.1 Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags

Hat ein Mandant einen Nutzungsersatz im Rahmen der reinen Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags nach Widerruf erhalten?

**Beachten Sie |** Der Bezug eines Nutzungsersatzes im Rahmen der reinen Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags nach Widerruf löst keine Einkommensteuer aus (so BFH 7.11.23, VIII R 7/21). Der Vorgang vollzieht sich danach außerhalb der steuerbaren Erwerbssphäre. Das Rückgewährschuldverhältnis sei ertragsteuerlich als Einheit zu behandeln, weshalb die einzelnen Ansprüche aus dem Rückgewährschuldverhältnis auch nicht für sich betrachtet – im Sinne einer unfreiwilligen Kapitalüberlassung – Teil einer steuerbaren erwerbsgerichteten Tätigkeit sein könnten. Es lägen auch keine sonstigen Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG vor. Dem stehe entgegen, dass die bei der gebotenen Einheitsbetrachtung aus der Rückabwicklung des Darlehensvertrags vereinnahmten Einzelleistungen nicht in der Erwerbssphäre angefallen seien.

Vorgang vollzieht sich außerhalb der Erwerbssphäre

**PRAXISTIPP |** Die Reichweite dieses Urteil wird durch eine zivilrechtliche Rechtsänderung, die im Streitfall noch nicht zum Tragen kam, deutlich eingeschränkt. Im Zuge der Reform des Verbraucherschutzrechts wurde mit dem Gesetz zur Umsetzung der Verbraucherrechterichtlinie und zur Änderung des Gesetzes zur Regelung der Wohnungsvermittlung vom 20.9.13 (BGBl. I 13, 3642) § 357a Abs. 3 S. 1 BGB a. F. (jetzt § 357b BGB) in das BGB eingefügt. Die Vorschrift, die erstmals auf nach dem 12.6.14 abgeschlossene Verbraucherdarlehensverträge anwendbar ist (vgl. Art. 229 § 32 Abs. 1 EGBGB), beseitigt u. a. den Anspruch des Darlehensnehmers auf Nutzungsersatz (vgl. Peters, jM 24, 241).

### 2.2.7.2 Kein Werbungskostenabzug für Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts

Sind einem Mandanten Prozesskosten zur Erlangung eines (höheren) nachehelichen Unterhalts entstanden?

Muss der Unterhaltsempfänger die Unterhaltszahlungen im Rahmen des sog. Realsplittings versteuern?

Prozesskosten wie  
Unterhaltszahlungen  
dem Privatbereich  
zuzuordnen

**Beachten Sie** | Solche Prozesskosten sind bei der Einkommensbesteuerung nicht als Werbungskosten abziehbar, selbst wenn der Unterhaltsempfänger die Unterhaltszahlungen versteuern muss (BFH 18.10.23, X R 7/20). Unterhaltszahlungen seien dem Privatbereich zuzuordnen, entsprechend auch die zu ihrer Erlangung aufgewendeten Prozesskosten.

**PRAXISTIPP** | Scheidet ein Werbungskostenabzug aus, sollten steuerliche Berater gleichwohl prüfen, ob die streitbetroffenen Prozesskosten ggf. als agB berücksichtigt werden können.

#### 2.2.7.3 Keine Steuerbefreiung für die Veräußerung eines Gartengrundstücks

- Ist ein vorher als Garten genutzter Grundstücksteil abgetrennt und dann veräußert worden?

**Beachten Sie** | Nach der Rechtsprechung des BFH (26.9.23, IX R 14/22) ist die Veräußerung eines abgetrennten unbebauten (Garten-)Grundstücks nicht wegen einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken von der Einkommensteuer befreit. Eine Ausnahme von der Besteuerung ist danach nur dann gegeben, wenn die Immobilie vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt wird. Mangels eines auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes könnten unbebaute Grundstücke nicht bewohnt werden. Dies gilt nach Auffassung des BFH auch dann, wenn ein vorher als Garten genutzter Grundstücksteil abgetrennt und dann veräußert wird.

**PRAXISTIPP** | Auch wenn der Steuerpflichtige das veräußerte Grundstück bis zur Übergabe noch als Garten genutzt haben sollte, ist ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Wohngrundstück nicht mehr anzunehmen. Dieser wird überlagert und verdrängt durch die mit der Grundstücksteilung dokumentierte Veräußerungsabsicht und die Aktivitäten des Steuerpflichtigen, die der Veräußerung des abgetrennten Grundstücks dienen.

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

- Wird eine Wohnimmobile veräußert, die zuvor von der Schwiegermutter des Steuerpflichtigen im Rahmen einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung bewohnt wurde?
- Wird bei der Veräußerung ein Gewinn erzielt?

**Beachten Sie** | Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i. S. d. Befreiungstatbestands des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG liegt nicht vor, wenn die Nutzungsüberlassung an die (Schwieger-)Mutter des Steuerpflichtigen erfolgt (BFH 14.11.23, IX R 13/23, BStBl. II 24, 173). Die Wertung von § 4 S. 2 EigZulG, wonach eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch vorliegt, soweit eine Wohnung unentgeltlich an einen Angehörigen i. S. d. § 15 AO zu Wohnzwecken überlassen wird, lässt sich nicht auf § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG übertragen.

Wertung des  
§ 4 S. 2 EigZulG  
insoweit nicht  
übertragbar

**PRAXISTIPP** | Im Unterschied dazu liegt in der unentgeltlichen Überlassung an Kinder – wegen der Unterhaltsverpflichtung – eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, die eine Versteuerung ausschließt. Dies gilt jedoch nur so lange, wie die Kinder einkommensteuerlich zu berücksichtigen sind.

#### 2.2.7.5 Privates Veräußerungsgeschäft nach trennungsbedingtem Auszug eines Ehepartners

- Ist der veräußernde Ehegatte nach dem Scheitern der Ehe aus der zuvor gemeinsam bewohnten Immobilie ausgezogen?
- Ist der andere Ehegatte (ggf. die gemeinsamen Kinder) dort jedoch wohnen geblieben?

**Beachten Sie** | Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i. S. v. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG liegt nicht vor, wenn eine Nutzungsüberlassung (auch) an den geschiedenen Ehegatten erfolgt (BFH 14.11.23, IX R 10/22, BFH/NV 24, 278).

**PRAXISTIPP** | Eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ liegt nur vor, wenn unerhaltsberechtigte Personen – wie Kinder – typischerweise zur Lebensgemeinschaft oder Wirtschaftsgemeinschaft des Steuerpflichtigen gehören. Dies ist bei dauernd getrenntlebenden oder geschiedenen Ehegatten, die nicht mehr Teil einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft sind, indes nicht der Fall. Auf die Beweggründe für die Überlassung der Immobilie an den dauernd getrenntlebenden oder geschiedenen Ehegatten kommt es in diesem Zusammenhang nicht an.

Beweggründe für die Überlassung der Immobilie insoweit unerheblich

### 2.3 Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen

#### 2.3.1 Aufwendungen für private Zusatzkrankenversicherungen nach Ausschöpfung des Höchstbetrages

- Sind Mandanten (ggf. auch freiwillig) gesetzlich krankenversichert?
- Sind zudem private Zusatzkrankenversicherungen abgeschlossen worden, in die Mitglieder der GKV bzw. mitversicherte Familienangehörige aufgenommen werden können und die Ergänzungstarife zur Kostenerstattung durch die GKV für ambulante privat- und privatzahnärztliche Heilbehandlung bzw. stationäre Heilbehandlung darstellen?

**Beachten Sie** | Mitglieder der gesetzlichen Krankenversicherung können auch bei Wahl der Kostenerstattung anstatt der regelmäßig gewährten Sach- und Dienstleistungen der gesetzlichen Krankenversicherung (§ 13 Abs. 2 SGB V) zusätzliche Beiträge zu privaten Krankenversicherungen, die die Lücke zwischen der Kostenerstattung und den höheren Privatliquidationen der Leistungserbringer im Gesundheitswesen schließen sollen, nicht der Höhe nach unbeschränkt gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Buchst. a, Abs. 4 S. 4 EStG abziehen (BFH 17.7.24, X B 104/23).

BFH präzisiert „GKV-Hybridmodell“

**PRAXISTIPP** | Das gilt auch im Falle freiwilliger gesetzlicher Krankenversicherung. Beiträge für eine weitere Basisabsicherung durch eine private Krankenversicherung können ebenfalls nicht gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Buchst. a EStG geltend gemacht werden.

Aufwendungen vom  
BFH nicht als  
krankheitsbedingt  
eingestuft

### 2.3.2 Keine außergewöhnlichen Belastungen bei Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterschaft

Der BFH (10.8.23, VI R 29/21) hat entschieden, dass Aufwendungen eines gleichgeschlechtlichen (Ehe-)Paares im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterschaft nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Kosten, die zwei miteinander verheirateten Männern im Zusammenhang mit einem (Im Streitfall: in den USA begründeten und durchgeführten) Ersatzmutterschaftsverhältnis entstehen, sind danach keine krankheitsbedingten Aufwendungen, weil die ungewollte Kinderlosigkeit nicht auf einem regelwidrigen Zustand eines oder beider Partner, sondern auf den biologischen Grenzen der Fortpflanzung gründet. Ein im Wege der Ersatzmutterschaft erzeugtes Kind könnte auch nicht als eine medizinisch indizierte Heilbehandlung zur Vermeidung, Linderung oder Beseitigung einer seelischen Erkrankung angesehen werden, auch wenn diese auf einer ungewollten Kinderlosigkeit gründe.

**PRAXISTIPP** | Aufgrund dieser Rechtsprechungsgrundsätze dürfte das Abzugsverbot auch für die Ersatzmutterschaftsverhältnisse im Rahmen einer heterosexuellen Ehe gelten, oder auch durch die Partner einer Frauenehe.

### 2.3.3 Schonvermögen des Unterhaltsempfängers beim Abzug von Unterhaltsleistungen als abB

- Haben Mandanten Unterhaltszahlungen an ihr Kind geleistet, für das kein Anspruch auf Kindergeld besteht?
- Übersteigt das Vermögen des Unterhaltsempfängers die Grenze von 15.500 EUR (sog. Schonvermögen)?

**Beachten Sie** | Der BFH hat mit Urteil vom 29.2.24 (VI R 21/21) für das Streitjahr 2019 entschieden, dass Unterhaltsleistungen nur dann als außergewöhnliche Belastungen von der Einkommensteuer abgezogen werden können, wenn das Vermögen des Unterhaltsempfängers 15.500 EUR (sog. Schonvermögen) nicht übersteigt. Nach Auffassung des BFH ist die seit 1975 unveränderte Höhe des Schonvermögen von 15.500 EUR trotz der seither eingetretenen Geldentwertung nicht anzupassen.

**PRAXISTIPP** | Die monatlichen Unterhaltsleistungen sind nicht in die Vermögensberechnung einzubeziehen. Angesparte und noch nicht verbrauchte Unterhaltsleistungen werden grundsätzlich erst nach Ablauf des Kalenderjahres ihres Zuflusses zu (abzugsschädlichem) Vermögen.

### 3. Hinweise für alle Unternehmen

#### 3.1 Verpflichtende elektronische Rechnung ab 1.1.25

Das Wachstumschancengesetz vom 27.3.24 (BGBl I 24, Nr. 108) führt ab dem Jahr 2025 für inländische steuerpflichtige Umsätze zwischen Unternehmen (nur sog. B2B-Umsätze) die Verpflichtung zur Erteilung einer elektronischen Rechnung ein. Für Ausstellung und Empfang solcher elektronischen Rechnungen (E-Rechnung) werden umfangreiche Umstellungen der bisherigen Abrechnungsprozesse und Digitalisierungsmaßnahmen erforderlich sein. Am 15.10.24 hat das BMF nun sein finales Schreiben bekannt gegeben und stellt damit klar, worauf Unternehmen im Zusammenhang mit der Einführung der E-Rechnung zu achten haben.

**Beachten Sie |** Eine Verpflichtung zur Ausstellung einer elektronischen Rechnung gilt in folgenden Fällen nicht:

- Der Umsatz ist nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 29 UStG steuerfrei (also z. B. bei Vermietungsleistungen oder Grundstückslieferungen).

**MERKE |** Für nach § 4 Nr. 1 bis 7 UStG umsatzsteuerfreie Umsätze gilt dies ausdrücklich nicht.

- Der Umsatz wird an einen Nichtunternehmer erbracht (sog. B2C).
- Der Umsatz wird zwar an einen Unternehmer, nicht aber für dessen Unternehmen erbracht.
- Der die Leistung empfangende Unternehmer ist nicht im Inland ansässig.
- Es handelt sich um Kleinbetragsrechnungen bis zu einem Gesamtbetrag von 250 EUR oder Fahrausweise (vgl. §§ 33 f UStDV).

##### 3.1.1 Rechnungsarten und zulässige Formate

Das BMF definiert zunächst den Begriff der E-Rechnung. Eine E-Rechnung liegt hiernach nur dann vor, wenn die Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (§ 14 Abs. 1 S. 3, 6 UStG). Zulässige elektronische Rechnungsformate sind EN 16931-basierte Formate, EDI-Format, X-Standard, aber auch hybride Formate, die mit dem strukturierten Datenteil (z. B. XML-Datei) auch einen menschenlesbaren Datenteil (z. B. PDF-Dokument) in einer Datei zusammenfassen, z. B. ZUGFeRD-Format.

**Beachten Sie |** Es gibt unterschiedliche Varianten des ZUGFeRD-Formats (z. B. die Profile Minimum, Basic, EN 16931 oder Extended). Die Profile „Minimum“ oder „Basic“ erfüllen jedoch nicht die Voraussetzungen einer Rechnung i. S. d. § 14 Abs. 4 UStG, da hier gewisse Mindestangaben fehlen. Allein das ZUGFeRD-Format reicht also nicht zur umsatzsteuerlichen Anerkennung als E-Rechnung aus.

##### 3.1.2 Abgrenzung

Alle Rechnungen in Papierform oder in elektronischen Formaten, die nicht den Vorgaben von § 14 Abs. 1 S. 6 UStG entsprechen, sind sonstige Rechnungen.

BMF hat sich bzgl. der e-Rechnung „aus der Deckung gewagt“

Ausnahmen von der Pflicht zur Ausstellung einer e-Rechnung

Zulässige elektronische Rechnungsformate

**Einführungsphase  
bis zum 31.12.27**

**Beachten Sie |** Dazu zählen z. B. auch JPEG- oder PDF-Dateien.

**3.1.3 Einführungsphase bis zum Ablauf des Jahres 2027**

Das Gesetz sieht insoweit eine Einführungsphase bis zum 31.12.27 vor, hier-nach können

- Rechnungen bis zum 31.12.26 (für Umsätze von 1.1.25 bis 31.12.26) weiterhin in Papierformat oder – bei Zustimmung des Empfängers – in einem ande- ren elektronischen Format;
- Rechnungen bis zum 31.12.27 (für Umsätze von 1.1.27 bis 31.12.27) bei Unter- schreiten einer Umsatzgrenze von 800.000 EUR (Gesamtumsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr) in Papierformat oder – bei Zustimmung des Empfängers – in einem anderen elektronischen Format und
- Rechnungen bis zum 31.12.27 (für Umsätze von 1.1.26 bis 31.12.27) bei Zu- stimmung des Empfängers in sog. „EDI-Formaten“, die nicht der CEN- Norm EN 16931 entsprechen oder mit dieser interoperabel sind,

erfolgen. Von daher wird aktuell oftmals davon ausgegangen, dass zur Um- stellung auf die E-Rechnung noch ausreichend Zeit bestehe – ein fataler Irr- tum, denn die Übergangsregelungen betreffen ausdrücklich nur die Seite des leistenden Unternehmens.

**Übergangsregelung  
gilt nicht für den  
Rechnungsempfänger**

Das BMF stellt dahin gehend klar: Diese Übergangsregelung greift nur auf Ebene des Rechnungsausstellers, also des leistenden Unternehmens. Für den Leistungsempfänger greifen ab dem 1.1.25 keine Erleichterungen! Das heißt, ab dem 1.1.25 muss grundsätzlich jeder inländische Unternehmer eine E-Rechnung empfangen können. Hierfür reicht es aus, wenn der Rechnungsempfänger ein E-Mail-Postfach zur Verfügung stellt. Dabei ist es nicht zwingend erforderlich, dass es sich um ein gesondertes E-Mail-Postfach nur für den Empfang von E-Rechnungen handelt. Die Beteiligten können abweichend hiervon andere zulässige Übermittlungswege vereinbaren, wie beispielswei- se ein Download über ein Internetportal oder die Bereitstellung der Daten mittels einer elektronischen Schnittstelle.

**Bittere Konsequenz:  
Verlust des  
Vorsteuerabzugs****3.1.4 Konsequenzen eines Verstoßes für den Rechnungsempfänger**

Hat der Leistungserbringer nun eine E-Rechnung ausgestellt, gelten dessen umsatzsteuerliche Pflichten als Rechnungsaussteller grundsätzlich als er- füllt. Auf eine Zustimmung des Rechnungsempfängers zum Erhalt einer E-Rechnung kommt es nicht an. Kann dieser somit eine Rechnung im struktu- rierten elektronischen Format nicht empfangen und verarbeiten, kann er aus dieser (nicht empfangenen) E-Rechnung grundsätzlich auch keinen Vorsteu- erabzug geltend machen.

**Das BMF stellt auch dies ausdrücklich klar:** Ab dem 1.1.25 müssen inländi- sche Unternehmer eine E-Rechnung empfangen können; d. h., der Rechnungsempfänger hat kein Anrecht auf alternative Ausstellung einer sonsti- gen Rechnung durch den Rechnungsaussteller. Wurde eine E-Rechnung durch den Rechnungsaussteller erstellt und hat sich dieser bemüht diese zu übermitteln, gilt nur diese als ordnungsgemäße Rechnung und berechtigt

zum Vorsteuerabzug. Entsprechendes gilt für Umsätze ab dem 1.1.27, bei denen der leistende Unternehmer zur Ausstellung einer E-Rechnung verpflichtet wäre (siehe oben), diese aber in einem anderen Format übermittelt.

Bis zum Ablauf der Übergangsfristen zur Einführung der E-Rechnung können Unternehmer ihre Leistungen auch mit einer sonstigen Rechnung abrechnen (Papier, PDF- oder Worddatei). Muss diese Rechnung später korrigiert werden, kann dies in dem sonstigen Format erfolgen. Eine Pflicht zur Rechnungskorrektur mittels E-Rechnung besteht somit nur für Leistungen, die ohnehin mittels E-Rechnung abzurechnen sind.

**MERKE |** Nur der Rechnungsaussteller hat bis zum 1.1.28 (beachte die Umsatzgrenze für 2027) ein Wahlrecht, eine E-Rechnung oder eine sonstige Rechnung (z. B. pdf-Format oder Papierrechnung) auszustellen. Nur bei Verwendung eines elektronischen Formats, das nicht § 14 Abs. 1 S. 6 UStG entspricht, bedarf der Rechnungsaussteller der Zustimmung des Rechnungsempfängers. Die Entscheidungs-Aktion geht somit stets vom Rechnungsaussteller aus. Dem Rechnungsempfänger steht ein solches Wahlrecht nicht zu. Das heißt, soweit der Rechnungsaussteller ab dem 1.1.25 auf das E-Rechnungsformat umstellt, muss der Rechnungsempfänger dies akzeptieren. Entscheidet sich hingegen der Rechnungsaussteller in der Übergangszeit noch für die Papierrechnung, muss der Rechnungsempfänger dies akzeptieren und hat dann auch (weiterhin) einen Vorsteuerabzug aus dieser Papierrechnung.

**Wahlrecht zur Umstellung liegt allein beim Rechnungsaussteller**

### 3.1.5 Sonderfragen

Der BMF-Entwurf nimmt darüber hinaus zu Sonderfragen Stellung, bspw.:

■ **Verträge als Rechnung/Dauerschuldverhältnisse:** Besteht bei einem Dauerschuldverhältnis (z. B. Mietverhältnis) eine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung soll es ausreichen, „wenn für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt wird, welcher der zugrunde liegende Vertrag als Anhang beigefügt wird, oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt“.

**E-Rechnung für ersten Teilleistungszeitraum reicht aus**

**Beachten Sie |** Für vor dem 1.1.27 als sonstige Rechnung erteilte Dauerrechnungen besteht jedoch keine Pflicht, zusätzlich eine E-Rechnung auszustellen, solange sich die Rechnungsangaben nicht ändern. Hier hat das BMF glücklicherweise eingelenkt. Das heißt, vor dem 1.1.27 ausgestellte Dauerrechnungen in Papierform oder als PDF behalten auch weiterhin ihre Gültigkeit.

■ **Aufbewahrung:** Der strukturierte Teil einer E-Rechnung ist in seiner ursprünglichen Form und unveränderbar aufzubewahren. Es muss eine maschinelle Auswertbarkeit seitens der Finanzverwaltung sichergestellt sein.

■ **Gutschriften, Reverse Charge, Kleinunternehmer etc.:** Das BMF weist ohne weitere Detailerläuterungen darauf hin, dass die Regelungen zur verpflichtenden Verwendung von E-Rechnungen auch gelten

■ bei Rechnungsausstellung in Form einer Gutschrift (§ 14 Abs. 2 S. 5 UStG) sowie für Rechnungen

**Auch Gutschriften, „§ 13b-Fälle“ und Kleinunternehmer betroffen**

- über Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b UStG),
- die von Kleinunternehmern (§ 19 UStG) ausgestellt werden,
- über Umsätze, die der Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterliegen (§ 24 UStG),
- über Reiseleistungen (§ 25 UStG) und
- über Umsätze, für welche die Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) angewendet wird.

**Beachten Sie |** Die Verpflichtung greift unabhängig von der Art der Umsätze, die der Rechnungsempfänger tätigt. Maßgeblich ist allein, dass dieser selbst Unternehmer ist. Das Obige gilt daher auch, wenn der Rechnungsempfänger selbst Kleinunternehmer bzw. Land- und Forstwirt ist oder ausschließlich steuerfreie Umsätze (z. B. aus Wohnungsvermietung) erbringt. Auch in diesen Fällen liegt ein B2B-Umsatz zwischen inländischen Unternehmen vor.

Abfrageroutinen in den Bestellprozess einbinden

**PRAXISTIPP |** Die grundsätzlich Verpflichtung zur E-Rechnung besteht nur im B2B-Bereich. Der Leistende muss daher wissen, ob der Leistungsempfänger Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist. Daher sollte im Zweifel – nicht jeder Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne verfügt über eine USt-IdNr. – aktiv nach der Unternehmereigenschaft gefragt und entsprechende Prüfungs- bzw. Abfrageroutinen in den Bestellprozess eingebunden werden. Andernfalls läuft der Leistende – spätestens ab dem 1.1.28 – Gefahr, fehlerhafte Rechnungen zu erstellen. Leistungsempfänger, die noch nicht auf das elektronische Format umstellen wollen oder können, müssen mit ihren Vertragspartnern rechtzeitig klären, ob diese als Rechnungsaussteller in der Übergangsphase noch bereit sind, entsprechende Papierrechnungen auszustellen.

### 3.2 Elektronische Übermittlung von SV-Beiträgen

Die Träger der Rentenversicherung prüfen bei den Arbeitgebern, ob diese ihre Meldepflichten und ihre sonstigen Pflichten nach dem SGB IV ordnungsgemäß erfüllen. Zur Durchführung einer Betriebsprüfung nach § 28p SGB IV sind die notwendigen Daten dem zuständigen Rentenversicherungsträger grundsätzlich elektronisch aus einem systemgeprüften Entgeltabrechnungsprogramm zu übermitteln (Übermittlung der Daten aus der Finanzbuchhaltung durch ein systemgeprüftes Entgeltabrechnungsprogramm, über eine systemgeprüfte Schnittstelle oder ein systemgeprüftes Programmmodul aus einem Programm zur Finanzbuchhaltung, vgl. § 28p Abs. 6a SGB IV).

Übergangsregelung läuft grds. zum 1.1.25 aus

Bis 31.12.24 ist die elektronische Übermittlung für Daten aus der Finanzbuchhaltung noch freiwillig, diese Übergangsregelung läuft zum 1.1.25 aus. Es besteht jedoch die Möglichkeit, weiterhin bis zum 31.12.26 auf eine elektronische Übermittlung der gespeicherten Daten zu verzichten. Hierzu bedarf es jedoch eines individuellen Antrags des Arbeitgebers nach § 126 SGB IV bei dem für die SV-Bp zuständigen Rentenversicherungsträger. Der Arbeitgeber muss hierbei darlegen, dass für ihn eine Umstellung unwirtschaftlich oder aktuell aus sonstigen Gründen nicht möglich ist (vgl. BT-Drs. 19/19037, S. 47).

### 3.3 Erweiterte Mitwirkungspflicht bei Betriebsprüfungen

Im Rahmen des sog. „DAC7-UmsG“ vom 20.12.22 (BGBl. I 22, 2730) hat der Gesetzgeber – neben Verpflichtungen für Plattformbetreiber (DAC7) – eine Reihe verfahrensrechtlicher Änderungen mit dem Ziel einer „Beschleunigung der steuerlichen Außenprüfungen“ eingeführt, welche ab dem 1.1.25 in der Praxis zu beachten sein werden. Neben einer Verschärfung der Vorlage- und Dokumentationspflicht für Verrechnungspreise (§ 90 Abs. 4 AO) sowie Prüfungserleichterungen bei geprüften Tax Compliance Management Systemen für einen Testzeitraum bis zum 31.12.29 (Art. 97 § 38 EGAO, siehe hierzu Feuerstack/Reimann, StBp 23, 184) wurde mit § 153 Abs. 4 AO eine neue Anzeige- und Berichtigungspflicht nach einer Außenprüfung eingeführt.

**Beachten Sie** | § 153 Abs. 4 AO gilt grundsätzlich erstmalig für alle Steuern, die nach dem 31.12.14 entstehen (also bspw. KöSt oder ESt 2025). Allerdings sieht Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO vor, dass die Regelung auch für Steuern, die vor dem 1.1.25 entstehen, anzuwenden ist, sofern für diese Steuern nach dem 31.12.24 eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben wurde. Diese wird daher bspw. auch schon Anwendung für die Jahre 2019 bis 2021 finden, wenn für diese Jahre im Jahr 2025 eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben wird. Von daher sollte sich schon im Vorfeld einer „neuen“ Außenprüfung seitens der Beraterschaft dringend mit den hierdurch neu ausgelösten Pflichten nach Abschluss der Prüfung bzw. der Unanfechtbarkeit der hieraus resultierenden Änderungsbescheide beschäftigt werden.

#### 3.3.1 Voraussetzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht

Die Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung müssen unanfechtbar in einem Steuerbescheid (§ 155 AO), einem Feststellungsbescheid (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) oder einem Teilabschlussbescheid (neu eingefügt durch § 180 Abs. 1a AO) umgesetzt worden sein. Erfasst sind daher neben einer „klassischen“ Außenprüfung auch Feststellungen im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung (§ 42f EStG) und die Umsatzsteuersonderprüfung (vgl. § 1 Abs. 2 BpO), aber auch die abgekürzte Außenprüfung nach § 203 AO. Unklar ist insoweit, ob eine Handlungspflicht auch durch eine sog. Nachschau (§ 27b UStG, § 42g EStG) ausgelöst werden kann (u. E. zu Recht ablehnend: Zieglmeier, DStR 24, 1625).

#### 3.3.2 Erweiterung der Berichtigungspflichten, § 153 Abs. 4 AO

Weitere Voraussetzung ist, dass „die den Prüfungsfeststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte auch in einer anderen vom oder für den Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärung, die nicht Gegenstand der Außenprüfung war, zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen.“

Fraglich ist, welche „den Prüfungsfeststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte“ hierbei gemeint sein können. Die Gesetzesbegründung zeigt dahin gehend beispielhaft auf:

- Andere nicht geprüfte Steuerarten oder Feststellungen (z. B. Feststellung eines gemeinen Wertes nach dem 6. Abschnitt BewG; Folgen der Lohnsteueraußenprüfung für die Umsatzsteuer)
- Folgezeiträume (vgl. BT-Drs. 20/3436 vom 19.9.22, 87)

Maßnahmen zur  
Beschleunigung der  
steuerlichen  
Außenprüfung

Anwendung bereits  
für die Jahre 2019 bis  
2021 möglich!

Sog. Nachschau  
dürfte keine  
Handlungspflicht  
auslösen

**Regelungsumfang ist leider nicht eindeutig**

Unstreitig erfasst sind somit sog. Dauersachverhalte wie bspw. geänderte Anschaffungskosten und Folge-Afa, Änderung der Nutzungsdauer von WG etc., jedoch u. E. nicht lediglich vergleichbare Sachverhalte, wobei die Abgrenzung im Einzelnen schwierig sein kann. Was aber gilt bspw. bei Prüfungsfeststellungen einer LSt-Ap bei der Nichtversteuerung von Gehaltsbestandteilen einzelner Arbeitnehmer, die auch bei anderen Arbeitnehmern nicht berücksichtigt wurden? Solche gleich gelagerten Sachverhalte sollten von der Regelung nicht erfasst werden, der Wortlaut der Regelung ist hier jedoch nicht eindeutig (siehe auch Prommer/Puffer, StBp 24, 169). Streitig ist auch, ob (unangemessene) Zinszahlungen im Konzern oder an Gesellschafter in Folgeveranlagungszeiträumen erfasst werden (ablehnend bspw. Seer in Tipke/Kruse, § 153 AO Rn. 31).

**Beachten Sie |** Die Berichtigungspflicht setzt – anders als die Pflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO – nicht voraus, dass eine Verkürzung von Steuern droht. Auch Änderungen „zugunsten“ des Steuerpflichtigen begründen eine Anzeige- und Berichtigungspflicht.

**3.3.3 Rechtsfolge**

§ 153 Abs. 4 AO erweitert die Berichtigungspflicht des Abs. 1 AO und ist daher (ebenfalls) unverzüglich mit Ablauf der Einspruchs- bzw. Klagefrist vorzunehmen. Im Allgemeinen erfüllt hierbei eine Frist von zwei Wochen noch die Anforderung der „Unverzüglichkeit“ (i. S. eines Handelns ohne schuldhafte Zögerns, § 121 Abs. 1 BGB).

**Beachten Sie |** Die bewusste Unterlassung einer solchen Berichtigung stellt eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO dar (vgl. Valbuena/Rennar, AO-StB 22, 292). In jedem Fall ist daher eine entsprechende Handlung notwendig, um dem Vorwurf einer unterlassenen Fortschreibung entgegenzutreten.

**3.3.4 Handlungsoptionen**

Die neue Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO wird die Beraterschaft ab dem 1.1.25 vor neue Herausforderungen stellen. Insbesondere ergeben sich ein Fülle unklarer Rechtsfragen, wann nun der Tatbestand des § 153 Abs. 4 AO erfüllt ist (siehe hierzu Ziegelmeyer, DStR 24, 1625).

Busch (DB 23, 1562) empfiehlt eine Protokollierung im Rahmen der Schlussbesprechung im Prüfbericht, dass sich die im Prüfungsbericht getroffenen Feststellungen nur auf den Prüfungszeitraum beziehen und Einigkeit besteht, dass keine Berichtigungs- und Fortschreibungspflicht gem. § 153 Abs. 4 AO für Folgeperioden besteht. Beachten Sie daher im Falle einer Einigung mit dem zuständigen Betriebsprüfer über die steuerliche Behandlung eines bestimmten Sachverhalts für den Prüfungszeitraum nunmehr immer auch, ob dadurch im Ergebnis die Pflicht des § 153 Abs. 4 AO für Folgezeiträume ausgelöst werden könnte. Sollte darüber Unklarheit herrschen, sollte angeregt werden, entsprechende Folgewirkungen in den Prüfungsbericht mit aufzunehmen.

Frist von  
zwei Wochen gilt  
wohl noch als  
„unverzüglich“

Steuerhinterziehung  
durch Unterlassen

Protokollierung im  
Prüfbericht als  
Absicherung  
empfehlenswert

**MERKE** | „Fortführungspflicht“ bedeutet nicht, dass der Steuerpflichtige der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu folgen hat. Der Steuerpflichtige kann nur zur Offenlegung der Behandlung des geprüften Sachverhalts verpflichtet werden (Seer in: Tipke/Kruse, § 153 AO Rn. 33). Wird der Auffassung der Prüfungsfeststellung daher für Folgezeiträume nicht gefolgt, so sollte der Sachverhalt bspw. im Freitextfeld der betreffenden Steuererklärung oder durch gesondertes Schreiben an das FA dargestellt und ausgeführt werden, inwieweit die Erklärung von der Auffassung der FinVerw abweicht.

Abweichende  
Auffassung z. B. im  
Freitextfeld darlegen

### 3.3.5 Weitere Änderungen durch das „DAC7-UmsG“

Weitere verfahrensrechtliche Änderungen durch das DAC7-UmsG im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen sind u. a.:

- Begrenzung der Ablaufhemmung auf fünf Jahre seit dem Ende des Jahres der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 171 Abs. 4 AO)
- Einführung eines neuen „qualifizierten Mitwirkungsverlangens“ (§ 200a AO)
- Erweiterung des Datenzugriffs auf Cloud-Lösungen etc. (§ 147 Abs. 6 AO)
- Möglichkeit der Einführung einer digitalen Schnittstelle durch BMF-Rechts-VO (§ 147b AO)
- Einführung eines Teilabschlussbescheids (§ 180 Abs. 1a AO) – dieser soll auch auf Antrag des Steuerpflichtigen erlassen werden
- Ermöglichung elektronischer Besprechungen (§ 201 AO)

Erweiterung des  
Datenzugriffs auf  
„Cloud-Lösungen“  
und vieles mehr

(Siehe zu den weiteren Änderungen: Dißars, Stbg 23, 307.)

## 3.4 Grunderwerbsteuer – Zurechnung von Grundstücken

Es ist ein Paradoxon des GrEStG = ein und dasselbe Grundstück kann verschiedenen Personen zugerechnet werden, sofern ein Grundstückserwerb nach den Ergänzungstatbeständen des § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG erfolgt. Die Finanzverwaltung hat mit gleichlautenden Ländererlassen vom 16.10.23 (S 4501, BStBl I 23, 1872) zu den entsprechenden Folgen Stellung genommen.

Ein und dasselbe  
Grundstück wird  
verschiedenen  
Personen zugerechnet

### ■ Beispiel (vgl. Rn. 14 der Ländererlasse)

Die A-GmbH erwirbt im Jahr 01 ein Grundstück, Gesellschafter der A-GmbH ist die natürliche Person A. Im Jahr 02 tritt der A seine Geschäftsanteile an der A-GmbH in vollem Umfang an die A-GmbH & Co.KG (A-KG) ab, an der dieser als alleiniger Kommanditist zu 100 % am Vermögen beteiligt ist. Im Jahr 03 veräußert der A seine Kommanditanteile an der A-KG an den B.

Verlängerung der  
Beteiligungskette

Die A-GmbH verwirklicht im Jahr 01 den Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Damit ist die A-GmbH grundbesitzende Gesellschaft. Durch die Einlage bzw. die Einlageverpflichtung der Geschäftsanteile an der A-GmbH erfüllt die A-KG den Tatbestand nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG (Übertragung vereinigter Anteile). Daneben wird mit der Erfüllung des Rechtsgeschäfts (= Abtretung der Anteile) auf der Ebene der A-GmbH der Tatbestand nach § 1 Abs. 2b GrEStG verwirklicht. Letzteres hat jedoch keine Auswirkungen auf die Zurechnung des Grundstücks. Das Grundstück ist daher nun im Jahr 03 sowohl der A-GmbH als auch der A-KG zuzurechnen. Demzufolge wird durch

Doppelte Tatbestandsverwirklichung  
= zweimal GrESt?

Ein Pulverfass für  
grundbesitzende  
Gesellschaften

ARCHIV  
Ausgabe 3 | 2024  
Seiten 93–101

Drohszenario wäre in  
der Regel vom Tisch

Penible Erfüllung  
der Anzeigepflichten  
unerlässlich

die Veräußerung der Kommanditanteile an B auf der Ebene der A-KG unmittelbar der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG und auf der Ebene der A-GmbH mittelbar der Tatbestand des § 1 Abs. 2b GrEStG verwirklicht.

### 3.4.1 Folgen der doppelten Zurechnung?

Aus dieser „doppelten Tatbestandsverwirklichung“ müsste eigentlich auch ein zweifacher Anfall von GrESt folgen (§ 1 Abs. 6 GrESt hilft hier nicht weiter, da ja unterschiedliche Erwerber gegeben sind). Dem will das Gesetz nun grundsätzlich Einhalt gebieten, indem

- sofern § 1 Abs. 3, 3a GrEStG gleichzeitig mit der Verwirklichung des § 1 Abs. 2a, 2b GrEStG erfolgen, letztere Vorrang haben;
- sofern jedoch die Besteuerungszeitpunkte des § 1 Abs. 3, 3a GrEStG und § 1 Abs. 2a, 2b GrEStG auseinanderfallen (sog. Signing & Closing), der Vorrang über § 16 Abs. 4a GrEStG faktisch hergestellt wird.

Das Praxisproblem ist nun, dass in der gar nicht so selten vorkommenden zweiten Variante (= Auseinanderfallen der Besteuerungszeitpunkte) die Anwendung des § 16 Abs. 4a GrEStG gem. § 16 Abs. 5 S. 2 GrEStG voraussetzt, dass alle Erwerbsvorgänge (also auch der nach § 1 Abs. 3, 3a GrEStG) dem Finanzamt „fristgerecht und in allen Teilen vollständig“ angezeigt wurde. Es bedarf keiner großen Fantasie zu erkennen, dass man hier bei grundbesitzenden Gesellschaften auf einem nur allzu leicht entzündlichen Pulverfass sitzt (s. Beitler/Bücher, GStB 24, 93 ff.). Bei nicht ordnungsgemäßer Anzeige kann dann keine Negierung des Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 3, 3a GrEStG erfolgen – Konsequenz ist dann tatsächlich ein mehrfacher Anfall von GrESt!

### 3.4.2 Geplante Änderung durch das JStG 2024

Dies im Hinterkopf kann man in der Praxis sicherlich die Tragweite einer nun im JStG 2024 geplanten Erweiterung des § 1 GrEStG um einen Abs. 4a erahnen. Hier soll das Problem an der Wurzel gepackt werden. Auch in den Fällen der Erfüllung eines fiktiven Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 3, 3a GrEStG soll es nach der Neuregelung nicht (mehr) zu einer Veränderung der Zugehörigkeit des Grundstücks alleinig zur grundbesitzenden Gesellschaft kommen. Außer in Fällen der Zurechnung der Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG wäre dann eine mehrfache Zurechnung ein und desselben Grundstücks zu verschiedenen Rechtsträgern ausgeschlossen und damit auch das Drohszenario der „Mehrfaichen Tatbestandsverwirklichung“ vom Tisch.

**PRAXISTIPP 1** | Die Regelung soll am Tag der Gesetzesverkündung in Kraft treten. Bis dahin ist bei grundbesitzenden Gesellschaften mit äußerster Vorsicht zu agieren und insbesondere penibel auf die Erfüllung der Anzeigepflichten nach § 18 und § 19 GrEStG zu achten. Daneben bleibt abzuwarten, ob die FÄ die Neuregelung des § 1 Abs. 4a GrEStG ggf. erst für Tatbestandsverwirklichungen ab dem Tag der Gesetzesverkündung anzuwenden gedenken, also eine Mehrfachzurechnung entsprechend den Ländererlassen vom 16.10.23 für bereits verwirklichte Tatbestände aufrechterhalten wollen. Prüfen und dokumentieren Sie daher unbedingt entsprechende „Mehrfaiche Zurechnungen“, um bei zukünftigen Gesellschafterwechseln hier nicht ungeliebte Überraschungen zu erleben.

### 3.4.3 Anzeigepflichten beachten!

Daneben sollte explizit darauf geachtet werden, die Anzeigepflichten des § 19 GrEStG in der Organisationsstruktur sicherzustellen. Auch wenn der BFH hier mit seinem Urteil vom 21.6.23 (II R 2/21, BStBl II 23, 1057) entschieden hat, dass es für die Erfüllung des § 16 Abs. 5 GrEStG ausreicht, dass der Erwerbsvorgang innerhalb der für den Notar nach § 18 Abs. 3 S. 1 GrEStG oder der für den Steuerschuldner nach § 19 Abs. 3 S. 1 GrEStG geltenden Anzeigefrist in allen Teilen vollständig angezeigt war, sollte nicht auf eine entsprechende (ordnungsgemäße) Anzeige durch die Notariate vertraut werden. In den Fällen einer Änderung der Gesellschafterstruktur grundbesitzender Gesellschaften sollte vorsorglich auch immer eine Anzeige nach § 19 GrEStG innerhalb der (engen) Zweiwochenfrist beim FA gestellt werden.

**PRAXISTIPP 2** | Nur die Erfüllung dieser Anzeigepflichten eröffnet zum einen die Möglichkeit der Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 1 und 2 GrEStG oder zum anderen das Negieren einer Anteilsvereinigung i. S. d. § 1 Abs. 3, 3a GrEStG bei Auseinanderfallen von signing und closing des Rechtsgeschäfts gem. § 16 Abs. 4a GrEStG.

Vorsorgliche Anzeige  
nach § 19 GrEStG  
innerhalb der  
Zweiwochenfrist

Antrag auf Besteuerung wie Kapitalgesellschaft  
...

... führt zu fiktivem Formwechsel

Steuerneutralität nur unter Voraussetzungen des § 20 UmwStG möglich

Sperrfristen wie bei jedem „echten“ Formwechsel zu beachten

## 4. Besteuerung von Personenunternehmen

### 4.1 Gestaltungsidee zum Jahreswechsel – Option nach § 1a KStG

#### 4.1.1 Option zur Körperschaftsteuer 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).

#### 4.1.2 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.

**Beachten Sie** | 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 Personengesellschaft nach § 1a KStG nicht zu einer Einbringung, sondern einer gewinnrealisierenden 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 Betriebsvermögen 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.

#### 4.1.3 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 Gesellschaftsregister (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.

**GbR können erstmals zur Körperschaftsteuer optieren**

**GESTALTUNGSTIPPS** | 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 erstmals gelten soll.

**Option bei der Errichtung von Holdingstrukturen mittlerweile etabliert**

Das hieß in der Vergangenheit: Zunächst musste für ein Wirtschaftsjahr die „transparente“ Besteuerung gewählt werden, erst für das kommende Wirtschaftsjahr konnte wirksam optiert werden. Nun kann die Option – allerdings nur in Neugründungsfällen – auch unterjährig wirksam ausgeübt werden.

**Option bei Neugründungen nun auch unterjährig möglich**

#### 4.1.4 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 Kapitalgesellschaft 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 jedoch u. E. auch schon in dem Fall der Verbuchung des Gewinnanteils auf einem Fremdkapitalkonto vor, eine vertragliche Auszahlungssperre wäre insofern 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 Gewinnvertei-

**Im klassischen „Vier-Konten-Modell“ sitzt man in der Falle**

Vereinbarung eines einfachen „Zwei-Konten-Modells“ sinnvoll

Kapitalkonten und Gewinnverteilung gehören auf den Prüfstand

Bei EÜR Übergang zum Bestandsvergleich notwendig

Einmaliger ermäßiger Steuersatz auf 5 Mio. EUR begrenzt

lung 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“.

**FAZIT** | Die Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG ist ein in der Praxis oft unterschätztes Gestaltungsmittel, welches ab dem Veranlagungszeitraum 2024 an Attraktivität gewonnen hat. Insbesondere um den Jahreswechsel herum lassen sich hier Umstrukturierungen im mittelständischen Mandat ohne notarielle Einbindung zielgerichtet und kostengünstig umsetzen. Allerdings muss man im Auge behalten: Man betritt mit der Option nach § 1a KStG das Spielfeld des § 20 UmwStG mit all seinen steuerlichen Fallstricken, die Inanspruchnahme des Weges in die Körperschaftsteuer muss daher sorgfältig abgeprüft werden. Daneben sollte ein steuerliche akzentuierter Blick auf die gesellschaftsvertraglichen Regelungen, insbesondere hinsichtlich der Kapitalkontenstruktur und Gewinnverteilungsabreden der Gesellschaft, erfolgen.

## 4.2 Brennpunkt Earn-Out-Zahlungen

Der Ein- und Ausstieg von Gesellschaftern wird bei Personengesellschaften oftmals auf den Schnittpunkt der Jahre vollzogen. In der aktuellen Gestaltungspraxis ist hier insbesondere auf die Vereinbarung variabler Kaufpreisbestandteile bzw. sog. „Earn-Outs“ und die hierzu ergangene jüngere Rechtsprechung des BFH (9.11.23, IV R 9/21, BStBl II 24, 510) zu achten.

### 4.2.1 Grundsätze

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns i. S. d. § 16 Abs. 2 EStG erfolgt grundsätzlich nach dem Realisationsprinzip. D. h., es kommt zu einer gesonderten stichtagsbezogenen Gewinnermittlung. Bei Einnahme-Überschuss-Rechnern ist aus diesem Grund ein Übergang zum Bestandsvergleich i. S. d. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG notwendig. Der Wert des Betriebsvermögens ist auf den Zeitpunkt der Veräußerung anhand der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze und in einer letzten Schlussbilanz zu ermitteln (BFH 26.3.91, VIII R 315/84).

Veräußerungsgewinne i. S. v. § 16 und 18 EStG zählen als außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG und unterliegen der sogenannten Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG oder auf besonderen Antrag dem ermäßigten Steuersatz (56 % des Durchschnittssteuersatzes) nach § 34 Abs. 3 EStG.

**Beachten Sie** | Der (einmal im Leben gewährte) ermäßigte Steuersatz ist auf einen Betrag von 5 Mio. EUR begrenzt. Weitere Voraussetzungen der Inanspruchnahme sind neben dem Vorliegen eines Veräußerungsgewinns:

- Einstellung der mit dem veräußerten Betriebsvermögen verbunden betrieblichen Tätigkeit durch den Veräußerer

- Vollendung des 55. Lebensjahres durch den Steuerpflichtigen oder das Vorliegen einer dauernden Berufsunfähigkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinne (siehe bzgl. des Nachweises der dauernden Berufsunfähigkeit: BFH 14.12.22, X R 10/21, BStBl II 23, 807)

**MERKE |** Eine Veräußerung i. S. d. § 18 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn die für die Ausübung wesentlichen Betriebsgrundlagen – insbesondere auch der Mandantenstamm und der Praxiswert – entgeltlich auf einen anderen übertragen werden. Die freiberufliche Tätigkeit muss wenigstens für eine gewisse Zeit eingestellt werden. Unschädlich ist die Fortführung einer freiberuflichen Tätigkeit in geringem Umfang, wenn die darauf entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren weniger als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachten (vgl. BFH 11.2.20, VIII B 131/19).

**Mandantenstamm und Praxiswert sind mitzuübertragen**

#### 4.2.2 Auswirkungen variabler Kaufpreisbestandteile

Mit Urteil vom 9.11.23 (IV R 9/21, BStBl II 24, 510) hat der BFH zur Frage der Realisation eines Veräußerungsgewinns bei der Vereinbarung von variablen Kaufpreisbestandteilen Stellung genommen. Bei sog. Earn-Out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreisbestandteile sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist, gilt hiernach, dass diese erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern sind. Sie erhöhen den im Jahr der Veräußerung entstandenen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG somit nicht.

#### ■ Beispiel

A ist Gesellschafter einer GbR. Zum 1.1.01 veräußert er seinen Gesellschaftsanteil (mit Zustimmung der weiteren Gesellschafter der GbR) an den B. Der Kaufpreis setzt sich aus einem festen Betrag i. H. v. 1 Mio. EUR und einem variablen Kaufpreisanteil zusammen, welchen A und B wie folgt verinbaren:

Variante a)	Variante b)
Bei Erreichen einer im Vertrag festgelegten kumulierten Umsatzhöhe der Gesellschaft in den Jahren 01 und 02 verpflichtet sich der B zur Zahlung eines zusätzlichen Kaufpreises i. H. eines festgelegten Prozentsatzes des auf ihn entfallenden Umsatzanteils der Jahre 01 und 02. Die Zahlung soll bei Erreichen der Umsatzgrenzen im ersten Quartal des Jahres 03 erfolgen.	Wie zuvor, jedoch bei Erreichen der definierten (kumulierten) Umsatzhöhe verpflichtet sich der B, dem A im ersten Quartal 03 einen weiteren Kaufpreis i. H. v. 400.000 EUR zu zahlen.
Lösung a)	Lösung b)
Die Höhe des Earn-Outs ist ungewiss, quasi erfolgt eine nachlaufende Erfolgsbeteiligung des A nach dessen Ausscheiden aus der Gesellschaft. Kommt es somit zur Zahlung des Kaufpreisbestandteils, stellt dieser tariflich nicht begünstigte nachträgliche Betriebseinnahmen i. S. d. § 24 Nr. 2 EStG dar, welche im Zeitpunkt des Zuflusses zu besteuern sind.	Zu dieser Variante hat der BFH in seiner obigen Entscheidung keine Aussage getroffen. Nach wohl zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich um eine nachträgliche Kaufpreisanpassung, sodass ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO vorliegt (vgl. FinMin Schleswig-Holstein 20.8.24, VI 3012-S 2242-131). Die Zahlung des variablen (fixen!) Kaufpreisanteils führt somit zu einer nachträglichen Erhöhung des Veräußerungsgewinns i. S. d. § 16 bzw. 18 EStG, welcher somit auch der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 oder 3 EStG offensteht.
<b>Beachten Sie  </b> A ist zu diesem Zeitpunkt kein Gesellschafter der GbR mehr und damit auch kein Feststellungsbeteiligter der gesonderten Gewinnfeststellung der GbR. Die Erfassung der nachträglichen Betriebseinnahmen hat daher (allein) in der ESt-Veranlagung 03 des A zu erfolgen.	

**Vorsicht bei  
Veräußerung eines  
Betriebs, Teilbetriebs  
oder MU-Anteils**

ARCHIV  
Ausgabe 4 | 2020  
Seiten 140 ff.



**Tarifbegünstigung  
kann für Mandanten  
absichern**

**Abschließenden  
Katalog der  
Übertragungswege  
beachten**

**Beachten Sie |** Bei der Veräußerung von Anteilen an einer KapG durch natürliche Personen unterliegen Earn-Out-Zahlungen unabhängig vom Realisationszeitpunkt der begünstigten Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren gem. § 17 Abs. 2 i. V. m. § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG.

Anders verhält es sich bei der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG (ggf. i. V. m. § 18 Abs. 3 EStG). Hier kommt die Anwendung der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG nur noch dann in Betracht, wenn eine rückwirkende Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erfolgt. Wie dargestellt ist hierfür Voraussetzung, dass die nachlaufende Earn-Out-Zahlung zwar dem Grunde nach ungewiss, aber der Höhe nach fest definiert ist.

Bei einer Vereinbarung, die einen nachlaufenden variablen Kaufpreisanteil an die Erfüllung bestimmter Zielvorgaben (i. d. R. Umsatz- oder Gewinngrenzen) knüpft und dessen Höhe sich ebenfalls aus einer (ungewissen) Ableitung dieser Kennzahlen ergibt, ist aktuell unklar, ob

- zumindest der fest vereinbarte Kaufpreisbestandteil unter die Anwendung der Tarifbegünstigung der §§ 16, 34 EStG fällt (so bspw. Weißenbacher, DB 24, 1440 m. w. N.) oder
- mangels Aufdeckung aller stillen Reserven im Zeitpunkt des Veräußerungsvorganges sowohl die nachlaufenden Earn-Out-Zahlungen als auch der (fixierte) Grundkaufpreis als nicht tarifbegünstigte laufende Gewinne zu besteuern sind (so Müller/Dorn/Schwarz, NWB 17, 2906; vgl. auch Böttcher, GStB 20, 140).

#### **4.2.3 Alternative Gestaltung: Gesamtkaufpreis mit auflösender Bedingung**

Wollen Sie hier für Ihre Mandanten kein Risiko eingehen und die Inanspruchnahme insbesondere der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG sicherstellen, verbleibt – bis zu einer offiziellen Verlautbarung der FinVerw – nur die vorherige Einholung einer verbindlichen Auskunft i. S. d. § 89 Abs. 2 AO. Alternativ sollte zumindest angeregt werden, dem Problem beispielsweise durch Vereinbarung eines fixen „Gesamtkaufpreises“ (also bereits inklusive zu erwartenden Earn-Out-Zahlungen) unter Vereinbarung einer auflösenden Bedingung i. S. d. § 158 Abs. 2 BGB bei Nichterreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Zielgrößen aus dem Weg zu gehen. Die Auszahlung des Gesamtkaufpreises kann dann in einen sofort fälligen Teilbetrag und einen gestundeten Teilbetrag aufgeteilt werden. Die Kaufpreisstundung, die wirtschaftlich den Earn-Out abbildet, ist erst fällig, wenn feststeht, dass die vom Veräußerer zugesagten betriebswirtschaftlichen Bezugsgrößen in der Zukunft erreicht wurden (vgl. Ketteler-Eising, DStR 22, 1633).

### **4.3 Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften**

#### **4.3.1 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 Mitunternehmerschaft 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 derselben Mitunternehmerschaft (Nr. 3).

Fortführung der Buchwerte in diesen Fällen möglich

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.

#### 4.3.2 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 Schwesternpersonengesellschaften. Die Praxis musste sich daher mit alternativen Gestaltungsmöglichkeiten 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“ (siehe hierzu Deh, GStB 22, 161) behelfen.



ARCHIV  
Ausgabe 5 | 2022  
Seiten 161 ff.

#### 4.3.3 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 beteiligungsidentischen Personengesellschaften ausschließt, wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG verfassungswidrig ist. Insbesondere die Tatsache, dass bei einer Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesternpersonengesellschaften die stillen Reserven demselben Steuersubjekt zugeordnet bleiben und das Besteuerungsregime nicht wechseln, war für das BVerfG ausschlaggebend.

#### 4.3.4 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 Gesamthandsvermögen 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).

Auf Druck des BVerfG hat der Gesetzgeber reagiert

**Beachten Sie** | Von der rückwirkenden Buchwertübertragung ist eine Ausnahme für Fälle vorgesehen, in denen eine Übertragung absichtlich zum gemeinen Wert durchgeführt wurde, um bspw. stillen Reserven zur Verlustnutzung aufzudecken. Demnach kann aus Gründen des Vertrauenschutzes 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.

Vertrauenschutzregelung kann genutzt werden

Zutreffende  
buchhalterische  
Erfassung unbedingt  
beachten

Keine Mitübertra-  
gung von Verbind-  
lichkeiten auf die  
Zielgesellschaft

„Überspringen“  
stiller Reserven auf  
Körperschaften sollte  
verhindert werden

#### 4.3.5 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 beitigungsidentische 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 anteilig, auf dem Kapitalkonto I erfolgen. Vielmehr ist ausschließlich ein variables Kapitalkonto der Gesellschafter und/oder die gesamthänderisch gebundene Rücklage anzusprechen.

- Bei einer Gutschrift auf einem variablen Kapitalkonto ist sicherzustellen, dass dieses tatsächlich als Eigenkapital und nicht als Gesellschafterdarlehen 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 gesonderte Übertragung solcher Verbindlichkeiten in das Sonder-BV der Schwestergesellschaft erfolgen (ggf. im Rahmen einer befreienden Schuldübernahme gem. § 414 f. BGB).

#### 4.4 Verschärfung der Körperschaftsklausel

Nach § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG kommt es zu einem rückwirkenden Teilwertansatz 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 Wirtschaftsgut 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 übertragenen 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 Wirtschaftsgut] an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft [...] tritt.“

Gesetzgeber reagiert mit Konterregelung

**PRAXISTIPP** | 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 entsprechenden Aufdeckung anteiliger stiller Reserven in den zugeteilten Wirtschaftsgütern kommen.

## 4.5 Möglichkeit Thesaurierungsbesteuerung prüfen!

### 4.5.1 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 Nachversteuerung mit 25 % durchgeführt (§ 34a Abs. 4 EStG). Weitere Fälle der Nachversteuerung sind in § 34a Abs. 6 EStG geregelt.

§ 34a EStG deutlich attraktiver geworden

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.).

Thesaurierungs-  
volumen deutlich  
gestiegen

Alternative  
für gewinnstarke  
GmbH & Co. KGs  
unbedingt prüfen

Disquotale  
Entnahmewünsche  
können aufgefangen  
werden

Damit steht den Unternehmern nunmehr ab dem VZ 2024 regelmäßig ein deutlich erhöhtes Thesaurierungsvolumen zur Verfügung.

**PRAXISTIPP |** In Steuerplanungsrechnungen für die Mandanten, insbesondere bei gewinnstarken GmbH & Co. KG, sollte die Möglichkeit der neuen Thesaurierungsbegünstigung mit einbezogen werden. Insbesondere bei Fragen zur steuer-optimalen Rechtsform, darf daneben in der gestaltenden Beratungspraxis nicht vergessen werden, dass die Regelung im Vergleich zu einer thesaurierenden GmbH durchaus interessante Vorteile aufweist (vgl. Schiffers, GmbH-StB 21, 56):

- Die Anwendung des § 34a EStG kann jeder Mitunternehmer autonom wählen und dies dann ggf. auch auf einen Teil des nicht entnommenen Gewinns begrenzen.
- Bestehen disquotale Entnahmewünsche der einzelnen Mitunternehmer, so können diese ggf. mittels Beteiligungs-Personengesellschaften aufgefangen werden, da dann die Nutzung des § 34a EStG – unabhängig von dem Entnahmeverhalten in der operativen Personengesellschaft – erst auf Ebene der Beteiligungs-Personengesellschaft erfolgen kann.
- Der Antrag nach § 34a EStG kann bis zur Unanfechtbarkeit des ESt-Bescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum vom Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zurückgenommen werden.
- Daneben weist die Regelung im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG keine Problematiken auf.

## 5. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern

### 5.1 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 könnte 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 könnte 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 entscheidend, dass im Besitzunternehmen der Geschäfts- und Betätigungswille derjenigen Personen durchgesetzt werden könnte, welche auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen. Dies könnte auch durch eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft gesichert werden. Die rechtliche Selbstständigkeit der Kapitalgesellschaft stünde dem nicht entgegen.

**PRAXISTIPP** | Aufgrund der Rechtsprechungsänderung begründen bei der Beteiligung an der Besitz-Personengesellschaft zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften 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 Grundstücksgesellschaften mit dem Gestaltungsziel der Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG wichtig (siehe hierzu auch unter 6.2 der Checkliste). 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 Betriebsunternehmen – 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.

BFH hält an seiner bisherigen Auffassung nicht mehr fest

Zwischengeschaltete KapG begründet insoweit keine Abschirmwirkung mehr

Aktuelle Rechtsprechung sichert Gestaltungsmodelle ab!

**Voraussetzungen müssen bereits zu Beginn des EZ vorliegen**

**„vGA-Check“ zum Jahreswechsel immer gesetzt**

**Definition einer vGA nach der BFH-Rechtsprechung**

- 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-Personenunternehmens (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 gestalterische Maßnahmen für den kommenden Erhebungszeitraum (EZ) die Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung in Anspruch genommen werden kann und/oder aktuell zu gewähren wäre. Beachten Sie hierbei unbedingt, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung schon immer zum Beginn des EZ vorliegen müssen. Unterjährige Strukturmaßnahmen führen daher i. d. R. immer erst im darauffolgenden EZ zu der begehrten Begünstigung.

## 5.2 VGA-Check

Der bevorstehende Jahreswechsel sollte turnusmäßig genutzt werden, um bestehende Verträge und ggf. anstehende Vertragsänderungen auf ihre Fremdüblichkeit und damit Relevanz hinsichtlich einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zu überprüfen.

Beachten Sie hier insbesondere, dass daneben bei beherrschenden Gesellschaftern eine formelle Betrachtung greift. Danach werden steuerlich nur solche Vertragsänderungen anerkannt, die für die Zukunft erfolgen – rückwirksenden Änderungen wird die steuerliche Anerkennung auch bei dem Grunde nach fremdüblicher Vereinbarung versagt. Nachfolgend gesonderte Hinweise zu vGA-relevanten Fragestellungen mit Bezügen zu der im aktuellen Jahr ergangenen Rechtsprechung und Verlautbarungen der Finanzverwaltung.

### 5.2.1 Allgemeiner Grundsatz

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung der Kapitalgesellschaft, die

- durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG (den Gewinn) der Gesellschaft auswirkt und
- nicht im Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht sowie
- beim Gesellschafter zu einem sonstigen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG führen kann (sog. Vorteilsgeneigtheit)

### 5.2.2 Subjektive Voraussetzungen – vGA trotz Irrtums?

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist nach der Rechtsprechung anzunehmen, wenn die KapG ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsführers einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. BFH 13.7.21, I R 16/18, BStBl II 22, 119).

Das Problem: Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter ist eine idealtypische Denkfigur, die alle Gegebenheiten des Geschäftsvorfalls kennt und sich infolgedessen niemals in einem Irrtum befinden kann. Von daher muss nach einem aktuellen Urteil des BFH vom 22.11.23 (I R 9/20, BStBl II 24, 523) eine Einschränkung dieses Idealtypus erfolgen: Legt der Gesellschafter-Geschäftsführer glaubhaft dar, dass eine Vermögensverschiebung an ihn nicht stattfinden sollte und somit auch kein Zuwendungswille vorlag, ist der konkrete betriebliche Veranlassungszusammenhang gesichert. Eine vGA scheitert in diesen Fällen aus.

**Beachten Sie** | Die objektive Beweislast für die betriebliche und nicht gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Aufwands liegt grundsätzlich beim Steuerpflichtigen (H 8.6 „Beweislast“ KStH). Eine sorgfältige Beratungsdokumentation ist daher unerlässlich, um ggf. eine tatsächliche Irrtumslage objektiv darzulegen. Im Urteilsfall war dies eine (zunächst unbemerkte) Fehlbeurkundung des Notars, welche durch Dokumentation des ausführlichen Schriftwechsel im Vorfeld der Beurkundung dann auch nachgewiesen werden konnte.

Objektive Beweislast liegt grds. beim Steuerpflichtigen

### 5.2.3 Angemessene Verzinsung des Gesellschafterverrechnungskontos

Ein negatives Gesellschafterverrechnungskonto stellt eine (regelmäßig unbesicherte) Forderung der GmbH gegenüber ihrem (beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführer dar. In seinem Urteil vom 22.2.23 (I R 27/20, BStBl II 23, 840) hat der BFH geklärt, dass auch in den Zeiten eines sog. Niedrigzinses für die Frage der fremdüblichen Verzinsung der Margenteilungsgrundsatz eine handhabbare Richtlinie für die Festlegung der angemessenen Verzinsung darstellt. Margenteilung bedeutet, dass die banküblichen Habenzinsen die Untergrenze und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze darstellen, die „richtige“ Zinshöhe sich mithin aufgrund der Teilung der banküblichen Marge ungefähr in der Mitte bewegt.

**Beachten Sie** | Das Gesellschafterverrechnungskonto entspricht einem unbesicherten (revolvierenden) Privatkredit. Dies ist hinsichtlich der Ermittlung der Marge zu beachten. Prüfen sie daher jährlich eine entsprechende Anpassung der Verzinsung der Gesellschafterverrechnungskonten. Den Margenteilungsgrundsatz brauchen Sie dahin gehend nicht zum Maßstab nehmen, wenn ein entsprechendes (unbesichertes) Kreditangebot einer Bank o. Ä. vorliegt; in diesem Fall kann der dort angesetzte Zins als Fremdprix übernommen werden.

Anpassung der Verzinsung jährlich zu prüfen

**MERKE** | Erreicht das Gesellschafterverrechnungskonto eine Höhe, die den Schluss nahelegt, dass mit einer Tilgung durch den Gesellschafter bei kaufmännischer Betrachtung nicht mehr zu rechnen ist, muss auf Ebene der Kapitalgesellschaft eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden. Diese führt dann regelmäßig ebenfalls zu einer entsprechenden vGA, worauf der BFH in seinem obigen Urteil auch noch einmal ausdrücklich hinweist. Sollte eine zeitnahe Rückführung der Mittel nicht möglich sein, sollte eine Gestellung von Sicherheiten angeregt werden. Hierfür genügt nach Auffassung des FG Saarland (22.5.01, 1 K 151/97) auch eine nur teilweise Sicherheitengestellung.

Teilwertabschreibung auf Ebene der KapG führt ebenfalls zu einer vGA

**Anscheinsbeweis für private Nutzung trotz vertraglichem Nutzungsverbot****5.2.4 Kfz-Nutzung und Anscheinsbeweis**

Der I. Senat des BFH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine vertraglich nicht geregelte bzw. vertragswidrige private Pkw-Nutzung durch einen Geschäftsführer einer Gesellschaft eine vGA darstellt (vgl. BFH 23.1.08, I R 8/06, BStBl II 12, 260). In diesem Sinn hat auch das FG Köln (8.12.22, 13 K 1001/19) entschieden, dass trotz eines vertraglichen Nutzungsverbots von einem Anscheinsbeweis für eine private Nutzung eines betrieblichen Porsche Cayenne durch den Geschäftsführer ausgegangen werden darf.

Soll in diesen Fällen eine vGA ausgeschlossen werden, bedarf es weiterer organisatorischer Maßnahmen, welche die Privatnutzung effektiv ausschließen. Der Anscheinsbeweis kann dahin gehend nur erschüttert werden, wenn dem Gesellschafter privat

- andere Fahrzeuge ständig und uneingeschränkt zur Verfügung stehen,
- die dem betrieblichen Kfz in Status und Gebrauchswert vergleichbar sind.

Hiervon ging das FG Köln bei einem im Privatvermögen befindlichen Porsche Boxter Cabriolet (älteren Baujahrs) nicht aus.

**5.2.5 Gestaltung durch (anteilige) Vermietung des Pkw?**

In der jüngerer Vergangenheit wird hier vermehrt ein Vermietungs- oder Leasingmodell zur Vermeidung einer steuerpflichtigen Privatnutzung des betrieblichen Pkw durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer empfohlen:

Der Pkw wird nicht von der Gesellschaft, sondern vom Gesellschafter (oder einer diesem nahestehenden Person) erworben und der KapG dann entgeltlich zur Nutzung überlassen (zu der Frage des VoSt-Abzugs siehe BFH 29.9.22, V R 29/20, BStBl II 23, 986).

**Vermietungs- oder Leasingmodell als Ausweg?****Nutzungsüberlassung wird auf betrieblichen Teil beschränkt**

Um eine Privatnutzung durch den Gesellschafter zu verhindern, wird nun die Nutzungsüberlassung auf den betrieblich genutzten Teil des Pkw beschränkt. Im Fall des Leasing wird vereinbart, dass das Fahrzeug dem Leasinggeber für dessen private Zwecke (weiterhin) zur Verfügung steht und der Leasingnehmer dies für rein betriebliche Zwecke nutzt. Hierzu vereinbaren die Parteien, dass die jeweiligen Fahrzeugführer für die ersten drei Monate nach Vertragsbeginn Aufzeichnungen über den Nutzungsumfang zu führen haben, um die Nutzungsanteile beider Vertragsparteien zu bestimmen und die Fahrzeugaufwendungen entsprechend aufzuteilen.

**Externer Fremdvergleich dürfte problematisch werden**

Die Finanzgerichte mussten dieses Modell noch nicht beurteilen. Insbesondere ob ein entsprechender Vertrag einem externen Fremdvergleich standhält, darf bezweifelt werden. Hiervon abgesehen, fordern mittlerweile einige FÄ in diesen Fällen ein durchgängig geführtes Fahrtenbuch, da die Drei-Monats-Aufzeichnung nur als Nachweis einer mehr als 50%igen Privatnutzung dienen könne, nicht jedoch zur Ermittlung eines konkreten Nutzungsumfangs. Hiervon abgesehen bleibt die Achillesferse des Modells der Anscheinsbeweis. Die Frage, warum dieser nach den obigen Grundsätzen nun nicht greifen soll, wenn nur eine zeitlich anteilige Nutzungsüberlassung an die Gesellschaft erfolgt, wird von den Protagonisten solcher Gestaltungsmodelle (bewusst?) ausgeblendet. Kann der Anscheinsbeweis durch das Vorhalten

entsprechender weiterer Pkw im Privatvermögen ausgehebelt werden, dann entspricht das Modell einem ausgesprochenen Nutzungsverbot und sollte Anerkennung finden. Steuerliche Vorteile können in diesen Fällen generiert werden durch ein weitgehendes „Leerlaufen“ der Besteuerung des Leasingnehmers (nahestehende Person) bei ungehindertem vollem Betriebsausgabenabzug auf Ebene der Gesellschaft (vgl. Denker/Gummels, NWB 20, 3199).

### 5.3 BFH contra BMF: Zufluss von Tantiemeansprüchen

#### 5.3.1 Grundsatz: Zuflussprinzip

Tantiemen sind grundsätzlich Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns gem. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Bei Arbeitnehmern greift insoweit eine Besteuerung nach dem Zuflussprinzip i. S. d. § 11 Abs. 1 S. 4 i. V. m. § 38a Abs. 1 S. 3 EStG. Geldbeträge fließen i. d. R. durch Kontogutschrift oder Barzahlung zu (BFH 22.2.18, VI R 17/16, BStBl II 19, 496).

#### 5.3.2 Ausnahme: Beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH gelten hingegen bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer (GGf) eindeutig bestimmbarer und unbestrittene Forderungen gegen „seine“ Kapitalgesellschaft auch ohne Zahlung oder Gutschrift bereits mit deren Fälligkeit als zugeflossen. Auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses (= wirtschaftliche Verfügungsmacht) kommt es in diesen Fällen nicht an. Denn ein beherrschender Gesellschafter habe es regelmäßig selbst in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen und damit ab ihrer Fälligkeit den Auszahlungszeitpunkt frei zu bestimmen.

Zuflussfiktion bereits bei Fälligkeit der Forderung gegen die „eigene“ GmbH

Fällig wird der Tantiemeanspruch mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben (vgl. BFH 12.7.21, VI R 3/19).

Anspruch mit Feststellung des Jahresabschlusses fällig

#### 5.3.3 Zuflussfiktion von Passivierung abhängig?

Fraglich und streitig war dahingehend, ob denn dann auch ein solcher gewinnmindernder Ansatz einer Auszahlungsverbindlichkeit auf Ebene der Gesellschaft notwendig ist, um den Zufluss beim Gesellschafter zu fingieren. Der BFH hatte hier bereits geklärt, dass ein Zufluss beim Gesellschafter ausscheidet, wenn eine entsprechende Zusage von Weihnachts- und Urlaubsgeld vor dem Zeitpunkt der Fälligkeit aufgehoben wird (BFH 15.5.13, VI R 24/12, BStBl II 14, 495).

Der BFH hat nun brandaktuell mit Urteil vom 5.6.24, VI R 20/22 festgestellt:

Grundvoraussetzung eines Zuflusses von Arbeitslohn beim Gesellschafter ist, dass sich die Tantieme bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben muss. Ein Pflichtenverstoß gegen die GoB kann die Fälligkeit einer im festgestellten Jahresabschluss nicht enthaltenen Tantiemenforderung nicht begründen. Insoweit ist es unerheblich, ob

- ein Buchungsfehler vorlag (hier: Unkenntnis des Steuerberaters von der Vereinbarung und Selbstbucher),

Tantieme muss als  
Verbindlichkeit  
ausgewiesen worden  
sein

Verdeckte Einlage  
der Forderung durch  
den Gesellschafter?

Hält die Ausgestal-  
tung einem Fremd-  
vergleich stand?

Höhe der Tantieme  
mindestens alle drei  
Jahre zu überprüfen

- die dauerhafte Nicht-Bilanzierung auf einer (konkludente) Aufhebung der Tantiemenvereinbarung beruht.

Fehlt es demnach an einem Verbindlichkeitenausweis einer Tantieme oder von Urlaubs- und Weihnachtsgeldern etc. auf Ebene der Kapitalgesellschaft, scheidet grundsätzlich auch die Fiktion des Zuflusses beim beherrschenden geschäftsführenden Gesellschafter aus.

#### 5.3.4 Abgrenzung: Lag ein konkludenter Verzicht vor?

Die Entscheidung des BFH ist kein Freibrief für die Beratungspraxis! Der Streitpunkt wird sich nunmehr auf die Frage des Vorliegens einer verdeckten Einlage des Gesellschafters verlagern. Denn arbeitsrechtlich entsteht ein Tantiemenanspruch ratierlich mit jedem Monat, in dem der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Arbeitsleistung erbringt (LAG Köln 7.7.22 6 Sa 112/22).

Dass die Verbindlichkeit (= Gewinnantieme) der Höhe nach noch nicht bestimmt ist, ändert nichts an der Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB. Fraglich und streitig wird dann sein, ob der GGf aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf diesen als Bilanzposten auszuweisenden Anspruch verzichtet hat. Ist dies der Fall, liegt eine verdeckte Einlage der Forderung gem. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG vor, die dann zunächst als auf Ebene des GGf realisiert gilt.

#### 5.3.5 Fremdüblichkeit prüfen!

Daneben wird bei Gesellschafter-Geschäftsführern auch weiterhin die Frage relevant sein, ob die Vereinbarung auch mit einem fremden Dritten so vereinbart worden wäre oder ob die Ausgestaltung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, insbesondere ob

- eine klare und eindeutige Vereinbarung zur Ausgestaltung des Tantiemenanspruchs vorliegt und
- die absoluten und relativen Grenzen beachtet wurden:
  - Erfolgsabhängige Bestandteile betragen nicht mehr als 25 % im Verhältnis zur festen Vergütung (personenbezogene Grenze – Ausnahme in Gründungs- und Aufbauphase sowie bei branchenspezifischen Besonderheiten, vgl. BFH 27.2.03, I R 46/01, BStBl II 04, 132) und
  - es werden mehr als 50 % des Jahresüberschusses als Tantieme an GGf gezahlt (gesellschaftsbezogene Grenze).

Bei Abweichungen hat eine Dokumentation der hierfür maßgeblichen Gründe zu erfolgen, damit diese im Rahmen einer gebotenen Einzelfallprüfung berücksichtigt werden können. Sowohl nach der bisherigen Auffassung der Rechtsprechung als auch nach Auffassung der FinVerw ist die Höhe der Tantieme grundsätzlich bei jeder Gehaltsanpassung, mindestens aber alle drei Jahre zu überprüfen.

## 5.4 Aktuelle Hinweise zu disquotalen Ausschüttungen

Die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung setzt voraus, dass diese zivilrechtlich wirksam ist. Nach bisheriger Auffassung der FinVerw (vgl. BMF 17.12.13, IV C 2 – S 2750-a/11/10001, BStBl I 14, 63) erfordert dies, dass

- im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festgesetzt (sog. Satzungsregelung) wurde oder
- die Satzung anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel enthält, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann (sog. Öffnungsklausel).

**Beachten Sie** | In beiden Alternativen ist eine Änderung des Gesellschaftsvertrags erforderlich, für die es eine notariell beurkundete Zustimmung von drei Vierteln der abgegebenen Stimmen bedarf (§ 53 Abs. 2 GmbHG). Im Rahmen der Öffnungsklausel bedarf der spätere Beschluss über die Gewinnverteilung dann nach h. M. jedoch nur noch der einfachen Mehrheit.

In beiden Fällen Änderung des Gesellschaftsvertrags erforderlich

### 5.4.1 BFH-Urteil zu satzungsdurchbrechendem Beschluss

In seinem Urteil vom 28.9.21 (VIII R 25/19) hat der BFH jedoch auch eine inkongruente Gewinnausschüttung ohne entsprechende Satzungsregelung oder Öffnungsklausel für zulässig erachtet. In mehreren aufeinanderfolgenden Jahren erfolgte – jeweils mit einstimmigen Beschluss – eine Vorabgewinnausschüttung alleinig an einen von zwei Gesellschaftern einer GmbH. Ein solcher sog. satzungsdurchbrechender Gesellschafterbeschluss sei zivilrechtlich wirksam, soweit dieser von keinem Gesellschafter mehr angefochten werden könnte und auch keine Dauerwirkung entfalte. In letzterem Fall wäre zur zivilrechtlichen Wirksamkeit eine entsprechend notariell zu beurkundende Satzungsänderung erforderlich.

Fraglich war, ob die FinVerw diese Rechtsprechung anerkennen wird oder lediglich auf den Sachverhalt (wie im Streitfall) einer Vorabausschüttung abstellen wird.

### 5.4.2 Aktuell: FinVerw erkennt Rechtsprechung an!

Mit dem aktuellen BMF-Schreiben vom 4.9.24, IV C 2 – S 2742/19/10004 :003 ist diese Unsicherheit nun beseitigt. Die FinVerw folgt nunmehr ausdrücklich und vollumfänglich dem BFH: Ist ein inkongruente Gewinnausschüttung zivilrechtlich wirksam, führt dies auch zu einer steuerlichen Anerkennung.

Finanzverwaltung ist dem BFH in vollem Umfang gefolgt

**Beachten Sie** | Der BFH brauchte keine Stellung dazu zu nehmen, wie ein Gesellschaftsbeschluss mit rechtlicher Dauerwirkung von einem nur punktuell satzungsdurchbrechenden Beschluss abzugrenzen ist, sondern hat insoweit auf die zivilrechtliche Rechtsprechung verwiesen (siehe im Einzelnen: Ott, GStB 23, 64). Im Urteilsfall wurde gleich für drei aufeinanderfolgende Geschäftsjahre eine disquotale Gewinnverteilung beschlossen, was in der zivilrechtlichen Literatur hinsichtlich einer zulässigen Satzungsdurchbrechung nicht unstreitig ist (vgl. Werner, DStR 23, 868).



ARCHIV  
Ausgabe 2 | 2023  
Seiten 64 ff.

**Öffnungsklausel in die Satzung aufnehmen**

Liegt zivilrechtlich eine Unwirksamkeit des Gesellschafterbeschlusses vor, stellt die Ausschüttung aus ertragsteuerlicher Sicht eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, die disquotal dem begünstigten Gesellschafter zuzurechnen ist. Nach wie vor ist daher bei einer nicht nur einmalig beabsichtigten inkongruenten Gewinnverwendung generell zu empfehlen, eine entsprechende Öffnungsklausel in der Satzung aufzunehmen.

**5.4.3 Weitere steuerliche Folgen berücksichtigen**

Verzichtet ein Gesellschafter zugunsten eines Mitgesellschafters auf einen bereits entstandenen Gewinnanspruch, liegt regelmäßig eine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG des Verzichtenden zugunsten des Mitgesellschafters vor. Entsprechendes kann auch in Fällen einer nicht leistungsbezogen bestimmten disquotalen Gewinnausschüttung vorliegen (vgl. R E 7.5 Abs. 7 S. 10 f ErbStR 2019). Insbesondere wenn es sich bei den Mitgesellschaftern um nahe Angehörige handelt, ist damit zu rechnen, dass die FÄ eine Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG annehmen werden. Quasi verzichtet in diesen Fällen ein Gesellschafter zugunsten eines Mitgesellschafters auf einen bereits entstandenen Gewinnanspruch.

**Klarstellung durch den BFH wäre wünschenswert**

Ob diese Sichtweise ggf. eine Durchbrechung des Grundsatzes darstellt, dass im Verhältnis zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern lediglich betrieblich veranlasste Rechtsbeziehungen und Gewinnausschüttungen gegeben sind, ist offen. Der BFH musste zu dieser Frage im Rahmen disquotaler Ausschüttungsbeschlüsse noch keine Stellung nehmen. Eine (entsprechende) Anwendung von § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG scheidet hingegen aus, da die Vorschrift nur Leistungen an die Gesellschaft selbst erfasst.

**Auswirkungen auf die Bewertung von Geschäftsanteilen im Blick haben**

Daneben kann ein (stark) disquotales Gewinnbezugsrecht auch Auswirkungen auf die Bewertung von Geschäftsanteilen haben. Nach § 97 Abs. 1b S. 4 BewG sind bei der Wertermittlung des Anteils vorbehaltlich des § 9 Abs. 2 und 3 BewG Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf den Wert des Anteils auswirken – hierunter fallen unstreitig auch disquotale Gewinnbezugsrechte.

**5.4.4 Gespaltene Gewinnverwendung**

Von der disquotalen Gewinnausschüttung zu unterscheiden ist die sog. gespaltene Gewinnverwendung: Bei der zeitlich gespaltenen Gewinnverwendung werden die den Gesellschaftern in einem Wirtschaftsjahr zustehenden Gewinnanteile nicht an alle, sondern nur an einzelne Gesellschafter ausgeschüttet. Für diejenigen Gesellschafter, die nicht an der Gewinnausschüttung teilnehmen, geht die Ausschüttung jedoch nicht verloren, sondern der Betrag wird in eine personenbezogene Gewinnrücklage eingestellt.

**„Parken“ der Ausschüttung in gesellschafterbezogener Gewinnrücklage**

Erst dann, wenn die Gesellschaft einen (weiteren) Gewinnverwendungsbeschluss über diesen auf dem gesellschafterbezogenen Rücklagenkonto gespeicherten Betrag fasst, ist steuerlich auch dieser Betrag als an den Gesellschafter ausgeschüttet anzusehen. Dies gilt auch bei der Einstellung in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage zugunsten eines beherrschenden Gesellschafters – auch in diesem Fall kommt es mangels Fälligkeit der Auszahlungsverpflichtung nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 i. V. m. § 11 Abs. 1 S. 1 EStG.

Mit seiner obigen Entscheidung vom 28.9.21 hatte der BFH auch die Bildung einer solchen personenbezogenen Gewinnrücklage für zulässig erachtet. Auch dieser Auffassung folgt die FinVerw nun in ihrem aktuellen Erlass.

**Beachten Sie |** Gesellschaftsrechtlich kann die Kapitalrücklage einer Kapitalgesellschaft – anders als die individuellen Kapitalkonten einer Personengesellschaft – grundsätzlich nicht gesellschafterbezogen zugeordnet werden. Von daher sind in Fällen eines individuellen Rücklagenkontos entsprechende Unterkonten der Gewinnrücklage der Gesellschaft zu bilden. Der thesaurierte Gewinn ist bilanziell einheitlich unter dem Eigenkapitals auszuweisen. Ein Zufluss beim Gesellschafter liegt erst vor, wenn später erneut ein Beschluss gefasst wird, wonach der Gewinn an denjenigen Gesellschafter ausgeschüttet wird, dem die betreffende Rücklage zuzurechnen ist.

Zufluss beim  
Gesellschafter erst  
nach erneuter  
Beschlussfassung

#### 5.4.5 Empfehlung: Satzungsregelung

Eine besondere Satzungsregelung wird in der gesellschaftsrechtlichen Literatur zur Bildung einer gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage für nicht erforderlich gehalten, jedoch bedarf es eines einstimmigen Beschlusses der Gesellschafter (bzw. mindestens der Zustimmung der betroffenen Gesellschafter), um die mit einer gespaltenen Gewinnverwendung verbundene Ungleichbehandlung zu legitimieren (Hommelhoff in: Lutter/Hommelhoff, § 29 GmbHG Rn. 39).

Zumindest Zustimmung  
der betroffenen  
Gesellschafter  
erforderlich

Dennoch ist eine solche Regelung in der Satzung empfehlenswert. Dahin gehend könnte angeregt werden, in der Satzung eine Öffnungsklausel für inkongruente Gewinnausschüttung mit der Möglichkeit der Bildung individueller Rücklagen zu verbinden. Najdecki/Schiffers (in GmbHR 24, 745) schlagen eine mögliche Formulierung wie folgt vor:

#### MUSTERFORMULIERUNG /

Nach Maßgabe der folgenden Regelungen können auch disquotale Gewinnverteilungs- und verwendungsabreden beschlossen werden; möglich sind:

- eine vom Verhältnis der Nennbeträge der Geschäftsanteile abweichende Gewinnverteilung unter Zustimmung des betroffenen Gesellschafters;
- Ausschüttung von Gewinnen an einzelne Gesellschafter – quotal oder disquotal – bei gleichzeitiger Nichtausschüttung der auf andere Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile unter Zustimmung sämtlicher Gesellschafter; die an einzelne Gesellschafter nicht ausgeschütteten Gewinnanteile sind auf gesellschaftsspezifische Gewinnrücklagekonten (Eigenkapital der Gesellschaft) zu buchen; diese können nur an den spezifischen Gesellschafter ausgeschüttet werden; hierzu bedarf es eines mit einfacher Mehrheit gefassten Gesellschafterbeschlusses mit Zustimmung des spezifischen Gesellschafters. Jeder Gesellschafter mit einer gesellschaftsspezifischen Gewinnrücklage kann von der Gesellschafterversammlung verlangen, dass auch seine Gewinne an ihn ausgeschüttet werden, bevor wieder allgemeine Gewinnverwendungsbeschlüsse zugunsten aller Gesellschafter gefasst werden, es sei denn, der Beschluss über die Ausschüttung ist im Einzelfall unbillig oder er könnte zu einer drohenden Insolvenzantragspflicht führen.

Kombination von  
Öffnungsklausel und  
Regel für individuelle  
Rücklagen



## 6. Gewerbesteuerrecht

### 6.1 Steuerfalle: Ausschüttungen im Holding-Modell

Das kapitalistische Holdingmodell erfreut sich nach wie vor großer Beliebtheit in der Beratungspraxis und im mittelständischen Mandat (s. Sonderausgabe „Von der Immobilien-GmbH ins Holdingmodell“, S. 9 ff., Abruf-Nr. 50116368 sowie Ott, GStB 23, 258 ff.)).

Die Errichtung einer solchen doppel- oder mehrstöckigen GmbH-Struktur erfolgt i. d. R. im Rahmen eines qualifizierten Anteiltauschs i. S. d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG der Anteile an einer operativ tätigen GmbH in eine zukünftig als reine Holdinggesellschaft fungierende GmbH im Wege einer Sachgründung (§ 5 Abs. 4 GmbHG) oder Sachkapitalerhöhung (§ 56 GmbHG).

Möglichkeit einer steuerlichen Rückwirkung nicht eröffnet

Die Besonderheit eines Anteiltauschs nach § 21 UmwStG gegenüber einem Einbringungsvorgang nach § 20 UmwStG besteht nicht nur darin, dass Einbringungsgegenstand auch Geschäftsanteile des Privatvermögens i. S. d. § 17 EStG sein können, sondern auch, dass die Möglichkeit einer steuerlichen Rückwirkung entsprechende § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG nicht eröffnet ist. Hier kann sich eine oft übersehene Steuerfalle auftun, wenn nach einer unterjährigen Einbringung der Geschäftsanteile noch im aktuellen Jahr eine Ausschüttung der operativen GmbH geplant ist:

- § 8b Abs. 4 S. 6 KStG sieht insoweit eine Rückwirkung des Erwerbs der (qualifizierten) Beteiligung durch die Holding-GmbH auf den Beginn des Kalenderjahrs vor. Daher greift im Fall einer Ausschüttung im Jahr der Einbringung auch die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG.
- Eine solche Rückwirkungsfiktion sieht jedoch § 9 Nr. 2a GewStG für die entsprechende Kürzung der Dividende vom Gewerbeertrag der Holding gerade nicht vor. Maßgeblich ist somit, ob die Beteiligungsvoraussetzungen (von mind. 15 %) bereits zum Beginn des Erhebungszeitraums (EZ) der Holding-GmbH erfüllt waren.

15 %-Grenze bereits zu Beginn des EZ erfüllt?

Der BFH hat dahin gehend mit Urteil vom 16.4.14 (I R 44/13, BStBl II 15, 303) entschieden, dass die Besitzzeitanrechnung des übernehmenden Rechtsträgers gem. § 23 Abs. 1 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG nicht für die Anwendung des gewerbesteuerlichen Schachtelpivils gem. § 9 Nr. 2a GewStG greift.

Bei Sachgründung der aufnehmenden Gesellschaft wäre anders zu entscheiden

**Beachten Sie** | Die Entscheidung des BFH erging zu dem Fall eines Anteiltausch i. S. d. § 21 UmwStG zur Aufnahme (d. h. im Wege einer Sachkapitalerhöhung). In diesen Fällen liegt bei einem unterjährigen Einbringungsvorgang zum Beginn des EZ regelmäßig noch keine entsprechende qualifizierte Beteiligung an der übertragenen operativen GmbH vor. Das heißt, die GewSt-Kürzung des § 9 Nr. 2a GewStG läuft ins Leere. Anders jedoch bei einer Errichtung der Holdingstruktur im Wege einer Sachgründung der aufnehmenden Gesellschaft. In diesen Fällen hält die Holding-GmbH als Übernehmerin die Anteile bereits bei Eintritt in die Gewerbesteuerpflicht (d. h. mit Eintragung der Übernehmerin ins HR) und damit zu Beginn des dann beginnenden abgekürzten EZ (§ 14 S. 3 GewStG).

**PRAXISTIPP** | Prüfen Sie daher, ob in Fällen der unterjährigen Errichtung der Holdingstruktur auch bereits die Kürzung des § 9 Nr. 2a GewStG für eine beabsichtigte Ausschüttung der operativen GmbH greift. Bei Zweifeln sollte die Verschiebung des Ausschüttungsbeschlusses auf das kommende Jahr angeraten werden.

GGf. Verschiebung  
des Ausschüttungs-  
beschlusses  
zu empfehlen

## 6.2 Hinweis erweiterte GewSt-Kürzung

Mit dem sog. Holdingmodell eng verbunden ist die Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG (siehe insoweit in Ihrem Downloadbereich die Sonderausgabe „Neue Gestaltungspotenziale bei der Immobilien-GmbH“, S. 19 ff., Abruf-Nr. 49240507).

Neben einer Vielzahl von Fallstricken rund um die Inanspruchnahme der faktischen GewSt-Befreiung für Grundstücksunternehmen sollte insbesondere im Rahmen des anstehenden Jahreswechsels (auch) noch einmal auf die sog. zeitliche Ausschließlichkeit der Grundstücksverwaltung hingewiesen werden. Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG wird hiernach bereits für den laufenden EZ dann nicht (mehr) gewährt, wenn eine schädliche Tätigkeit auch nur ein paar Tage im Erhebungszeitraum erbracht wurde (vgl. Gosch, in: Blümich, § 9 GewStG Rz. 76).

Bei Ein-Objekt-Gesellschaften droht damit eine Versagung der Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung für den kompletten EZ bei unterjähriger Veräußerung des Grundstücks (inkl. eines hierbei erzielten Veräußerungsgewinns). Dies gilt nach der mittlerweile ständigen Rspr. des BFH auch dann, wenn die Gesellschaft beabsichtigt, ein weiteres Verpachtungsgrundstück zu erwerben und insofern weiter als grds. begünstigtes Grundstücksunternehmen tätig ist (vgl. BFH 26.2.14, I R 6/13). Denn zu den für die Gewährung der erweiterten GewSt-Kürzung unschädlichen Nebentätigkeiten zählt zwar u. a. auch die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens, aber es fehlt in diesem Fall an einem gleichzeitigen Ausüben der begünstigten Haupttätigkeit, also der Verwaltung eigenen Grundvermögens.

„Vorsicht Falle“  
bei Ein-Objekt-  
Gesellschaften

**Beachten Sie** | Bei Mehrobjectgesellschaften ist ein unterjähriger Hinzuerwerb oder die unterjährige Veräußerung einzelner Objekte dagegen unkritisch, wenn durch die Nutzung und Verwaltung der sonstigen Objekte das zeitliche Ausschließungsgebot gewahrt bleibt (vgl. Wagner in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Rz. 81).

**PRAXISTIPP** | Es muss in der Beratungspraxis sichergestellt werden, dass über den gesamten EZ (auch) eine Grundbesitzverwaltung und -nutzung vorliegt. In seiner Entscheidung v. 11.8.04 (I R 89/03) hat der BFH dies auch für den Fall der Veräußerung des Grundbesitzes zum 31.12., 23.59 Uhr bejaht. Eine nach tatsächlichen Verhältnissen vollkommen unbedeutende Unterschreitung der Gesamtdauer mit nur rechtstechnischer Bedeutung („juristische Sekunde“) solle nach Auffassung des BFH nicht schädlich sein (so auch H 9.2 Abs. 1 GewStH „Veräußerung des Grundbesitzes“). Sollte die Veräußerung nicht im Rahmen eines sog. Mitternachtsgeschäfts möglich sein, sollte rechtzeitig nach Strategien zur Sicherung der erweiterten GewSt-Kürzung Ausschau gehalten werden. Der BFH hat dahin gehend z. B. die (weitere) Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft als ausreichend anerkannt (BFH 22.5.19 – III R 21/16).

„Mitternachtsgeschäft“  
wäre laut BFH  
wohl unschädlich

Steuerverschärfende  
Regelungen zum Teil  
schon anzuwenden

Gewerbesteuerfalle des  
§ 18 Abs. 3 UmwStG  
führt zu definitiven  
Steuerschäden

Bislang  
„abgesegneter“  
Gestaltung ...

... wird der Boden  
entzogen

## 7. Umwandlungssteuerrecht

### 7.1 Geplante Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2024

Der Gesetzgeber plant mit dem JStG 2024 eine Vielzahl von Detailänderungen des UmwStG. Die Beratungspraxis muss hier insbesondere die sich hieraus ergebenden steuerverschärfenden Regelungen beachten, welche z.T. bereits für aktuelle Umstrukturierungen gelten sollen. Nachfolgend sollen wichtige Hinweise für die Gestaltungsberatung im mittelständischen Mandat gegeben werden.

#### 7.1.1 Aus für das Veräußerer-Umwandlungsmodell

##### ■ 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 Personenunternehmens (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 „definitive“ Steuerschäden drohen (siehe ausf.: Ott, GStB 24, 335 ff.).

**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.

##### 7.1.1.1 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.

##### 7.1.1.2 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 Anteil an der übernehmenden Personengesellschaft entfällt.

**PRAXISTIPP |** 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 Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG möglich sein, allerdings bleibt fraglich, ob die FinVerw diese Auffassung teilen wird. Daher sollte das Modell in aktuellen Fällen nur nach entsprechender Risikoabwägung mit dem Mandanten und unter Ausnutzung der steuerlichen Rückwirkung nach § 2 Abs. 1 bzw. § 9 S. 3 UmwStG von maximal acht Monaten auf einen Tag vor der Veröffentlichung des Referentenentwurfs (8.5.24) in Betracht gezogen werden.

Modell nur nach entsprechender Risikoabwägung noch umsetzen

### 7.1.2 Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

Im Zuge der Einbringung einer Sachgesamtheit i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft (klassischerweise in der Rechtsform einer GmbH) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten greift grundsätzlich eine achtmonatige steuerliche Rückwirkung gem. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG. Von dieser Rückwirkung werden jedoch in § 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG explizit Entnahmen und Einlagen ausgenommen.

Diese Regelung wird von der FinVerw dergestalt verstanden, dass Überentnahmen im sog. Rückwirkungszeitraum fiktiv noch das eigentlich zum rückbezogenen Einbringungsstichtag bereits dem übernehmenden Rechtsträger zuzurechnende Vermögen mindern. In der Praxis resultiert hieraus vielfach – insbesondere beim Zusammentreffen mit einer grundsätzlich zulässigen Gewährung sonstiger Gegenleistungen an den Einbringenden durch die übernehmende Gesellschaft gem. § 20 Abs. 2 S. 4 UmwStG – das Entstehen eines (fiktiven) Negativkapitals, welches der gewünschten Buchwertfortführung entgegenstehen soll (vgl. BMF 11.11.11, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl I 11, 1314 [UmwStE], Rn. 20.19).

Fiktives Negativkapital soll Buchwertfortführung entgegenstehen

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 7.3.18 (I R 12/16) gegen die Auffassung der FinVerw ausgesprochen und bei entsprechenden „Überentnahmen“ eine Wertaufstockung nach § 20 Abs. 5 i. V. m. Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG abgelehnt. Nach Auffassung des BFH enthalte § 20 Abs. 5 S. 3 UmwStG lediglich eine Regelung zur Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung auf Gesellschaftsebene und nicht zur Höhe des Ansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens auf Gesellschaftsebene. Die Folge einer Überentnahme im Rückwirkungszeitraum könnte daher auch das Entstehen negativer Anschaffungskosten der Beteiligung sein, nicht jedoch eine Versagung der Buchwertfortführung bei Erfüllung der sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG.

BFH stellt sich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung

Wie zu erwarten, will der Gesetzgeber im Zuge des JStG 2024 nun mit einem Kontergesetz in Form einer Erweiterung des § 20 Abs. 5 UmwStG-E um folgenden S. 5 reagieren:

Maßgebender  
Stichtag ist der  
31.12.23

„Das eingebrachte Betriebsvermögen i. S. d. S. 2 Nr. 2 und 4 sowie S. 4 ermittelt sich unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen i. S. d. Abs. 5 S. 2.“

**PRAXISTIPP** | Nach § 27 Abs. 22 UmwStG-E (JStG 2024) soll die Regelung erstmals auf Einbringungen anzuwenden sein, wenn in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.23 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.23 geschlossen worden ist. Schon in aktuellen Einbringungssachverhalten ist daher zwingend der Umfang der Entnahmen (und Einlagen) im sog. Rückwirkungszeitraum zu dokumentieren und mit dem Bestand des Reinvermögens (=Kapital) des Einbringungsgegenstands (i. d. R. der Betrieb eines EU oder ein Mitunternehmeranteil) zum Einbringungsstichtag abzugleichen. Erst nach Erfassung eines ggf. bestehenden Entnahmeüberhangs sollten und können daneben Aussagen zur möglichen Höhe einer sonstigen Gegenleistung (Gesellschaftsdarlehen) i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 4 UmwStG getätigt werden.

### 7.1.3 Suspendierung der Einbringungsgewinnbesteuerung

§ 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG-E soll durch die Wörter „unter Aufdeckung der stillen Reserven“ ergänzt werden.

Aktuell heiß  
diskutiertes  
Gestaltungsmodell

Hinter dieser unscheinbaren Regelung versteckt sich ein aktuell heiß diskutiertes Gestaltungsmodell, nämlich ob durch einen quasi doppelten (qualifizierten) Anteiltausch i. S. d. § 21 Abs. 1 UmwStG die Geschäftsanteile an der ursprünglich im ersten Schritt eingebrachten Kapitalgesellschaft aus der Sperrfristbehaftung des § 22 Abs. 2 UmwStG gelöst werden und daher auch innerhalb der Siebenjahresfrist unter voller Inanspruchnahme der Vergünstigung des § 8b KStG veräußert werden können (siehe zu dem Modell: Ott, GStB 23, 258).

ARCHIV  
Ausgabe 10 | 2024  
Seiten 363–367



**PRAXISTIPP** | Die geplante Neuregelung beendet diesen Streit nun und damit auch entsprechende Gestaltungsmodelle. Eine Übergangsregelung sieht der Gesetzentwurf nicht vor, da die Regelung einen rein klarstellenden Charakter haben soll. Dass eine Sperrfristverhaftung nach § 22 Abs. 2 UmwStG nur dann gelöst werden solle, wenn die (mit-)eingebrachten Anteile unter Aufdeckung der stillen Reserven weiterübertragen werden, ergebe sich aus einer systematischen und teleologischen Auslegung der Norm. Ob dieses Ergebnis für bereits umgesetzte Gestaltungen zutreffend ist, wird sicherlich der BFH in der Zukunft entscheiden. Die Mehrheit der Literaturauffassung bestätigt sehr wohl eine aktuelle Gesetzeslücke, sodass die Entscheidung in der Sache keinesfalls so vorgezeichnet ist, wie es die Begründung des Regierungsentwurf glaubhaft machen will (siehe zum Streitstand: Kowanda, DStR 23, 1681). In aktuellen Fällen sollte von der Umsetzung des „Doppel-Holding-Modells“ jedoch Abstand genommen werden (siehe aktuell Ott, GStB 24, 363 ff.).

**REDAKTION** | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an  
IWW Institut, Redaktion „GStB“  
Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen  
Fax: 02596 922-80, E-Mail: [gstb@iww.de](mailto:gstb@iww.de)  
Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet. Gerne vermitteln wir Ihnen den Kontakt zu einem professionellen Gutachtendienst.

**ABONNENTENBETREUUNG** | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der  
IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg  
Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: [kontakt@iww.de](mailto:kontakt@iww.de)  
Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg  
IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX

#### **IHR PLUS IM NETZ** | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter [gstb.iww.de](http://gstb.iww.de) finden Sie

- Downloads (Checklisten, Musterformulierungen u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 1994)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf [iww.de/registrieren](http://iww.de/registrieren), schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher. Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

**Mobile:** Lesen Sie „GStB“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



**Social Media:** Folgen Sie „GStB“ auch auf [facebook.com/gstb.iww](http://facebook.com/gstb.iww)

**NEWSLETTER** | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf [iww.de/newsletter](http://iww.de/newsletter):

- GStB-Newsletter
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen
- IWW kompakt für Steuerberater
- BFH-Anhängige Verfahren

**SEMINARE** | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: [seminare.iww.de](http://seminare.iww.de)

#### **GESTALTENDE STEUERBERATUNG (ISSN 0947-501X)**

**Herausgeber und Verlag** | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-99, E-Mail: [info@iww.de](mailto:info@iww.de), Internet: [iww.de](http://iww.de), Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

**Redaktion** | RA Dipl.-Finw. Horst Rönnig (Chefredakteur); Dipl.-Kffr. Christiane Nöcker (stellv. Chefredakteurin); StB Dipl.-Volksw. Jürgen Derlath (stellv. Chefredakteur)

**Wissenschaftlicher Beirat** | RiFG Dipl.-Finw. Dr. Rainer Braun, Köln; RA Prof. Dr. Annemarie Butz-Seidl, FAin Steuerrecht, Deuerling; Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg; Dipl.-Finw. Georg Harle, Regierungsoberrat, Frankfurt a.M.; RiFG Dipl.-Finw. Prof. Dr. Volker Kreft, Bielefeld; StB Dipl.-Finw. Christoph Lanz, Arnsberg; RA Dr. Wolfgang Leibner LL.M., Hannover; Prof. Dr. Hans Nieskens, Nordkirchen; LRD Dr. Hansjörg Pflüger, Stuttgart; Dipl.-Finw. StB Michael Seifert, Troisdorf; Dipl.-Finw. Jürgen Serafini, Troisdorf; RA StB Dipl.-Finw. Dr. Hans-Gerd Wienands, Köln

**Bezugsbedingungen** | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 30,70 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

**Hinweise** | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

**Zitierweise** | Beispiele: „Müller, GStB 11, 20“ oder „GStB 11, 20“

**Bildquelle** | Titelseite: ©v.poth – stock.adobe.com

**Druck** | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

**GOGREEN**

Wir versenden klimafreundlich  
mit der Deutschen Post



# IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.  
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

1 Abo =  
3 Nutzer

## Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

*GStB Gestaltende Steuerberatung* unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen enthalten**.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

**Und so einfach geht's:** Auf [iww.de](http://iww.de) anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

In Ihrem Abonnement enthalten:  
Drei Nutzer-Lizenzen für die  
digitalen Inhalte

Drückt ansehbare Empfehlungen, anschauliche Mustertafeln, praktische Arbeitsblätter u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digitale Umfangreiche Fachhilfen zu Ihrem Arbeitsgebiet. Aber nicht nur das: Ihr Abonnement enthält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Kanzlei/Praxis. So können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1 Anmeldung

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter  
[iww.de/anmelden](http://iww.de/anmelden)  
Sie haben noch kein IWW Konto?  
Dann registrieren Sie sich zunächst unter  
[iww.de/regisztrieren](http://iww.de/regisztrieren)

Anmeldung

Ich bin schon kein IWW Institut registriert.  
  
  
Angemeldet bleiben

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter  
[Mein Konto/Letzte Aktivitäten](#)  
oder geben Sie den Link [iww.de/kundencenter](http://iww.de/kundencenter) ein.

Mein Konto  Letzte Aktivitäten

**Kurzanleitung  
herunterladen unter:  
[www.iww.de/s7219](http://www.iww.de/s7219)**