

Aktuelles Steuerrecht Jahresende 2024

NAUTILUS|referenten

Martin Mann, Diplom-Betriebswirt (BA), Steuerberater

Jürgen R. Schott, Diplom-Finanzwirt (FH), D.A. (USA), Steuerberater,
Certified Crypto Finance Expert (CCFE Zürich)

© November 2024 by Martin Mann und Jürgen R. Schott

Der Seminarinhalt und der Skriptinhalt sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik des Rechtsgebiets, wegen der Vielzahl letztinstanzlich nicht entschiedener Einzelfragen und wegen des Fehlens beziehungsweise der Unvollständigkeit bundeseinheitlicher Verwaltungsanweisungen kann weder von der NAUTILUSakademie (NAUTILUS Fortbildung Recht & Steuern GmbH) noch von dem Verfasser des Seminarskriptes und dem jeweiligen Referenten irgendeine Haftung übernommen werden.

KOMPETENZ, DIE SIE KENNEN



JÜRGEN R. SCHOTT



MARTIN MANN



KLAUS PIENKA



MICHAEL SCHARWIES



JÖRG ROMANOWSKI



NAUTILUS

FORTBILDUNG RECHT & STEUERN GMBH

Pestalozzistraße 10 | 71282 Hemmingen

Tel: +49 7150/926 942 0 | Fax: +49 7150/926 942 9

info@nautilus-steuern.de | www.nautilus-steuern.de

ALLES AUS EINER HAND

AUS DER PRAXIS FÜR DIE PRAXIS

- > **NAUTILUSonTOUR** – Präsenzseminare in Ihrer Nähe
z.B. Aktuelles Steuerrecht, vierteljährlich an mehreren Seminarorten
 - > **NAUTILUSonAIR** – Webseminare live
Monat für Monat spannende Themen
 - > **NAUTILUSonLINE** – Onlineseminare jederzeit und überall
Immer verfügbare Videos zu unseren Seminarthemen
 - > **NAUTILUSonDEMAND** – Individuelle Inhouseschulungen
Schulungen und Unterstützung Ihrer Kanzlei auf Anfrage
 - > **Blickpunkt Lohn** – monatlich – tagaktuelle Themen und Dauerbrenner aus Lohnsteuer- und SV-Recht
 - > **Blickpunkt Steuern** – monatlich – Brennpunkte für die Beratungspraxis quer durch das Steuerrecht
 - > **Rettungsring-Methode** – Nutzen Sie unseren Fachfragenservice und stellen Sie Ihre Fragen an die Referenten
- Sparen Sie Zeit & Geld mit unseren Online- und Präsenzseminaren gepaart mit unserer Rettungsring-Methode**



↑ Hier buchen ↓

Inhaltsverzeichnis

I.	Aktuelle Fragestellungen zum Jahresende aus der Praxis für die Praxis.....	7
1.	Handlungsempfehlungen für Gewerbetreibende und Freiberufler	7
1.1.	PV-Anlagen: Wichtiges und Änderungen zum Jahresende 2024	7
1.1.1.	IAB für PV-Anlagen trotz Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 EStG.....	7
1.1.2.	Steuerbefreiung für kleine Photovoltaikanlagen – Änderungen durch das JStG 2024	10
1.2.	(Neue) Grenzen für 4/3-Rechner prüfen	14
1.3.	GWG, Sammelposten und Rechnungsabgrenzungsposten	16
1.3.1.	GWG und Sammelposten.....	16
1.3.2.	Rechnungsabgrenzungsposten.....	16
1.4.	Sinnhaftigkeit der Investition in hochpreisige E-Autos in 2024	18
1.4.1.	Geplante Erweiterung des Ansatzes von 0,25 % des Listenpreises	18
1.4.2.	Geplante arithmetisch degressive Abschreibung	18
1.5.	Lachendes und weinendes Auge: Anpassungen des § 6 Absatz 5 EStG an die Rechtsprechung.....	19
1.6.	Degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter – Die (kurze?) Wiederauferstehung.....	24
1.7.	Sofort-AfA für digitale Wirtschaftsgüter	25
1.7.1.	Allgemeines.....	25
1.7.2.	Begünstigte Wirtschaftsgüter (Rz. 2 ff.).....	26
1.7.3.	Kennzeichnung durch den Hersteller „sog. Ökodesign-Verordnung“	26
1.7.4.	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	26
1.7.5.	Handelsrechtliche Würdigung - Stellungnahme des IdW.....	27
1.7.6.	Wirtschaftsgüter des Privatvermögens.....	27
1.8.	IAB im Blick: Erwägungen zum Jahresende 2024.....	28
1.8.1.	Grundsätzliches	28
1.8.2.	Noch einmal: „Gewinn“ i.S.v. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG	28
1.9.	Grundsatzüberlegungen zu Verlusten und neue Verlustausgleichsregelungen	31
1.9.1.	Verlängerung des Rücktragsvolumens.....	31
1.9.2.	Ausdehnung des Rücktragsvolumens auf 2 Jahre.....	31
1.9.3.	Abschaffung des Wahlrechts.....	31
1.9.4.	Überlegungen bei erwarteten Verlusten 2024.....	33
1.10.	Einlagen zur Verlustrettung bei § 15a EStG	34
1.11.	Möglichkeiten der Einkünfteverlagerung – zeitlich und sachlich	36
1.11.1.	Grundsätzliche Überlegungen.....	36
1.11.2.	Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil – Zurechnung der Einkünfte bei V + V.....	36
1.12.	Unschädlichkeitsgrenzen bei der erweiterten Gewerbeertragskürzung prüfen	38
1.13.	The same procedure: Frist für das Optionsmodell zur Körperschaftsteuer (KöMoG) beachten	41
1.13.1.	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)	41
1.13.2.	Antragstellung und Antragsfrist	41

2.	Handlungsempfehlungen für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	43
2.1.	Prüfung und Veröffentlichung von Jahresabschlüssen mit neuen Grenzen	43
2.1.1.	Die (neuen) Größenkriterien	43
2.1.2.	Die Rechtsfolgen der Größenkriterien	45
2.2.	Ausfall von und Verzicht auf Gesellschafterforderungen	46
2.2.1.	Frühere Rechtsprechung des BFH	46
2.2.2.	Aufgabe des normspezifischen AK-Begriffs bei § 17 EStG	47
2.2.3.	Übergangsregelung („Was ist mit den Altfällen?“)	48
2.2.4.	BFH-Entscheidung zur Übergangsregelung	49
2.2.5.	In welchen Fällen liegen jetzt noch nachträgliche AK vor?	51
2.2.6.	Gesetzesänderung zum 31.07.2019	51
2.2.7.	§ 20 Abs. 6 EStG n.F. – Rettungsanker oder Steuerfalle?	53
2.2.8.	Zeitpunkt der Verlustrealisation	56
2.2.9.	Entscheidungen zur „neuen Rechtslage“	57
2.3.	Vorabausschüttung und inkongruente Gewinnausschüttung als Gestaltungsinstrument	60
2.3.1.	Vorabausschüttungen	60
2.3.2.	Inkongruente Gewinnausschüttung als Gestaltungsinstrument	63
	(a) Grundsätzliches	63
	(b) Inkongruente Gewinnausschüttung ohne Satzungsklausel?	63
	(c) Zeitlich disquotale und spätere inkongruente Gewinnausschüttung	65
2.4.	Vertrags-Check zum 01.01.2025	68
3.	Handlungsempfehlungen für Arbeitgeber / Arbeitnehmer	72
3.1.	Steuerfreier Inflationsausgleich zum Jahresende 2024	72
3.1.1.	Überblick	72
3.1.2.	Weitere Informationen	74
3.2.	Betriebsveranstaltungen 2024/2025	77
3.2.1.	Ertragsteuer	77
3.2.2.	Umsatzsteuer	80
3.2.3.	Zusammenfassung und Empfehlungen	81
3.3.	Zuzahlungen des Arbeitnehmers zur privaten Kfz-Nutzung	83
3.3.1.	Systematik der BFH-Rechtsprechung	83
3.3.2.	Umsetzung durch die Finanzverwaltung	84
3.3.3.	Handlungsempfehlungen	87
3.4.	Änderungen bei der Entfernungspauschale	88
3.5.	Auszahlung von Entschädigungen in 2024	89
3.5.1.	Grundsätzliches zur Besteuerung von Entschädigungen	89
3.5.2.	Abschaffung der Fünftelregelung im LSt-Abzugsverfahren	90

3.6.	Kurzhinweis: Erhöhung des Mindestlohns	90
3.7.	Kurzhinweis: Sachbezugswerte 2025	91
3.8.	Fristende für Antragsveranlagungen beachten	92
4.	Handlungsempfehlungen für Kapitalanleger	94
4.1.	Verlustbescheinigungen rechtzeitig beantragen: Stichtag 15.12.2024	94
4.1.1.	Grundsätzliches	94
4.1.2.	Wirkungen einer Verlustbescheinigung	94
4.1.3.	Formulärmäßige Umsetzung	95
4.1.4.	Mitten aus dem Leben	95
4.2.	Wegfall der Verlustausgleichsbeschränkung	97
4.2.1.	Hintergrund: Verfassungsmäßigkeit der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 S. 5 EStG	97
4.2.2.	Reaktion des Gesetzgebers	99
4.3.	Gestaltungsüberlegungen zur Verlustverrechnung bei Ehegatten	100
4.4.	Veräußerung von BMF-Token (Krypto-assets) als Gestaltungsinstrument?	101
4.4.1.	Verlustverrechnungsmöglichkeiten	101
4.4.2.	Zu beachten: ein neues Kontrollgesetz kommt – das Kryptowerte-Steuer- transparenzgesetz	104
5.	Handlungsempfehlungen für Vermieter und Grundbesitzer	106
5.1.	Achtung auf die Grenze bei nachträglichen AHK	106
5.2.	Aktualisierung: Degressive AfA für Wohngebäude	107
5.3.	Veränderungen bei der Sonder-AfA nach § 7b EStG	111
5.4.	Überprüfung der verbilligten Überlassung – Anpassungsbedarf?	112
5.4.1.	Darstellung im Formular	112
5.4.2.	Gesetzliche Regelung bis einschließlich VZ 2020	112
5.4.3.	Gesetzliche Regelung ab VZ 2021	112
5.5.	Grundsteuer ab 01.01.2025	115
5.5.1.	Stichtag für Fortschreibung beachten	115
5.5.2.	Nachweis des gemeinen Werts	116
6.	Handlungsempfehlungen für alle Steuerpflichtigen	118
6.1.	Vorauszahlung von Krankenversicherungsbeiträgen	118
6.2.	Ausschöpfung der Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen	120
6.3.	Neue Grenzen bei Kinderbetreuungskosten	120
6.3.1.	Rechtsänderung	120
6.3.2.	Anhängiges Verfahren	120
6.4.	Erhöhung von Kinderfreibetrag / Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag	121
6.4.1.	Stand des Gesetzgebungsverfahrens	121
6.4.2.	Erhöhung Grundfreibetrag	121
6.4.3.	Erhöhung der Kinderfreibeträge	122
6.4.4.	Erhöhung des Unterhaltshöchstbetrags	122

6.5.	Neue Spielregeln bei Unterhaltsleistungen	122
6.6.	Neues zu § 35a EStG und Gestaltungen zum Jahresende	123
6.7.	Check-up für Steuervorauszahlungen	124
6.8.	Verjährungshemmende Anträge zum 31.12.2023 stellen	124
6.8.1.	Ablauf Festsetzungsverjährung mit Problematik § 164 AO	124
6.8.2.	Grundüberlegungen zum Handlungsbedarf	125
7.	Brennpunkte zum Jahresende aus der Umsatzsteuer	126
7.1.	Ordnungs-Check-up für Rechnungen zum Jahresende	126
7.1.1.	Grundsätzliches	126
7.1.2.	Grundüberlegungen zum Handlungsbedarf	127
7.1.3.	Verschärfende bzw. einschränkende (neue) Rechtsprechung des BFH	128
7.2.	Neues zum Vorsteuerabzug aus Leistungen von Ist-Besteuerern	129
7.3.	Pflicht zur Abgabe monatlicher UStVA ab 01.01.2025	132
7.4.	Der neue Kleinunternehmer ab 01.01.2025	132
7.5.	Überblick Umsatzsteueroptionen: Anwendung und Widerruf	136
7.5.1.	Vorab: Formelle und materielle Bestandskraft	136
7.5.2.	Verzicht auf Steuerbefreiung	136
7.5.3.	Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten	136
7.5.4.	Differenzbesteuerung	137
7.6.	Die E-Rechnung 2025 ist da: Das Wichtigste in Kürze	138
7.6.1.	Grundsätzliches	138
7.6.2.	Neues BMF-Schreiben	142
II.	Aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung (EuGH, BVerfG und BFH)	146
1.	Neues EuGH-Urteil zum E-Charging	146
2.	Steuerliche Abzugsbeträge für alleinerziehende Eltern beim paritätischen Wechselmodell	149
3.	Anspruch auf die Steuerermäßigung nach § 35c EStG	150
4.	Behinderungsbedingte Fahrtkosten neben dem Behinderten-Pauschbetrag	151
5.	Anforderung von Unterlagen durch das Finanzamt	153
III.	Aktuelle Urteile der Finanzgerichte mit Rechtsbehelfsempfehlungen	154
1.	Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags 2023 und 2024	154
2.	Adoptionskosten als außergewöhnliche Belastungen	155
3.	Erweiterte Kürzung bei Grundbesitz	156
4.	Vorsteuerabzug bei Luxusportwagen?	158
IV.	Aktuelles aus der Finanzverwaltung	160
1.	Gehalt und Pension nebeneinander	160
2.	Steuerfreiheit von Stipendien nach § 3 Nr. 44 EStG	164

I. Aktuelle Fragestellungen zum Jahresende aus der Praxis für die Praxis

1. Handlungsempfehlungen für Gewerbetreibende und Freiberufler

1.1. PV-Anlagen: Wichtiges und Änderungen zum Jahresende 2024

1.1.1. IAB für PV-Anlagen trotz Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 EStG

Grundproblem: Kein Abzug von Aufwendungen (§ 3c EStG)

Als Folge der Steuerfreiheit der Einnahmen sind die mit dem Betrieb der Photovoltaikanlagen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen gem. § 3c Abs. 1 EStG nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Bildung eines IAB gem. § 7g Abs. 1 EStG für die geplante Anschaffung einer Photovoltaikanlage ist u.E. möglich.

Durch die Anwendbarkeit des § 3c Abs. 1 EStG kommt es ab dem VZ 2022 u.E. indes zur rückwirkenden Streichung des Investitionsabzugsbetrages mit Zinsfolge (→ Steuerstundung zu 1,8 % Zins p.a.).

Bis einschließlich 2021 gebildete IAB sind u.E. zulässig und die Betriebsausgaben bleiben abzugsfähig.

Auffassung der Finanzverwaltung zu § 7g EStG

Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG setzt eine betriebliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht und damit mit prognostiziertem Totalgewinn voraus. Werden in diesen Fällen Einnahmen und Entnahmen ausschließlich aus der Stromerzeugung von Photovoltaikanlagen erzielt, die nach § 3 Nr. 72 S. 1 EStG begünstigt sind, gilt Folgendes (BMF-Schreiben vom 17.07.2023, BStBl. I 2023, S. 1494, Rz. 19):

- In nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahren scheidet die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen aus, da ein Gewinn nicht mehr zu ermitteln ist (§ 3 Nr. 72 S. 2 i. V. m. § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG).
- Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 01.01.2022 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen und bis einschließlich zum 31.12.2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, sind nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen, wenn in nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlagen investiert wurde.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Soweit die Photovoltaikanlage Betriebsvermögen eines Betriebes ist, dessen Zweck nicht nur die Erzeugung von Strom aus PV-Anlagen ist, sind die Regelungen zu den IAB nach § 7g EStG (vgl. BMF-Schreiben vom 15.06.2022, BStBl. I 2022, S. 945) weiterhin anzuwenden (BMF-Schreiben vom 17.07.2023, a.a.O., Rz. 20 sowie Aussagen unter Rz. 24 - 26).

Problemstellung

Ist ein im Jahr 2021 in Abzug gebrachter Investitionsabzugsbetrag für eine im Jahr 2022 tatsächlich erworbene und nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreite Photovoltaikanlage allein wegen des Inkrafttretens dieser Steuerbefreiung gemäß § 7g Abs. 3 S. 1 EStG im Jahr 2021 rückgängig zu machen?

Sachverhalt

Willy bildete im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2021 für die geplante Anschaffung einer Photovoltaikanlage auf seinem Einfamilienhaus einen IAB.

Im November 2022 schaffte er die Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 11,2 kWp an.

Aufgrund der durch den Gesetzgeber eingeführten rückwirkenden Steuerfreistellung der Einnahmen zum 01.01.2022 aus PV-Anlagen auf Einfamilienhäusern mit einer Leistung von bis zu 30 kWp, machte das Finanzamt den für 2021 gewährten IAB rückgängig, was zum Wegfall der zunächst eingetretenen Steuerminderung und für den Antragsteller zu einer Nachzahlung führte.

BFH-Beschluss vom 15.10.2024, III B 24/24

Leitsatz:

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

Erläuterungen

Der BFH begründet seine Entscheidung wie folgt:

- In Ermangelung einer klaren gesetzlichen Regelung erscheint die Beurteilung unsicher, ob der IAB unter den Umständen des Streitfalls wegen § 3 Nr. 72 EStG bereits im Jahr seines ursprünglichen Abzugs rückgängig zu machen ist oder ob eine entsprechende Hinzurechnung erst später vorgenommen werden kann.
- Zweifelhaft ist der Veranlagungszeitraum, in dem der „actus contrarius“ zum IAB zu erfassen ist.
- Der Meinungsstand im Schrifttum ist uneinheitlich und bestätigt die derzeit noch bestehende Unsicherheit der Gesetzesauslegung.
- Die Frage, wie mit einem IAB zu verfahren ist, der vor dem 01.01.2022 in Anspruch genommen und noch nicht wieder gewinnerhöhend hinzugerechnet wurde, wird für den Fall, dass nach dem 31.12.2021 in eine nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlage investiert wird, als "äußerst umstritten" beschrieben (Zapf, jurisPR-SteuerR 36/2024 Anm. 4 unter D.).
- Im Ergebnis ist die Auffassung, dass der im Jahr 2021 gebildete IAB zwingend im Jahr seines Abzugs rückgängig zu machen ist, ernstlich zweifelhaft.

Handlungsempfehlung I: Einspruch einlegen

Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden, bis der BFH die o.g. Rechtsfrage in einem Hauptsacheverfahren beantwortet hat.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Einsprüche können auf den vorstehenden AdV-Beschluss gestützt und das Ruhen des Einspruchsverfahrens gem. § 363 Abs. 2 S. 1 AO (**Verfahrensruhe aus Zweckmäßigkeitsgründen**) kann beantragt werden, da die gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO mangels derzeit anhängigem Verfahren vor dem EuGH, BVerfG oder BFH nicht möglich ist.

Handlungsempfehlung II: Aussetzung der Vollziehung beantragen

In vergleichbaren Fällen ist ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung mittlerweile anzuraten.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Aufgrund des o.g. BFH-Beschlusses vom 15.10.2024, III B 24/24 sollte Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben werden.
Bei Ablehnung durch das Finanzamt sollte die Aussetzung der Vollziehung gerichtlich durchgesetzt werden.

1.1.2. Steuerbefreiung für kleine Photovoltaikanlagen – Änderungen durch das JStG 2024

Stand der Gesetzgebung

Das Jahressteuergesetz 2024 (BT-Drucksache 20/12780, 20/13157) wurde am 18.10.2024 in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BT-Drucksache 20/13419 Buchstabe a)) beschlossen. Der Bundesrat muss dem Gesetz noch zustimmen.

Die Sitzung findet am 22.11.2024 statt.

Gesetzliche Regelung



§ 3 Nr. 72 S. 1 EStG

72. die **Einnahmen und Entnahmen** im Zusammenhang mit dem Betrieb von auf, an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) vorhandenen Photovoltaikanlagen, wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 Kilowatt (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 Kilowatt (peak) pro Steuerpflichtigem oder Mitunternehmerschaft beträgt.

Inhalt der Änderung

Durch Änderung des § 3 Nr. 72 S. 1 EStG wird die für die Steuerbefreiung maßgebliche, maximal zulässige Bruttoleistung von 30 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit für alle Gebäudearten vereinheitlicht.

Bisher sind bei sonstigen Gebäuden (z.B. Mehrfamilienhäuser oder Gewerbegebäude) nur 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit begünstigt.

Wie bisher darf die Bruttoleistung insgesamt höchstens 100 kWp pro Steuerpflichtigem oder Mitunternehmerschaft betragen.

Ferner wird klargestellt, dass es sich bei der Steuerbefreiung um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt.

→ **Anwendung: Für Anlagen, die nach dem 31.12.2024 angeschafft in Betrieb genommen oder erweitert worden sind (§ 52 Abs. 4 S. 29 EStG)**

Beispiel 1

Nauti betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht eine Photovoltaikanlage mit 45 kWp auf einem Dreifamilienhaus. Weitere Photovoltaikanlagen betreibt er nicht.

Lösung (Anlagenerwerb 2024):

Nauti erzielt Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage, die nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind. Die objektbezogene Höchstgrenze von (15 kWp x 3) 45 kWp wird nicht überschritten.

Durch die Neuregelung ergibt sich ab 2025 keine andere Lösung, da die bisherige objektbezogene Ermittlung für Altanlagen gem. § 52 Abs. 4 S. 29 EStG konserviert wird.

Lösung (Anlagenerwerb 2025):

Nauti erzielt Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage, die nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind. Die objektbezogene Höchstgrenze von (30 kWp x 3) 90 kWp wird (erst recht) nicht überschritten.

Beispiel 2

Nauti betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht eine Photovoltaikanlage mit 70 kWp auf einem Gebäude mit drei Gewerbeeinheiten. Weitere Photovoltaikanlagen betreibt er nicht.

Lösung (Anlagenerwerb 2024):

Nauti erzielt Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage, die nicht nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind. Die objektbezogene Höchstgrenze von 30 kWp für Einfamilienhäuser oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden ist überschritten.

Lösung (Anlagenerwerb 2025):

Nauti erzielt Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage, die nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind. Die objektbezogene Höchstgrenze von (30 kWp x 3) 90 kWp wird nicht überschritten. Durch die Rechtsänderung werden auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten Photovoltaikanlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt.

Beispiel 3

Nauti betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht auf einem Dreifamilienhaus eine Photovoltaikanlage mit 60 kWp. Weitere Photovoltaikanlagen betreibt er nicht.

Lösung (Anlagenerwerb 2024):

Nauti erzielt aus der Photovoltaikanlage steuerpflichtige Einnahmen. Die objektbezogene Höchstgrenze von (15 kWp x 3) 45 kWp wird überschritten.

Durch die Neuregelung ergibt sich ab 2025 keine andere Lösung, da die bisherige objektbezogene Ermittlung für Altanlagen gem. § 52 Abs. 4 S. 29 EStG konserviert wird.

Lösung (Erweiterung 2025):

Bei einer geringfügigen Erweiterung der Anlage im Jahr 2025, wären die Einnahmen aus der Anlage u.E. steuerfrei.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Hier ergibt sich u.E. eine Gestaltungsmöglichkeit, die bei einer Anschaffung in 2024 oder früher den Anfangsverlust und die Anwendung des § 7g EStG sichert und im Gewinnerzielungszeitpunkt einen Übergang zur Steuerfreiheit ermöglicht.

Beispiel 4

Nauti betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht auf einem Dreifamilienhaus eine Photovoltaikanlage mit 60 kWp. Im Weiteren betreibt Nauti auf zwei Einfamilienhäusern und auf einem Gebäude mit einer Gewerbeeinheit jeweils eine Anlage mit 30 kWp.

Lösung (Anlagenerwerb 2024):

Nauti erzielt aus den auf den Einfamilienhäusern und dem Gebäude mit der Gewerbeeinheit installierten Photovoltaikanlagen steuerfreie Einnahmen gem. § 3 Nr. 72 S. 1 Buchst. a EStG, da diese jeweils die objektbezogene Grenze von 30 kWp nicht überschreiten.

Durch die Neuregelung ergibt sich ab 2025 keine andere Lösung, da die bisherige objektbezogene Ermittlung für Altanlagen gem. § 52 Abs. 4 S. 29 EStG konserviert wird.

Aus der auf dem Dreifamilienhaus betriebenen Anlage erzielt Nauti steuerpflichtige Einnahmen, da die objektbezogene Höchstgrenze von (15 kWp x 3) 45 kWp überschritten ist.

Diese Anlage ist für die personenbezogene Prüfung der 100 kWp-Grenze unbeachtlich. Die persönliche 100 kWp-Grenze wird nicht überschritten, weil die kWp der objektbezogenen befreiten Anlagen mit 90 kWp (3 x 30 kWp) die 100 kWp-Grenze nicht überschreiten.

Lösung (Erweiterung 2025):

Bei einer geringfügigen Erweiterung der auf dem Dreifamilienhaus installierten Anlage im Jahr 2025, wären die Einnahmen aus der Anlage u.E. steuerfrei.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

ABER:

Die persönliche Fördergrenze von 100 kWp aus der Summe der objektbezogenen befreiten Photovoltaikanlagen wird in diesem Fall überschritten, so dass im Falle der Gewinnerzielungsabsicht die Einnahmen aus allen Photovoltaikanlagen steuerpflichtig wären.

Beispiel 5

Nauti betreibt auf einem Dreifamilienhaus eine am 01.04.2025 erworbene Photovoltaikanlage mit 60 kWp. Im Weiteren betreibt Nauti auf zwei Einfamilienhäusern und auf einem Gebäude mit einer Gewerbeeinheit jeweils eine Anlage mit 30 kWp, die er 2024 erworben hat.

Lösung (Anlagenerwerb 2024):

Nauti erzielt aus den auf den Einfamilienhäusern und dem Gebäude mit der Gewerbeeinheit installierten Photovoltaikanlagen steuerfreie Einnahmen gem. § 3 Nr. 72 S. 1 Buchst. a EStG, da diese jeweils die objektbezogene Grenze von 30 kWp nicht überschreiten.

Die am 01.04.2025 auf dem Dreifamilienhaus installierte Photovoltaikanlage ist ebenso objektbezogen steuerfrei, da u.E. die neue Prüfgrenze von 90 kWp (30 kWp x 3) gilt.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

ABER:

U.E. ist die persönliche Freigrenze von 100 kWp aus der Summe der objektbezogenen befreiten Photovoltaikanlagen in diesem Fall ab dem 01.04.2025 überschritten, so dass im Falle der Gewinnerzielungsabsicht die Einnahmen aus allen Photovoltaikanlagen steuerpflichtig wären.

Die Steuerpflicht löst u.E. bei vermögensverwaltenden Gesellschaften auch eine gewerbliche Infektion aus, da die Abschirmwirkung des § 3 Nr. 72 S. 3 EStG entfällt.

Der gewerblichen Infektion wiederum kann durch den Erwerb der Photovoltaikanlage am 01.04.2025 durch eine (ggf. auch beteiligungsidentische) Schwestergesellschaft begegnet werden, da die persönliche Freigrenze von 100 kWp (nach wie vor) pro Steuerpflichtigem oder Pro Mitunternehmerschaft gilt.

1.2. (Neue) Grenzen für 4/3-Rechner prüfen

Grenzbeträge nach § 141 Abs. 1 AO

Durch das Wachstumschancengesetz vom 27.03.2024 (BGBl. I 2024, Nr. 108) wurden die steuerlichen Grenzen der Buchführungs- und Bilanzierungspflichten des § 141 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1, 4 und 5 AO angepasst:

	Umsatzgrenze	Gewinngrenze
bisher	600.000 €	60.000 €
neu	800.000 €	80.000 €

Beginn der Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht beginnt gem. § 141 Abs. 2 S. 1 AO mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass **eine der Grenzen** des § 141 Abs. 1 AO **überschritten** ist.

Auszug aus § 141 Abs. 2 AO mit wichtigen Hinweisen



¹Die Verpflichtung nach Absatz 1 ist vom Beginn des Wirtschaftsjahrs an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat. ²Die Verpflichtung endet mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahrs, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht mehr vorliegen.

- Die Vorschrift des § 141 Abs. 2 AO greift nur, wenn der Steuerpflichtige von Seiten der Finanzverwaltung zur Buchführung aufgefordert wurde.
- Handelt es sich um eine freiwillige Buchführung, dann ist der Wechsel zur EÜR auch ohne Zustimmung des Finanzamts möglich.
- Liegt aber eine Buchführungspflicht nach § 238 HGB vor, so greift automatisch die abgeleitete Buchführungspflicht nach § 140 AO.
- Liegen die Voraussetzungen für eine Buchführungspflicht nicht mehr vor, ist aber eine freiwillige Buchführung gewünscht oder empfehlenswert, dann bitte das entsprechende Beratungsgespräch dokumentieren.

Ende der Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht endet gem. § 141 Abs. 2 S. 2 AO mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass **keine der Grenzen** des § 141 Abs. 1 AO **mehr überschritten** ist.

Feststellungen der Finanzbehörde

Die Feststellungen der Finanzbehörde, dass die Voraussetzungen des § 141 Abs. 1 AO vorliegen oder nicht mehr vorliegen, sind anfechtbare Verwaltungsakte i.S.d. § 118 AO. Wird diese Feststellung, dass die Voraussetzungen des § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen vom Finanzamt nicht getroffen, besteht die Buchführungspflicht weiterhin fort (BFH-Urteile vom 13.10.1988, IV R 136/85, BStBl. II 1989 S. 7 und vom 24.02.1994, IV R 4/93, BStBl. II 1994 S. 677).

Beispiel

Im November 2024 zeichnet sich eindeutig ab, dass Himmelhuber im Jahr 2024 (Wirtschaftsjahr 01.01. bis 31.12.) keine der Grenzen des § 141 Abs. 1 AO mehr übersteigen wird.

Den Jahresabschluss 2024 reicht sein Steuerberater im Februar 2026 beim Finanzamt ein.

Lösung:

Wenn dem Finanzamt im Jahr 2024 noch substantiiert vorgetragen wird, dass die Grenzen des § 141 Abs. 1 AO nicht mehr überstiegen werden und das Finanzamt im Jahr 2024 die Feststellung nach § 141 Abs. 2 AO noch erlässt, ist Himmelhuber mit Ablauf des 31.12.2025 (somit ab 2026) von der Buchführungspflicht befreit.

Wird kein Antrag gestellt, wird das Finanzamt eventuell die Feststellung mit dem im Jahr 2026 ergehenden Einkommensteuerbescheid 2024 verbinden (vgl. Finanzgericht Köln, Beschluss vom 10.9.1992, 7 V 272/92, EFG 1993 S. 65).

In diesem Fall ist Himmelhuber erst mit Ablauf des 31.12.2026 (somit ab 2027) von der Buchführungspflicht befreit.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart bei Unterschreiten der Buchführungsgrenzen sollte noch im Jahr 2024 beantragt werden.

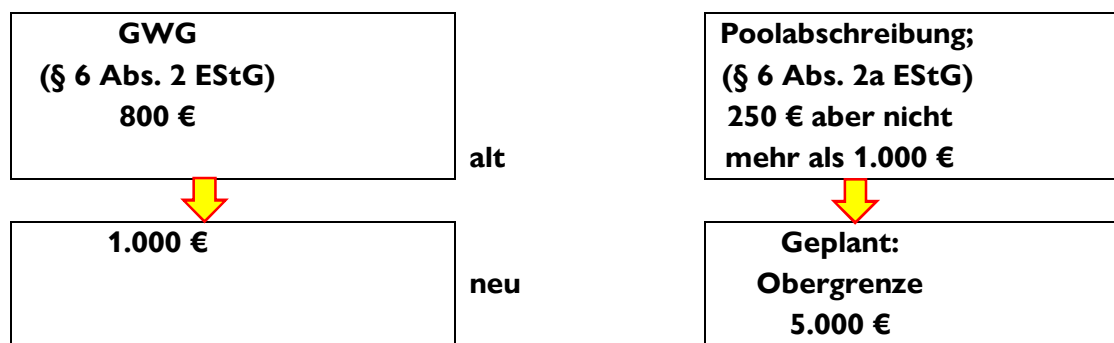
Wird der Handlungsbedarf nicht erkannt und die Gewinnermittlungsart nicht gewechselt besteht u.E. die Gefahr, dass der Steuerberater die Vergütung nur auf Basis der „4/3-Rechnung“ und nicht auf Basis der Bilanzierung verlangen kann.

1.3. GWG, Sammelposten und Rechnungsabgrenzungsposten

1.3.1. GWG und Sammelposten

Die GWG-Grenze (§ 6 Abs. 2 EStG) soll auf Anregung des Bundesrats (BR-Drucks. 373/24 vom 27.09.2024) im Rahmen des Steuerfortentwicklungsgesetzes (SteFeG) für alle nach dem 31.12.2024 angeschafften Wirtschaftsgüter auf 1.000 € aufgestockt werden. Dies lehnt die Bundesregierung bislang aus haushaltspolitischen Gründen ab (BT-Drucks. 20/13159 vom 02.10.2024)

Die Pool-Grenze (§ 6 Abs. 2a EStG) im Rahmen der Poolabschreibung des § 6 Abs. 2a EStG soll im Rahmen des SteFeG auf 5.000 € erhöht werden, gleichzeitig wird die Nutzungsdauer von bisher 5 auf nunmehr 3 Jahre verkürzt.



Diese Regelung soll für alle Wirtschaftsgüter gelten, die in Wirtschaftsjahren angeschafft werden, die nach dem 31.12.2024 beginnen.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Vor diesem Hintergrund ist zu überlegen, ob Anschaffungen von begünstigten GWG in das Jahr 2025 verschoben werden können/sollten.

1.3.2. Rechnungsabgrenzungsposten

Inhalt der Neuregelung

Für alle nach dem 31.12.2021 endende Wirtschaftsjahre unterbleibt der Erfassung als Einnahme/Ausgabe (aRAP, pRAP), wenn der zu bildende Rechnungsabgrenzungsposten die maßgebliche GWG-Grenze (derzeit 800 €) nicht übersteigt.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Ausübung dieses Wahlrechts (→ Verzicht auf die Bildung eines RAP) muss einheitlich für alle dem Wahlrecht unterliegenden erfolgen.

Exkurs zum Handelsrecht

Handelsrechtlich gibt es keine festen Größenordnungen zur Ausübung des Wahlrechts. Das steuerliche Wahlrecht kann unabhängig vom Handelsrecht ausgeübt werden.

Nichtanwendungsgesetz

Die BFH-Rechtsprechung sah auch in Fällen von sehr geringer Bedeutung eine Pflicht zur Bildung von (aktiven) Rechnungsabgrenzungsposten (BFH-Urteil vom 16.03.2021, X R 34/19, BStBl. II 2021, S. 844).

Hiergegen hat der Gesetzgeber nunmehr eine Rechtsgrundlage für eine Geringfügigkeitsgrenze eingeführt.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Soweit ersichtlich ist eine Anhebung der Grenze auf 1.000 €, wie bei den GWG, nicht geplant.

1.4. Sinnhaftigkeit der Investition in hochpreisige E-Autos in 2024

1.4.1. Geplante Erweiterung des Ansatzes von 0,25 % des Listenpreises

Die von der Bundesregierung geplante Erhöhung des Grenzbetrags beim Bruttolistenpreis von derzeit 70.000 € auf 95.000 € für den Ansatz von $\frac{1}{4}$ (0,25 %) des Bruttolistenpreises bei der 1 %-Regelung ist Gegenstand des Gesetzes zur steuerlichen Behandlung von lediglich mit E-Fuels betriebbaren Kraftfahrzeugen (Referentenentwurf vom 20.09.2024).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Vor dem Hintergrund der geplanten Vergünstigung bis zu einem Bruttolistenpreis von 95.000 € kann es ratsam sein, die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten und Investitionen in hochpreisige E-Autos (Bruttolistenpreis über 70.000 €) derzeit noch zurückzustellen.

Allerdings ist der Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens unter den derzeitigen politischen Verhältnissen („Ampel-Aus“) ungewiss.

1.4.2. Geplante arithmetisch degressive Abschreibung

Im Rahmen des SteFeG ist eine arithmetisch-degressive Abschreibung nach einem neuen § 7 Abs. 2a EStG für **neu angeschaffte, rein elektrisch betriebene Fahrzeuge** geplant.

Jahr	Höhe der Abschreibung
Jahr des Anschaffung	40 % der Anschaffungskosten
1. Jahr nach Anschaffung	24 % der Anschaffungskosten
2. Jahr nach Anschaffung	14 % der Anschaffungskosten
3. Jahr nach Anschaffung	9 % der Anschaffungskosten
4. Jahr nach Anschaffung	7 % der Anschaffungskosten
5. Jahr nach Anschaffung	6 % der Anschaffungskosten
Gesamt (6 Jahre)	100 % der Anschaffungskosten

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Regelung soll für Anschaffungen im Zeitraum von Juli 2024 bis Dezember 2028 gelten, so dass die Anschaffung im Hinblick auf AfA-Volumen im Jahr 2024 noch überlegenswert sein kann.

Allerdings ist auch der Fortgang dieses Gesetzgebungsverfahrens unter den derzeitigen politischen Verhältnissen („Ampel-Aus“) ungewiss.

1.5. Lachendes und weinendes Auge: Anpassungen des § 6 Absatz 5 EStG an die Rechtsprechung

Grundsatz

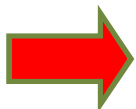
Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Einzelbetriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt gegen

- **Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten** oder **unentgeltlich**

und

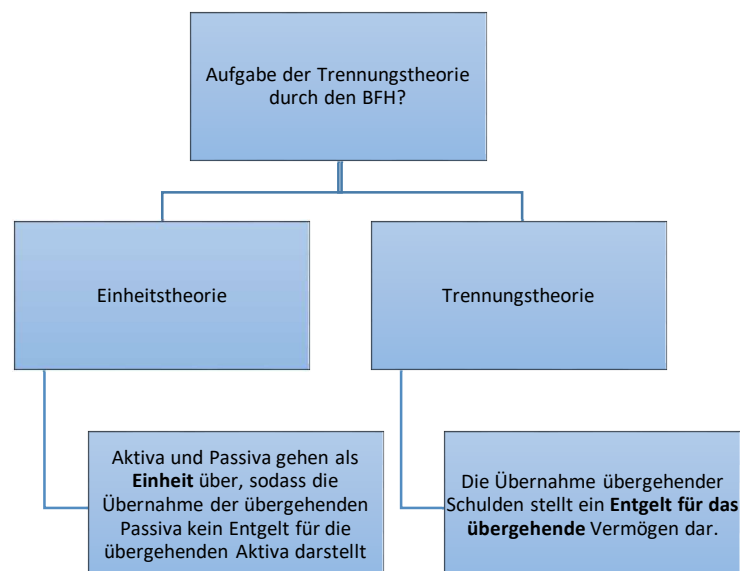
- aus dem **Sonder-BV** eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich (Nr. 1),
- aus dem **Sonder-BV** eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich (Nr. 2) und
- aus einem **Sonder-BV** des Mitunternehmers in das Sonder-BV eines anderen Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft, soweit sie unentgeltlich erfolgt (Nr. 3)

ist (zwingend) erfolgsneutral (Buchwertansatz), sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Technisch wird dies durch die erfolgsneutrale Ausbuchung des Wirtschaftsgutes über das Kapitalkonto und entsprechende „Einbuchung“ erreicht.

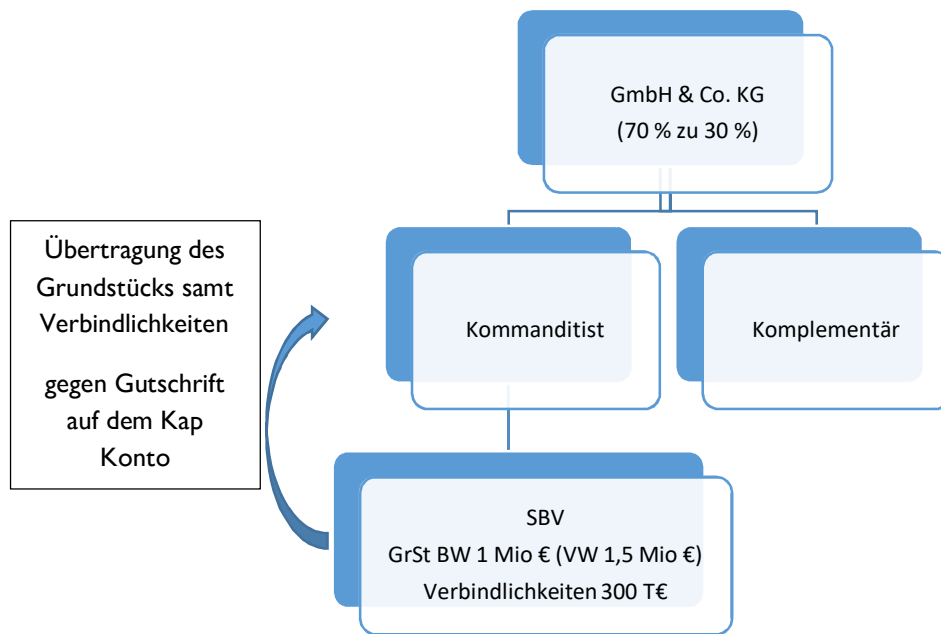


§ 6 Abs. 5 EStG findet weder bei der Übertragung noch bei einer Überführung aus dem PV Anwendung.

Aufgabe der Trennungstheorie



Beispiel



Lösung:

Einheitstheorie (BFH)	Trennungstheorie (FA)
unentgeltliche Übertragung, da Buchwert deutlich den Wert der Verbindlichkeit übersteigt	20 % (T € 300 : € 1,5 Mio.) entgeltliche Übertragung
1 Mio. € BW Grundstück ./ 300 T € Verbindlichkeit	Aufdeckung der stillen Reserven i.H.v. 500°T € davon 20 %

Der Vorgang kann daher in Gesamthandsbilanz und Sonderbilanz wie folgt gebucht werden:

Sonderbilanz

Entnahme (§ 6 Abs. 5 EStG) T € 700 an Grundstück 1 Mio. €
Verbindlichkeit T € 300

Gesamthandsbilanz

Grundstück € 1 Mio. an Einlage (§ 6 Abs. 5 EStG) T € 700
Grundstück Verbindlichkeit T € 300

Problemstellung

Verstößt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, als hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist?

Vorüberlegung

§ 6 Abs. 5 EStG in der Fassung des UntStFG ermöglicht unter den dort genannten Voraussetzungen eine steuerneutrale Überführung beziehungsweise Übertragung von Wirtschaftsgütern. Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaften, an denen dieselben Gesellschafter im gleichen Verhältnis beteiligt sind (beteiligungsidentliche Personengesellschaften), wird in § 6 Abs. 5 S 3 EStG nicht genannt.

Sachverhalt

Im August 2001 veräußerte die F1-KG – eine gewerblich tätige GmbH & Co. KG – zwei bebaute Grundstücke aus ihrem Gesamthandsvermögen an eine beteiligungsidentliche Schwesterpersonengesellschaft (F2-KG).



Die Gesellschaften F1 und F2 sind beteiligungsidentlich.

Als Kaufpreis wurde der Buchwert in Höhe von 3.421.362,80 € (umgerechnet). In den beiden Grundstücken sind stille Reserven in Höhe von 583.169 € enthalten. Diese Übertragungsvorgänge behandelte die F1-KG steuerlich als erfolgsneutral.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass in dieser Übertragung zur Aufdeckung der stillen Reserven zwingend zu erfolgen hat.

BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, S. 155

Leitsatz:

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i. d. F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes v. 20.12.2001 ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentlichen Personengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist.

Erläuterung

Aus der Norm des § 6 Abs. 5 EStG in der Fassung des UntStFG kann nicht geschlossen werden, dass eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Personengesellschaften ausgeschlossen ist. Damit soll im Ergebnis die Buchwertfortführung ausgeschlossen sein.

Auffassung des Bundesverfassungsgerichts

Übertragungen zwischen zwei personenidentischen Mitunternehmerschaften sind somit nicht zum Buchwert möglich und werden gegenüber den durch § 6 Abs. 5 EStG begünstigten Wirtschaftsguttransfers benachteiligt.

Dies verstößt gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Es sind keine sachlich einleuchtenden Gründe für diese Ungleichbehandlung ersichtlich.

Der Gesetzgeber wird vom Bundesverfassungsgericht aufgefordert, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung zu treffen.

Diese Verpflichtung erfasst zumindest alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen, die auf der für verfassungswidrig erklärten Vorschrift beruhen.

Übergangsfrist

§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG in der Fassung des UntStFG bleibt bis zu deren Inkrafttreten mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift auch für nach dem 31.12.2000 ausgeführte unentgeltliche Wirtschaftsguttransfers zwischen Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Personengesellschaften gilt.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Gleichwohl sollten entsprechende Fälle bis zum Inkrafttreten der rückwirkenden gesetzlichen Neuregelung offengehalten werden.

Gesetzliche Neuregelung



§ 52 Abs. 12 S. 14 EStG

§ 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 4 ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

§ 52 Abs. 12 S. 17 EStG

Auf gemeinsamen Antrag aller zum Zeitpunkt der Übertragung beteiligten Mitunternehmer kann aus Vertrauensschutzgründen für Übertragungen vor dem 12. Januar 2024 von einer Anwendung des § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 4 abgesehen werden.

Folgen der Neuregelung

Die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts ist zum Buchwert durchzuführen, sofern sie unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer erfolgt.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Der Verzicht auf die Buchwertfortführung aus Vertrauensschutzgründen ist in den Fällen sinnvoll, in denen ein Teilwertansatz z.B. zur gezielten Verlustnutzung gewählt wurde.

Kontergesetzgebung

Gleichzeitig hat der Gesetzgeber mit der Einführung der Vorschriften in § 6 Abs. 5 S. 7 EStG und § 16 Abs. 3 S. 5 EStG zu Gunsten der Steuerpflichtigen ergangene höchstrichterliche Urteile rechtsprechungsbreakend ausgehebelt (BFH-Urteile vom 15.07.2021, IV R 36/18, DStR 2021, S. 2575 und vom 18.08.2021, XI R 43/20, DStR 2022, S. 402).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Aus Vorsichtsgründen darf eine Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert nur auf Eigenkapitalkoten erfolgen, die keine Gesellschaftsrechte vermitteln, z.B.:

- gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto
- personifiziertes Kapitalkonto II

1.6. Degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter – Die (kurze?) Wiederauferstehung

Mit dem Wachstumschancengesetz sind jetzt bewegliche Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.03.2024 und vor dem 01.01.2025 angeschafft oder hergestellt werden, von der Begünstigung erfasst (§ 7 Abs. 2 S. 1 EStG).

Der Prozentsatz darf höchstens das 2-fache (ursprünglich geplant: das 2,5-fache) des linearen jeweiligen AfA-Satzes betragen und 20 % (ursprünglich geplant: 25 %) nicht überschreiten.

Zeitlicher Anwendungsbereich der degressiven AfA

Anschaffung bzw. Herstellung

ab dem 01.01.2023
bis zum 31.03.2024



Keine degressive AfA

ab dem 01.04.2024
bis zum 31.12.2024



Degressive AfA

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Im Rahmen der Corona-Steuerhilfegesetze wurde für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bereits ein Wahlrecht zwischen der linearen und degressiven AfA eingeführt.

Dieses Wahlrecht galt für Anschaffungen oder Herstellungen in den Jahren 2020 bis 2022.

Der AfA-Satz betrug das 2,5-fache der linearen AfA und maximal 25 %.

Welch „verblüffendes“ Déjà-vu während des Gesetzgebungsverfahrens, das offenbar „Opfer“ eines politischen „Kuhhandels“ wurde.

Die Anwendung der degressiven Abschreibung für bewegliche, neu angeschaffte Wirtschaftsgüter nur in der Zeit zwischen dem 01.04.2024 und dem 31.12.2024 ist kein April-Scherz (!), auch wenn dies so erscheint.

Das „Trauerspiel“ geht (vielleicht) noch weiter:

Im Rahmen des SteFeG soll die degressive AfA für Wirtschaftsgüter, die **nach dem 31.12.2024 und vor dem 01.01.2029 angeschafft oder hergestellt** werden mit einem **AfA-Satz, der das 2,5-fache** des linearen AfA-Satzes und **maximal 25 % der linearen AfA** beträgt, beibehalten werden.

Hierdurch kann überlegt werden, ob Investitionen erst im Jahr 2025 getätigt werden sollen (ABER: Achtung „Ampel-Aus“).

1.7. Sofort-AfA für digitale Wirtschaftsgüter

1.7.1. Allgemeines

Mit BMF-Schreiben vom 26.02.2021, IV C 3 – S – 2190/21/10002:013, BStBl. I 2021, S. 298: wurden die steuerlichen Erleichterungen bei der Schaffung von digitalen Wirtschaftsgütern neu geregelt:

- Die Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 EStG) für digitale Wirtschaftsgüter wird rückwirkend ab 01.01.2021 dauerhaft angenommen (→ faktische Sofort-AfA).
- Es handelt sich dabei um ein Wahlrecht (Wortlaut: „kann“). Optional kann auch die bisherige Nutzungsdauer von 3 Jahre angesetzt werden (vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.2000, BStBl. I S. 2000, S. 1532).
- **Es handelt sich um ein rein steuerliches Wahlrecht.**
- Bei unterjährigem Erwerb hat keine p.r.t.-AfA zu erfolgen, da diese nur für eine Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr gilt (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG)
- Bestehende Buchwerte sollen in vollem Umfang abzugsfähig sein.

Weitere Konsequenzen daraus:

- Es liegt nahe, dass gleichermaßen sowohl der Betriebsausgabenabzug als auch der Werbungskostenabzug betroffen sind.
- Die Umsetzung dieser Regelung für den Bereich der Sammelposten ist derzeit noch unklar.
- Damit soll auch ein „IT-Restbuchwert“ ab 2021 sofort abzugsfähig sein.
- Das BMF-Schreiben ersetzt („Wahlrecht“) auch das bisherige Schreiben vom 18.11.2005; BStBl. I 2005, 1025 mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren zur Anwendung von ERP-Software, das letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden ist.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Verwaltungsvorschriften binden im Regelfall ausschließlich die Finanzämter aber nicht die Gerichte.

Eine tatsächliche Bindungswirkung kann sich lediglich aus dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 16.02.1970, VI R 325/67, BStBl. II 1970, S. 380). Dabei ist zwischen solchen Vorschriften, die typisierende Vereinfachungsregelungen enthalten und norminterpretierenden Verwaltungsanordnungen zu unterscheiden: **Typisierungsvorschriften** wie Bewertungsrichtlinien, AfA-Tabellen oder Pauschsätze vereinfachen aufgrund von Erfahrungswerten die Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe (hier: betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer). Im Interesse der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen werden Richtlinien dieses Inhalts für die Gerichte als verbindlich angesehen, soweit sie nicht im Einzelfall zu einer unzutreffenden Besteuerung führen (BFH-Urteil vom 26.07.1991 VI R 114/88, BStBl. II 1992, S. 105).

Dies könnte u.E. in streitigen Fällen eine Argumentationsgrundlage sein.

1.7.2. Begünstigte Wirtschaftsgüter (Rz. 2 ff.)

(Computerhardware) und immaterielle Wirtschaftsgüter (Betriebs- und Anwendungssoftware).

Beispiele:

Computer, Desktop-Computer, Notebook-Computer, Desktop-Thin-Clients, Workstations, Dockingstations, externe Speicher- und Datenverarbeitungsgeräte (Small-Scale-Server), externe Netzteile sowie Peripheriegeräte.

1.7.3. Kennzeichnung durch den Hersteller „sog. Ökodesign-Verordnung“

Die in der Rz. 3 aufgeführte Computerhardware ist nur begünstigt, dass gemäß Anhang II der Verordnung (EU) Nr. 617 /2013 der Kommission vom 26.06.2013 zur Durchführung der Richtlinie 2009/125/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf die Festlegung von Anforderungen an die umweltgerechte Gestaltung von Computern und Computerservern (ABl. L 175 vom 27. Juni 2013, S. 13) eine Kennzeichnungspflicht des Herstellers besteht, wonach die Produktart nach Artikel 2 der EU-Verordnung in den technischen Unterlagen anzugeben ist.

Die Aufzählung für die Computerhardware ist insoweit abschließend.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Nähere Informationen dazu finden Sie unter:

<https://www.umweltbundesamt.de/themen/wirtschaftskonsum/produkte/oekodesign/oekodesign-richtlinie>

1.7.4. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Regelungen finden erstmals in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, Anwendung.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Anschaffungen vor dem 01.01.2021

In Gewinnermittlungen nach dem 31.12.2020 können die Grundsätze dieses Schreibens auch auf entsprechende Wirtschaftsgüter angewandt werden, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde.

1.7.5. Handelsrechtliche Würdigung - Stellungnahme des IdW

Das IDW hat sich diesbezüglich mit den Auswirkungen auf die Handelsbilanz am 22.03.2021 in einer außerordentlichen Sitzung des Fachausschusses „Unternehmensberichterstattung“ beschäftigt.

Kernaussagen des IDW:

- In der Handelsbilanz ist die Nutzungsdauereinschätzung an den betrieblichen Realitäten auszurichten (= betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer)
- Damit ist die Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von nur einem Jahr für die betroffenen digitalen Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz **nicht zulässig**.
- Die Nutzungsdauer von einem Jahr ist ein **rein steuerliches Wahlrecht**, welches nach Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG 2010 (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) losgelöst von der Handelsbilanz auszuüben ist.
- Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in der Handelsbilanz überlagert das steuerliche Wahlrecht über die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nicht.
- Bei Ausübung des steuerlichen Wahlrechts kommt es zu einer Abweichung zwischen handelsrechtlicher und steuerlicher Bilanzierung, was zur Abgrenzung passiver latenter Steuern führt.

Ergo: in der HB ist die Nutzungsdauer solcher Vermögensgegenstände weiterhin sachgerecht zu schätzen und in der Regel länger als 1 Jahr.

1.7.6. Wirtschaftsgüter des Privatvermögens

Für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, die zur Einkünfteerzielung verwendet werden, gilt Rz. 6 ab dem Veranlagungszeitraum 2021 entsprechend.

Info im NAUTILUS|wissenspeicher

NAUTILUS  AKADEMIE

BMF-Schreiben vom 26.02.2021, „Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung“ BStBl. I 2021, S. 298.

1.8. IAB im Blick: Erwägungen zum Jahresende 2024

1.8.1. Grundsätzliches

Zum Jahresende sollten folgende Dispositionen zum Investitionsabzugsbetrag geprüft werden:

- Gestaltungen bei der Gewinngrenze von 200.000 €
- Abbau ausgeschöpfter Höchstgrenzen durch Vornahme der in den Vorjahren geplanten Investitionen
- Vermeidung der rückwirkenden zinspflichtigen Auflösung Ende 2024 durch Einhaltung der dreijährigen Investitionsfrist

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Der Einfluss auf die Gewinngrenze ist je nach Gewinnermittlungsart unterschiedlich auszuüben:

- ☞ **Bilanz:** Investitionen oder bilanzpolitische Maßnahmen (z.B. Ausübung von Wahlrechten), um den Gewinn zu drücken oder zu verlagern (→ Dies muss im Kontext der folgenden Jahre auf die steuerliche Gesamtauswirkung hin überprüft werden.)
- ☞ **EÜR:** Beim EÜ-Rechner kann eine Gestaltung nur durch Gewinnminderungen vor Wirtschaftsjahresende oder Gewinnverlagerungen erreicht werden (Zu- und Abflussprinzip).

1.8.2. Noch einmal: „Gewinn“ i.S.v. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG

Problemstellung

Ist für die Prüfung der Überschreitung der Gewinngrenze im Sinne von § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b EStG der Steuerbilanzgewinn oder ein um außerbilanzielle Effekte wie nichtabziehbare Betriebsausgaben sowie einkommensteuerfreie Einnahmen korrigierter Gewinn maßgebend?

Gesetzliche Regelung



§ 7g Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

(1) ¹Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, bis zu 50 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge).

²Investitionsabzugsbeträge können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Gewinn

- a) nach § 4 oder § 5 ermittelt wird;
- b)

Sachverhalt

Fritze ermittelte im Streitjahr seinen gewerblichen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 S. 1 und § 5 EStG).

Das Wirtschaftsjahr entsprach dem Kalenderjahr.

Als Ergebnis des Steuerbilanzgewinnes von 199.000,00 € beantragte er einen Investitionsabzugsbetrag (IAB) nach § 7g Abs. 1 EStG.

In der Begründung verwies er auf den § 7g Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG, da die Gewinngrenze von 200.000,00 € noch nicht überschritten sei.

Steuerbilanzgewinn	199.000 €
außerbilanzielle Hinzurechnung (u.a. § 4 Abs. 5 EStG)	+ 10.000 €
Gewinn	209.000 €

Das Finanzamt lehnte die Bildung des IABs mit dem Hinweis ab, dass hier außerbilanzielle Korrekturen Einfluss halten sollten und unter Zugrundelegung der außerbilanziellen Zurechnungen beliefe sich der Gewinn auf 209.000,00 €.

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 02.05.2023, 10 K 1873/22

Leitsatz:

Unter „Gewinn“ im Sinne von § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG ist der Steuerbilanzgewinn und nicht der steuerliche Gewinn im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG zu verstehen. Eine Korrektur um außerbilanzielle Positionen wie nichtabziehbare Betriebsausgaben oder einkommensteuerfreie Einnahmen (z. B. Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 EStG) findet nicht statt (gegen BMF, Schreiben v. 15.6.2022, IV C 6 - S 2139b/21/10001:001, BStBl. I 2022 S. 945).

ABER: Das Niedersächsische Finanzgericht folgt in zwei Urteilen vom 09.05.2023, 2 K 202/22 und 2 K 203/22 der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 15.06.2022, IV C 6 - S 2139b/21/10001:001, BStBl. I 2022, S. 945, nach der der steuerliche Gewinn i.S.d. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG um außerbilanzielle Positionen wie nichtabziehbare Betriebsausgaben oder einkommensteuerfreie Einnahmen (z.B. Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG) zu korrigieren sein soll.

Erläuterungen und Handlungsempfehlung

Das FG Baden-Württemberg kommt ganz klar zum Ergebnis, dass der Steuerbilanzgewinn i.S.d. § 7g Abs. 1 S. 2 EStG und der Gewinn i.S.d. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG unterschiedlich zu verstehen sind. Der Steuerbilanzgewinn ist die Größe vor den außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen und nur dieser ist dann Maßstab für die Vorlage und Prüfung, ob hier Investitionsabzugsbeträge anzuwenden sind.

Das Niedersächsische FG sieht dies offenbar anders.

Das letzte Wort hat nun der BFH. Vergleichbare Fälle sollten demzufolge offengehalten werden.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **III R 38/23** (zuvor: X R 14/23) anhängig. Die beiden Revisionsverfahren gegen die Urteile des Niedersächsischen Finanzgerichts sind beim BFH unter den Aktenzeichen **X R 16/23** und **X R 17/23** anhängig.

Einsprüche können auf diese anhängigen Verfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

1.9. Grundsatzüberlegungen zu Verlusten und neue Verlustausgleichsregelungen

1.9.1. Verlängerung des Rücktragsvolumens

Auch die Verlustverrechnungsmöglichkeiten sind durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz vom 22.06.2022, BGBl. I 2022, S. 911 bis Ende 2023 verlängert worden.

Für die Jahre 2022 und 2023 wird der Höchstbetrag, wie in der Vergangenheit, auf 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € im Fall der Zusammenveranlagung angehoben.

1.9.2. Ausdehnung des Rücktragsvolumens auf 2 Jahre

Der Verlustrücktrag wird darüber hinaus ab dem Veranlagungszeitraum 2022 auf dauerhaft 2 Jahre ausgeweitet, und zwar bezogen auf die unmittelbar beiden vorangegangenen Jahren. Damit können wir von „back to the roots“ reden. Den Punkt hatten wir schon einmal in der Vergangenheit. Bei der Durchführung des Rücktrags sind zunächst die folgenden Besonderheiten zu beachten:

1. Rücktrag in das unmittelbar vorangegangene Wirtschaftsjahr
2. Rücktrag in das zweite vorangegangene Wirtschaftsjahr
3. Feststellung eines ggf. verbliebenen vortragsfähigen Verlustes
4. Verlustvortrag im folgenden Jahr

Beispiel

Der Verlust entsteht im Jahr 03.

Lösung

Der Verlustrücktrag wird in folgender Reihenfolge durchgeführt.

Erst 02 → dann 01

1.9.3. Abschaffung des Wahlrechts

Im Gegenzug wurde das Wahlrecht zum Verzicht auf den Verlustrücktrag einschränkend modifiziert (§ 10d Abs. 1 S. 1, 2 und 6 EStG).

Folge: Der Verlust ist zunächst auf den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurückzutragen (§ 10d Abs. 1 S. 2 1. HS EStG). Darüber hinaus gehende Verluste sind auf den zweiten Veranlagungszeitraum vor Verlustentstehung zurückzutragen (§ 10d Abs. 1 S. 2 2. HS EStG).

Wahlrecht: Alternativ hierzu kann auf den Verlustrücktrag komplett verzichtet und der Verlustvortrag gewählt werden. **Es verbleibt ein Gesamtwahlrecht zwischen Rücktrag ohne betragsmäßige Beschränkung oder Vortrag.**

Beispiel:

Das Unternehmen wurde im Jahr 00 gegründet. Der GdE 00 und 01 beträgt jeweils 5.000 €. Im Jahr 02 wird ein Verlust in Höhe von 20.000 € erwirtschaftet. Im Jahr 03 wird ein GdE von 25.000 € erzielt.

Lösung

GdE 00 5.000 €	GdE 01 5.000 €	GDE 02 ./. 20.000 €	GdE 03 25.000 €	
		Verlustfeststellung zum 31.12.02 i.H.v. entweder 10.000 € oder 20.000 € und Vortrag auf 03		<p>1. Schritt: Entweder Rücktrag ins Jahr 00 und 01 und/oder</p> <p>2. Schritt: Feststellung des teilweisen oder ganzen Verlustvortrags</p> <p>3. Schritt: Verlustvortrag in das Jahr 03</p>

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Der Verlustrücktrag kann durch die Neuregelung zur „Verlustverbrennung“ ohne steuerliche Auswirkung führen, da der Verlust vor den Sonderausgaben und den außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt wird.

Folglich können diese ohne steuerliche Auswirkung bleiben, sofern der Rücktrag das zu versteuernde Einkommen bis auf 0 € absenkt.

Somit droht in vielen Fällen insbesondere der „Untergang“ von

- ⇒ Sonderausgaben
- ⇒ Außergewöhnlichen Belastungen
- ⇒ Grundfreibetrag

Die „Beratungskunst“ der optimalen Antragsstellung setzt Prognoseberechnungen unter möglichst genauer Kenntnis der steuerlichen Verhältnisse aller in Betracht kommenden Jahre voraus → Es wird nicht einfacher 😞.

Darstellung im Formular

Verlustabzug

Steuerpflichtige Person / Ehemann / Person A Ehefrau / Person B

17 Es wurde ein verbleibender Verlustvortrag nach § 10d EStG zum 31.12.2022 festgestellt. 1 = Ja 1 = Ja

18 Ich beantrage / Wir beantragen von einem Verlustrücktrag nach § 10d EStG in die Jahre 2022 und 2021 abzu- **802** 1 = Ja

1.9.4. Überlegungen bei erwarteten Verlusten 2024

Soweit durch die Nachwirkungen der Corona-Krise oder andere derzeitigen Krisensituationen für das Jahr 2024 Verluste zu erwarten sind, sind Maßnahmen zur zeitlichen Einkünfteverlagerung zu erwägen:

- Höhere Erträge, z.B. durch
 - ☞ Vorziehen von Gewinnrealisierungen
 - ☞ Wertaufholungen
 - ☞ Risikominderungen bei Rückstellungen
 - ☞ Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte ertragserhöhend einsetzen
 - ☞ (Vorzeitige) Auflösung von steuerfreien Rücklagen
- Geringere Aufwendungen, z.B. durch
 - ☞ Verschieben von Ausgaben ins Jahr 2025

1.10. Einlagen zur Verlustrettung bei § 15a EStG

Problemstellung

Was bedeutet Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG?

Sachverhalt

An einer GmbH & Co. KG (= Klägerin), waren im Streitjahr vermögensmäßig die Kommanditisten B, S und K beteiligt.

- B hatte der Klägerin ein Darlehen gewährt
- im Streitjahr schlossen die Klägerin und B einen Nachtrag zum Darlehensvertrag, dem zufolge das Darlehen i.H.v. 185.000 € gekündigt und an B zurückgezahlt werden sollte
- gleichzeitig sollte B als Gesellschafter der Klägerin eine Einlage in sein Kapitalkonto i.H.v. 185.000 € erbringen; ein Zahlungsvorgang könne unterbleiben
- die entsprechend gebuchte "Einlage" behandelte die Klägerin in ihrer Gewinnfeststellungserklärung für das Streitjahr als eine das Eigenkapital des B erhöhende Einlage, die dazu führe, dass der Anteil des B am laufenden Verlust der Klägerin in voller Höhe ausgleichsfähig sei

BFH Urteil vom 10.11.2022, IV R 8/19, BStBl. II 2023, S. 332

Leitsätze:

1. Ein Kommanditist kann sein Verlustausgleichsvolumen i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG auch durch die Erbringung einer **freiwilligen Einlage erhöhen**.
2. Eine derartige freiwillige Einlage ist allerdings **nur dann gegeben**, wenn sie **gesellschaftsrechtlich**, insbesondere nach dem Gesellschaftsvertrag, **zulässig** ist. Dementsprechend führt die Buchung einer freiwillig vom Kommanditisten erbrachten Einlage auf einem **variablen Eigenkapitalkonto** nur dann zu einer Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens, wenn es sich um eine **gesellschaftsrechtlich zulässige** Einlage in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft handelt.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Die Revision des FA ist begründet. Es wurde zu Unrecht angenommen, der Kommanditist habe im Streitjahr eine Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe von 185.000 € geleistet und diese habe in voller Höhe zur Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit der ihm zuzurechnenden Verluste der Klägerin geführt.

- es fehle an einer gesellschaftsvertraglichen Grundlage für eine freiwillige Einlage des B
- der Gesellschaftsvertrag der Klägerin enthalte keine ausdrückliche Regelung zur Zulässigkeit einer freiwilligen Einlage
- eine Gestattung freiwilliger Einlagen ergebe sich auch nicht aus den Regelungen zu den Gesellschafterkonten

- zulässig sei zwar die Erbringung einer freiwilligen Einlage auf der Grundlage eines (wirksamen) Gesellschafterbeschlusses
- ein solcher sei aber nicht gefasst worden und könne insbesondere nicht in der Vereinbarung zwischen der Klägerin und B gesehen werden

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Maßgebend sind immer die konkreten (Gesellschafts-)Verträge. **Diese müssen freiwillige Einlagen ausdrücklich zulassen.** Ohne entsprechende Regelung verbleibt es bei Fremdkapital.

Diese gilt es genau zu lesen → konkreter Lebenssachverhalt?

Die Einlage kann ohne Liquiditätsabfluss beim Gesellschafter z.B. durch einen Forderungsverzicht gegenüber der KG erbracht werden.

Bei Erhöhung der Haftsumme im Handelsregister gem. § 15a Abs. 2 EStG wird eine Erhöhung des Verlustausgleichspotenzials zwar auch erreicht; der Kommanditist haftet indes auch mit diesem erhöhten Betrag gegenüber den Gläubigern der KG.

Eine gesellschaftsrechtliche Grundlage kann sich aus einer ausdrücklichen Gestattung freiwilliger Einlagen des Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag ergeben, aus den gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Kontenführung herzuleiten sein, aber auch in einem wirksamen Gesellschafterbeschluss über die Zulässigkeit einer Einlage liegen.

Zeitpunkt der Einlage

Im Hinblick auf § 15a EStG kommt dem Zeitpunkt der Erfassung der Einlage in „der gesamten Hand“ besondere Bedeutung zu. Nach ständiger Rechtsprechung ist die bedungene Einlage mit der tatsächlichen Erfüllung als Zugang zu erfassen (BFH-Urteil vom 16.10.2007, VIII R 21/06, BStBl. II 2008 S. 126 sowie BFH-Beschluss vom 27.03.2007, IV B 149/05, BFH/NV 2007, S. 1502).

Folgen

- ✓ Handelsrechtlich gilt eine Einlage als erbracht, wenn diese der Gesellschaft zur Verfügung gestellt wurde (Korn/Heißenberg in: Korn EStG § 15a EStG Rz. 37)!
- ✓ Dem Gesellschaftsvermögen muss von „Außen“ etwas zugeflossen sein!
- ✓ Vermögen muss auf die Gesamthand übergegangen sein!
- ✓ Aktiva erhöht!
- ✓ Passiva gemindert!

Beispiele

- ✓ Gutschrift auf dem Konto der Gesellschaft.
- ✓ „Einzahlung“ in die Kasse der Gesellschaft.
- ✓ Zeitpunkt des zivilrechtlichen Wirksamwerdens (BFH-Urteil vom 14.05.1991, VIII R 31/88, BStBl. II 1992, S. 167) – auf den Zeitpunkt der Abschlussbuchung kommt es danach nicht an.

1.11. Möglichkeiten der Einkünfteverlagerung – zeitlich und sachlich

1.11.1. Grundsätzliche Überlegungen

Unter der Verlagerung von Einkünften kann Vieles verstanden werden. Ziel wird es immer sein, im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten Einkünfte dort zu erzielen, wo es aus steuerlichen Gesichtspunkten aber auch unter Einbeziehung anderer geldwerter/betriebswirtschaftlicher Vorteile am günstigsten ist.

Eine Verlagerung von Einkünften kann geschehen durch:

- geographische Verlagerung (Stichworte: Steueroasen, aber auch: Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz; Gewerbesteuerhebesatz)
- Verlagerung von Einkünften auf Kinder (seit dem VZ 2012 hinsichtlich der Einkünfte und Bezügegenze der Kinder unproblematisch)
- Verlagerung von Einkünften auf Steuerzahler mit günstigerer Steuerprogression
- zeitliche Verlagerung
- Verlagerung auf andere Einkunftsarten (z.B. Ausnutzen von Freibeträgen, Verlustvorträgen etc.)
- Verlagerung von Einnahmen von einem BV in ein anderes BV (z.B. unterschiedliche Rechtsformen, gewerbesteuerliche Gründe)
- Verlagerung vom Privatvermögen ins Betriebsvermögen und umgekehrt.

1.11.2. Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil – Zurechnung der Einkünfte bei V + V

Problemstellung

Wie erfolgt bei VuV die Zurechnung der Einkünfte bei Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil?

Sachverhalt

Nauti war zu 1/6 an einer vermögensverwaltenden GbR mit Einkünften aus VuV beteiligt. Privatschriftlich räumte er seinem volljährigen Sohn S für die Dauer von vier Jahren den Nießbrauch an seinem Anteil i.H.v. 50 % ein.

- S sollte in laufenden Angelegenheiten ein Vetorecht haben, in Grundlagengeschäften nicht
- auf Bitten von V zahlte die GbR den auf S entfallenden Gewinnanteil direkt an S

Das FA lehnte die persönliche Zurechnung der Einkünfte zu S ab. Das FG hat die Klage abgewiesen. Um die Einkünfte zu erzielen, hätte S auch im **Außenverhältnis** in Erscheinung treten müssen.

BFH Urteil vom 15.11.2022, IX R 4/20, BStBl. II 2023, S. 389Leitsätze:

1. *Durch die Bestellung des Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erzielt der Nießbraucher --**anstelle** des Gesellschafters-- die auf den Anteil entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, **wenn und soweit** er aufgrund der ihm vertraglich zur Ausübung überlassenen Stimm- und Verwaltungsrechte grundsätzlich in der Lage ist, auch an Grundlagengeschäften der Gesellschaft **mitzuwirken**.*
2. *Entsprechendes gilt beim Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil. Der Quotennießbraucher erzielt **nur dann** die auf den Anteil entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, **wenn** die vertraglichen Regelungen über die Bestellung des Quotennießbrauchs **sicherstellen**, dass der Gesellschafter die Entscheidungen --und zwar auch solche, die die Grundlagen der Gesellschaft betreffen-- nicht alleine und/oder gegen den Willen des Quotennießbrauchers treffen kann.*

Der BFH stimmt der Auffassung des FA und FG zu.

Zwar ist **nicht** auf das Außenverhältnis abzustellen. Die Entscheidung erwies sich jedoch im Ergebnis als richtig, weil die Stimmrechtsvereinbarung zwischen V und S dem S in Grundlagengeschäften **nicht** das zumindest erforderliche Vetorecht einräumte.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Das Urteil ist dahingehend wichtig und interessant, da es wichtige Hinweise, wie die (vorübergehende) Übertragung einer Einkunftsquelle mithilfe eines Quotennießbrauchs einfach und rechtssicher gelingen kann, enthält.

Dies ist im Streitfall zwar nicht richtig gewesen. Gerade deshalb wird aber hinreichend deutlich, wie formuliert werden muss, damit der Erfolg eintritt.

Wenn es auf das Außenverhältnis (Vermieterstellung) lt. BFH nicht ankommt, weil die Gesellschaft selbst Eigentümerin und Vermieterin ist, muss der Quotennießbraucher intern, das heißt im Verhältnis zum Gesellschafter, in der Lage sein zu verhindern (**Vetorecht**), dass der Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung das Stimmrecht allein ausübt.

Dies auch bei sog. "Grundlagengeschäften".

Es genügt, wenn sich der Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung (gegen seinen Willen) der Stimme enthalten muss; dann übt er das unteilbare Stimmrecht nicht allein aus.

1.12. Unschädlichkeitsgrenzen bei der erweiterten Gewerbeertragskürzung prüfen

Ausgangspunkt: Gesetzliche Regelung § 9 Nr. 1 GewStG



§ 9 Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

- ¹1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes; maßgebend ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14) lautet. ²An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die **ausschließlich eigenen Grundbesitz** oder **neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen** oder **daneben Wohnungsbauten betreuen** oder **Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser** oder **Eigentumswohnungen im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung errichten und veräußern**, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

³Satz 2 gilt entsprechend, wenn in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert wird und das Gebäude zu mehr als 66 2/3 Prozent Wohnzwecken dient.

Begünstigte Tätigkeit

Die einzige begünstigte Tätigkeit im Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist die **ausschließliche Verwaltung oder Nutzung eigenen Grundbesitzes**.

Unschädliche, aber nicht begünstigte Tätigkeiten

Unschädlich, aber nicht begünstigt, sind neben der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes:

- die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG),
- die Betreuung von Wohnungsbauten (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG),
- die Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG)
- die Errichtung und Veräußerung von Teileigentum in eingeschränktem Umfang (§ 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG).

Der NAUTILUS|tipp

Aufgrund des **Ausschließlichkeitsgebots** sind jegliche anderen Nebentätigkeiten (sofort) kürzungsschädlich. Die ständige Rechtsprechung des BFH zeigt sich hierbei „knallhart und gnadenlos“ 😞.

Neuregelung: Änderung des § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG

Mit dem Fondsstandortgesetz (FoStoG) vom 03.06.2021, BGBl. I 2021, S. 1498 wurden in § 9 Nr. 1 S. 3 Buchst. b GewStG Unschädlichkeitsgrenzen für grundsätzlich schädliche Nebentätigkeiten eingeführt.



³Satz 2 gilt entsprechend, wenn

- a) *in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert wird und das Gebäude zu mehr als 66 2/3 Prozent Wohnzwecken dient,*
- b) *in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes*

Einnahmen aus der Lieferung von Strom

 - aa) *im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes oder*
 - bb) *aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder, erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr **nicht höher als 20 Prozent** der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind; die Einnahmen im Sinne von Doppelbuchstabe aa dürfen nicht aus der Lieferung an Letztverbraucher stammen, es sei denn, diese sind Mieter des Anlagenbetreibers, oder*
- c) **Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes** *aus anderen als den in den Buchstaben a und b bezeichneten Tätigkeiten erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr **nicht höher als 5 Prozent** der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.*

Lieferung von Strom

Die Lieferung von Strom ist in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz für die erweiternde Gewerbeertragskürzung unschädlich, wenn die daraus erzielten Einnahmen nicht höher als **20 % der Einnahmen** aus der Überlassung des Grundbesitzes sind. Begünstigt sind somit, z.B.:

- Photovoltaikanlagen
- Windkraftanlagen
- Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder

Durch das Wachstumschancengesetz wurde die Unschädlichkeitsgrenze von 10 % auf 20 % **ab dem Erhebungszeitraum 2023** erhöht, um den Ausbau der Solarstromerzeugung und den Betrieb von Ladesäulen weiter voranzutreiben.

Weitere Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen zu Mietern

Die Erzielung weiterer Einnahmen aus anderen unmittelbaren Vertragsbeziehungen zu Mietern ist in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz für die erweiterte Gewerbeertragskürzung ebenfalls unschädlich, wenn die daraus erzielten Einnahmen nicht höher als **5 % der Einnahmen** aus der Überlassung des Grundbesitzes sind.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Hauptanwendungsfall dürfte in diesem Zusammenhang die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen (z.B. Werkstatteinrichtungen oder Hotelinventar) sein, nachdem der BFH diese in mehreren Urteilen für schädlich gehalten hat (BFH-Urteile vom 11.04.2019, III R 36/15, BStBl. II 2019, S. 705; III R 5/18, BFH/NV 2019, S. 1248; vom 28.11.2019, III R 34/17, BStBl. II 2020, S. 409 und vom 18.12.2019, III R 36/17, BStBl. II 2020, S. 405).

1.13. The same procedure: Frist für das Optionsmodell zur Körperschaftsteuer (KöMoG) beachten

1.13.1. Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)

Das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechtes (KöMoG) wurde am 25.06.2021, BStBl. I 2021, S. 2050 durch Zustimmung des Bundesrats beschlossen. Kernstück dieses Gesetzgebungsverfahrens ist die Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften („Grundsatz der Rechtsformneutralität“).

Bereits seit den „Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“ im Jahr 1999, ist das Optionsrecht zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften (§ 1a KStG) in der Reformdiskussion.

1.13.2. Antragstellung und Antragsfrist

Die Option ist ein **Wahlrecht**.

Es besteht keine Verpflichtung, dieses Wahlrecht zur Körperschaftsteuer auszuüben. Unterbleibt ein Antrag auf Option, handelt es sich um eine „ganz normale Personengesellschaft“, die nach den Grundsätzen der steuerlichen Mitunternehmerschaft zu besteuern ist. Auch bleiben die Thesaurierungsbesteuerungen nach § 34a EStG und die gewerbsteuerlichen Vorteile in vollem Umfang erhalten.

Der Antrag muss von der Personengesellschaft beim für die gesondert und einheitliche Feststellung (§ 180 AO) zuständigen Finanzamt auf amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung (§§ 87a Abs. 6 und 87b AO) gestellt werden. In Härtefällen ist eine Antragsstellung in Papierform möglich (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, Rz. 10).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Der Antrag ist unwiderruflich.

Eine zeitliche Bindungsfrist für die Ausübung des Optionsrechtes sieht das Gesetz allerdings nicht vor, so dass ein „hin und her rein in die Personen-, rein in die Kapitalgesellschaft, raus aus der Kapitalgesellschaft“ zunächst einmal theoretisch denkbar ist.

Die Unwiderruflichkeit des Antrags führt zu einer faktischen Bindung von mindestens einem Jahr.

Der Antrag muss spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden, ab dem die Besteuerung nach den Grundsätzen der Kapitalgesellschaft gelten soll (§ 1a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 KStG). **Eine rückwirkende Antragstellung scheidet somit aus.**

Beispiel:

Die Müller OHG beabsichtigt zur KSt zu optieren. Der Mandant wünscht dies so schnell wie möglich.

Lösung

Damit die OHG im VZ 2025, wie eine Körperschaft besteuert wird, muss der Antrag bis spätestens zum 30.11.2024 gestellt werden.

Info im NAUTILUS|wissensspeicherNAUTILUS  AKADEMIE

BMF-Schreiben vom 10.11.2021, „Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)“

2. Handlungsempfehlungen für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

2.1. Prüfung und Veröffentlichung von Jahresabschlüssen mit neuen Grenzen

2.1.1. Die (neuen) Größenkriterien

Hintergrund

Die Europäische Kommission hat zur Änderung der Größenklassen die Richtlinie (EU) 2023/2775 vom 17.10.2023 am 21.12.2023 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht.

Übersicht

Größenkriterien	Kleinst-KapGes	Kleine KapGes.	Mittelgroße KapGes	Große KapGes
Bilanzsumme (bisher)	≤ 350 T€	≤ 6.000 T€	≤ 20.000 T€	> 20.000 T€
Bilanzsumme (neu)	≤ 450 T€	≤ 7.500 T€	≤ 25.000 T€	> 25.000 T€
Umsatzerlöse (bisher)	≤ 700 T€	≤ 12.000 T€	≤ 40.000 T€	> 40.000 T€
Umsatzerlöse (neu)	≤ 900 T€	≤ 15.000 T€	≤ 50.000 T€	> 50.000 T€
Arbeitnehmer (gleich)	≤ 10	≤ 50	≤ 250 T€	> 250 T€

Zu einer Neuklassifizierung kommt es nur dann, wenn mindestens zwei der drei Kriterien an zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren die Grenzwerte über- oder unterschritten haben. Das müssen nicht dieselben Kriterien gewesen sein.

Inkrafttreten

Damit die angepassten Schwellenwerte den Unternehmen oder Gruppen so bald wie möglich zugutekommen, sollten die Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die erforderlich sind, um dieser Richtlinie nachzukommen, spätestens für Geschäftsjahre gelten, die **am oder nach dem 01.01.2024 beginnen**.

Die Mitgliedstaaten dürfen den Unternehmen gestatten, diese Vorschriften auf Geschäftsjahre anzuwenden, die **am oder nach dem 01.01.2023 beginnen**.

Die Richtlinie (EU) 2023/2775 tritt am dritten Tag nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union in Kraft.

Anwendungsregelung in Deutschland

Das Zweite Gesetz zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften vom 11.04.2024 wurde am 16.04.2024 im BGBl. I veröffentlicht.

Art. 93 Abs. 1 EGHGB ordnet die Anwendung ab dem 01.01.2024 an, Art. 93 Abs. 2 EGHGB lässt die Anwendung ab dem 01.01.2023 zu, jedoch nur insgesamt.



Artikel 93

(1) **§ 267 Absatz 1 und 2, § 267a Absatz 1 und § 293 Absatz 1 Satz 1** des Handelsgesetzbuchs in der jeweils ab dem 17. April 2024 geltenden Fassung **sind erstmals** auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte **für das nach dem 31. Dezember 2023 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden**. Die in Satz 1 genannten Vorschriften in der bis einschließlich 16. April 2024 geltenden Fassung sind **letztmals** auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte für das vor dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

(2) **§ 267 Absatz 1 und 2, § 267a Absatz 1 und § 293 Absatz 1 Satz 1** des Handelsgesetzbuchs in der jeweils ab dem 17. April 2024 geltenden Fassung **dürfen bereits** auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte **für das nach dem 31. Dezember 2022 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden, jedoch nur insgesamt**. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, sind die in Satz 1 genannten Vorschriften in der bis einschließlich 16. April 2024 geltenden Fassung **letztmals** auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte für das vor dem 1. Januar 2023 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Größenkriterium „Arbeitnehmer“

Arbeitnehmer sind im Jahresdurchschnitt zu verstehen. Zur Berechnung der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl gilt der vierte Teil aus der Summe der Zahlen der an den Quartalsendtagen beschäftigten Arbeitnehmer (ohne Auszubildende, aber einschließlich der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer, § 267 Abs. 5 HGB).

Behandlung von Neugründungen und Umwandlungen

Im Fall von Neugründungen oder Umwandlungen treten die Rechtsfolgen der Größeneinstufung schon dann ein, wenn die Voraussetzungen am ersten Abschlussstichtag der Umwandlung oder Neugründung vorliegen. Das gilt auch für die Einstufung einer Kleinstkapitalgesellschaft.

Beispiel:

Am 24.06.2023 wird eine UG (haftungsbeschränkt) mit kalendergleichem Geschäftsjahr gegründet. Für die Bilanzsumme ist der Wert am 31.12.2023 relevant, für die Umsätze diejenigen von Gründung bis Dezember 2023.

Lösung

Eine Hochrechnung auf zwölf Monate ist nach h. M. nicht erforderlich. Für die „jahresdurchschnittliche“ Zahl der Arbeitnehmer sind jene am 30.6., 30.9. und 31.12. zu addieren. Die Summe ist hier durch drei zu teilen (und nicht durch vier).

2.1.2. Die Rechtsfolgen der Größenkriterien

Größenkriterien	Kleinst-KapGes	Kleine KapGes.	Mittelgroße KapGes	Große KapGes
Umfang JA-Erstellung	Bilanz, GuV verkürzt	Bilanz, GuV, Anhang	Bilanz, GuV, Anhang, Lagebericht	Bilanz, GuV, Anhang, Lagebericht
Prüfungspflicht	Nein	Nein	Ja	Ja
Offenlegungsumfang	Bilanz + zus. Angaben (nur Hinterlegung)	Bilanz, Anhangangaben zur Bilanz	Jahresabschluss	Jahresabschluss

Die Einstufung als Kleinstkapitalgesellschaft führt zu erheblichen zusätzlichen Erleichterungen im Vergleich zur „normalen“ Kleinen Kapitalgesellschaft:

- Vollständiger Verzicht auf die Aufstellung eines Anhangs.
- Aufstellung einer stark aggregierten Bilanz mit einigen wenigen Angaben „unter der Bilanz“.
- Aufstellung einer stark verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung.
- Hinterlegungsbekanntmachung statt „richtiger“ Offenlegung.

Die Einstufung als mittelgroße Gesellschaft führt zum Wegfall zahlreicher Erleichterungen und insoweit zu erheblich ausgeweiteten Pflichten:

- Zahlreiche Aufstellungserleichterungen des Kleinformats fallen weg (z. B. muss ab Mittelformat ein Anlagespiegel aufgestellt werden, und zwingend ist § 274 HGB zur Steuerabgrenzung zu beachten).
- Es muss ein Lagebericht aufgestellt werden.
- Der Jahresabschluss und der Lagebericht sind prüfungspflichtig.
- Es müssen auch die Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Lagebericht offengelegt werden.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Dieser Wechsel hin zur mittelgroßen Kapitalgesellschaft ist insbesondere für die Bestellung des Wirtschaftsprüfers von erheblicher Bedeutung, da bereits der erste Jahresabschluss nach Überschreiten der Größenklassen testiert werden muss.

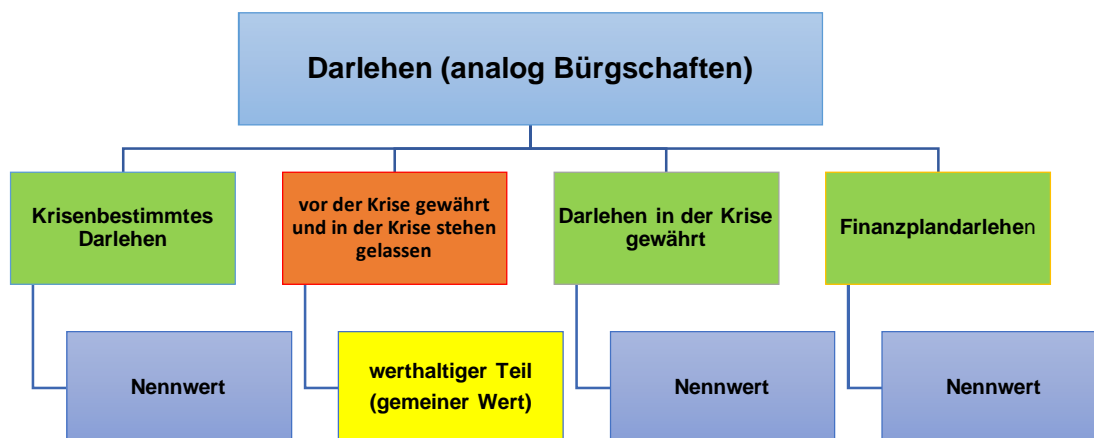
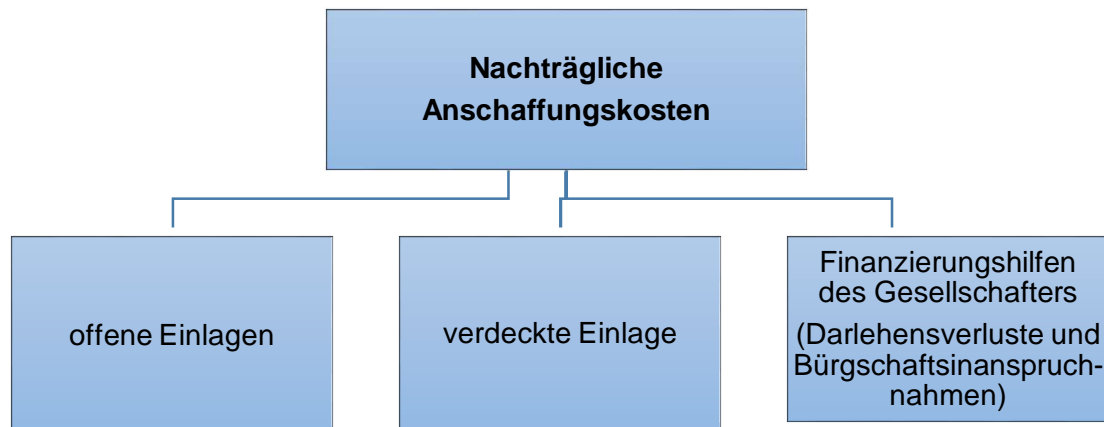
Info im NAUTILUS|wissenspeicher

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Bestellung des Wirtschaftsprüfers (Wahl, zeitlicher Ablauf, Auftragsvergabe und Auftragsannahme).

2.2. Ausfall von und Verzicht auf Gesellschafterforderungen

2.2.1. Frühere Rechtsprechung des BFH



Die BFH-Rechtsprechung hat die Rechtsgrundlage dafür im Eigenkapitalersatzrecht gem. **§§ 30, 31 GmbHG** gesehen.

Die bei eigenkapitalersetzenden Gesellschafterleistungen nach altem Recht eintretende Kapitalbindung und das zusätzliche Haftungsrisiko des Gesellschafters rechtfertigten es, den Ausfall einer Forderung ausnahmsweise steuerlich zu berücksichtigen (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 2.4.2008, IX R 76/06, BStBl. II 2008 S. 70 und vom 19.8.2008, IX R 63/05, BStBl. II 2009 S. 5).

2.2.2. Aufgabe des normspezifischen AK-Begriffs bei § 17 EStG

Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechtes (MoMiG)

Durch das MoMiG vom 23.10.2008 (BGBl I 2008 S. 2026 wurde das bisherige Eigenkapitalersatzrecht, das durch eine weitgehende Gleichbehandlung der eigenkapitalersetzenden Finanzierungsleistungen mit dem nach §§ 30, 31 GmbHG gebundenen Kapital gekennzeichnet war, zum 1.11.2008 ohne Übergangsregelung aufgehoben und durch den gesetzlichen Nachrang sämtlicher Gesellschafterfinanzierungen im Insolvenzfall (vgl. Art. 9 MoMiG, § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) ersetzt.

Forderungen des Gesellschafters aus Gesellschafterdarlehen und vergleichbaren Finanzierungshilfen erfahren eine Sonderbehandlung im Insolvenz- und Anfechtungsrecht (vgl. § 135 Abs. 1 InsO).

Sie werden nicht mehr gesellschaftsrechtlich verstrickt und außerhalb des Insolvenzverfahrens nicht mehr wie haftendes Eigenkapital behandelt (Karsten Schmidt/Herchen in: Karsten Schmidt, Insolvenzordnung, 19. Auflage, § 39, Rz 27, 31; Groh, FR 2008 S. 264, 267; Bode, DStR 2009 S. 1781, 1782; Moritz S. DStR 2014 S. 1636, 1638; vgl. auch Begründung zum Entwurf des MoMiG, BTDrucks 16/6140, S. 42).

Problemstellung

Ob und in welchem Umfang führen Finanzierungshilfen zu nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG in der Folge der Aufhebung von § 32a GmbHG durch das MoMiG?

Sachverhalt

Harry H., Gesellschafter einer GmbH, wurde durch die Bank als Bürge i.H.v. 140.000 € in Anspruch genommen. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung machte er die Aufwendungen i.H.v. 140.000 € als nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 EStG geltend.

BFH-Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15, BStBl. II 2019, S. 399

Leitsätze:

- 1. Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG ist die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen.*
- 2. Aufwendungen des Gesellschafters aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft führen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung.*
- 3. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.*

Erläuterungen

Mit diesem Urteil hat der BFH erstmalig zur Anwendung des neuen Zivilrechtes im Zusammenhang mit nachträglichen Anschaffungskosten bei Anteilen im Sinne des § 17 EStG entschieden.

Diese Entscheidung betrifft nicht nur die steuerliche Behandlung von Vermögensverlusten aus **kapitalersetzenden Darlehen**, sondern auch die steuerliche Behandlung von **Bürgschaftsleistungen**, die Gesellschafter erbringen.

Im Streitfall entschied der BFH, dass die Aufwendungen eines Alleingesellschafters aus der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft in Höhe von 140.000 € anlässlich der Übernahme der Gesellschaftsanteile nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 4 EStG führen.

In der Begründung stellte der BFH fest, dass mit der Einführung des MoMiG die Grundsätze des Eigenkapitalersatzes keine Anwendung mehr finden!

Folgen für die Praxis

Vermögensverluste eines Gesellschafters durch kapitalersetzende Darlehen und Bürgschaftsleistungen stellen keine nachträglichen Anschaffungskosten mehr im Sinne des § 17 EStG dar.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Für GmbH-Anteile im Betriebsvermögen hat diese Entscheidung keine Auswirkung, weil das EK-Ersatzrecht schon in der Vergangenheit hier keine Anwendung fand.

2.2.3. Übergangsregelung („Was ist mit den Altfällen?“)

Für den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Steuerpflichtige die für ihn endgültige wirtschaftliche Disposition getroffen hat.

Dies war entweder der Zeitpunkt der Hingabe einer von vornherein eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe oder des Stehenlassens einer Finanzierungshilfe bei Eintritt der Krise.

Lag der jeweils maßgebliche **Stichtag vor dem Tag der Veröffentlichung** dieses Urteils (Veröffentlichung am 27.09.2017 auf der BFH-Homepage), wird der IX. Senat am BFH den Fall auch in Zukunft nach Maßgabe der bisher geltenden Grundsätze beurteilen.

bis 26.09.2017	Bis zu diesem Tag geleistete eigenkapitalersetzende Darlehen oder bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend gewordene Finanzierungshilfen.	Alte (bisherige) Rechtslage
ab 27.09.2017	Ab diesem Tag geleistete eigenkapitalersetzende Darlehen oder ab diesem Tag eigenkapitalersetzend gewordene Finanzierungshilfen.	Neue Rechtslage

2.2.4. BFH-Entscheidung zur Übergangsregelung

Problemstellung

Eröffnet die vom BFH mit Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15, BStBl, II 2019, S. 208 getroffene Vertrauensschutzregelung beziehungsweise typisierende Weitergeltungsanordnung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen der Berücksichtigung von Forderungsverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 17 EStG) oder als Forderungsverluste nach § 20 EStG im Sinne einer „Günstigerprüfung“?

Sachverhalt

Der Gesellschafter der GmbH war mit 80 % an der GmbH beteiligt. Auf ihn entfiel ein anteiliges Nennkapital von 20.000,00 €. Im Jahr 2015 gewährte der Gesellschafter dieser GmbH insgesamt zwei Darlehen mit einer Summe von 150.000,00 €. Die Gesellschaft ging im Jahr 2016 in die Insolvenz. Es wurden keinerlei Zahlungen an den Gesellschafter geleistet. Im Rahmen der Steuererklärung beantragte der Steuerpflichtige ein Verlust nach § 17 EStG auf Basis von 170.000,00 €. Das Finanzamt hat im Rahmen der Verböserung diesen Verlust nicht anerkannt und ihn lediglich in Höhe des gezeichneten Kapitals zum Abzug zugelassen.

BFH-Urteil vom 20.02.2024, IX R 12/23, DStR 2024, S. 1712

Leitsätze:

- 1. Die Existenz des mit dem Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geschaffenen Wahlrechts des Steuerpflichtigen, auch für Veräußerungen vor dem 31.07.2019 rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Anspruch zu nehmen (§ 52 Abs. 25a Satz 2 EStG), lässt die im Senatsurteil vom 11.07.2017 - IX R 36/15 (BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, Rz 41) angeordnete befristete Fortgeltung der herkömmlichen Rechtsgrundsätze zur Behandlung von (ehemals) eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 EStG nicht entfallen.*
- 2. Steuerpflichtige können im Fall der Nichtausübung des Wahlrechts nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG nicht auf die Anwendung dieser Fortgeltungsanordnung verzichten.*

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Wahlrecht zur Anwendung des § 17 Abs. 2a EStG für Zeiträume vor dem 01.08.2019 und die bis zum 27.09.2017 geltende Vertrauensschutzregelung der Rechtsprechung auf Fortsetzung des alten Rechtes bei § 17 EStG bestehen nebeneinander.

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

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Grundsätzlich lässt § 52 Abs. 25 Satz 2 EStG auch für Veräußerungen bis zum 31.07.2019 rückwirkend die Regelung des § 17 Abs. 2a EStG zu. Dies ist durch BFH-Urteil vom 11.07.2017 - IV R 36/15 ausdrücklich bestätigt worden, dass wir insoweit eine befristete Fortgeltung der bisherigen Rechtsgrundsätze haben, die auch insbesondere für ehemals eingesetzte Finanzierungshilfen nicht entfallen lässt. Im Falle der Nichtausübung des Wahlrechtes nach § 52 Abs. 25 Satz 2 EStG kann nicht auf die Anwendung der Fortsetzungsgeltungsverordnung verzichtet werden.

§ 17 Abs. 2a EStG ist somit bis zur Veräußerung zum 31.07. anzuwenden. Auf Antrag des Gesellschafters ist die gesetzliche Übergangsregelung auch insoweit maßgebend. Die Rechtsprechung spricht von der Fortgeltungsanordnung der alten Rechtsprechung (insbesondere der vom 11.07.2017). Ein Verzicht auf beide Vertrauensschutzregelungen ist nicht möglich. Das hat der BFH insoweit bestätigt und die Literatur auch weitestgehend akzeptiert.

Kleinanleger haben das Wahlrecht, ob sie die Fortgeltung der Rechtsprechung oder den gesetzlichen Grundsatz ausüben wollen. Dieses Wahlrecht wird in der Regel Gesellschaftern mit Beteiligungen zwischen 1% und 10% des Nennkapitals betreffen, hier ist ausdrücklich die Wahlrechtsmöglichkeit gegeben. Es sollte aber beachtet werden, dass Verluste nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG noch unter die alte Verzugsabzugsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG fallen.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Wahlrecht zur Anwendung des § 17 Abs. 2a EStG für Zeiträume vor dem 01.08.2019 und die bis zum 27.09.2017 geltende Vertrauensschutzregelung der Rechtsprechung auf Fortsetzung des alten Rechtes bei § 17 EStG bestehen nebeneinander.

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

2.2.5. In welchen Fällen liegen jetzt noch nachträgliche AK vor?

Nach der Rechtsprechungsänderung des BFH können nur noch Aufwendungen zu nachträglichen Anschaffungskosten gem. § 17 EStG führen, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen als offene oder verdeckte Einlagen zu behandeln sind (BFH-Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15, DStR 2017 S. 2734):

- Verzicht auf eine werthaltige Forderung (BFH-Beschluss vom 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, S. 307 und BFH-Urteil vom 20.04.2005, X R 2/03, BStBl. II 2005 S. 694)
- Barzuschüsse (BFH-Urteil vom 28.04.2004, I R 20/03, BFH/NV 2003 S. 19)
- sonstige Zuzahlungen gem. § 272 Abs.- 2 Nr. 4 HGB → z.B. Zuführungen zur Kapitalrücklage (BFH-Urteile vom 27.04.2000, I R 58/99, BStBl. II 2001 S. 168 und vom 14.03.2001, I R 40/10, BStBl. II 2012 S. 281)
- Nachschüsse gem. § 26 ff. GmbHG

2.2.6. Gesetzesänderung zum 31.07.2019

Durch das Jahressteuergesetz 2019 vom 17.12.2019, BGBl. I, BGBl. I 2019, S. 2451 trat für Veräußerungstatbestände nach dem 31.07.2019 (§ 52 Abs. 25a S. 1 EStG) die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG in Kraft.

Diese findet allerdings auf formlosen Antrag nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG auch schon rückwirkend auf Veräußerungen und gleichgestellte Fälle i. S. d. § 17 Abs. 1, 4 und 5 EStG vor dem 01.08.2019 Anwendung.

§ 17 Abs. 2a S. 2 EStG



¹Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben. ²Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. ³Zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 gehören insbesondere

2. offene oder verdeckte Einlagen
3. Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und
4. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

⁴Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel im Sinne der Nummern 2 oder 3 bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. ⁵Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.

Auswirkungen

Durch § 17 Abs. 2a EStG wird sichergestellt, dass Verluste aus Darlehen und dem Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen, die nach dem 31.07.2019 eintreten, als nachträgliche Anschaffungskosten i.H.v. 60 % steuerlich berücksichtigt werden. Bürgschaftsregressforderungen entstehen, wenn der Gesellschafter, der als Bürge eingetreten ist in Anspruch genommen wurde und aufgrund seiner Bürgschaft Zahlungen geleistet hat.

Systematik

Systematisch geht der § 17 EStG den Regelungen des § 20 EStG aufgrund der Subsidiaritätsklausel vor; vgl. § 20 Abs. 8 EStG. § 17 Abs. 2a EStG.

Offene und verdeckte Einlagen (Nr.1)

Für die Bestimmung der Anschaffungskosten i. S. d. § 17 EStG gilt nunmehr § 255 HGB. Nachträgliche Anschaffungskosten stellen damit nur noch solche Aufwendungen dar, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierzu zählen insbesondere

- Nachschüsse (§§ 26ff GmbHG)
- Sonstige Zuzahlungen (§ 272 Absatz 2 Nr. 4 HGB)
- Einzahlungen in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse
- Verzicht auf eine werthaltige Forderung

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Neuregelung des Kleinanlegerprivilegs

Die bisherige Privilegierung der Kleinanleger (< 10 %) entfällt durch die Neuregelung. Entgegen der bisherigen Praxis führen nunmehr entsprechende Verluste zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2a EStG.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Dies kann auch der Fall sein bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung auf Grundlage der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen, wie beispielsweise der Vereinbarung eines Rangrücktritts i. S. d. § 5 Abs. 2a EStG, im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital (BFH-Urteil vom 30.11.2011, I R 100/10, BStBl. II 2012, S. 332).

Darlehensverluste und Bürgschaftsinanspruchnahmen (Nr. 2/3)

Darlehensverluste und Bürgschaftsinanspruchnahmen müssen vorab zum Zeitpunkt der Gewährung oder der Hingabe bzw. dem Stehenlassen gesellschaftsrechtlich veranlasst sein.

Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung?

- Die Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung hat bei Darlehenshingabe im Zeitpunkt der Hingabe des Darlehens zu erfolgen.
- Bei stehengelassenen Darlehen kommt es darauf an, dass der Gesellschafter das Darlehen nicht abzieht, obwohl er die Möglichkeit dazu gehabt hätte (Levedag verweist dabei auf die Auslegungsfragen des § 3c Abs. 2 EStG; vgl. Schmidt, EStG 38. Auflage 2019, zu § 3c Rz. 17).
- Gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensverluste und Bürgschaftsinanspruchnahmen werden konstitutive zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2a Nr. 2 und Nr. 3 EStG, bezogen auf den „wertlosen Teil des Darlehens“ oder den „wertlosen Teil der Rückgriffsforderung“ aus der Bürgschaft.
- Für die Bestimmung der nachträglichen Anschaffungskosten können im Zweifel die früheren Fallgruppen des BMF-Schreibens vom 21.10.2010 (stehengelassene Darlehen, in der Krise gewährte Darlehen und Finanzplandarlehen) herangezogen werden.
- Eine Krisenbestimmungsabrede dürfte somit nicht mehr erforderlich sein. Gleiches gilt für Freistellungsansprüche i. S. d. § 775 BGB; vgl. auch Ott in Stbg 2019, S. 310.
- Rückzahlungsverluste werden durch die Neuregelung steuerbar.
- Vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 06.08.2019, VIII R 18/16, BStBl. II 2020, S. 833 ist die Rechtsfolge der Abtretungsverluste als nachträgliche Anschaffungskosten unklar.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

U.E. dürften für Abtretungsverluste als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht einschlägig sein (so auch Levedag, GmbHR 2020, S. 111).

Die mögliche Würdigung des Verlustes ist derzeit unter anderem auch wegen § 20 Abs. 8 EStG noch unklar.

Verfassungsrechtliche Bedenken für den Veranlagungszeitraum 2019

Soweit § 17 Abs. 2a EStG auch im Veranlagungszeitraum 2019 und davor entstandene Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten qualifiziert und damit die Sperrwirkung des § 20 Abs. 8 EStG auslöst, handelt es sich um eine verfassungswidrige echte Rückwirkung (vgl. Fuhrmann, NWB 2020, S. 150 ff.).

2.2.7. § 20 Abs. 6 EStG n.F. – Rettungsanker oder Steuerfalle?

Durch das Gesetz zur Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen wurden die Sätze 5 und 6 EStG ab dem 01.01.2020 (für Termingeschäfte 1.1.2021) eingefügt. Die Regelung gilt für Verluste, die nach dem 31.12.2019 entstehen (§ 52 Abs. 28 S. 23 EStG).

§ 20 Abs. 6 S. 5 und 6 EStG



⁵Verluste aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 dürfen nur in Höhe von 20 000 Euro mit Gewinnen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 und mit Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe, dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 20 000 Euro mit Gewinnen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 und mit Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 verrechnet werden dürfen.⁶Verluste aus Kapitalvermögen aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1, aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern im Sinne des Absatzes 1 dürfen nur in Höhe von 20 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe, dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 20 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden dürfen.

Systematik der Norm

Der jetzige Wortlaut des § 20 Abs. 6 EStG sieht eine Verlustberücksichtigung von max. 20.000,00 € je Veranlagungszeitraum vor, für übersteigende Beträge kommt ein eigener Verlustverrechnungskreis (Verlustvortrag) in Betracht. Ziel dieser Regelung ist die „Aushebelung und Nichtanwendung“ der Rechtsprechung des BFH zum Forderungsausfall (BFH-Urteil vom 24.10.2017, VIII R 13/15, BStBl. II 2020, S. 831).

Typische Anwendungsfälle sind

- die ganze oder teilweise Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung,
- die Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter i. S. d. § 20 Abs. 1 EStG durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle,
- die Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter auf einen Dritten oder
- ein unter den Nrn. 1 – 3 EStG dieses Satzes vergleichbarer Ausfall von Wirtschaftsgütern i. S. d. § 20 Abs. 2 EStG.

Verfassungsrechtliche Bedenken

Ob die 20.000 €-Grenze für bestimmte Verluste neben in § 20 Abs. 6 Sätze 1 bis 4 EStG geregelten Verrechnungsverbot für Verluste aus Kapitalvermögen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten und der zusätzlichen Ausgleichsbeschränkung von Verlusten aus der Veräußerung von Aktien auf Veräußerungsgewinne aus Aktien verfassungskonform ist, ist äußerst zweifelhaft (vgl. Jachmann-Michel, DStR 2021, S. 1349).

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29.04.2024, 10 K 1091/23, EFG 2024, S. 1505Leitsatz:

1. **Der Senat ist trotz Bedenken** hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG **nicht davon überzeugt, dass der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum überschritten hat und der allgemeine Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG verletzt ist.** Gerade dies ist jedoch zwingende Voraussetzung für die Zulässigkeit eines konkreten Normenkontrollverfahrens.
2. **Nach Auffassung des Senats ist** die in § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG geregelte Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte **mit Art. 3 Abs. 1 GG trotz bestehender Bedenken noch vereinbar.**

ABER: BFH-Beschluss vom 07.06.2024, VIII B 113/23Leitsatz:

Bei der im Aussetzungsverfahren nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung gebotenen **summarischen Prüfung ist die Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte gemäß § 20 Abs. 6 Satz 5 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020, 3096) nicht mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vereinbar.**

Handlungsempfehlung I: Einspruch einlegen

Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden, bis der BFH die o.g. Rechtsfrage beantwortet hat. **Es erscheint möglich, wenn nicht sogar wahrscheinlich, dass der BFH die Verfassungsfrage dem Bundesverfassungsgericht vorlegen wird.**

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des FG Baden-Württemberg ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **VIII R 11/24** anhängig.

Einsprüche können auf dieses Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

Handlungsempfehlung II: Aussetzung der Vollziehung beantragen

In vergleichbaren Fällen ist ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung mittlerweile anzuraten.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Aufgrund des o.g. BFH-Beschlusses vom 07.06.2024, VIII B 113/23 sollte Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben werden. Bei Ablehnung durch das Finanzamt sollte die Aussetzung der Vollziehung gerichtlich durchgesetzt werden.

2.2.8. Zeitpunkt der Verlustrealisation

Verlustberücksichtigung § 17 EStG

Im Anwendungsbereich des § 17 EStG ist der Verlust zu berücksichtigen, wenn feststeht, dass

- mit einer Auskehrung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter (**Gesellschafterebene**)
- mit einer wesentlichen Änderung des Auflösungsgewinns oder Auflösungsverlustes (**Gesellschaftsebene**)

nicht mehr zu rechnen ist.

Verlustberücksichtigung § 20 EStG

Im Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG ist der Verlust in dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem der Gläubiger vom endgültigen Ausfall seiner Forderung ausgehen kann (BFH-Urteile vom 24.10.2017, VIII R 13/15, BStBl. II 2020, S. 831 und vom 01.07.2021, VIII R 28/18, BStBl. II 2021, S. 911, Rz 10).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Der Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung im Rahmen des § 17 sowie die Verlustentstehung nach § 20 EStG können in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen liegen.

Für den Fall, dass der Darlehens- oder Bürgschaftsausfall noch im Jahr 2023 geltend gemacht werden soll, sollte dem Mandanten geraten werden eine Dokumentation darüber, dass mit einer Auskehrung oder Änderung des Auflösungsgewinns oder -verlusts nicht mehr zu rechnen ist (§ 17 EStG) oder über die Wertlosigkeit und den endgültigen Ausfall (§ 20 EStG) anzulegen, die die verlustbringenden Sachverhalte nachweist.

2.2.9. Entscheidungen zur „neuen Rechtslage“

Problemstellung I: stehengelassenes Darlehen

1. Mit welchem Wertansatz möchte der Gesetzgeber nachträgliche Anschaffungskosten beim Stehenlassen eines Darlehens in der Krise der Gesellschaft im eingefügten § 17 Abs. 2a EStG berücksichtigen wissen?
2. Gelten die bisher in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze in diesem Zusammenhang fort (Berücksichtigung des Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe der Werthaltigkeit, die zum Zeitpunkt besteht, in dem der Gesellschafter es mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht abzieht.)?

Sachverhalt

Fritze und Klara begehrten für das Streitjahr 2009 die Anerkennung eines insolvenzbedingten Auflösungsverlusts gem. § 17 Abs. 4 S. 1 EStG von dem 120.374,93 € auf ein Gesellschafterdarlehen entfiel.

Mangels ausreichenden Nachweises dem Grunde und der Höhe nach versagte das Finanzamt den steuermindernden Abzug dieses Gesellschafterdarlehens als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass es sich um ein stehengelassenes Darlehen handelt, das auf Basis des Schlussberichts des Insolvenzverwalters v. 26.08.2013 und der zu erwartenden Quote mit einem gemeinen Wert i. H. von 0 € im Zeitpunkt seines Ausfalls als nachträgliche Anschaffungskosten i. S. des § 17 EStG zu bewerten ist.

Eine Berücksichtigung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen kommt nicht in Betracht, da es sich bei dem Gesellschafterdarlehen um eine Alt-Forderung gem. § 52 Abs. 28 S. 15 und 16 EStG handelt, für die der Realisationstatbestand nach § 20 Abs. 2 S. 2 EStG noch keine Anwendung findet.

BFH-Urteil vom 18.07.2023, IX R 21/21, DStR 2023, S. 2483

Leitsätze:

1. Ein in der Krise **stehengelassenes Darlehen** ist im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) **mit dem zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwert zu bewerten**.
2. Der bei § 17 EStG nicht abziehbare Verlust aus dem Ausfall eines stehengelassenen Gesellschafterdarlehens wird nicht bei § 20 EStG berücksichtigt, wenn der Darlehensverlust vor dem 31.12.2008 eingetreten ist.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Der BFH stellt in der Urteilsbegründung folgendes klar:

- Die in § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG verwendete Formulierung „soweit“ verdeutlicht, dass Darlehensverluste nur in dem Umfang zu berücksichtigen sind, wie sie gesellschaftsrechtlich veranlasst sind.
- Bei stehengelassenen Darlehen ist das Darlehen mit dem zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden **Teilwert** anzusetzen. Dieser Wert beträgt in der Praxis im Regelfall 0 €.

- Für Darlehen, die vor dem Inkrafttreten der Abgeltungssteuer bis zum 31.12.2008 hingegeben worden sind, kommt § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG nicht zur Anwendung.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Mit diesem Urteil bestätigt der BFH bestätigt seine Rechtsprechungslinie, wonach bei einem stehengelassenen Darlehen, nach der

- der Wertverlust **vom Eintritt der Krise bis zur Entscheidung über das Stehenlassen** des Darlehens nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG und
- der Wertverlust **ab der Entscheidung über das Stehenlassen in der Krise bis zum endgültigen Darlehensausfall** nach § 17 Abs. 2a Nr. 2 2. Alternative EStG

zu berücksichtigen ist.

Problemstellung II: stehengelassene Bürgschaft

Kann die Berücksichtigung eines Verlustes aus dem Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2 und Abs. 4 EStG) erfolgen, wenn zwar aufgrund des Subsidiaritätsprinzips nach § 20 Abs. 8 EStG dem Grunde nach eine Berücksichtigung bei den Einkünften nach § 17 EStG zu erfolgen hat, sich die Berücksichtigung auf dieser Ebene aufgrund der Bewertung der Rückgriffsforderung mit 0 EUR allerdings nicht auswirkt?

Sachverhalt

A war zusammen mit B an der C GmbH beteiligt. Beide, A und B, verbürgten sich im Jahr 2010 und 2011 für mehrere Darlehen gegenüber der GmbH. Die GmbH befand sich zum Zeitpunkt der Abgabe der Bürgschaftserklärung noch nicht in der Krise. Die Bürgschaften waren mit einer Frist von 4 Wochen kündbar.

Im Jahr 2012 geriet die C GmbH in die Krise und beantragt Anfang 2012 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, das im Jahr 2013 eröffnet worden ist.

Im Rahmen der Steuererklärung beantragte der Steuerpflichtige die Bürgschaftsbeträge als Verlust nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG zu erfassen.

BFH-Urteil vom 20.06.2023, IX R 2/22, DStR 2023, S. 1882

Leitsätze:

1. Bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen des § 20 EStG ist zwar im Grundsatz jede Kapitalanlage getrennt zu beurteilen. Allerdings bedarf es im Fall einer stehen gelassenen Gesellschafterbürgschaft einer „Gesamtbetrachtung“ von Beteiligung und Bürgschaft/Regressforderung. Danach sind die gesamten „aus der Beteiligung“ erzielten Einkünfte maßgebend, das heißt sowohl Wertsteigerungen als auch Ausschüttungen (§ 17 Abs. 1, 4, § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG). Von einer fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ist auch ohne Vereinbarung einer Bürgschaftsprovision nur dann auszugehen, wenn die Erzielung von positiven Einkünften insgesamt ausscheidet.

2. *Findet der Ausfall der Regressforderung aus einer stehen gelassenen Bürgschaft im Rahmen des § 17 Abs. 1, 4 EStG (Übergangsregelung nach Maßgabe des Senatsurteils vom 11.07.2017 - IX R 36/15, BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208) keine Berücksichtigung, weil der gemeine Wert der Forderung im Zeitpunkt des Stehenlassens mit 0 € zu bewerten ist, steht § 20 Abs. 8 EStG einer Berücksichtigung der Forderung mit ihrem nicht werthaltigen Teil (Nennwert) nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG nicht entgegen.*
3. *Verbürgen sich mehrere Gesellschafter für dieselbe Gesellschaftsschuld, kann der über seinen Anteil hinaus in Anspruch genommene Bürge den Ausfall seiner gegen die Gesellschaft gerichteten Regressforderung nur dann in voller Höhe nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG geltend machen, wenn feststeht, dass die Ausgleichsforderung gegen den Mitbürgen nach § 426 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs nicht realisierbar und damit wertlos ist.*

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Ein GmbH-Gesellschafter, der sich für Verbindlichkeiten seiner GmbH vor Eintritt der Krise verbürgt hat und die Bürgschaft hat stehen lassen, kann den **Verlust** aus der späteren Inanspruchnahme und dem Ausfall der Regressforderung **bei den Kapitaleinkünften gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2 EStG geltend machen, wenn der gemeine Wert der Regressforderung im Zeitpunkt des Kriseneintritts 0 € betrug.**

Denn dann geht § 17 EStG, der den Wertverlust ab dem stehengelassenen Darlehen erfassen würde, ins Leere, sodass die Anwendung des § 20 EStG nicht den § 20 Abs. 8 und § 17 EStG verdrängt.

2.3. Vorabausschüttung und inkongruente Gewinnausschüttung als Gestaltungsinstrument

2.3.1. Vorabausschüttungen

Voraussetzungen

Für Vorabausschüttungen ist nicht Voraussetzung, dass der Jahresabschluss festgestellt ist.

Für Vorabausschüttungen gilt:

- Eine Feststellung des Jahresabschlusses ist nicht erforderlich.
- Vorabausschüttungen beziehen sich immer auf das Ergebnis eines Geschäftsjahres
 - ✓ entweder das laufende Geschäftsjahr oder
 - ✓ das abgelaufene und noch nicht festgestellte Geschäftsjahr:

Der NAUTILUS|tipp



Nachdem das endgültige Jahresergebnis noch nicht feststeht, besteht die Gefahr einer zu hohen Ausschüttung.

Vorteil: Offenlegung bei kleiner Gesellschaft

Für kleine GmbHs gibt es eine Vielzahl von Erleichterungen bei Erstellung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, die entweder bereits bei der Aufstellung oder aber auch bei der Offenlegung beansprucht werden können.

Werden die Erleichterungen bei der Aufstellung in Anspruch genommen, schlagen sie natürlich auf die Offenlegung durch. Zunächst ist zu erwähnen, dass kleine GmbH ihre Gewinn- und Verlustrechnung nicht offenlegen müssen (§ 326 S. 1 HGB).

Ziel sollte z. B. im Hinblick auf mögliche Einsichtnehmer sein, nur das Allernotwendigste preiszugeben und es u.a. zu vermeiden, den jeweiligen Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag bekannt zu geben.

Dies kann durch eine Vorabausschüttung erreicht werden. Das nachstehende Beispiel zeigt, wie sich eine Bilanz und auch eine GuV unter Berücksichtigung einer Vorabausschüttung darstellen.

Beispiel zur bilanziellen Darstellung

Ausgangsfall

Die Bilanz der K-GmbH weist zum 31.12.2024 folgendes Bild aus:

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	400.000 €	gez. Kapital	25.000 €
		Gewinnvortrag	12.000 €
		Jahresüberschuss	152.000 €
Umlaufvermögen	80.000 €	Rückstellungen	25.000 €
Bank	160.000 €	Verbindlichkeiten	426.000 €
Bilanzsumme	640.000 €	Bilanzsumme	640.000 €

Die verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung für den Zeitraum 01.01. – 31.12.2024 stellt sich wie folgt dar:

+ Umsatzerlöse	2.000.000 €
= Gesamterlöse	2.000.000 €
.....	
./. Abschreibung	25.000 €
.....	
./. Sonstige betriebliche Aufwendungen	123.000 €
.....	
= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	152.000 €
= Jahresüberschuss	152.000 €

Vorabausschüttung in 2024 für 2024

Am 01.12.2024 beschließen die Gesellschafter der K-GmbH eine Gewinnausschüttung für das Geschäftsjahr 2024 i. H. v. 150.000 €.

Entsprechend des Beschlusses wurde die Fälligkeit auf den 27.12.2024 bestimmt. Der alleinige Gesellschafter K gehört keiner kirchensteuererhebungsberechtigten Konfession an.

Bilanzierung nach den Grundsätzen des § 268 HGB

Die Bilanz der K-GmbH weist zum 31.12.2024 nach Vorabausschüttung folgendes Bild aus:

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	400.000 €	gez. Kapital	25.000 €
		Bilanzgewinn	14.000 €
Umlaufvermögen	80.000 €	Rückstellungen	25.000 €
Bank	10.000 €	Verbindlichkeiten	426.000 €
	490.000 €		490.000 €

Die Gewinn- und Verlustrechnung (verkürzt) für den Zeitraum 01.01. – 31.12.2024:

+ Umsatzerlöse	2.000.000 €
= Gesamterlöse	2.000.000 €
.....	
./. Abschreibung	25.000 €
.....	
./. Sonstige betriebliche Aufwendungen	123.000 €
.....	
= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	152.000 €
= Jahresüberschuss	152.000 €
./. Ausschüttung (Vorabausschüttung)	150.000 €
+ Gewinnvortrag*	12.000 €
= Bilanzgewinn	14.000 €

2.3.2. Inkongruente Gewinnausschüttung als Gestaltungsinstrument

(a) Grundsätzliches

Zivilrechtliche Wirksamkeit

Es wurde im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festgesetzt. Für eine nachträgliche Satzungsänderung zur Regelung einer ungleichen Gewinnverteilung ist gemäß § 53 Absatz 3 GmbHG die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter erforderlich.

Alternative: Öffnungsklausel

Die Satzung enthält anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss ist mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst worden.

Kein Missbrauch nach § 42 AO

Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.

Typische Fälle der Anwendung

In Fällen, in denen Gesellschafter aus außersteuerlichen Gründen zu geringe Entgelte beziehen wie, z.B.

- Gehalt
- Miete
- Zinsen

bietet sich die inkongruente Gewinnausschüttung als Ausgleich an.

(b) Inkongruente Gewinnausschüttung ohne Satzungsklausel?

Problemstellung

1. Handelt es sich bei der nachträglichen Vereinbarung einer inkongruenten Gewinnausschüttung bei einer GmbH, deren Gesellschaftsvertrag weder eine von § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG abweichende Gewinnverteilung noch eine Öffnungsklausel vorsieht, um eine Satzungsdurchbrechung mit Dauerwirkung, deren zivilrechtliche Wirksamkeit die notarielle Beurkundung und Eintragung in das Handelsregister voraussetzt?
2. Liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn an der ausschüttenden GmbH eine Kapitalgesellschaft und deren alleiniger Anteilseigner (natürliche Person) jeweils zur Hälfte beteiligt sind, die Ausschüttung aber allein an die Kapitalgesellschaft erfolgt?

Sachverhalt

Anton Müller ist zu 50 % Gesellschafter der A GmbH. Gleichzeitig ist er auch zum Geschäftsführer bestellt worden. Weitere Gesellschafter der A GmbH ist die B GmbH.



In den Jahren 12 bis 15 beschloss die Gesellschafterversammlung der A GmbH diverse Vorabausschüttungen, die immer zugunsten der B GmbH geleistet worden sind.

Das Finanzamt lehnte diese, abweichend vom Beteiligungsverhältnis, vorgenommene disquotale Gewinnausschüttung ab und rechnete diese hälftig den beiden Gesellschaftern Anton Müller als auch der A GmbH zu.

Als Begründung für die fehlende steuerliche Anerkennung verwies das Finanzamt darauf, dass es an gesellschaftsrechtlichen Regelungen, z.B. einer Öffnungsklausel, mangelt.

BFH-Urteil vom 06.05.2020, VIII 20/20, DStR 2022, S. 2606

Leitsätze:

1. **Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss** über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, **ist als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zugrunde zu legen** (entgegen BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl I 2014, 63).
2. Ein Gesellschafter, an den nach einem solchen Beschluss kein Gewinn verteilt wird, verwirklicht den Tatbestand der Einkünfteerzielung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG nicht.
3. Ob eine inkongruente Vorabgewinnausschüttung nach § 42 AO gestaltungsmisbräuchlich ist, ist bei zivilrechtlich wirksamen punktuell satzungsdurchbrechenden Beschlüssen nach denselben Maßstäben zu beurteilen, die für satzungsgemäße inkongruente Ausschüttungen gelten.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Das BFH erkannte diese disquotale Gewinnausschüttung ausdrücklich an. Entgegen des BMF-Schreibens vom 17.12.2013, BStBl. I 2014, 63 geht der BFH von der Wirksamkeit einer Gewinnausschüttung disquotaler Art auch ohne entsprechende Öffnungsklausel in der Satzung aus, wenn ein zivilrechtlich wirksamer satzungsdurchbrechender Beschluss vorliegt.

Damit bestätigt der BFH die Urteile der erstinstanzlichen Finanzgerichte, nach denen der Beschluss der Gesellschafterversammlung als wirksamer satzungsdurchbrechender und satzungsverletzender Beschluss, der wirksam ist, für die Anerkennung einer disquotalen Gewinnausschüttung genügt (FG Münster, Urteil vom 06.05.2020, 9 K 3359/18 E, AO, DStRE 2021, S. 274 und FG Köln, Urteil vom 19.08.2016, 9 K 1560/14, EFG 2016, S. 1875).

Zwar sei grundsätzlich eine solche Öffnungsklausel im Gesellschaftsvertrag der richtige Weg, jedoch liege durch den Beschluss der Gesellschafterversammlung ein satzungsdurchbrechender und satzungsverletzender Beschluss vor, der wirksam ist.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Dieses Urteil ist u.E. eine sehr gute Möglichkeit, disquotale Gewinnausschüttungen auch ohne Satzungsklausel vornehmen zu können, ohne zuerst eine Satzungsänderung herbeiführen zu müssen.

In diesen Fällen ist unbedingt darauf zu achten, dass der satzungsdurchbrechende Gesellschafterbeschluss nachweisbar zivilrechtlich wirksam zustande gekommen ist.

Die u.E. nach wie vor „komfortablere“ Variante ist von vornherein die Aufnahme der disquotalen Ausschüttungsmöglichkeit in der Gründungssatzung der Gesellschaft.

(c) Zeitlich disquotale und spätere inkongruente Gewinnausschüttung

Problemstellung

Sind Gewinne einer GmbH, welche aufgrund eines inkongruenten Gewinnverwendungsbeschlusses in eine personenbezogene Rücklage eines Mehrheitsgesellschafters eingestellt werden, im Jahr des Gewinnverwendungsbeschlusses als Gewinnausschüttung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen?

Sachverhalt

Michael Maier ist geschäftsführender Mitgesellschafter einer Firmengruppe, zur der insgesamt 23 GmbHs gehören. In allen 23 Gesellschaften ist er Mehrheitsgesellschafter.

Nachdem die Gewinne festgestellt worden waren, wurden entsprechende Gewinnausschüttungen mit einfacher Mehrheit (gemäß dem Gesellschaftsvertrag) beschlossen. Dabei wurde der Gewinn nicht an den Mehrheitsgesellschafter ausgeschüttet, sondern er wurde wie bei einer Personengesellschaft auf eine personenbezogene Rücklage gutgeschrieben. Auf dieser personenbezogenen Rücklage befanden sich ausschließlich Gewinne, die zu einem späteren Zeitpunkt an den Gesellschafter ausgeschüttet werden. Über die Frage der Ausschüttung entschied die Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit.

Im Streitjahr beschlossen die Gesellschafter, dass die für die jeweilige Beteiligungshöhe entsprechenden Gewinnanteile der Minderheitsgesellschafter an diese ausgeschüttet werden. Die ebenfalls der Beteiligungshöhe entsprechenden Anteile der Mehrheitsgesellschafter am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet, sondern diese der personenbezogenen Rücklage zugeführt werden.



BFH-Urteil vom 28.09.2021, VIII R 25/19, DStR 2022, S. 140Leitsätze:

1. *Ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, ist grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen.*
2. *Eine solche Einstellung in die gesellschafterbezogene Gewinnrücklage führt auch beim beherrschenden Gesellschafter nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG*

Erläuterung

In diesem Verfahren hatten die Richter darüber zu entscheiden, ob es möglich ist, eine einheitliche Gewinnausschüttung je nach Qualität der Gesellschafter dem

- ⇒ einen (Minderheitsgesellschafter) zufließen zu lassen und
- ⇒ beim anderen Mehrheitsgesellschafter auf einem personenbezogenen Konto gutzuschreiben.

	<u>Beschluss der Gesellschafter- versammlung</u>	
Ausschüttung		Einstellung in eine personenbezogene Rücklage
§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG Zufluss		Kein Zufluss / Keine Einnahmen

Handlungsempfehlung

Für die Gestaltungspraxis leiten sich aus diesem Urteil folgende Aspekte ab:

- Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Zuflussfiktion aus der personenbezogenen Rücklage ist rechtsfehlerhaft.
- Die Einstellung in eine personenbezogene Rücklage führt auch nicht beim beherrschenden Gesellschafter zum Zufluss.
- Es handelt sich dabei nicht um eine Leistung an den Gesellschafter.
- D. h. die besonderen Zuflussfiktionen, wie sie in der Gruppe der beherrschenden Gesellschafter gilt, findet hier keine Anwendung, weil es sich bei der Zuweisung um keine Gewinnausschüttung handelt
- Es liegt kein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO vor.

Der NAUTILUS|tipp

Es handelt sich um eine inkongruente Gewinnverwendung vor, die **sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher** Hinsicht greift und personenbezogen auszuwiegen ist.

Der Entscheidung kommt immense Bedeutung zu, denn mit dieser Entscheidung ist es auch denkbar, im Rahmen der Option entsprechende personenbezogene Kapitalkonten zu speisen und durch die Option die Zuflussregelung, was die Besteuerung der Anteile der Gesellschafter anbelangt, zu umgehen.

2.4. Vertrags-Check zum 01.01.2025

Umfassende Checkliste

Position	Handlungsbedarf „Verträge“	Ja	Nein
Umfang der Beteiligung	Liegt ein beherrschender Gesellschafter oder ein Minderheitsgesellschafter vor?		
	Ist bei einem Minderheitsgesellschafter der formelle Fremdvergleich zu beachten (z.B. gleichgerichtete wirtschaftlichen Interessen)?		
	Muss das Nachzahlung- und Rückwirkungsverbot beachten werden (Vereinbarungen nur mit Wirkung für die Zukunft)?		

Position	Handlungsbedarf „Verträge“	Ja	Nein
Vertragliche Gestaltung	Es liegen alle Ausfertigungen der Dienstverträge der Gesellschafter-Geschäftsführer vor?		
	Falls, nein fehlende Ausfertigung anfordern		
	Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist sozialversicherungspflichtig.		
	Falls ungeklärt: Statusfeststellung durch die GmbH beantragen.		
	Ist eine Gehaltsanpassung erforderlich?		

Position	Handlungsbedarf „Anpassung der Vergütung“	Ja	Nein
Anpassung der Vergütung	Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist vom Selbstkontrahierungsverbot i.S.d. § 181 BGB befreit		
	Falls nein, Befreiung sicherstellen (wirkt zurück)		
	Schriftform erforderlich?		
	Liegt eine wirksame Vereinbarung zwischen der Gesellschafterversammlung und dem Gesellschafter-Geschäftsführer vor?		

Position	Handlungsbedarf „Sachbezüge“	Ja	Nein
Sachbezüge	Werden dem Gesellschafter-Geschäftsführer Sachbezüge geleistet?		
Kfz-Gestellung für private Zwecke	Sind mehrere Pkw im BV vorhanden? Falls ja, welche?		
	Liegt ein gängiges Fahrzeug der Oberklasse vor? Übersteigen die Kosten 2 € pro gefahrenen Kilometer?		
	Falls ja, dürfen alle Pkw privat genutzt werden?		
	Falls ja, muss für jeden Pkw die private Nutzung nach § 8 EStG angesetzt werden.		
	Falls nein, Nutzungsverbot für die Pkw aussprechen, die nicht privat genutzt werden dürfen.		
	Die Nutzungsverbote wurden alle 3 Monate überwacht und entsprechend vermerkt.		
Private Telefon-Nutzung	Möglich?		
	Falls ja, Vereinbarung im Dienstvertrag enthalten.		
	Falls noch nicht, Dienstvertrag anpassen.		
Sonstige	Werden weitere sonstige Sachbezüge geleistet?		

Position	Handlungsbedarf „Wettbewerbsverbot und Geschäftschancenlehre“	Ja	Nein
Tätigkeiten außerhalb der GmbH	Übt der Gesellschafter-Geschäftsführer außerhalb der GmbH entsprechende andere Tätigkeiten aus?		
	Liegt eine Befreiung vom Wettbewerbsverbot vor?		
	Hatte der Gesellschafter den ersten Geschäftskontakt?		
	Wird der GmbH eine Geschäftschance entzogen?		
	Erhält der Gesellschafter-Geschäftsführer ein angemessenes Gehalt?		

Position	Handlungsbedarf „Tantieme“	Ja	Nein
Art der Tantieme	Welche Art der Tantieme wurde gewählt? Liegt eine Gewinntantieme vor?		
	Soweit keine Gewinntantieme; zulässig prüfen.		
	Die Tantiemevereinbarung liegt vor? Schriftform zu beachten?		
	Anforderung der aktuellen Vereinbarung		
	Tantieme im Folgejahr als sonstiger Bezug zeitnah ausgezahlt?		
Deckelung	Deckung der Tantieme jährlich vereinbart?		
	Deckelung wird alle 3 Jahre überprüft? Prüfung innerhalb der letzten 3 Jahreszeitraumes erfolgt?		
Anpassung	Anpassung der Tantieme ordnungsgemäß vereinbart?		

Position	Handlungsbedarf „Pensionszusage“	Ja	Nein
	Es liegt die ursprüngliche Pensionszusage sämtlicher Änderungsvereinbarungen vor?		
	Die Zusage wurde auf die ordnungsgemäß ursprünglich vereinbart?		
	Berechnungen des Versicherungsmathematikers zu 31.12. liegen vor?		
	Wurde eine Rückdeckungsversicherung angeschlossen und liegt die Berechnung des Versicherungsmathematikers oder der Versicherung vor?		
Entsorgung der Zusage geplant?	Bitte die verschiedenen Alternativen prüfen oder prüfen lassen		

Weitere wichtige Punkt	Handlungsbedarf „Sonstiges“	Ja	Nein
	Wurde im Jahr 2014 der gesamte Urlaub beansprucht?		
	Falls nein, bitte entsprechende Rückstellung bilden.		
	Abfindung des Urlaubs bei beherrschenden Gesellschaftern angedacht?		
	Bestehen Dienstverhältnisse mit Angehörigen des Gesellschafter		

Hintergrund

Tätigkeitsvergütungen müssen zur **Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen angemessen** sein, d. h. es dürfen keine Bedingungen vereinbart werden, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit Dritten nicht vereinbaren würde (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 16.03.1967, I 261/63, BStBl. III 1967, S. 626 und vom 18.09.2007, I R 73/06, BStBl. II 2008, S. 314.).

Der BFH verlangt darüber hinaus im Zuge einer **Ernsthaftigkeits- und Üblichkeitsprüfung**, die getroffenen Regelungen müssten auch aus der Sicht des Gesellschafters angemessen dergestalt sein, **dass ein Nichtgesellschafter sich auf derartige Vereinbarungen einlassen würde** (sog. doppelter Fremdvergleich, z.B. BFH-Urteile vom 27.03.2001, I R 27/99, BStBl. II 2002, I S. 111; BFH-Beschluss vom 08.10.2014, I B 96/13, BFH/NV 2015, S. 237), was z. B. bei nur aus Gewinntantiemen oder Pensionszusagen bestehenden Vergütungen bezweifelt wird.





Außerdem verlangt die ständige Rechtsprechung bei beherrschenden Gesellschaftern, dass die Vereinbarungen rechtswirksam und klar sind und im Voraus getroffen und durchgeführt werden müssen (**Klarheitsgebot und Nachzahlungsverbot**; z.B. R 8.5 KStR 2022 und H 8.5 IV KStH 2022 und ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 18.09.2007, I R 73/06, a.a.O.; vom 15.09.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, S. 176).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Zum Jahreswechsel ist es in zeitlicher Hinsicht sinnvoll, Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern zu überprüfen.

Hierbei sollten folgende Gesichtspunkte im Fokus stehen:

-  Gesetzesänderungen
-  Entwicklungen der Rechtsprechung
-  Entwicklungen in der Verwaltungsauffassung und -praxis
-  Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse (z.B. Gehalts- oder Mietverzicht).

3. Handlungsempfehlungen für Arbeitgeber / Arbeitnehmer

3.1. Steuerfreier Inflationsausgleich zum Jahresende 2024

3.1.1. Überblick:

Die **Inflationsausgleichsprämie** ist Teil des dritten Entlastungspakets, das am 03.09.2022 beschlossen wurde. Sie dient dazu, die Auswirkungen der steigenden Preise auf die Arbeitnehmer abzumildern. Laut Statistischem Bundesamt haben mehr als drei Viertel aller Tarifbeschäftigten in Deutschland seit Oktober 2022 eine solche Prämie erhalten oder werden sie bis Ende 2024 ausgezahlt bekommen.

Wesentliche Informationen zur Inflationsausgleichsprämie:

1. Gesetzliche Grundlage:

- Die Inflationsausgleichsprämie basiert auf dem „Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“ vom 19.10.2022.
- Das Gesetz wurde am 25.10.2022 im Bundesgesetzblatt verkündet.

2. Begünstigungszeitraum:

- Der **Zeitraum für die steuerfreie Zahlung** der Inflationsausgleichsprämie ist vom **26.10.2022 bis zum 31.12.2024** befristet.
- Dieser Zeitraum bietet Arbeitgebern eine flexible Möglichkeit, die Prämie auszuzahlen.

3. Höhe der Prämie:

- **Steuer- und sozialversicherungsfreie Zahlungen** sind bis zu einem Betrag von **3.000 Euro** möglich.
- Die Auszahlung kann in einem oder mehreren Teilbeträgen erfolgen, solange die Gesamtsumme den Freibetrag von 3.000 Euro nicht überschreitet.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

In der SV entfallen aufgrund der Steuerfreiheit auf diese Leistungen deshalb **keine Beträge**, da es sich dabei nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) **nicht um Arbeitsentgelt** im Sinne von § 14 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch handelt.

4. Bedingungen für die Prämie:

- Die Inflationsausgleichsprämie muss **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gewährt werden. Sie darf also nicht anstelle von regulären Lohnbestandteilen gezahlt werden.

- Arbeitgeber müssen bei der Gewährung der Prämie klarstellen, dass diese im Zusammenhang mit der Preissteigerung steht. Dies kann durch einen entsprechenden Hinweis auf dem Überweisungsträger oder in der Lohnabrechnung erfolgen.
 - es kann natürlich auch eine eigene Lohnart für die Lohnabrechnung angelegt werden
 - ☞ **Wichtiger:** die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto (§ 4 LStDV) **aufzuzeichnen**
 - ☞ andere Steuerbefreiungen, Bewertungsvergünstigungen oder Pauschalbesteuerungsmöglichkeiten (wie z. B. § 3 Nummer 34a, § 8 Abs. 2 Satz 11, § 8 Abs. 3 S. 2 EStG) bleiben hiervon unberührt und können **neben** dieser Steuerfreiheit in Anspruch genommen werden
 - Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist außerdem, dass die Leistung **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird, also insbesondere **nicht** im Wege einer Entgeltumwandlung finanziert wird.
 - Gewährt der AG dem AN im begünstigten Zeitraum **mehrere** Leistungen, gilt die Steuerbefreiung nur bis zur Höhe von **insgesamt** 3.000 Euro
 - die Steuerbefreiung kann bis zu dem Betrag von 3 000 Euro in der Regel für **jedes** Dienstverhältnis, also auch für aufeinander folgende Dienstverhältnisse, gesondert in Anspruch genommen werden. Dies gilt allerdings **nicht** bei mehreren aufeinander folgenden Dienstverhältnissen in dem begünstigten Zeitraum zu **ein und demselben** AG

5. Sozialversicherungsrechtliche und steuerliche Aspekte:

- Zahlungen der Inflationsausgleichsprämie sind bis zu 3.000 Euro **steuer- und sozialversicherungsfrei**.
- Die Prämie wird bei einkommensabhängigen Sozialleistungen, wie Arbeitslosengeld II oder Sozialgeld, **nicht als Einkommen angerechnet**. Dies wurde durch eine Ergänzung der Arbeitslosengeld II/Sozialgeld-Verordnung sichergestellt.

6. Freiwillige Leistung:

- Die Inflationsausgleichsprämie ist eine **freiwillige Leistung** des Arbeitgebers. Es gibt keine gesetzliche Verpflichtung, diese Prämie an alle Arbeitnehmer auszuzahlen. Unternehmen haben die Freiheit zu entscheiden, ob und in welcher Höhe sie diese Prämie gewähren.

Fazit

Die Inflationsausgleichsprämie bietet Arbeitgebern eine attraktive Möglichkeit, ihre Mitarbeiter steuerbegünstigt zu unterstützen. Steuerberater sollten ihre Mandanten (erneut) darauf hinweisen, dass diese Prämie **zusätzlich** zum regulären Arbeitslohn gezahlt werden muss und dass sie den Freibetrag von 3.000 Euro pro Mitarbeiter nicht überschreiten darf, um steuerliche Vorteile zu erhalten. Zudem ist es wichtig, die Prämie korrekt zu deklarieren und den Zusammenhang mit der Preissteigerung klar zu kommunizieren.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Noch bis 31.12.2024 kann das Produkt genutzt werden!

3.1.2. Weitere Informationen

1.

Das BMF hat auf seiner Webseite hierzu eine FAQ-Liste veröffentlicht, in der viele Fragen beantwortet werden.

- <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Steuern/FAQ-IAP.html>

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Hinweis auf angepasste **FAQ des BMF**: Stand: 24.05.2023

15. Kann ein Arbeitgeber eine Sonderzahlung an einen Arbeitnehmer als steuerfreie IAP leisten, wenn er im Gegenzug geleistete **Überstunden** kürzt, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht?

Der Inflationsbezug der Leistung muss erkennbar sein (vgl. Frage 11). In den Fällen, in denen im Zeitpunkt der Vereinbarung oder der Zusage der Sonderzahlung **kein Anspruch** des Arbeitnehmers auf eine Vergütung von Überstunden besteht (→ **also lediglich die Möglichkeit des Freizeitausgleichs gegeben ist**), ist die Steuerbefreiung einer IAP **zulässig**. Auch wenn der Arbeitnehmer im Gegenzug auf einen Freizeitausgleich von Überstunden verzichtet beziehungsweise Überstunden gekürzt werden, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht, ist die Voraussetzung einer Gewährung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ in diesen Fällen erfüllt.

2.

Mögliche Nachweise:

Vereinbarung über eine Zahlung zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise nach § 3 Nr. 11c EStG

zwischen

(NAME, VORNAME, ADRESSE)- nachfolgend Arbeitgeber¹-

und

(NAME, VORNAME, ADRESSE)- nachfolgend Arbeitnehmer¹

Präambel

Zwischen den Parteien besteht ein Arbeitsverhältnis seit dem _____ [Datum]. Maßgeblich ist der Arbeitsvertrag vom _____ [Datum], zuletzt geändert am _____ [Datum].

Mit dieser freiwilligen Zusage zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen [einmaligen] Bonus in Höhe von _____ Euro [max. 3.000,00 Euro] netto, d.h. steuer- und sozialversicherungsfrei als Beihilfe nach § 3 Nr. 11c EStG zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise.

Dies geschieht ohne Anerkennung einer dahingehenden rechtlichen Verpflichtung. Im Einzelnen:

§ 1

Der Arbeitgeber zahlt zusammen mit der Vergütung für den Monat _____ [Angabe des betreffenden Monats] einen freiwilligen und einmaligen Bonus in der genannten Höhe.

Alternativ: Der Arbeitgeber zahlt zusammen mit der Vergütung einen freiwilligen Bonus in der genannten Höhe. Die Auszahlung erfolgt in Teilbeträgen von jeweils _____ Euro zusammen mit der Vergütung für die folgenden Monate: _____ [Angabe der betreffenden Monate].

§ 2

Bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung wird der freiwillige Bonus gesondert als Bonus zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise ausgewiesen.

§ 3

Der Arbeitgeber verpflichtet sich zur Nettozahlung. Für den Fall, dass die Zahlung steuerlich (und damit i.d.R. auch sozialversicherungsrechtlich) nicht anerkannt wird, wird zu Lasten des Arbeitgebers hochgerechnet werden.

§ 4

Die Bonuszahlung erfolgt freiwillig ohne Bindung für die Zukunft. Ein Rechtsanspruch für zukünftige Fälle ist ausgeschlossen.

Ort/Datum/Unterschrift Arbeitgeber¹_____
Ort/Datum/Unterschrift Arbeitnehmer¹

¹ Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.

ACHTUNG keine Rechtsberatung, sondern unverbindlicher Hinweis aus steuerlicher Sicht – im Zweifel ist anwaltlicher Rat zum Arbeitsrecht einzuholen!

3.

Inflationsausgleichsprämie ist pfändbar!

Es war lange umstritten, ob die Inflationsausgleichsprämie, die Arbeitnehmern zwischen dem 26.10.2022 und dem 31.12.2024 in einer Gesamthöhe von bis zu 3.000 Euro steuer- und sozialabgabenfrei ausgezahlt werden kann, pfändbar ist. Der Bundesgerichtshof entschied im April 2024 (**Urteil vom 25.04.2024, IX ZB 55/23**), dass die Inflationsausgleichsprämie **pfändbar ist**.

Nach Ansicht des Bundesgerichtshofs genügt es für den Pfändungsschutz nicht, dass die Prämie dazu dient, die Folgen der Inflation abzumildern. Die Inflationsausgleichsprämie ist, anders als staatliche Corona-Hilfen, nicht zweckgebunden und kann vom Arbeitnehmer frei verwendet werden. Zudem handelt es sich um eine freiwillige Zahlung des Arbeitgebers und nicht um eine staatliche Unterstützung. Daher gehört sie zum Arbeitseinkommen, selbst wenn sie steuer- und sozialversicherungsfrei gewährt wird.

3.2. Betriebsveranstaltungen 2024/2025

Betriebsveranstaltungen stellen für Arbeitgeber nicht nur ein Mittel zur Förderung des Betriebsklimas und der Mitarbeitermotivation dar, sondern sind auch steuerlich relevant. Steuerberater sollten ihre Mandanten über die aktuellen Entwicklungen und geltenden Regelungen für Betriebsveranstaltungen in den Jahren 2024 und 2025 aufklären, um eine korrekte Anwendung der steuerlichen Vorschriften sicherzustellen. Im Folgenden wird eine ausführliche Darstellung der Regelungen und Änderungen gegeben.

3.2.1. Ertragsteuer

a. Aktuelle gesetzliche Grundlage

Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG (Einkommensteuergesetz) können Aufwendungen für Betriebsveranstaltungen unter bestimmten Voraussetzungen bis zu einem Freibetrag von 110 Euro pro Mitarbeiter steuerfrei bleiben. Dieser Freibetrag umfasst sämtliche Kosten, die dem Arbeitgeber für die Veranstaltung entstehen, einschließlich der Umsatzsteuer. Dazu zählen beispielsweise:

- Speisen und Getränke,
- Unterhaltung (Musik, Moderation etc.),
- Raum- und Dekorationskosten,
- Geschenke (sofern diese nicht die Aufmerksamkeitsschwelle von 60 Euro übersteigen).

Wird der Freibetrag überschritten, sind die übersteigenden Beträge als geldwerter Vorteil zu versteuern.

b. Geplante Änderungen im Rahmen des Wachstumschancengesetzes

Die Bundesregierung hatte im Entwurf des **Wachstumschancengesetzes** ursprünglich eine Erhöhung des Freibetrags von **110 Euro auf 150 Euro** pro Mitarbeiter vorgesehen. Ziel war es, den Arbeitgebern angesichts der Inflation und steigender Kosten für Veranstaltungen einen erweiterten finanziellen Spielraum zu geben. Diese geplante Anpassung wurde jedoch nach Beratungen im Gesetzgebungsverfahren gestrichen.

Somit bleibt es auch im Jahr **2024** bei dem bisherigen Freibetrag von **110 Euro** pro Mitarbeiter und Veranstaltung.

Hinweis: Es ist unklar, ob die Erhöhung auf 150 Euro in späteren Gesetzesänderungen erneut aufgegriffen wird. Steuerberater sollten ihre Mandanten daher regelmäßig über mögliche neue Entwicklungen informieren.

c. Anzahl steuerfreier Betriebsveranstaltungen pro Jahr

Nach den aktuellen steuerlichen Regelungen können pro Kalenderjahr **maximal zwei Betriebsveranstaltungen** steuerfrei durchgeführt werden. Folgende Punkte sind dabei zu beachten:

- Wird eine dritte Betriebsveranstaltung durchgeführt, verliert diese die Steuerfreiheit vollständig. In diesem Fall sind sämtliche Aufwendungen der dritten Veranstaltung steuerpflichtig – unabhängig davon, ob der Freibetrag von 110 Euro überschritten wird oder nicht.
- Es ist essenziell, die Veranstaltungen klar voneinander abzugrenzen und präzise zu dokumentieren, um den steuerlichen Vorteil bei den beiden ersten Veranstaltungen zu erhalten.

d. Praktische Hinweise für die korrekte Anwendung

Um steuerliche Risiken zu minimieren und die Steuerfreiheit optimal auszunutzen, sollten folgende Aspekte beachtet werden:

Berechnung der Kosten pro Teilnehmer

Der Freibetrag von 110 Euro gilt pro Teilnehmer. Daher sind bei der Aufteilung der Gesamtkosten folgende Punkte entscheidend:

- **Tatsächliche Teilnehmerzahl:** Alle Personen, die tatsächlich an der Veranstaltung teilgenommen haben, sind in die Kostenaufteilung einzubeziehen. Dazu zählen auch Begleitpersonen, deren Kosten dem jeweiligen Mitarbeiter zugerechnet werden.
- **Gesamtkosten:** Alle direkten und indirekten Kosten, die im Zusammenhang mit der Veranstaltung anfallen, müssen berücksichtigt werden (einschließlich Raummieten, Catering, Geschenke etc.).

Pauschalversteuerung

Übersteigen die Aufwendungen pro Mitarbeiter den Freibetrag von 110 Euro, besteht die Möglichkeit, den überschreitenden Betrag mit **25 % pauschal zu versteuern**. Diese Pauschalversteuerung bringt den Vorteil mit sich, dass der übersteigende Betrag von der Sozialversicherungspflicht befreit bleibt. Dies reduziert die Belastung für Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Dokumentation

Eine sorgfältige Dokumentation der Veranstaltungen ist unerlässlich. Dazu gehören:

- **Teilnehmerlisten:** Dokumentation aller anwesenden Mitarbeiter und Begleitpersonen.
- **Aufschlüsselung der Kosten:** Nachweis, welche Kosten auf die einzelnen Teilnehmer entfallen.
- **Eventuelle Geschenke:** Genaue Angabe von Art und Wert der Geschenke, um die Aufmerksamkeitsschwelle nicht zu überschreiten.

Besondere steuerliche Themen für 2025

Bislang sind für das Jahr 2025 keine weiteren Änderungen der steuerlichen Regelungen zu Betriebsveranstaltungen bekannt. Dennoch bleibt es wichtig, politische und rechtliche Entwicklungen zu beobachten. Angesichts der Diskussion um Inflationsausgleichsmaßnahmen könnte eine erneute Debatte über die Erhöhung des Freibetrags aufkommen.

Handlungsempfehlungen für Steuerberater

Für eine korrekte Beratung Ihrer Mandanten sind folgende Maßnahmen empfehlenswert:

- 1. Regelmäßige Information:** Halten Sie Mandanten über die aktuellen Freibeträge und steuerlichen Möglichkeiten auf dem Laufenden.
- 2. Planung und Abstimmung:** Unterstützen Sie Mandanten bei der Planung von Betriebsveranstaltungen, um sicherzustellen, dass die Kosten pro Teilnehmer im Rahmen des Freibetrags bleiben.
- 3. Prüfung der Unterlagen:** Stellen Sie sicher, dass die Dokumentation der Veranstaltungen den steuerlichen Anforderungen entspricht.
- 4. Proaktive Steueroptimierung:** Nutzen Sie die Möglichkeit der Pauschalversteuerung, um eine Sozialversicherungsfreiheit zu gewährleisten.

Fazit

Die steuerlichen Regelungen zu Betriebsveranstaltungen bleiben auch 2024 bei den bekannten Freibeträgen und Bedingungen. Die geplante Erhöhung des Freibetrags auf 150 Euro wurde nicht umgesetzt. Steuerberater sollten darauf achten, dass ihre Mandanten weiterhin die geltenden Vorschriften einhalten, um steuerliche Nachteile zu vermeiden. Mit einer vorausschauenden Planung und einer sorgfältigen Dokumentation lassen sich die Vorteile optimal nutzen.

3.2.2. Umsatzsteuer

Betriebsveranstaltungen sind auch aus umsatzsteuerlicher Sicht relevant, da sie in der Regel Leistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer beinhalten. Für Steuerberater ist es wichtig, Mandanten über die korrekte Behandlung der Umsatzsteuer zu informieren, insbesondere in Bezug auf die Vorsteuerabzugsberechtigung und mögliche Eigenverbrauchsbesteuerung.

a. Vorsteuerabzug für Kosten der Betriebsveranstaltung

- **Grundsatz:** Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung gelten als Betriebsausgaben, sofern die Veranstaltung einen betrieblichen Zweck verfolgt (z. B. Förderung des Betriebsklimas). In diesem Fall ist der Vorsteuerabzug für die entstandenen Kosten grundsätzlich möglich.
- **Einschränkungen:**
 - Der Vorsteuerabzug kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die Kosten im überwiegenden betrieblichen Interesse liegen.
 - Überschreiten die Aufwendungen den Freibetrag von 110 Euro pro Mitarbeiter, kann der Vorsteuerabzug für den übersteigenden Teil in Frage gestellt werden, wenn dieser privat veranlasst erscheint.

b. Eigenverbrauchsbesteuerung

- **Wann fällt Umsatzsteuer an?** Werden Arbeitnehmern im Rahmen der Betriebsveranstaltung geldwerte Vorteile gewährt (z. B. Speisen, Getränke, Unterhaltung), ist zu prüfen, ob eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG vorliegt, die der Umsatzsteuer unterliegt.
- **Keine Besteuerung bei überwiegend betrieblichem Interesse:** Wenn die Betriebsveranstaltung klar einem betrieblichen Zweck dient (z. B. Teambuilding, Mitarbeitermotivation), entfällt die Eigenverbrauchsbesteuerung, da keine private Bereicherung der Mitarbeiter im Vordergrund steht.
- **Grenzfälle:**
 - Bei Veranstaltungen, die überwiegend Freizeit- oder Vergnügungscharakter haben (z. B. Luxusevents), könnte ein privater Nutzungsanteil der Arbeitnehmer unterstellt werden. In solchen Fällen wird die Eigenverbrauchsbesteuerung ausgelöst.
 - Geschenke an Mitarbeiter, die die Freigrenze von 60 Euro überschreiten, können ebenfalls zu einer Umsatzsteuerpflicht führen.

c. Sonderfall: Begleitpersonen

Werden Begleitpersonen (z. B. Ehepartner der Mitarbeiter) zu Betriebsveranstaltungen eingeladen, sind die hierdurch entstehenden Kosten grundsätzlich ebenfalls der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Vorsteuer für diese Kosten ist abziehbar, sofern die Einladung der Begleitpersonen ebenfalls im überwiegenden betrieblichen Interesse liegt.

d. Praktische Hinweise zur Umsatzsteuer

Dokumentation der Veranstaltungskosten

Eine detaillierte Dokumentation ist auch für die umsatzsteuerliche Behandlung unerlässlich. Dazu gehören:

- Aufschlüsselung der Gesamtkosten (Catering, Räumlichkeiten, Unterhaltung, Geschenke etc.).
- Genaue Zuordnung der Kosten pro Teilnehmer und gegebenenfalls Begleitperson.
- Nachweis des überwiegend betrieblichen Interesses (z. B. durch Einladungsschreiben, Veranstaltungsprogramme).

Umsatzsteuerliche Risiken minimieren

- **Klare Zweckbindung:** Die Veranstaltung sollte explizit als Maßnahme zur Förderung des Betriebsklimas oder zur Stärkung des Teams deklariert sein.
- **Prüfung der Kostenstruktur:** Stellen Sie sicher, dass keine unverhältnismäßigen Kosten entstehen, die als privat veranlasst angesehen werden könnten.
- **Sorgfältige Belegführung:** Bewahren Sie sämtliche Belege auf, um den Vorsteuerabzug sowie die Steuerfreiheit der Veranstaltung nachweisen zu können.

Abgrenzung von rein privaten Veranstaltungen

- Werden Betriebsveranstaltungen mit überwiegendem Freizeit- oder Privatinteresse der Teilnehmer durchgeführt (z. B. Luxusreisen, teure Events ohne klaren betrieblichen Zweck), entfällt der Vorsteuerabzug. Zudem ist die Veranstaltung in vollem Umfang umsatzsteuerpflichtig.

3.2.3. Zusammenfassung und Empfehlungen

Einkommensteuerliche Regelungen

- Der Freibetrag für Betriebsveranstaltungen bleibt 2024/2025 unverändert bei **110 Euro** pro Mitarbeiter und Veranstaltung.
- Pro Jahr können zwei Veranstaltungen steuerfrei durchgeführt werden.

Umsatzsteuerliche Regelungen

- Der Vorsteuerabzug ist möglich, wenn die Veranstaltung im überwiegend betrieblichen Interesse steht.
- Eigenverbrauchsbesteuerung entfällt, sofern die Veranstaltung keinen privaten Nutzungsanteil hat.
- Kosten für Begleitpersonen unterliegen der Umsatzsteuer, wenn kein überwiegend betriebliches Interesse besteht.

Empfehlungen für Steuerberater

1. **Dokumentation und Planung:** Unterstützen Sie Mandanten bei der sorgfältigen Planung und Dokumentation der Veranstaltungskosten.
2. **Vorsteuerabzug prüfen:** Achten Sie auf die klare Abgrenzung von Kosten mit betrieblichem und privatem Charakter.
3. **Umsatzsteuer optimieren:** Prüfen Sie, ob eine Eigenverbrauchsbesteuerung vermieden werden kann, indem der betriebliche Zweck der Veranstaltung klar definiert wird.
4. **Mandanten sensibilisieren:** Informieren Sie Mandanten über die Wechselwirkungen zwischen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerregelungen, insbesondere bei der Überschreitung des Freibetrags.

3.3. Zuzahlungen des Arbeitnehmers zur privaten Kfz-Nutzung

3.3.1. Systematik der BFH-Rechtsprechung

Kerngedanke

Der Umstand, dass mit der 1 %-Regelung eine stark vereinfachende, typisierende und pauschalierende Bewertungsvorschrift geschaffen werden sollte, steht der **nutzungswertmindernden** Berücksichtigung **individueller** Kfz-Kosten nicht entgegen → die Minderung des Nutzungswerts greift lt. BFH in das **Bewertungssystem** des § 8 Abs. 2 EStG nicht ein.

[Anm. d. Verf.: Richtig, da es bereits auf der Vorstufe des § 8 Abs. 1 gelöst wird = Ist überhaupt eine Einnahme gegeben?]

Soweit der AN an den AG eine Zahlung für die private Nutzung des Fahrzeugs leistet

- liegt hierbei **keine Bereicherung** des AN vor → es fehlt somit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn i.S.d. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 EStG
- der (steuerbare) Vorteil des AN besteht damit lediglich in der **Differenz** zwischen dem Wert der Nutzungsüberlassung nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG und dem vom Arbeitnehmer zu zahlenden Nutzungsentgelt
- **entgegen** der bisherigen **BMF-Auffassung** gilt nichts anderes, wenn der AN im Rahmen der privaten Nutzung **einzelne (individuelle) Kosten** (hier: Kraftstoffkosten) des betrieblichen Pkw trägt
- die von A getragenen Kraftstoffkosten in Höhe von 5.599 € sind steuerlich zu **100%** zu berücksichtigen (!)
 - ☞ auf der Einnahmeseite, keine WK
 - ☞ also nicht nur für die Privatfahrten, sondern auch für die auf die beruflichen Fahrten (Dienstreisen) entfallenden Kraftstoffkosten → A trägt diese Kosten **nicht**, weil er Dienstreisen unternehmen soll, sondern **weil dies die Bedingung war**, unter der ihm erlaubt wurde, den betrieblichen PKW privat zu nutzen

Konsequenz

- die Minderung Nutzungsvorteil kann jedoch nur bis max. +- 0,00 € gegeben sein → es gibt **keine negativen geldwerten Vorteile**
- auch ein WK-Abzug ist bei keiner Variante mehr möglich = **Werbungskostenabzug** bei Überzahlung **ausgeschlossen**

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Damit ist eine **Differenzierung** zwischen **pauschalen vorteilmindernden Nutzungsentgelten** und **einzelnen (individuellen) Aufwendungen** (die ggf. zum WK-Abzug führten oder aber auch gar nicht abzugsfähig sein konnten), nicht mehr gegeben bzw. erforderlich.

3.3.2. Umsetzung durch die Finanzverwaltung

Zur lohnsteuerliche Überlassung von Dienstwagen hat das BMF das Schreiben aus 2018 neu aufgelegt und aktualisiert:

Info im NAUTILUS|wissenspeicher

NAUTILUS  AKADEMIE

BMF-Schreiben vom 03.03.2022 - Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer

Aufgrund der BFH-Rechtsprechung unterscheiden das BMF mehrere Fallvarianten.

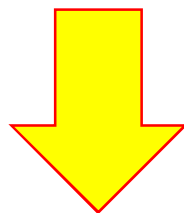
1.

Zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, **gleichmäßig zu verteilen** und vorteilsmindernd zu berücksichtigen (vgl. BFH-Beschluss vom 16.12.2020, BStBl. II 2021, S. 761; zu zeitraumbezogenen (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten vgl. Rn. 66).

2.

Zuzahlungen des AN zu den Anschaffungskosten oder Leasingsonderkosten:

- das BMF differenziert die Varianten **Mit / Ohne** arbeitsvertragliche Vereinbarung eines Zuzahlungszeitraums



NEIN	JA
<p>Bestehen keine arbeitsvertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich des Zuzahlungszeitraums, wird es nicht beanstandet, wenn (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauf folgenden Kalenderjahren auf den privaten Nutzungswert für das jeweilige Kraftfahrzeug bis auf 0 € angerechnet werden (vgl. R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 2 und 3 LStR).</p> <p>Bei (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu Leasingsonderzahlungen ist entsprechend zu verfahren.</p> <p>Es liegen weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten vor.</p> <p>Eine Übertragung verbleibender Zuzahlungen auf ein anderes überlassenes betriebliches Kraftfahrzeug ist nicht zulässig.</p>	<p>Bestehen arbeitsvertragliche Vereinbarungen hinsichtlich des Zuzahlungszeitraums, sind zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen (vgl. BFH- Beschluss vom 16. Dezember 2020).</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ zu zeitraumbezogenen (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers für die außerdienstliche Nutzung vgl. Rn. 57) <p>Maßgeblich ist der vereinbarte Zuzahlungszeitraum, nicht dagegen die tatsächliche Nutzungsdauer (z. B. im Falle der vorzeitigen Rückgabe, der Veräußerung, des Tauschs oder eines Totalschadens des betrieblichen Kraftfahrzeugs).</p> <p>Es liegen weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten vor.</p> <p>Eine Übertragung verbleibender Zuzahlungen auf ein anderes überlassenes betriebliches Kraftfahrzeug ist nicht zulässig.</p>

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

In der Praxis sind die konkreten Lebenssachverhalte / Vereinbarungen abzufragen.

Vor Abschluss der Lohnkonten ist zu prüfen, ob die Behandlung korrekt war und ggf. zu korrigieren.

Ansonsten prüfe Korrektur in der Veranlagung.

Beispiel 1 (vereinbarter Zuzahlungszeitraum)

Der Arbeitnehmer hat im Januar 01 zu den Anschaffungskosten eines betrieblichen Kraftfahrzeugs eine Zuzahlung i. H. v. 10.000 € für eine vereinbarte voraussichtliche Nutzungsdauer von 5 Jahren geleistet. Sollte das Fahrzeug vorzeitig zurückgegeben, veräußert oder getauscht werden, hat er vereinbarungsgemäß einen Anspruch auf zeitanteilige Rückerstattung der Zuzahlung. Der geldwerte Vorteil beträgt jährlich 4.000 €. Ab Januar 03 wird ihm aufgrund eines Totalschadens ein anderes betriebliches Kraftfahrzeug überlassen. Zu diesem Zeitpunkt erhält er vereinbarungsgemäß eine Rückerstattung der Zuzahlung für die Jahre 03 bis 05 i. H. v. 6.000 €.

Der geldwerte Vorteil i. H. v. 4.000 € wird in den Jahren 01 und 02 um jeweils 2.000 € (10.000 €, gemäß BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2020, a. a. O., gleichmäßig verteilt auf die vereinbarte Nutzungsdauer = Zuzahlungszeitraum von 5 Jahren) gemindert. Es liegen weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten vor. Die Rückerstattung der Zuzahlung ist kein Arbeitslohn, da sie den privaten Nutzungswert insoweit nicht gemindert hat (R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 4 LStR).

Beispiel 2 (keine Vereinbarung über einen Zuzahlungszeitraum)

Der Arbeitnehmer hat im Januar 01 zu den Anschaffungskosten eines betrieblichen Kraftfahrzeugs eine Zuzahlung i. H. v. 10.000 € geleistet. Es wurde keine Vereinbarung getroffen, für welchen Zeitraum die Zuzahlung geleistet wird. Der geldwerte Vorteil beträgt jährlich 4.000 €. Ab Januar 03 wird ihm aufgrund eines Totalschadens ein anderes betriebliches Kraftfahrzeug überlassen. Ein Anspruch des Arbeitnehmers auf Rückerstattung der Zuzahlung wurde arbeitsvertraglich ausgeschlossen.

Der geldwerte Vorteil i. H. v. 4.000 € wird in den Jahren 01 und 02 um jeweils 4.000 € (gemäß R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 2 und 3 LStR) gemindert. Der verbleibende Zuzahlungsbetrag von 2.000 € kann nicht auf den geldwerten Vorteil des ab Januar 03 neu überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs angerechnet werden, da die Zuzahlung für die Überlassung eines anderen betrieblichen Kraftfahrzeugs (Totalschaden) geleistet wurde. Es liegen zudem weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten vor.

3.3.3. Handlungsempfehlungen

Bestehende Verträge/Vereinbarungen überprüfen

Für die Praxis werden die Gestaltungsvarianten bei der Vereinbarung „Kostentragung“ zwischen AG und AN einfacher und flexibler → faktisch ist alles erlaubt (Vorteil: Auswirkung auch bei der Sozialversicherung)

- Bestehende Vereinbarungen sollten überprüft und ggf. angepasst werden, neu zu vereinbarende Fälle sollten auf die Auswirkungen hin im Vorfeld beleuchtet werden
- **Beachte:** Eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der vom AN selbst für den betrieblichen Pkw getragenen Aufwendungen kommt allerdings nur in Betracht, wenn der AN diesen Aufwand **im Einzelnen darlegt und belastbar nachweist**. Denn insoweit trifft ihn die objektive Feststellungslast.
 - ☞ **hier ist Beweisvorsorge zu treffen // Dokumentation (!)**
- Zu empfehlen sind klare schriftliche Vereinbarungen zwischen AG und AN (auch bereits zum Lohnkonto dokumentiert, da die Berücksichtigung auch bereits in der Lohnabrechnung möglich ist). Der AN hat alle Belege aufzubewahren, die die vereinbarten Kosten dokumentieren können.
 - ☞ für die Lohnabrechnungen reicht eine schriftliche Bestätigung gegenüber dem AG aus, dass er diese Belege besitzt
 - ☞ für die ESt-Erklärung müssen sie vorlegbar sein

Anrechenbare Kosten

Folgende vollständig oder teilweise übernommenen Kfz-Kosten (nicht abschließend) kommen u.E. in Betracht:

- laufende Kosten (z.B. Benzin, Versicherungsbeiträge, Wagenpflege)
- pauschale Nutzungsentgelte (z.B. 100 € monatlich)
- kilometerbezogene Nutzungsentgelte (z.B. 0,10 € für jeden privat gefahrenen Kilometer)
- Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten (z.B. um ein höherwertiges Fahrzeug zu erhalten)
- übernommene Leasingraten
- Benzinkosten bei Urlaubsfahrten mit dem Firmenwagen im Ausland, die vom AN getragen werden müssen → Belege mit Fremdwährungen (z.B. Schweizer Franken) können nach den im Bundessteuerblatt, Teil I, veröffentlichten monatlichen Umsatzsteuerreferenzkursen umgerechnet werden
- **notwendige Garagenkosten, zu deren Tragung der Arbeitnehmer gegenüber verpflichtet ist** (vgl. BFH-Urteil vom 04.07.2023, VIII R 29/20, DStR 2023, S. 1928)
- vom AN selbst getragene Kosten für die Anmietung einer Garage oder eines Stellplatzes sowie für Anwohnerparkberechtigungen → lt. FinVerw gehören diese Kosten zu den Gesamtkosten eines Fahrzeugs (H 8.1 Abs. 9 u.10 LStH „Gesamtkosten“)

3.4. Änderungen bei der Entfernungspauschale

Der aktuelle Stand ist im folgenden BMF-Schreiben ablesbar:

Info im NAUTILUS|wissenspeicher
NAUTILUS AKADEMIE

BMF-Schreiben vom 18.11.2021 - Entfernungspauschalen

Ergänzend wurde mit dem Steuerentlastungsgesetz 2022 eine Ausdehnung für die bereits für die Jahre 2024 bis 2026 festgelegte Erhöhung der Entfernungspauschale ab dem 21. Entfernungskilometer um drei Cent auf 0,38 Euro je vollen Entfernungskilometer auf die Jahre 2022 und 2023 vorgenommen.

- auch für Steuerpflichtige mit doppelter Haushaltsführung wird die Anhebung der Entfernungspauschale vorgezogen und gilt bereits ab dem Jahr 2022. Somit gelten auch bei Familienheimfahrten ab 2022 ab dem 21. Entfernungskilometer 0,38 Euro je vollen Entfernungskilometer

	Bis 2020	2021	2022 – 2023	2024 – 2026	Ab 2027
Ab 21. km bisher	0,30 Euro	0,35 Euro	0,35 Euro	0,38 Euro	0,30 Euro
Ab 21. km neu	0,30 Euro	0,35 Euro	0,38 Euro	0,38 Euro	0,30 Euro

Der NAUTILUS|tipp
NAUTILUS AKADEMIE

PRÜFE:

Leistet der AG nach § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Buchst. b) EStG mit 15 Prozent pauschal versteuerte Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, kann der Arbeitgeber die Zuschüsse auf die neuen Höchstbeträge anpassen.

In Höhe der Zuschüsse mindern sich die Werbungskosten des AN.

Hinweise:

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 2022 wurde **rückwirkend** zum 01.01.2022 die Anhebung auf 0,38 € verankert. Die betragsmäßige Unterscheidung zwischen dem 1. bis zum 20. Kilometer und ab dem 21. Kilometer wurde ab dem 01.01.2024 nicht fortgeführt. Die Entfernungspauschale beträgt nunmehr einheitlich 0,38 €.

Aktuell ist dies begrenzt bis zum Jahre 2026.

3.5. Auszahlung von Entschädigungen in 2024

3.5.1. Grundsätzliches zur Besteuerung von Entschädigungen

Zusammenballung

Nach der ständigen Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 14.08.2001, XI R 22/00, BStBl. II 2002, S. 180 m. w. N.) setzt die Anwendung der begünstigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG u.a. voraus, dass die Entschädigungsleistungen zusammengeballt **in einem VZ** zufließen.

Der Zufluss mehrerer Teilbeträge in unterschiedlichen VZ ist deshalb grundsätzlich schädlich (BFH-Urteil vom 03.07.2002, BStBl. II 2004, XI R 80/00, S. 447).

Ausnahmen von der Zusammenballung

Rechtsprechung und Finanzverwaltung machen bei der Zusammenballung (= Zufluss in einem VZ) **folgende Ausnahmen**:

- Im Verhältnis zur Hauptleistung stehende geringfügige Zahlung, die in einem anderen VZ zufließt (BFH-Urteil vom 25.08.2009, IX R 11/09, BStBl. II 2011, S. 27). Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, eine geringfügige Zahlung anzunehmen, wenn diese **nicht mehr als 10 % der Hauptleistung** beträgt (BMF-Schreiben vom 04.03.2016, BStBl. I 2016, S. 277)
- Zahlung unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung, wenn sie niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung (BFH-Urteil vom 13.10.2015, IX R 46/14, BStBl. II 2016, S. 214)
- Ergänzende Zusatzleistungen, die Teil der einheitlichen Entschädigung sind und in späteren VZ aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit gewährt werden, können für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung unschädlich sein (BMF-Schreiben vom 01.11.2013, BStBl. I 2013, S. 1326, Rz. 13).
- Bestimmen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass die fällige Entschädigung erst im Folgejahr zufließen soll, ist dies für die Anwendung von § 34 Abs. 1 und 2 EStG unschädlich (BFH-Urteil vom 11.11.2009, IX R 1/09, BStBl. II 2010, S. 46).
- Ein auf zwei Jahre verteilter Zufluss der Entschädigung ist ausnahmsweise unschädlich, wenn die Zahlung der Entschädigung von vornherein in einer Summe vorgesehen war und nur wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen auf zwei Jahre verteilt wurde oder wenn der Entschädigungsempfänger - bar aller Existenzmittel - dringend auf den baldigen Bezug einer Vorauszahlung angewiesen war (BFH-Urteil vom 02.09.1992, XI R 63/89, BStBl. II 1993, S. 831).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Vorstehende Rechtsprechung und Verwaltungsregelungen ergeben einen überlegenswerten Gestaltungsspielraum, der insbesondere in der Zeit um den Jahreswechsel ausgenutzt werden sollte.

3.5.2. Abschaffung der Fünftelregelung im LSt-Abzugsverfahren

Abschaffung der Fünftelregelung für außerordentliche Einkünfte beim **Lohnsteuerabzug** ☺ nach § 39b Abs. 3 S. 8 u. 9 EStG = **Streichung** ab 2025 durch das Wachstumschancengesetz.

- **AN** können die **Fünftelregelung** aber weiterhin in der **Einkommensteuererklärung** beantragen (bisher: Zeile 18, Anlage N)
- für beschränkt steuerpflichtige AN außerhalb der EU/EWR-Staaten wird eine entsprechende Möglichkeit zur Antragsveranlagung in § 50 Abs. 2 S 2 Nr. 4 Buchst. d EStG geschaffen

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Im Hinblick auf die Abschaffung des Lohnsteuerabzugs bei Inanspruchnahme der Fünftelregelung sollten im Kanzleiablauf Vorkehrungen getroffen werden, um die Sachverhalte künftig bei Erstellung der Einkommensteuererklärungen zu erkennen.

3.6. Kurzhinweis: Erhöhung des Mindestlohns

Kein steuerliches Thema. Aber bei Bedarf Hinweis an AG.

Durch die komplexen gesetzlichen Regelungen sind in den letzten Jahren vor allem bei Arbeitgebern eine Vielzahl von Fragen und ein enormer Beratungsbedarf entstanden. Die stufenweise Erhöhung des Mindestlohnes bis auf

- 10,45 Euro ab 01.07.2022 (Dritte Mindestlohnanpassungsverordnung)
- 12,00 Euro ab 01.10.2022 (Mindestloohnerhöhungsgesetz)
- 12,41 Euro ab 01.01.2024 und (Vierte Mindestlohnanpassungsverordnung)
- **12,82 Euro ab 01.01.2025 (Vierte Mindestlohnanpassungsverordnung)**

hat erneut Fragen aufgeworfen und löst in vielen Unternehmen wiederum zwingenden Handlungsbedarf aus. So ist aus arbeitsrechtlicher (!) Sicht zu prüfen, ob Arbeitsverträge und insbesondere die Zahl der Arbeitsstunden bei Mini-Jobbern über Änderungsvereinbarungen anzupassen sind. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht müssen Unternehmer prüfen, wie sich die zusätzlichen Lohnkosten auf die Ertragslage des Unternehmens auswirken, um ggf. die Kalkulation ihrer Produkte und Dienstleistungen anzupassen.

Verstöße gegen das Mindestlohngesetz, das Arbeitszeitgesetz sowie gegen lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Melde- und Abgabepflichten werden streng geahndet und können auch das Mandatsverhältnis belasten.

Lassen Sie es nicht dazu kommen. Informieren Sie Ihre Mandanten über die Anhebung des Mindestlohnes und den damit verbundenen Handlungsbedarf.

3.7. Kurzhinweis: Sachbezugswerte 2025

Zum 01.01.2025 treten neue Sachbezugswerte für Verpflegung und Unterkunft in Kraft. Diese Werte werden jährlich gemäß der Entwicklung der Verbraucherpreise angepasst und sind sowohl für die Lohnsteuer als auch für die Sozialversicherung von Bedeutung.

Sachbezugswerte für Verpflegung 2025:

Der monatliche Gesamtwert für Verpflegung beträgt 333 Euro. Daraus ergeben sich folgende Einzelwerte:

- **Frühstück:** 2,30 Euro pro Kalendertag (69,00 Euro monatlich)
- **Mittagessen:** 4,40 Euro pro Kalendertag (132,00 Euro monatlich)
- **Abendessen:** 4,40 Euro pro Kalendertag (132,00 Euro monatlich)

Diese Werte gelten für volljährige Arbeitnehmer, Jugendliche, Auszubildende sowie volljährige Familienangehörige. Für minderjährige Familienangehörige gelten reduzierte Werte.

Sachbezugswerte für Unterkunft 2025:

Der monatliche Wert für eine freie Unterkunft beträgt 282 Euro. Bei der Unterbringung in Gemeinschaftsunterkünften oder im Arbeitgeberhaushalt gelten je nach Belegungszahl gestaffelte Werte:

- **Einzelbelegung:** 239,70 Euro monatlich
- **Zwei Personen:** 126,90 Euro monatlich
- **Drei Personen:** 98,70 Euro monatlich
- **Mehr als drei Personen:** 70,50 Euro monatlich

Diese Werte gelten für volljährige Arbeitnehmer. Für Jugendliche und Auszubildende sind entsprechend angepasste Werte vorgesehen.

Wichtige Hinweise:

- **Anwendung:** Die neuen Sachbezugswerte sind ab dem ersten Abrechnungsmonat des Jahres 2025 anzuwenden und sowohl für die Lohnsteuer als auch für die Sozialversicherung relevant.
- **Anpassung:** Die jährliche Anpassung der Sachbezugswerte erfolgt auf Basis der Entwicklung des Verbraucherpreisindex und wird durch die Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) festgelegt.
- **Veröffentlichung:** Die endgültigen Werte werden nach Zustimmung des Bundesrats im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Bis dahin sind die genannten Werte als vorläufig zu betrachten.

Es ist empfehlenswert, die offiziellen Veröffentlichungen im Bundesgesetzblatt abzuwarten und die neuen Werte rechtzeitig in die Lohnabrechnungssysteme zu integrieren, um eine korrekte Abrechnung sicherzustellen.

3.8. Fristende für Antragsveranlagungen beachten

Grundsätzliches

Steuerpflichtige, die keinen Pflichtveranlagungsstatbestand erfüllen, können eine Einkommensteuer-Erklärung abgeben. Hintergrund hierfür ist die Anrechnung der Lohnsteuer auf die Einkommensteuer. Der Antrag auf Durchführung einer ESt-Veranlagung unterliegt gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG keiner besonderen Frist mehr. Es gilt die Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO von vier Jahren.

Keine Anlaufhemmung

Nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung des BFH greift die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO bei der Antragsveranlagung nicht (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 14.04.2011, VI R 53/10, BStBl. 2011, S. 746 und VI R 86/10, BFH/NV 2011 S. 1515 sowie Folgeurteile vom 06.10.2011, VI R 17/11, BFH/NV 2012, S. 551 und vom 18.10.2012, VI R 16/11, BFH/NV 2013, S. 340).

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 18.09.2013, 1 BvR 924/12, HFR 2013, S. 1157, NJW 2014, S. 139 die Rechtsauffassung des BFH bestätigt. Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht dadurch verletzt, dass bei Pflichtveranlagungen die Festsetzungsverjährung durch Anwendung der Anlaufhemmung gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO erst nach insgesamt 7 Jahren eintreten kann, im Falle der Antragsveranlagung aber bereits nach 4 Jahren eintritt.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

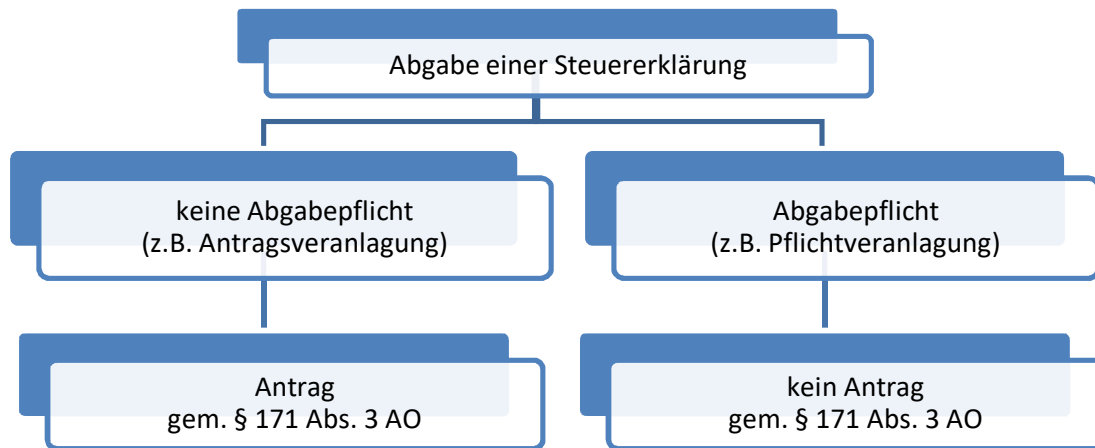
Antragsveranlagungen für den **Veranlagungszeitraum 2020** müssen **bis spätestens 31.12.2024, 24:00 Uhr** beim zuständigen Finanzamt eingehen, damit die Veranlagung noch durchgeführt werden kann (BFH-Urteil vom 13.02.2020, VI R 38/17, BFH/NV 2020, S. 871).

Fällt der 31.12. auf einen Samstag oder Sonntag ist § 108 Abs. 3 AO anwendbar („**SaSoFei-Regelung**“). In diesen Fällen reicht die Abgabe der Einkommensteuererklärung zur Antragsveranlagung am nächstfolgenden Werktag (BFH-Urteil vom 20.01.2016, VI R 14/15, BStBl. II 2016, S. 380).

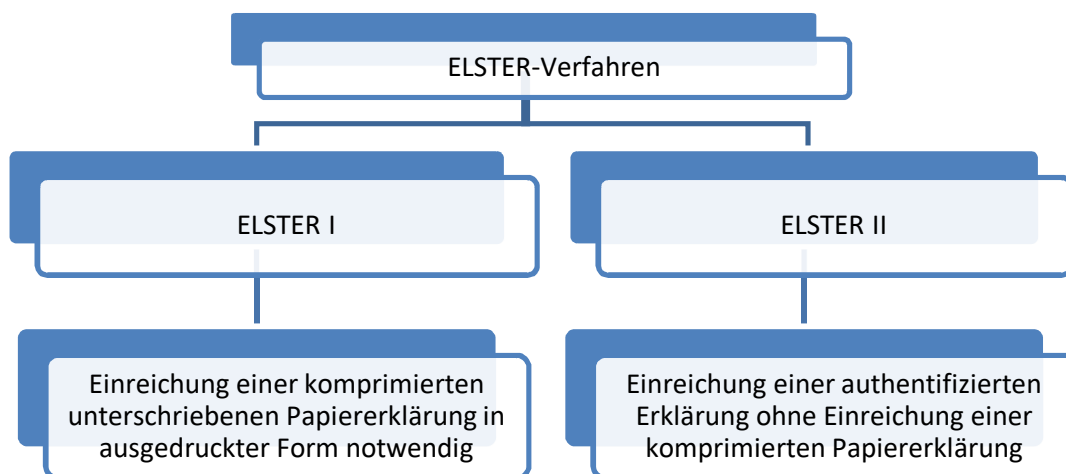
Konsequenzen für Antragsveranlagungen vor 2020

Aus Sicht des noch laufenden Kalenderjahres 2024 können Antragsveranlagungen für Veranlagungszeiträume vor 2020 aufgrund eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr durchgeführt werden.

Auswirkungen auf die Ablaufhemmung



Vorsicht bei der Abgabe elektronischer Steuererklärungen



Die alleinige Datenübermittlung unter Verwendung des Programms „ElsterFormular“ reicht für einen fristwährenden Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 S. 2 EStG nicht aus.

Wird für die Übermittlung der elektronischen Steuererklärung ein Zugang ohne qualifizierte elektronische Signatur (Authentifizierung) genutzt, gilt die elektronische Steuererklärung erst mit Eingang des unterschriebenen komprimierten Vordrucks als beim Finanzamt eingegangen (Finanzgericht Baden Württemberg, Urteil vom 17.08.2015, 9 K 2505/14, LEXinform 5018321; BFH-Beschluss vom 18.07.2016, VI B 104/15).

4. Handlungsempfehlungen für Kapitalanleger

4.1. Verlustbescheinigungen rechtzeitig beantragen: Stichtag 15.12.2024

4.1.1. Grundsätzliches

Eine Verrechnung von Verlusten bei einer Bank mit positiven anderen Kapitalerträgen, die bei einer anderen Bank entstanden sind, ist nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung möglich.

Dazu muss bei der „Verlustbank“ bis 15.12. des jeweiligen Jahres eine entsprechende Verlustbescheinigung nach § 43a Abs. 3 S. 4 EStG beantragt werden.

Die Verlustbescheinigungen für den allgemeinen Verlusttopf und für den Aktienverlusttopf können nach § 43a Abs. 3 S. 4 EStG getrennt beantragt werden.

4.1.2. Wirkungen einer Verlustbescheinigung

Wird eine Verlustbescheinigung bis 15.12. beantragt, hat dies folgende Wirkungen:

- Die Bank schließt den Verlusttopf zum Jahresende.
- Die bei der Bank während des Jahres vorgenommenen Verrechnungen können nachträglich nicht mehr korrigiert werden.
- Es ist nicht möglich, nur die Verluste bescheinigen zu lassen und die positiven Erträge stehen zu lassen.
- Die bescheinigten Verluste sind in der Anlage KAP des entsprechenden Jahres zu erklären.
- **Möglicher Nachteil:** Wird die Einbeziehung von Verlusten in die Veranlagung beantragt, wird die Verlustverrechnung vor Abzug des Sparer-Pauschbetrags vorgenommen. Dieser kann dadurch ganz oder teilweise untergehen.
- Soweit im Rahmen der ESt-Veranlagung kein vollständiger Ausgleich von Verlusten möglich war, werden diese in die Folgejahre vorgetragen (jeweils eigene Verlustfeststellungen für „normale“ negative Kapitaleinkünfte bzw. für „Aktienverluste“ nach § 10d EStG).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Wurde vom Steuerpflichtigen die Ausstellung einer Verlustbescheinigung durch die Bank beantragt, muss der Verlust immer in der Einkommensteuererklärung angegeben werden, weil er sonst verloren geht. Die Rückgabe eines Verlusts an die Bank ist nicht möglich!

Die Entscheidung, ob der Antrag auf Ausstellung einer Verlustbescheinigung gestellt wird, muss anhand der Umstände des Einzelfalls getroffen werden. Eine pauschale Aussage kann dazu nicht erfolgen; wichtig ist jedoch der Hinweis, dass bei der „Verlustbank“ immer auch die voraussichtliche Entwicklung des Folgejahres zu berücksichtigen ist.

Der NAUTILUS|tipp

Ist z. B. damit zu rechnen, dass aufgelaufene Verluste zeitnah im neuen Jahr bei der „Verlustbank“ wieder ausgeglichen werden, ist regelmäßig ein Antrag auf Erteilung einer Verlustbescheinigung nicht sinnvoll. Umgekehrt wird ein Antrag immer dann zielführend sein, wenn bei einer Bank nicht verrechnete „Aktiengewinne“ und bei einer anderen Bank nicht ausgeglichene „Aktienverluste“ vorhanden sind.

4.1.3. Formulärmäßige Umsetzung

Der Sachverhalt ist wie nachstehend skizziert in der Anlage KAP zu erklären.

11	Ersatzbemessungsgrundlage i. S. d. § 43a Abs. 2 Satz 7, 10, 13 und 14 EStG (enthalten in Zeile 7)	14		-	24		-
12	Nicht ausgeglichene Verluste ohne Verluste aus der Veräußerung von Aktien	15		-	25		-
13	Nicht ausgeglichene Verluste aus der Veräußerung von Aktien i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG	16		-	26		-
Sparer-Pauschbetrag							
14	In Anspruch genommener Sparer-Pauschbetrag, der auf die in den Zeilen 7 bis 13 erklärten Kapitalerträge entfällt (ggf. „0“)	17		-			

4.1.4. Mitten aus dem Leben

Daten jeweils zum 10.12.2024 lt. Information der Banken:

Beispiel 1:

Erträge nach	§ 20 Abs. 1 EStG	§ 20 Abs. 2 EStG	davon Gewinn/Verlust aus Aktienverkäufen
Bei Bank 1	3.000 €	2.000 €	-800 €
Bei Bank 2	2.500 €	1.500 €	0 €

Lösung

Antrag auf Verlustbescheinigung nicht sinnvoll, weil bei Bank 2 keine Aktiengewinne (= keinerlei Verrechnungsmöglichkeit!)

Beispiel 2:

Erträge nach	§ 20 Abs. 1 EStG	§ 20 Abs. 2 EStG	davon Gewinn/Verlust aus Aktienverkäufen
Bei Bank 1	3.000 €	2.000 €	- 800 €
Bei Bank 2	2.500 €	1.500 €	1.500 €

Lösung

Antrag auf Verlustbescheinigung sinnvoll, weil bei Bank 2 Aktiengewinne (→ Verrechnungsmöglichkeit!) aber vor Antrag voraussichtliche Entwicklung nächstes Jahr klären (Verrechnung evtl. auch bei Bank 1 möglich?).

Beispiel 3:

Oma Himmelhuber (88 Jahre jung) hatte im Jahr 2021 bei verschiedenen Banken positive Kapitaleinkünfte i. H. v. 8.500 €, die sie auf Antrag tariflich besteuerte.

Auf einer Steuerbescheinigung der U-Bank mit Datum 31.12.2021 stand als einzige Angabe am Ende dieser Bescheinigung ganz unscheinbar folgender Text:

„Freiwillige Zusatzinformation:

Hinweis zum Verlustverrechnungstopf

Für Ihr U-Bank Depot wird ein Verlustverrechnungstopf in Höhe von 4.300 € in das nächste Kalenderjahr vorgetragen.“

Anfang 2022 schenkt Oma Himmelhuber einen Großteil ihres Anlagekapitals an ihre drei Kinder zu gleichen Teilen, so dass sie ab dem VZ 2022 keine Kapitaleinkünfte mehr hat.

Ihr langjähriger Steuerberater Fuchsig erfährt dies alles im Rahmen der Besprechung der Einkommensteuererklärungen für 2021 und 2022 im Februar 2023.

Im Rahmen dieser Besprechung legt sie ihrem Steuerberater die Steuerbescheinigung vom 05.02.2023 für 2022 vor, die folgenden Text beinhaltet:

„Höhe des nicht ausgeglichenen Verlustes ohne Verlust aus der Veräußerung von Aktien“

Zeile 12 Anlage KAP

4.300 €

Am 23.11.2023 schläft Oma Himmelhuber nach einem erfüllten Leben ruhig und friedlich im Kreise ihrer Familie ein.

Lösung:

Hätte Steuerberater Fuchsig von den Verlusten etwas gewusst, hätte er Oma Himmelhuber geraten, bis spätestens 15.12.2021 bei der „Verlustbank“ eine entsprechende Verlustbescheinigung nach § 43a Abs. 3 S. 4 EStG zu beantragen.

- Oma Himmelhuber hätte im Jahr 2021 „nur“ Kapitaleinkünfte i. H. v. 4.200 € versteuert.
- Nunmehr verfallen Verluste i. H. v. 4.300 €, da diese nicht auf die Erben übertragbar sind (BFH-Beschluss vom 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl. II 2008 S. 698).

4.2. Wegfall der Verlustausgleichsbeschränkung

4.2.1. Hintergrund: Verfassungsmäßigkeit der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 S. 5 EStG

Problemstellung

Ist die betragsmäßige Beschränkung der Verlustverrechnung bei Termingeschäften gemäß § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2020 verfassungswidrig?

§ 20 Abs. 6 S. 5 und 6 EStG



⁵Verluste aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 dürfen nur in Höhe von 20 000 Euro mit Gewinnen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 und mit Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe, dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 20 000 Euro mit Gewinnen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 und mit Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 verrechnet werden dürfen. ⁶Verluste aus Kapitalvermögen aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1, aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern im Sinne des Absatzes 1 dürfen nur in Höhe von 20 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe, dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 20 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden dürfen.

Systematik der Norm

Der jetzige Wortlaut des § 20 Abs. 6 EStG sieht eine Verlustberücksichtigung von max. 20.000,00 € je Veranlagungszeitraum vor, für übersteigende Beträge kommt ein eigener Verlustverrechnungskreis (Verlustvortrag) in Betracht. Ziel dieser Regelung ist die „Aushebelung und Nichtanwendung“ der Rechtsprechung des BFH zum Forderungsausfall (BFH-Urteil vom 24.10.2017, VIII R 13/15, BStBl. II 2020, S. 831).

Typische Anwendungsfälle sind

- die ganze oder teilweise Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung,
- die Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter i. S. d. § 20 Abs. 1 EStG durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle,
- die Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter auf einen Dritten oder
- ein unter den Nrn. 1 – 3 EStG dieses Satzes vergleichbarer Ausfall von Wirtschaftsgütern i. S. d. § 20 Abs. 2 EStG.

Verfassungsrechtliche Bedenken

Ob die 20.0000 €-Grenze für bestimmte Verluste neben in § 20 Abs. 6 Sätze 1 bis 4 EStG geregelten Verrechnungsverbot für Verluste aus Kapitalvermögen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten und der zusätzlichen Ausgleichsbeschränkung von Verlusten aus der Veräußerung von Aktien auf Veräußerungsgewinne aus Aktien verfassungskonform ist, ist äußerst zweifelhaft (vgl. Jachmann-Michel, DStR 2021, S. 1349).

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29.04.2024, 10 K 1091/23, EFG 2024, S. 1505

Leitsatz:

1. **Der Senat ist trotz Bedenken** hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG **nicht davon überzeugt, dass der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum überschritten hat und der allgemeine Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG verletzt ist.** Gerade dies ist jedoch zwingende Voraussetzung für die Zulässigkeit eines konkreten Normenkontrollverfahrens.
2. **Nach Auffassung des Senats ist** die in § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG geregelte Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte **mit Art. 3 Abs. 1 GG** trotz bestehender Bedenken **noch vereinbar.**

ABER: BFH-Beschluss vom 07.06.2024, VIII B 113/23

Leitsatz:

Bei der im Aussetzungsverfahren nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung gebotenen **summarischen Prüfung ist die Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte gemäß § 20 Abs. 6 Satz 5 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020, 3096) nicht mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vereinbar.**

Handlungsempfehlung I: Einspruch einlegen

Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden, bis der BFH die o.g. Rechtsfrage beantwortet hat. **Es erscheint möglich, wenn nicht sogar wahrscheinlich, dass der BFH die Verfassungsfrage dem Bundesverfassungsgericht vorlegen wird.**

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des FG Baden-Württemberg ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **VIII R 11/24** anhängig.

Einsprüche können auf dieses Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

Handlungsempfehlung II: Aussetzung der Vollziehung beantragen

In vergleichbaren Fällen ist ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung mittlerweile anzuraten.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Aufgrund des o.g. BFH-Beschlusses vom 07.06.2024, VIII B 113/23 sollte Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben werden. Bei Ablehnung durch das Finanzamt sollte die Aussetzung der Vollziehung gerichtlich durchgesetzt werden.

4.2.2. Reaktion des Gesetzgebers

Mit der **Streichung des gesonderten Verlustverrechnungskreises für Termingeschäfte und der betragsmäßigen Beschränkung der Verrechenbarkeit von Verlusten aus Forderungsausfällen** (§ 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG) soll dem Vereinfachungsaspekt der Abgeltungsteuer wieder mehr Bedeutung zukommen.

Ebenso soll den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Verlustverrechnungsbeschränkung damit Rechnung getragen werden (BFH-Beschluss vom 07.06.2024, VIII B 113/23).

→ **Anwendung: Für alle noch offenen Fälle (§ 52 Abs. 28 S. 25 und 26 EStG)**

4.3. Gestaltungsüberlegungen zur Verlustverrechnung bei Ehegatten

§ 20 Abs. 6 S. 3 EStG ermöglichte bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2022 keinen ehegattenübergreifenden Ausgleich nicht ausgeglichener Verluste des einen Ehegatten mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung.

Der BFH hat mit Urteil vom 23.11.2021, VIII R 22/18, DStR 2022, S. 696 entschieden, dass nicht ausgeglichene Verluste eines Ehegatten aus Kapitalvermögen im Rahmen einer Veranlagung der Kapitalerträge zum gesonderten Tarif i.S.d. § 32d Abs. 1 EStG nicht ehegattenübergreifend mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten verrechnet werden können. Nach Ansicht des BFH mangelt es für eine ehegattenübergreifende Verlustverrechnung an einer Rechtsgrundlage.

Diese wurde durch das JStG 2022 ab dem 01.01.2023 eingefügt.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Durch die mögliche Verlustverrechnung konnten Ehegatten zum Jahresende 2023 erstmalig überlegen, bei bereits bekannten Verlusten noch gezielt Gewinne zu realisieren oder bei bereits bekannten Gewinnen noch gezielt Verluste zu realisieren.

Diese Gestaltungsüberlegung gilt nunmehr Jahr für Jahr fort.

4.4. Veräußerung von BMF-Token (Krypto-assets) als Gestaltungsinstrument?

4.4.1. Verlustverrechnungsmöglichkeiten

1. Einführung: Die steuerliche Relevanz von Krypto-Assets

Die wachsende Popularität von Kryptowährungen und deren Akzeptanz als Anlageform und Zahlungsmittel hat auch die steuerliche Behandlung dieser digitalen Vermögenswerte ins Zentrum gerückt. BMF-Token, als Krypto-Assets klassifiziert, unterliegen in Deutschland einem klar definierten steuerlichen Regelwerk.

Im Fokus steht die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten sowie die Frage, wie Verluste aus solchen Transaktionen steuerlich genutzt werden können. Insbesondere die Verlustverrechnungsmöglichkeiten bieten erhebliches Gestaltungspotenzial für Steuerpflichtige. Steuerberater können durch geschickte Beratung Mandanten bei der Optimierung ihrer Steuerlast unterstützen.

2. Steuerliche Einordnung von Krypto-Assets: BMF-Token

- **Was sind BMF-Token?** BMF-Token sind digitale Vermögenswerte, die auf Blockchain-Technologie basieren. Sie zählen steuerlich zu den „sonstigen Wirtschaftsgütern“ und sind nicht mit herkömmlichen Währungen oder Wertpapieren gleichzusetzen. Sie fallen daher unter die Regelungen zu privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 23 EStG.
- **Einkommensteuerliche Behandlung:**
 - **Private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG):**
 - Gewinne aus der Veräußerung von BMF-Token sind steuerpflichtig, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als ein Jahr liegt.
 - **Freigrenze:** Gewinne bis 600 EUR jährlich sind steuerfrei. Wird die Freigrenze überschritten, ist der gesamte Gewinn steuerpflichtig.
 - **Verlängerte Haltefrist:** Die Haltefrist verlängert sich auf 10 Jahre, wenn die Token zur Erzielung von Einkünften genutzt werden, z. B. durch Staking oder Lending.
 - **Kapitalvermögen (§ 20 EStG):**
 - Einkünfte aus Kapitalvermögen, z. B. aus Derivaten oder synthetischen Krypto-Produkten, unterliegen der Abgeltungsteuer.
 - Unterschiedliche steuerliche Behandlung je nach Art des Assets: Zins- oder Dividendenerträge unterliegen § 20 EStG, reine Veräußerungsgewinne hingegen § 23 EStG.

3. Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Die steuerliche Verlustverrechnung ist ein zentraler Aspekt bei der Nutzung von BMF-Token als Gestaltungsinstrument. Sie eröffnet Möglichkeiten, die Steuerlast gezielt zu senken.

- **Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 3 S. 8 EStG):**
 - Verluste können ausschließlich mit Gewinnen aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden, z. B. mit Gewinnen aus dem Verkauf anderer Kryptowährungen, Edelmetallen oder Immobilien.
 - Verlustvortrag: Verluste, die im Jahr ihrer Entstehung nicht ausgeglichen werden können, dürfen in künftige Jahre vorgetragen werden.
 - **Einschränkung:** Keine Verrechnung mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten (z. B. Kapitalvermögen oder Gewerbebetrieb).
- **Verluste aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 6 EStG):**
 - Verluste aus Kapitalvermögen, die z. B. durch den Verfall von Termingeschäften oder Derivaten auf Krypto-Assets entstehen, können nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen verrechnet werden.
 - Begrenzung auf 20.000 EUR p.a. für Verluste aus Termingeschäften. Nicht ausgeglichene Verluste können vorgetragen werden.
 - Verlustverrechnung innerhalb der Abgeltungsteuer: Verrechnung nur innerhalb des Kapitalvermögens.

4. Gestaltungsansätze und steuerliche Optimierung

Steuerberater können Mandanten durch strategische Planung bei der Nutzung von Verlusten und Gewinnen aus BMF-Token unterstützen.

- **Gezielte Verlustrealisierung:**
 - Mandanten können bewusst Verluste aus gescheiterten Investments realisieren, um diese mit steuerpflichtigen Gewinnen aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften zu verrechnen.
 - Beispiel: Verkauf von BMF-Token mit Verlust, gefolgt von einem Rückkauf zu einem günstigeren Kurs („Wash Sale“).
- **Timing der Veräußerung:**
 - Eine Veräußerung nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist führt zur Steuerfreiheit des Gewinns.
 - Verkäufe sollten in Jahren mit geringerem Einkommen erfolgen, um Progressionseffekte zu mindern.

- **Umschichtung von Assets:**
 - Token, die zur Einkünfteerzielung verwendet werden, können in Assets ohne Haltefristverlängerung umgewandelt werden.
 - Fokus auf langfristige Anlagen zur Nutzung der Steuerfreiheit nach Ablauf der Spekulationsfrist.
- **Verlustausgleich durch Hedging:**
 - Verluste aus risikoreichen Krypto-Anlagen können gezielt genutzt werden, um Gewinne aus stabileren Anlagen auszugleichen.

5. Praktische Hinweise und Dokumentation

Eine korrekte steuerliche Behandlung von BMF-Token erfordert eine umfassende Dokumentation und die Einhaltung gesetzlicher Anforderungen:

- **Dokumentation:**
 - Lückenlose Aufzeichnung der Anschaffungskosten, Anschaffungszeitpunkte und Veräußerungserlöse.
 - Nachweise über die Nutzung der Token (z. B. Staking-Erträge oder Einkünfte aus Lending).
- **Rechtsunsicherheiten:**
 - Die steuerliche Behandlung von Krypto-Assets steht unter verstärkter Beobachtung der Finanzverwaltung. Steuerpflichtige sollten sich auf mögliche Änderungen der Rechtsauffassung einstellen.
- **Beratungsschwerpunkte:**
 - Beratung zu individuellen steuerlichen Auswirkungen und zur Optimierung der Verlustverrechnung.
 - Unterstützung bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung und der Verlustverrechnung.

6. Risiken und Herausforderungen

- **Risiko einer Neuregelung:** Änderungen in der steuerlichen Behandlung könnten rückwirkend gelten und die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten einschränken.
- **Marktrisiko:** Volatile Krypto-Märkte können sowohl Chancen als auch Risiken für die Steuerplanung bergen.
- **Einhaltung der Regelungen:** Steuerpflichtige sollten sich strikt an die geltenden steuerlichen Vorgaben halten, um Nachforderungen oder Strafen zu vermeiden.

7. Fazit

Die Veräußerung von BMF-Token eröffnet Steuerpflichtigen und deren Beratern zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten. Die geschickte Realisierung von Verlusten, das gezielte Timing von Veräußerungen und eine strategische Umschichtung von Assets können die Steuerlast erheblich reduzieren. Gleichzeitig erfordert die komplexe steuerliche Behandlung von Krypto-Assets eine präzise Dokumentation und fundierte Beratung, um Risiken zu minimieren und die steuerlichen Vorteile optimal zu nutzen.

Steuerberater spielen hier eine entscheidende Rolle bei der Entwicklung und Umsetzung maßgeschneiderter Strategien.

Mit der Thematik gilt es sich auseinanderzusetzen, da dies zukünftig definitiv immer öfter Gegenstand der Praxis wird!

4.4.2. Zu beachten: ein neues Kontrollgesetz kommt – das Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz

Die **DAC8-Richtlinie** und das **Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz (KStTG)** markieren bedeutende Schritte in der steuerlichen Regulierung von Kryptowerten innerhalb der Europäischen Union und Deutschlands. Diese Entwicklungen zielen darauf ab, die Transparenz zu erhöhen und Steuerhinterziehung im Bereich digitaler Vermögenswerte zu bekämpfen.

1. DAC8-Richtlinie

Die DAC8-Richtlinie (Directive on Administrative Cooperation) ist die achte Überarbeitung der EU-Amtshilferichtlinie und wurde am 17. Oktober 2023 vom Rat der EU verabschiedet. Sie erweitert den automatischen Informationsaustausch auf Kryptowerte und bestimmte grenzüberschreitende Steuervorbescheide für vermögende Einzelpersonen. Ziel ist es, die durch den dezentralen Charakter von Kryptowerten entstandene "Nachverfolgungslücke" zu schließen und Steuerhinterziehung sowie Geldwäsche effektiver zu bekämpfen.

2. Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz (KStTG)

In Deutschland wird die DAC8-Richtlinie durch das Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz (KStTG) umgesetzt. Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlichte am 4. November 2024 den Referentenentwurf für das DAC8-Umsetzungsgesetz, dessen Kernstück das KStTG bildet. Dieses Gesetz legt spezifische Sorgfalts- und Meldepflichten für Anbieter von Krypto-Dienstleistungen fest und regelt den automatischen Austausch der gemeldeten Informationen.

3. Wesentliche Inhalte des KStTG

Das KStTG gliedert sich in sieben Abschnitte:

- **Allgemeine Vorschriften:** Definiert den Anwendungsbereich, Begriffsbestimmungen und Verfahrensvorschriften.
- **Sorgfaltspflichten:** Regelt die Pflichten von meldenden Anbietern von Krypto-Dienstleistungen bei der Identifizierung und Überprüfung von Kunden.
- **Meldepflichten:** Legt fest, welche Informationen zu melden sind, einschließlich Transaktionsdetails und Kundenidentifikationsdaten.
- **Sonstige Pflichten:** Beinhaltet weitere Verpflichtungen für Anbieter, wie die Aufbewahrung von Aufzeichnungen.
- **Bußgeldvorschriften:** Definiert Sanktionen bei Verstößen gegen die festgelegten Pflichten.
- **Weitere Maßnahmen:** Dient der Koordinierung der Durchsetzung der Pflichten innerhalb der EU und mit der EU-Kommission.
- **Rechtsweg- und Anwendungsbestimmungen:** Regelt den rechtlichen Rahmen und das Inkrafttreten des Gesetzes.

4. Auswirkungen auf Steuerberater

Steuerberater sollten ihre Mandanten, insbesondere Anbieter von Krypto-Dienstleistungen, über die neuen Sorgfalts- und Meldepflichten informieren. Es ist wichtig, die internen Prozesse der Mandanten zu überprüfen und sicherzustellen, dass sie den Anforderungen des KStTG entsprechen. Zudem sollten Steuerberater ihre eigenen Kenntnisse im Bereich der Besteuerung von Kryptowerten vertiefen, um Mandanten kompetent beraten zu können.

5. Zeitplan

Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die DAC8-Richtlinie bis zum 31. Dezember 2025 in nationales Recht umzusetzen. Die neuen Regelungen sollen ab dem 1. Januar 2026 in Kraft treten. Es ist daher ratsam, frühzeitig mit der Implementierung der erforderlichen Maßnahmen zu beginnen.

6. Weiterführende Informationen

Für detaillierte Informationen empfiehlt sich die Lektüre des Referentenentwurfs zum DAC8-Umsetzungsgesetz, der auf der Website des Bundesministeriums der Finanzen verfügbar ist.

Die Einführung der DAC8-Richtlinie und des KStTG stellt einen bedeutenden Schritt in Richtung erhöhter Steuertransparenz im Bereich der Kryptowährungen dar. Steuerberater sollten sich intensiv mit den neuen Regelungen auseinandersetzen, um ihre Mandanten bestmöglich zu unterstützen und die Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben sicherzustellen.

5. Handlungsempfehlungen für Vermieter und Grundbesitzer

5.1. Achtung auf die Grenze bei nachträglichen AHK

Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG:



¹Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).²Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Die Regelung ist gem. § 9 Abs. 5 S. 2 EStG auf Überschusseinkünfte entsprechend anzuwenden.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

In der Beratungspraxis sollte das Erreichen der 15 %-Grenze innerhalb des 3 Jahres-Zeitraums regelmäßig überprüft werden.

Droht das Überschreiten innerhalb des Betrachtungszeitraums kann durch „Verschieben“ von Baumaßnahmen eine Umqualifizierung laufender Aufwendungen von sofort abzugsfähigen Werbungskosten in anschaffungsnahe Herstellungskosten vermieden werden.

5.2. Aktualisierung: Degressive AfA für Wohngebäude

Gesetzliche Neuregelung



§ 7 Abs. 5a EStG

„(5a) ¹Bei Gebäuden, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Staat belegen sind, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) angewendet wird, soweit sie Wohnzwecken dienen und vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, kann statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen nach Absatz 4 Nummer 2 Buchstabe a die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen erfolgen, wenn mit der Herstellung nach dem 30. September 2023 und vor dem 1. Oktober 2029 begonnen wurde oder die Anschaffung auf Grund eines nach dem 30. September 2023 und vor dem 1. Oktober 2029 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgt. ²Als Beginn der Herstellung gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden Baubeginnsanzeige. ³Sollten landesrechtlich im Einzelfall keine Baubeginnsanzeigen vorgeschrieben sein, hat der Steuerpflichtige zu erklären, dass er den Baubeginn gegenüber der zuständigen Baubehörde freiwillig angezeigt hat. ⁴Die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen kann nach einem unveränderlichen Prozentsatz in Höhe von 5 Prozent vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden. ⁵Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend. ⁶Bei Gebäuden, bei denen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht zulässig. ⁷Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen ist zulässig. ⁸Die weitere Absetzung für Abnutzung bemisst sich nach dem Übergang zur Absetzung für Abnutzung im Sinne des Absatzes 4 vom Restwert und dem nach Absatz 4 unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz.“

Wahlrecht

Nach § 7 Abs. 5a Satz 1 EStG besteht ein Wahlrecht („kann statt“) zwischen der linearen und der degressiven Abschreibung. Das Wahlrecht ist im Regelfall zu Beginn der Nutzungszeit des Gebäudes auszuüben und gilt für jedes einzelne Gebäude.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Wahlrecht auch noch nach bisheriger Selbstnutzung eines Gebäudes und sich anschließender erstmaliger Nutzung zur Erzielung von Einkünften. In diesem Fall bleibt AfA-Bemessungsgrundlage die Anschaffungskosten/Herstellungskosten des Gebäudes. Das verbleibende AfA-Volumen indes mindert sich um die Jahresbeträge, die bei der gewählten AfA-Methode verbraucht worden wären (vgl. R 7.4 Abs. 10 Nr. 2 S. 2 und 3 EStR).

Inhalt der Neuregelung

Die degressive AfA (§ 7 Abs. 5a EStG) gilt für Wohngebäude, bei denen mit der Herstellung **nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029** begonnen wurde oder die Anschaffung auf Grund eines im vorgenannten Zeitraum rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgt.

- Die degressive AfA für Wohngebäude kann mit einem AfA-Satz in Höhe von 5 % (ursprünglich geplant: 6 %) vom jeweiligen Restwert in fallenden Jahresbeträgen (geometrisch-degressiv) vorgenommen werden.
- Allerdings muss die Zeitanteiligkeit (pro rata temporis) beachtet werden.
- Gebäude muss Wohnzwecken dienen (→ unabhängig davon, ob Betriebs- oder Privatvermögen und ob kurz oder langfristig Wohnzwecken dienend)
- Belegenheit im Inland oder EU/EWR-Staat
- Wechsel zur linearen Abschreibung ist möglich. Die lineare Abschreibung ist auf den Restbuchwert über eine kürzere Nutzungsdauer zu verteilen (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Herstellungsfälle

Die erste Gruppe der begünstigten Personen sind Bauherren, die auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude bauen oder bauen lassen (§ 15 Abs. 1 EStDV).

Das Gesetz stellt auf das Datum der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden Baubeginnsanzeige ab. Wenn landesrechtlich keine Baubeginnsanzeigen vorgeschrieben sind, hat der Steuerpflichtige zu erklären, dass er den Baubeginn gegenüber der zuständigen Baubehörde freiwillig angezeigt hat.

Anschaffungsfälle

Es kommt auf den Zeitpunkt des obligatorischen Vertrags an. Das Gebäude muss bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft werden (**→ Neubauförderung**). Ein Gebäude ist fertiggestellt, wenn es seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann.

Bei Bauvorhaben, die vor dem 30.09.2023 begonnen worden sind, ist in der Praxis der Verkauf unmittelbar nach Fertigstellung zu empfehlen. Wichtig hierbei ist, dass die Veräußerung noch im Kalenderjahr der Fertigstellung erfolgt.

Umbaumaßnahmen

§ 7 Abs. 5a EStG kann auch auf Umbaumaßnahmen anzuwenden sein, wenn diese wirtschaftlich einem Neubau gleichzustellen sind. Dies ist dann der Fall, wenn das Gebäude in bautechnischer Hinsicht als neues Gebäude anzusehen ist.

Hierfür spricht insbesondere, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer bestimmend sind (BFH-Urteil vom 31.03.1992, IX R 175/87, BStBl. II 1992, S. 808): Dies sind z.B.:

- Fundamente
- tragende Außen- und Innenwände
- Geschossdecken
- Dachkonstruktionen

Anbau

Ein Neubau ist anzunehmen, wenn selbständige Wirtschaftsgüter i.S.d. R 4.2 EStR entstehen.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Wenn sich durch Umbauten, Anbauten, Ausbauten oder Modernisierungen nur die Zweckbestimmung eines Gebäudes ändert, kann nicht von einem Neubau ausgegangen werden (H 7. 4 „Neubau“ und BMF-Schreiben vom 10.07.1996, BStBl. I 1996, S. 689).

Frage 1:

Ist es möglich, die degressive AfA anzuwenden, wenn ein bisher gewerblich genutztes Gebäude gekauft wird und in Mietwohnungen umgewandelt wird?

Lösung:

Wohnzwecke = ja

Anschaffungszeitraum = ja

Problem: Anschaffung im Jahr der Fertigstellung???

Frage 2:

Wie ist es bei einem bereits im Eigentum befindlichen Bürogebäude, das umgewidmet wird und durch Umbau zu kleinen Mikroapartements umgewandelt wird?

Lösung:

Wohnzwecke = ja

Herstellungszeitraum = grundsätzlich ja

Problem: Entsteht bei Herstellung etwas „Neues“???

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Durch die Nutzungsänderung entsteht ein neues Wirtschaftsgut (bisher: eigenbetriebliche Zwecke; neu: fremde Wohnzwecke).

Nach der Gesetzesbegründung ist u.E. indes das Entstehen eines neuen Gebäudes notwendig:

*„Die degressive Abschreibung wird ausschließlich **für Gebäude** ermöglicht, die Wohnzwecken dienen und mit deren Herstellung nach dem 30. September 2023 und vor dem 1. Oktober 2029 begonnen wird.“*

oder auch

*„Damit auch in Fällen der Anschaffung **nur neue Gebäude** von der Regelung umfasst werden, muss der Steuerpflichtige **das Gebäude** zudem bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung anschaffen.“*

(BT-Drucksache 20/8628, S. 122)

Vor diesem Hintergrund reicht die Entstehung eines neuen Wirtschaftsguts, das nicht in einem neuen Gebäude entsteht, nicht aus. Als Argumentation für einen Rechtsstreit könnte u.E. allenfalls vorgetragen werden, dass auch die Nutzungsänderung, die zur Entstehung eines neuen Wirtschaftsguts führt den ausweislich der Gesetzesbegründung bestehenden Sinn und Zweck (Telos) des Gesetzes, erfüllt:

„Aufgrund des akuten Wohnraummangels sowie der anhaltenden wirtschaftlichen Belastungen durch hohe Bau-kosten soll als konjunktur-, wirtschafts- oder wachstumspolitische Maßnahme zur Förderung des Wohnungsbaus und zur Unterstützung der Bauwirtschaft die Inanspruchnahme einer geometrisch-degressiven Abschreibung für Gebäude mit fallenden Jahresbeträgen befristet ermöglicht werden.“

(BT-Drucksache 20/8628, S. 122)

Anpassung des § 7a Abs. 9 EStG

Mit dem Jahressteuergesetz 2024, das am 18.10.2024 im Deutschen Bundestag verabschiedet wurde, wird § 7a Abs. 9 EStG redaktionell an § 7 Abs. 5a EStG angepasst. Nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums einer Sonderabschreibung (wie z. B. der Sonder-AfA für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG) kann die weitere AfA **rückwirkend ab dem VZ 2023** auch nach § 7 Abs. 5a EStG (Restwert und dem nach § 7 Absatz 5a EStG maßgebenden Prozentsatz) bemessen werden.

Dies wäre nach der Rechtsprechung des BFH aufgrund des Wortlauts des § 7a Abs. 9 EStG ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 21.11.2013, IX R 12/13, BStBl. II 2014, S. 563).

Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut auch vor Ablauf des Begünstigungszeitraums der Sonderabschreibung bereits degressiv nach § 7 Absatz 5a EStG abgeschrieben hat.

**Allerdings bedarf es noch der Zustimmung des Bunderats
(Sitzung am 22.11.2024)**

5.3. Veränderungen bei der Sonder-AfA nach § 7b EStG

Gesetzliche Neuregelung

Die zeitlich befristete Sonderabschreibung nach § 7b EStG war ursprünglich auf Fälle begrenzt, in denen der Bauantrag vor dem 01.01.2022 gestellt worden war.

Aufgrund von Effizienzvorgaben dehnt sich jetzt der Begünstigungszeitraum aus und er gilt auch für Bauanträge bzw. Bauanzeigen, die in den Jahren 2023 (nach dem 31.12.2022) bis 2026 (vor dem 01.01.2027) gestellt werden.

Der Anwendungszeitraum des § 7b EStG wurde nunmehr noch einmal bis 30.09.2029 erweitert und die Baukostenobergrenze noch einmal erhöht.

☞ Prüfe somit Neufälle für **Veranlagung 2023**.

Synopse der Rechtslagen

	Bauantrag zwischen dem 01.09.2018 und 31.12.2021	Bauantrag zwischen dem 01.01.2023 und 30.09.2029 (bisher: 31.12.2026)
Baukostenobergrenze	3.000 € pro m ² Wohnfläche	5.200 € pro m ² Wohnfläche (bisher: 4.800 €)
Obergrenze AfA-BMG	2.000 € pro m ² Wohnfläche	4.000 € pro m ² Wohnfläche (bisher: 2.500 €)
Kriterien Effizienzhaus	Keine	Effizienzhaus 40

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Der Nachweis, dass die Kriterien eines „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeits-Klasse/Effizienzgebäude 40 erfüllt sind, wird durch das „**Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude**“ (QNG) erbracht

5.4. Überprüfung der verbilligten Überlassung – Anpassungsbedarf?

5.4.1. Darstellung im Formular

Das in Zeile 4 bezeichnete Objekt wird ganz oder teilweise									
7	als Ferienwohnung genutzt	61	1 = Ja 2 = Nein	kurzfristig vermietet	63	1 = Ja 2 = Nein	an Angehörige zu Wohnzwecken vermietet	62	1 = Ja 2 = Nein

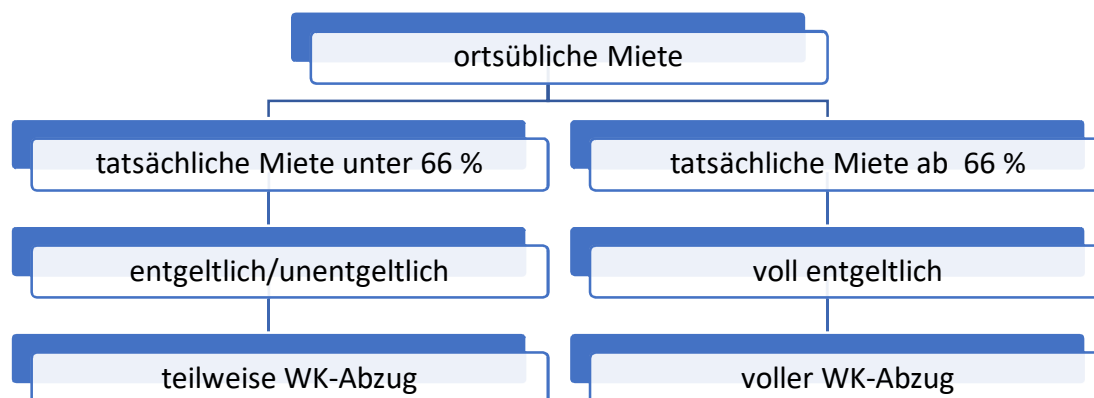
§ 21 Abs. 2 EStG kommt indes nicht nur zwischen Angehörigen zur Anwendung.

5.4.2. Gesetzliche Regelung bis einschließlich VZ 2020

Der bisherige Wortlaut des § 21 Abs. 2 EStG:



¹Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 50 Prozent der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. ²Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich.



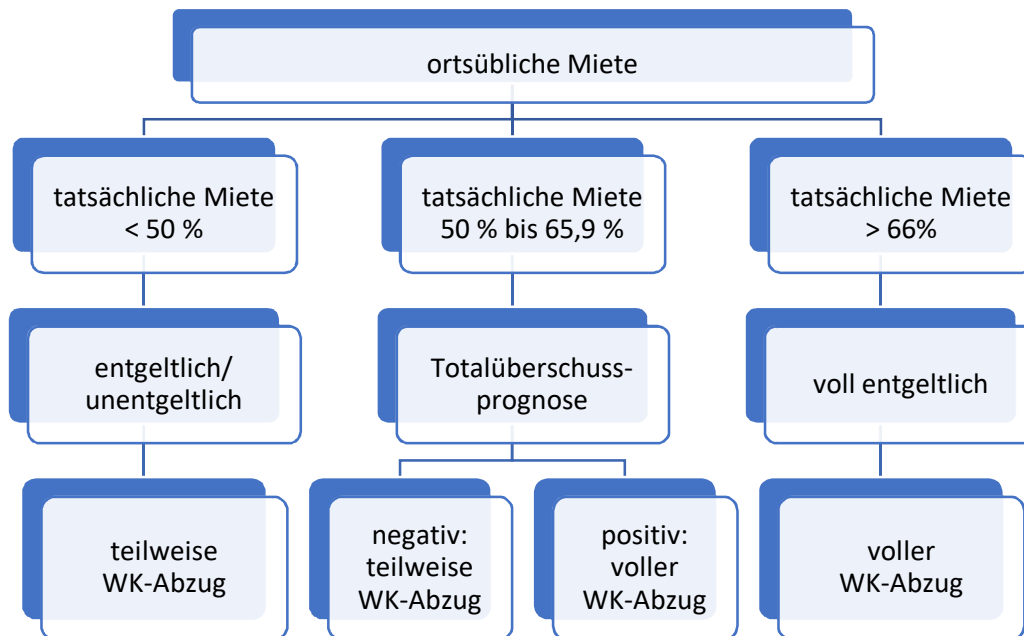
In den Fällen einer verbilligten Vermietung von Wohnraum von weniger als 66 % der ortsüblichen Miete war seit dem Veranlagungszeitraum 2012 eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen. **Wird die Grenze von 66 % erreicht, ist** (gesetzlich fixiert, § 21 Abs. 2 S. 2 EStG) **Vollentgeltlichkeit zu unterstellen** (→ ungekürzter Werbungskostenabzug).

5.4.3. Gesetzliche Regelung ab VZ 2021

Der neue Wortlaut des § 21 Abs. 2 EStG:



¹Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 50 Prozent der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. ²Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich.



Problemstellung

Ist bei der Prüfung der ortsüblichen Marktmiete nach § 21 Abs. 2 EStG der - im konkreten Fall für den Steuerpflichtigen dienlichere - örtliche Mietspiegel als Vergleichsgrundlage auch dann heranzuziehen, wenn der Steuerpflichtige zugleich eine entsprechende, im selben Haus liegende Wohnung an einen Dritten (teurer) vermietet?

Sachverhalt

Mandy vermietet eine Eigentumswohnung (57 qm, 1. OG) mit Einbauküche unbefristet an ihre Tochter Peggy für monatlich 300 € zuzüglich Nebenkostenpauschale i.H.v. 70 €. Ferner hat die Tochter Peggy gegenüber dem Energieversorger den monatlichen Abschlag für Wärme in Höhe von 49 € getragen.

Außerdem vermietet Mandy eine ebenfalls mit einer Einbauküche ausgestattete Wohnung (57 qm, 2. OG) an Fremdmietler Ronny für monatlich 500 € zuzüglich Nebenkostenpauschale i.H.v. 78 €.

Laut Mietspiegeltabelle galt als ortsübliche Miete am unteren Rand ein Mietzins von 6,09 €/qm. Bei 57 qm entspricht dies 347,13 €.

BFH-Urteil vom 22.02.2021, IX R 7/20, BStBl. II 2021, S. 479

Leitsätze:

1. Die ortsübliche Marktmiete ist grundsätzlich auf der Basis des Mietspiegels zu bestimmen.
2. Kann ein Mietspiegel nicht zugrunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, kann die ortsübliche Marktmiete z.B. mit Hilfe eines mit Gründen versehenen Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 3 BGB, durch die Auskunft aus einer Mietdatenbank i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 2 BGB i.V.m. § 558e BGB oder unter Zugrundelegung der Entgelte für zumindest drei vergleichbare Wohnungen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB ermittelt werden; jeder dieser Ermittlungswege ist grundsätzlich gleichrangig.

Erläuterungen

1. Oberste Priorität hat immer der Mietspiegel
2. Wenn ein Mietspiegel nicht vorhanden ist oder nicht zu Grunde gelegt werden kann:
 - ⇒ mit Gründen versehenes Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S.d. § 558a Abs. 2 Nr. 3 BGB,
 - ⇒ Auskunft aus einer Mietdatenbank i.S.d. § 558a Abs. 2 Nr. 2 BGB i.V.m. § 558e BGB
 - ⇒ Zugrundelegung der Entgelte für zumindest drei vergleichbare Wohnungen i.S.d. § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB ermittelt werden;

☞ **jeder dieser drei Ermittlungswege ist grundsätzlich gleichrangig.**

Ortsübliche Kaltmiete

Ortsübliche Kaltmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spannen des örtlichen Mietspiegels zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung (BetrKV) umlagefähigen Kosten zu verstehen (BFH-Urteile vom 10.05.2016, IX R 44/15, BStBl. II 2016, S. 835, Rz. 11, und vom 06.02.2018, IX R 14/17, BStBl. II 2018, S. 522, Rz 15).

	Gezahlt	Ortsüblich	Verhältnis in %
Kaltmiete	3.000 €	4.840 €	62
Warmmiete	4.800 €	6.000 €	80

Fazit für Mandy

Vereinnahmte Miete (Wohnung Peggy):	300,00 € (kalt)
	70,00 € (Nebenkosten-VZ)
	49,00 € (Abschlag für Wärme)
	419,00 € (Warmmiete)
Vergleichsmiete (Mietspiegel):	347,13 €
	70,00 € (Nebenkosten-VZ)
	49,00 € (Abschlag für Wärme)
	466,13 € (Warmmiete)
Entgeltlichkeitsquote:	89,88 %

Info im NAUTILUS|wissenspeicher

NAUTILUS  AKADEMIE

Hinsichtlich der Totalüberschussprognose wird auf die grundsätzliche Verwaltungsauffassung zurückgegriffen.

- BMF-Schreiben vom 08.10.2014, „Einkunftserzielung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“, BStBl. I 2004, S. 933

5.5. Grundsteuer ab 01.01.2025

5.5.1. Stichtag für Fortschreibung beachten

Anzeigepflichten aus dem Bewertungsgesetz

Bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse besteht eine Anzeigepflicht (§ 228 Abs. 2 BewG), wenn sich die Änderungen auf

- die Höhe des Grundsteuerwertes,
- die Vermögensart oder
- die Grundstücksart auswirken oder
- zu einer erstmaligen Feststellung führen können.

Gleiches gilt, wenn das

- Eigentum (Scheinbestandteil) oder das
- wirtschaftliche Eigentum

an einem auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäude übergegangen ist.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Anzeigen sind **auf den Beginn des folgenden Kalenderjahrs** vorzunehmen.

Die **Frist** für die Abgabe dieser Anzeige **beträgt einen Monat und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs**, in dem sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben oder das Eigentum oder das wirtschaftliche Eigentum an einem auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäude übergegangen ist (**Fristende: 31.01. des Folgejahres**).

Anzeigepflichten aus dem Grundsteuergesetz

Grundsteuerbefreiung: Änderung in der Nutzung oder in den Eigentumsverhältnissen (→ 3 Monate nach Eintritt der Änderung, § 19 Abs. 1 GrStG)

Messzahlenermäßigung: Wegfall der Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 bis 5 GrStG (→ 3 Monate nach Wegfall der Voraussetzungen, § 19 Abs. 2 GrStG)

5.5.2. Nachweis des gemeinen Werts

BFH-Beschlüsse vom 27.05.2024, II B 78/23 und II B 79/23 (AdV), BStBl. II 2024, S. 543 und S. 546

Leitsatz:

Die Bewertungsvorschriften der §§ 218 ff. des Bewertungsgesetzes i.d.F. des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26.11.2019 (BGBl I 2019, 1794) sind bei der im Aussetzungsverfahren gemäß § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung gebotenen summarischen Prüfung verfassungskonform dahin auszulegen, dass auf der Ebene der Grundsteuerwertfeststellung im Einzelfall der Nachweis eines niedrigeren (gemeinen) Werts erfolgen kann. Hierfür ist regelmäßig der Nachweis erforderlich, dass der Wert der wirtschaftlichen Einheit den festgestellten Grundsteuerwert derart unterschreitet, dass sich der festgestellte Wert als erheblich über das normale Maß hinausgehend erweist.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Der BFH äußert sich in den beiden o.g. AdV-Beschlüssen (leider) nicht zur Verfassungsmäßigkeit der neuen Grundsteuer im Bundesmodell.

Für den Fall, dass das Übermaßverbot verletzt wird, ist eine verfassungskonforme Auslegung der angewendeten Bewertungsvorschriften vorzunehmen. **Das Übermaßverbot kann insbesondere dann verletzt sein, wenn sich der nach den §§ 218 ff. BewG festgestellte Grundsteuerwert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteigt**

Reaktion der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung wendet die beiden BFH-Beschlüsse vom 27.05.2024 an.

Aussetzung der Vollziehung

Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung von Bescheiden über die Feststellung des Grundsteuerwerts ist zu entsprechen, wenn und soweit schlüssig dargelegt wird, dass der Grundsteuerwert den Verkehrswert um mindestens 40 % übersteigt.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Als **Nachweis Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses** **oder** von Personen, die von einer **staatlichen, staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter** **oder** ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt zustande gekommener **Kaufpreis** über den zu bewertenden Grundbesitz dienen, wenn die maßgeblichen Verhältnisse der wirtschaftlichen Einheit gegenüber den Verhältnissen am Hauptfeststellungszeitpunkt unverändert sind.

Bestandskräftige Fälle

Voraussetzungen für eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung (§ 222 Abs. 3 BewG) prüfen (→ **Wertfortschreibungsgrenze gem. § 222 Abs. 1 BewG beachten**).

Info im NAUTILUS|wissenspeicher

NAUTILUS  AKADEMIE

Oberste Finanzbehörden der Länder vom 24.06.2024, BStBl. I 2024, S. 1073, „Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts bei der Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer ab 1. Januar 2025 Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) von Bescheiden über die Feststellung des Grundsteuerwerts.“

Reaktion des Gesetzgebers

Die Nachweismöglichkeit des niedrigeren gemeinen Werts wird durch das Jahressteuergesetz 2024 in § 220 Abs. 2 BewG gesetzlich festgeschrieben.

Der festgestellte Grundsteuerwert darf den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert nicht um 40 % oder mehr übersteigen.

Hierzu kann auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis herangezogen werden.

6. Handlungsempfehlungen für alle Steuerpflichtigen

6.1. Vorauszahlung von Krankenversicherungsbeiträgen

Gesetzliche Regelung



§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 EStG

Beiträge, die für nach Ablauf des Veranlagungszeitraums beginnende Beitragsjahre geleistet werden und in der Summe das Zweieinhalbfache der auf den Veranlagungszeitraum entfallenden Beiträge überschreiten, sind in dem Veranlagungszeitraum anzusetzen, für den sie geleistet wurden; dies gilt nicht für Beiträge, soweit sie der unbefristeten Beitragsminderung nach Vollendung des 62. Lebensjahrs dienen;

Punktuelle Darstellung

- Es muss sich um Beiträge für den sog. Basisschutz handeln.
- Begünstigt sind somit nur KV- und Pflegeversicherungsbeiträge, die unter § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG fallen.
- § 10 Abs. 1 Satz 4 EStG tritt als Spezialregelung ergänzend neben bzw. an die Stelle des § 11 Abs. 2 EStG („Abflussprinzip“).
- Vorauszahlungen sind bis zum 2,5 fachen des Beitrages des laufenden Jahres (Zahlungsjahres) zu berücksichtigen.
- Darüber hinausgehende Beiträge sind in dem Jahr als SA abzugsfähig, für das sie geleistet wurden.
- **Ausnahme:** Beiträge, soweit sie der unbefristeten Beitragsminderung nach Vollendung des 62. Lebensjahrs dienen. (Hinweis: Ergibt sich aus der vertraglichen Vereinbarung mit der Versicherungsgesellschaft).

Zielsetzung der Vorauszahlung

- Seit dem VZ 2010 ist der Sonderausgabenabzug von sonstigen Vorsorgeaufwendungen neu geregelt.
- Liegt der Steuerpflichtige mit seinen Vorsorgeaufwendungen unter den Grenzen von 2.800 € bzw. 1.900 €, dann kann er diese steuerlich vollumfänglich ansetzen.
- Wendet er für seine Basiskrankenversicherung und Pflegepflichtversicherung mehr als 2.800 € bzw. 1.900 € auf, kann er seine tatsächlichen Ausgaben für die Basiskrankenversicherung ansetzen.
- Dies bewirkt dann aber, dass die weiteren Vorsorgeaufwendungen nicht mehr als Sonderausgabe berücksichtigt werden.
- Folgende Aufwendungen können bei Überschreiten der Werte von 2.800 € bzw. 1.900 € nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt werden:
 - Kranken- und Pflegeversicherungen, soweit diese generell nicht berücksichtigt werden (Mehrleistungen / Wahltarife / Krankengeld)
 - Arbeitslosenversicherung
 - Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen
 - Unfall- und Haftpflichtversicherungen
 - Risikoversicherungen, die nur für den Todesfall eine Leistung vorsehen
 - Lebensversicherungen, die vor 2005 abgeschlossen worden sind (88%)

- Werden die Aufwendungen für den Basisschutz vorausbezahlt (z.B. in 2023 Vorauszahlung für 2024 und 2025), dann werden die Höchstbeträge von 2.800 € wieder frei für die bisher nicht berücksichtigten Vorsorgeaufwendungen.

Beispiel:

Ronny hat folgende Vorsorgeaufwendungen:

Jahresbeitrag in 2023 zum sog. KV-Grundschutz	7.000 €
Vorauszahlung KV-Grundschutz im Dezember 2023 für die Jahre 2024 – 2025 (je Jahr 7.000 €)	14.000 €
In den Jahren 2023 – 2025 fallen jährlich Beiträge zur Unfall-, Lebens- und Risikoversicherung an:	4.000 €
Angenommene Ertragsteuerbelastung	40 %

Lösung

Nachdem die Vorauszahlung das 2,5 fache des Jahresbeitrages 2023 nicht überschreitet, sind die Vorauszahlungen als Sonderausgaben in 2023 abziehbar.

Es ergibt sich folgende Sonderausgaben-Ermittlung:

SA in	bei Gestaltung ohne VZ	bei Gestaltung mit VZ	Unterschied der SA
in 2023	7.000 €	21.000 €	+14.000 €
in 2024	7.000 €	2.800 €	-4.200 €
in 2025	7.000 €	2.800 €	<u>-4.200 €</u>
Mehr-SA			5.600 €
Steuerersparnis 40 %			2.400 €

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Zunächst sollte abgeklärt werden, ob die Krankenversicherung Vorauszahlungen für künftige Beitragsjahre überhaupt akzeptiert.

Sollte dies nicht der Fall sein, bietet sich an, die KV-Beiträge auf Jahreszahlungen umzustellen. Möglicherweise kommt der Versicherer dem Versicherungsnehmer in diesen Fällen sogar mit einem Beitragsnachlass (Zinsnachteil) entgegen.

- ☞ Beitragszahlung für 2024 im Januar 2024, Beitragszahlung für 2025 im Dezember 2024 vereinbaren und vornehmen.
- ☞ **ACHTUNG:** Bei dieser Gestaltung ist der Blick auf § 11 Abs. 2 S. 2 EStG zwingend notwendig, da die Jahreszahlung, wie die Monatszahlung, eine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe ist.
- ☞ **AUSWEG:** Mit dem Versicherer sollte abgesprochen werden, dass die Fälligkeit des Jahresbeitrags (hier: 2025) spätestens zum 15.-20.12.2024 oder ab dem 15.01.2025 vereinbart oder die Zahlung spätestens bis zum 15.-20.12.2024 geleistet werden.

6.2. Ausschöpfung der Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen

Der absetzbare Anteil der Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3 S. 4 und 6 EStG) beträgt im Jahr 2013 76% der geleisteten Aufwendungen.

Der Höchstbetrag gem. § 10 Abs. 3 S. 1 EStG beträgt für Alleinstehende 20.000 € für Ehegatten und eingetragene Lebenspartner 40.000 €.

Für den Ansatz der Aufwendungen gilt das Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 EStG.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Bei vorhandener Liquidität sollte überprüft werden, ob zu Ausschöpfung des Abzugsvolumen noch Zahlungen in eine nach § 10 Abs. 2 Nr. 2a EStG begünstigte Rentenversicherung (gesetzliche Rentenversicherung, berufsständisches Versorgungswerk, „Rürup-Verträge“) geleistet werden sollen.

6.3. Neue Grenzen bei Kinderbetreuungskosten

6.3.1. Rechtsänderung

Nach bisheriger Rechtslage können $\frac{2}{3}$ (relative Grenze) der Aufwendungen für Kinderbetreuung, höchstens 4.000 € (absolute Grenze) je Kind, als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Die **relative Grenze** von zwei Drittel der Aufwendungen wird auf **80 %** ($\frac{4}{5}$) der Aufwendungen und **absolute Grenze** auf **4.800 €** erhöht (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

➔ **Anwendung: Ab VZ 2025 (§ 52 Abs. 1 EStG)**

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Zur Optimierung der Höchstbetragsausnutzung kann überlegt werden, ob Kinderbetreuungskosten des Jahres 2024 erst in 2025 bezahlt oder Kinderbetreuungskosten für 2025 noch im Jahr 2024 vorausbezahlt werden sollten.

6.3.2. Anhängiges Verfahren

Problemstellung


1. Ist die Norm des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG mit Art. 3 und 6 GG vereinbar? Stellt die **Haushaltszugehörigkeit** des Kindes ein **geeignetes Typisierungsmerkmal** dar?
2. Ist das Erfordernis der direkten **Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers** gegen Rechnung i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 EStG verfassungswidrig?
3. Ist die **Beschränkung der Betreuungskosten auf $\frac{2}{3}$** und 4.000 € i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG verfassungswidrig?

Entscheidung der ersten Instanz

Das FG Köln hat die diesbezüglich erhobene Klage mit Urteil vom 19.01.2023, 15 K 268/21, n.v. als unbegründet zurückgewiesen. Die Revision wurde zugelassen.

Handlungsempfehlung

Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden, bis der BFH und/oder ggf. das BVerfG die o.g. Verfassungsfrage beantwortet haben. **Die Problematik besteht auch nach der Rechtsänderung ab dem 01.01.2025 fort.**

Der NAUTILUS tipp	NAUTILUS  AKADEMIE
Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des FG Köln ist derzeit beim BFH unter dem Aktenzeichen III R 8/23 anhängig.	
Einsprüche können auf dieses Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die gesetzliche Verfahrensrufe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO hingewiesen werden.	

6.4. Erhöhung von Kinderfreibetrag / Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag

6.4.1. Stand des Gesetzgebungsverfahrens

Das Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums (BT-Drucksache 20/12783, 20/13084, 20/13328 Nr. 7) wurde am 18.10.2024 in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BT-Drucksache 20/13397) unverändert beschlossen. Der Bundesrat muss dem Gesetz noch zustimmen.

Die Sitzung findet am 22.11.2024 statt.

6.4.2. Erhöhung Grundfreibetrag

Der Grundfreibetrag wird um 180 €. erhöht

	2024
bisher	11.604 €
neu	11.784 €

Für den Fall der Zusammenveranlagung verdoppeln sich die Beträge. Die Erhöhung tritt rückwirkend zum 01.01.2024 in Kraft (Art. 3 des Gesetzes zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums)

6.4.3. Erhöhung der Kinderfreibeträge

In diesem Zuge werden auch die Kinderfreibeträge (einschließlich des Freibetrages für den Betreuung-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf in Höhe von 1.464 €) rückwirkend zum 01.01.2024 erhöht. Es ergeben sich folgende Beträge:

je Elternteil	2024
bisher	4.656 € (9.312 €)
neu	4.770 € (9.540 €)

Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppeln sich die Beträge, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht.

6.4.4. Erhöhung des Unterhaltshöchstbetrags

Ebenfalls wird der an den Grundfreibetrag gekoppelte Unterhaltshöchstbetrag rückwirkend zum 01.01.2024 von 11.604 € auf 11.784 € erhöht.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Zur Mitnahme des Entlastungseffekts sollten Maßnahmen zur Einkünfteverlagerung in zeitlicher Hinsicht ins Jahr 2025 ergriffen werden.

6.5. Neue Spielregeln bei Unterhaltsleistungen

Der Abzug von Unterhaltsaufwendungen bei Geldzuwendungen wird **nur noch durch Banküberweisung** anerkannt (§ 33a Abs. 1 S. 12 EStG).

Bislang wurden auch andere Zahlungswege zugelassen (→ Mitnahme von Bargeld bei Familienheimfahrten mit entsprechenden Nachweisen).

Nachweiserleichterungen können bei Vorliegen besonderer Verhältnisse (z.B. Krieg) im Wohnsitzstaat der unterhaltenen Person aufgrund einer darauf beruhenden Verwaltungsregelung unter Billigkeitsgesichtspunkten gewährt werden.

→ **Anwendung: Ab VZ 2025 (§ 52 Abs. 1 EStG)**

6.6. Neues zu § 35a EStG und Gestaltungen zum Jahresende

Abflussprinzip § 11 Abs. 2 EStG

Soweit im Jahr 2018 Handwerkerleistungen im Privathaushalt in Anspruch genommen worden sind, kann für diese eine Steuerermäßigung erreicht werden, wenn die Rechnungen noch bis zum 31.12.2018 bezahlt werden. Maßgeblich ist der Abgang der Zahlung beim Leistungsempfänger.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Durch eine entsprechende Gestaltung des Abflusses können die Höchstbeträge des § 35a EStG optimiert werden.

Tabellarische Übersicht über die Höchstbeträge des § 35a EStG

<u>§ 35a EStG</u>	<u>Beschreibung</u>	<u>Förderung</u>	<u>Höchstbetrag</u>
Abs. 1	haushaltsnahe Minijobs	20%	510 €
Abs. 2, Satz 1 1. Alt.	haushaltsnahe (Voll-)Beschäftigungs-verhältnisse	20%	4.000 €
Abs. 2, Satz 1 2. Alt.	haushaltsnahe Dienstleistungen	20%	4.000 €
Abs. 2 Satz 2	Pflege-, Betreuungsleistungen und Heimunterbringung	20%	4.000 €
Abs. 3	Handwerkerleistungen	20%	1.200 €

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 18.07.2024, 14 K 1966/23 E

Leitsatz:

1. Eine Berücksichtigung der streitgegenständlichen Aufwendungen scheidet aus, wenn keine Aufwendungen „für die Inanspruchnahme von **Handwerkerleistungen**“ getätigt wurden.
2. Die Steuerermäßigung kann **nicht durch „eigenmächtige“ (Voraus-) Zahlungen** umgangen werden. Insbesondere gilt dies auch für eine einseitige und bar jeder Marktüblichkeit vorgenommene Verwendungsbestimmung dergestalt, dass die (nicht angeforderte) Vorauszahlung ausschließlich (noch nicht erbrachte) Arbeitskosten umfassen soll.
3. Es sind Konstellationen denkbar, in denen Voraus- bzw. Anzahlungen vor Leistungserbringung im Veranlagungszeitraum der Zahlung anerkannt werden können. **Dies bedingt** allerdings, dass solche Zahlungsmodalitäten marktüblich und/oder (sonst) sachlich begründet, **zumindest aber, dass sie seitens des Handwerksbetriebes angefordert wurden.**

6.7. Check-up für Steuervorauszahlungen

Im Rahmen der vorbereitenden Handlungen zum Jahreswechsel sollten auch die voraussichtlichen Steuerbelastungen des laufenden Jahres geprüft werden.

Lfd. Vorauszahlungen	Nachträgliche Festsetzung von Vorauszahlungen
<p>§ 37 Abs. 1 und 5 EStG Sind nur festzusetzen, wenn sie mindestens 400 € im Kalenderjahr und mindestens 100 € für einen Voranmeldungszeitraum betragen.</p>	<p>§ 37 Abs. 4 und 5 EStG Nachträgliche Vorauszahlungen sind nur zu erhöhen, wenn die Anpassung auf mindestens 5.000 € beläuft.</p>

	Anpassung der VZ für das lfd. Jahr prüfen	
Risiko		Zukunft
Nachträgliche Anpassung von VZ	Anpassung der VZ zum 10.12.2024	Anpassung zum 10.03 des Folgejahres



- ☞ Steuerhinterziehung auf Zeit
- ☞ Ziel: Vermeidung der Entstehung von Zinsen.

6.8. Verjährungshemmende Anträge zum 31.12.2023 stellen

6.8.1. Ablauf Festsetzungsverjährung mit Problematik § 164 AO

Überblick

Zum 31.12.2023 laufen, vorbehaltlich eventueller Ablaufhemmungen i.S.d. §171 AO, die Festsetzungsfristen für folgende Steuerfestsetzungen aus.

Veranlagungszeitraum	Abgabe der Steuererklärung
2016	im Jahr 2019 oder später
2017	im Jahr 2019
2018	im Jahr 2019

Wurden die Steuererklärungen für die Jahre 2016 und 2017 früher als im Jahr 2019 beim Finanzamt eingereicht, sind die Steuerfestsetzungen, vorbehaltlich eventueller Ablaufhemmungen bereits verjährt.

Verjährung und § 164 AO

Nach § 164 Abs. 1 AO kann die Steuer, solange der Fall nicht abschließend geprüft ist, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden. Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung jederzeit zu Gunsten und zu Ungunsten des Steuerpflichtigen aufgehoben oder geändert werden.

Nach § 164 Abs. 4 AO entfällt der Vorbehalt der Nachprüfung, wenn die Festsetzungsfrist abläuft. Im Gegensatz zur vorläufigen Steuerfestsetzung hat der Vorbehalt keine hemmende Auswirkung auf den Ablauf der Festsetzungsfrist.

Solange der Vorbehalt wirksam ist, bleibt der gesamte Steuerfall „offen“. Die Steuerfestsetzung kann uneingeschränkt von Amts wegen oder auch auf Antrag des Steuerpflichtigen aufgehoben oder geändert werden.

Wird der Vorbehalt nicht ausdrücklich aufgehoben, entfällt der Vorbehalt mit Ablauf der allgemeinen Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 S. 1 AO).

Info im NAUTILUS|wissenspeicher

NAUTILUS  AKADEMIE

Verjährungshemmender Musterantrag allgemein.

6.8.2. Grundüberlegungen zum Handlungsbedarf

Aufgrund des nahenden Jahresendes besteht die Veranlassung aufgrund der eintretenden Festsetzungsverjährung, gezielte Änderungsanträge hinsichtlich der Steuerfestsetzungen oder Feststellungen, die noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO stehen, zu stellen.

Hierzu sind sämtliche Rechts- und Rechtsprechungsentwicklungen mit steuermindernder Wirkung herzuziehen.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Für noch nicht festsetzungsverjährte Jahre sollten, im Hinblick auf Rechtsprechung mit steuerentlastender Wirkung, verjährungshemmende Anträge gestellt werden.

7. Brennpunkte zum Jahresende aus der Umsatzsteuer

7.1. Ordnungs-Check-up für Rechnungen zum Jahresende

7.1.1. Grundsätzliches

EuGH-Urteil vom 15.9.2016, C-518/14, „Senatex“, DStR 2016 S. 2211

Art. 167, Art. 178 Buchst. a, Art. 179 und Art. 226 Nr. 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe (hier: USt-IdNr.) Rückwirkung zukommt, sodass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde.

Rechnungsberichtigung wirkt zurück

Der BFH hat die Berichtigung von Rechnungen mit Wirkung für die Vergangenheit („extunc“) in die nationale Rechtsprechung unter folgenden Voraussetzungen übernommen (BFH-Urteile vom 20.10.2016, V R 26/15, DStR 2016 S. 2697; V R 54/14, BFH/NV 2017 S. 488 und V R 64/14, BFH/NV 2017 S. 490):

- Das ursprünglich erteilte Rechnungsdokument muss folgende Mindestangaben enthalten, damit überhaupt eine Rechnung vorliegt:
 - ✓ Angaben zum Rechnungsaussteller
 - ✓ Leistungsempfänger
 - ✓ Leistungsbeschreibung
 - ✓ Entgelt
 - ✓ Gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer
- Die Berichtigung der Rechnung muss spätestens bis zur letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht erfolgen.

Reaktion der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung wendet mittlerweile (endlich 😊!) die vorsteuererhaltende rückwirkende und zinsfreie Berichtigung bzw. Ergänzung von Rechnungen die Übernahme der Rechtsprechungsgrundsätze zur Rückwirkung im Kern an (BMF-Schreiben vom 18.09.2020, III C 2 - S-7286a / 19 / 10001 :001 (koordinierter Ländererlass), BStBl. I 2020, S. 976)

Handlungsbedarf zum Jahresende

Die Berichtigung bzw. Ergänzung von Rechnungen erweist sich in solchen Praxisfällen als schwierig, wenn im Rahmen von Prüfungen erst Jahre später Beanstandungen durch das Finanzamt auftreten.

Vor dem Hintergrund, dass der Rechnungsaussteller zu diesem Zeitpunkt möglicherweise nicht mehr existieren könnte, sollten potenzielle Rechnungsmängel noch im laufenden Jahr erkannt und beseitigt werden.

7.1.2. Grundüberlegungen zum Handlungsbedarf

Aufgrund des nahenden Jahresendes besteht die Veranlassung aufgrund der eintretenden Festsetzungsverjährung, gezielte Änderungsanträge hinsichtlich der Steuerfestsetzungen oder Feststellungen, die noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO stehen, zu stellen.

Hierzu sind sämtliche Rechts- und Rechtsprechungsentwicklungen mit steuermindernder Wirkung herzuziehen.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Für noch nicht festsetzungsverjährte Jahre sollten, im Hinblick auf Rechtsprechung mit steuerentlastender Wirkung, verjährungshemmende Anträge gestellt werden.

7.1.3. Verschärfende bzw. einschränkende (neue) Rechtsprechung des BFH

Problemstellung

Ist eine rückwirkende Rechnungskorrektur wegen Fehlens einer Mindestangabe in einer Rechnung auch dann zu versagen, wenn die Beteiligten von der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ausgegangen sind und auf dieser Grundlage unter Anwendung des § 14a Abs. 5 UStG abgerechnet haben?

Sachverhalt

Die Lucki Lux ist eine Kapitalgesellschaft aus Luxemburg, die verschiedene sonstige Leistungen von Unternehmern aus Deutschland bezog. Die Beteiligten gingen allesamt davon aus, dass auf die Leistungen der Umsatzbesteuerung Luxemburgs anzuwenden sei und die Lucki Lux als Leistungsempfängerin die Steuer schulde. Demensprechend stellten die deutschen Unternehmer ihre Leistungen entweder mit 0 % Umsatzsteuer oder ohne Steuerausweis mit Hinweis auf das Reverse-Charge-Verfahren in Rechnung.

Die Geschäftsleitung der Gesellschaft und damit ihr umsatzsteuerlicher Sitz befand sich tatsächlich in Deutschland, so dass die Leistungen der deutschen Umsatzbesteuerung unterlegen haben. Steuerschuldner war der jeweils leistende Unternehmer und nicht die Lucki Lux als Empfängerin der Leistungen.

Die Leistungsgeber der Lucki Lux erteilten neue Rechnungen mit deutschem Umsatzsteuerausweis. Die Lucki Lux begehrt die rückwirkende Berücksichtigung der Vorsteuer aus diesen Rechnungen.

BFH-Urteil vom 07.07.2022, V R 33/20, DStR 2022, S. 2154

Leitsätze:

Erteilt ein Unternehmer in der Annahme einer Leistungserbringung im Ausland eine Ausgangsrechnung ohne inländischen Steuerausweis, kann er diese nicht in der Weise berichtigen, dass dem späteren Ausweis inländischer Umsatzsteuer Rückwirkung für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zukommt.

Folgen für die Praxis

Aus dem BFH-Urteil ergeben sich für die Beratungspraxis folgende Konsequenzen:

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Eine Rechnung, die ursprünglich nicht über eine inländische Leistung abrechnen sollte und daher keinen inländischen Steuerausweis enthält, ist nicht mit Rückwirkung berichtigungsfähig (→ da kein Steuerausweis).

So ist es jedenfalls dann, wenn der Leistungsempfänger im Jahr der Rechnungserteilung nicht im Inland steuerrechtlich registriert ist.

7.2. Neues zum Vorsteuerabzug aus Leistungen von Ist-Besteuerern

Problemstellung:

- Vorsteuerabzug aus der Rechnung eines Ist-Versteuerers (Verschiebung des Zeitpunkts des In-Kraft-Tretens der Umsetzung des EuGH-Urteils v. 10.2.2022 - C-9/20, „Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136“ vom 1.1.2026 auf den 1.1.2028 (Bundesrat Ziffer 70)
- § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a – neu – UStG, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, § 27 Abs. 41 - neu - UStG

Hintergrund der Neuregelung

Die Ist-Versteuerung erlaubt es bestimmten Unternehmern, die Umsatzsteuer erst abzuführen, wenn sie die Zahlung von ihren Kunden erhalten haben. Dies soll Liquiditätsvorteile verschaffen, insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen. Mit dem Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2024 soll jedoch eine neue Regelung eingeführt werden, die den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bei Rechnungen von Ist-Versteuerern betrifft.

Inhalt der Neuregelung

Die geplante Neuregelung sieht vor, dass **Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug aus Rechnungen von Unternehmen, die die Ist-Versteuerung anwenden, erst mit der Bezahlung der Rechnung geltend machen können**. Der Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Leistungserbringung wird ausgeschlossen.

- **Aktuelle Regelung:**
Nach der derzeitigen Rechtslage kann der Vorsteuerabzug unabhängig von der Zahlungsweise bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung vorgenommen werden, sofern eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.
- **Neue Regelung:**
Der Vorsteuerabzug soll erst dann möglich sein, wenn der Leistungsempfänger die Rechnung tatsächlich bezahlt hat.

Ziele der Neuregelung

- **Vermeidung von Liquiditätsungleichgewichten:**
Die Regelung soll vermeiden, dass die Umsatzsteuer auf der einen Seite (Leistungsempfänger) abgezogen wird, bevor sie auf der anderen Seite (Leistender) tatsächlich vereinnahmt wurde.
- **Missbrauchsvermeidung:**
Die Neuregelung zielt darauf ab, potenzielle Missbrauchsfälle im Zusammenhang mit der Ist-Versteuerung einzudämmen, bei denen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, ohne dass die Leistung tatsächlich bezahlt wurde.

Betroffene Personengruppen

- **Leistungserbringer (Ist-Versteuerer):**
Insbesondere kleinere Unternehmen, die die Ist-Versteuerung anwenden, da dies eine gängige Option für Unternehmen mit Umsätzen unterhalb bestimmter Schwellenwerte ist.
- **Leistungsempfänger:**
Unternehmen und Personen, die Leistungen von Ist-Versteuerern beziehen und bislang den Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Leistungserbringung geltend machen konnten.

Praktische Auswirkungen für Steuerberater

1. **Beratung von Leistungsempfängern:**
 - Mandanten sollten darauf hingewiesen werden, dass der Vorsteuerabzug künftig an die tatsächliche Zahlung der Rechnung gekoppelt wird.
 - Anpassung der Buchhaltungsprozesse, um sicherzustellen, dass der Vorsteuerabzug nicht vorzeitig erfolgt.
2. **Beratung von Ist-Versteuerern:**
 - Gegebenenfalls Anpassung der Rechnungsstellung, um mögliche Missverständnisse bei Kunden zu vermeiden.
 - Erklärung der Auswirkungen der neuen Regelung auf die Liquiditätsplanung der Kunden.
3. **Prüfung der Rechnungslegung:**

Steuerberater müssen vermehrt darauf achten, dass die Rechnungen von Ist-Versteuerern korrekt ausgewiesen sind, insbesondere in Bezug auf den Hinweis auf die Ist-Versteuerung.

Beispiel (symbolisch)

- **Vor der Neuregelung:**
Ein Unternehmen bezieht eine Dienstleistung am 10.12.2024 und erhält eine Rechnung. Die Vorsteuer kann sofort mit der Dezember-Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht werden, auch wenn die Rechnung erst im Februar 2025 bezahlt wird.
- **Nach der Neuregelung:**
Das gleiche Unternehmen kann die Vorsteuer erst dann abziehen, wenn es die Rechnung **tatsächlich bezahlt** hat, z. B. am 15. Februar 2025.

Empfehlungen für Steuerberater

- **Frühzeitige Information der Mandanten:**
Informieren Sie Leistungsempfänger und Ist-Versteuerer frühzeitig über die Änderungen, um Liquiditätsengpässe oder Fehler bei der Vorsteuerdeklaration zu vermeiden.
- **Anpassung interner Prozesse:**
Unterstützen Sie Ihre Mandanten bei der Anpassung ihrer Buchhaltungssoftware und -prozesse, damit die neue Regelung korrekt umgesetzt wird.
- **Regelmäßige Prüfung:**
Überprüfen Sie in den kommenden Jahren verstärkt die Einhaltung der neuen Regelung, insbesondere bei Mandanten mit umfangreichen Vorsteuerabzügen.

Zusammenfassung

Die Neuregelung im Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2024 schafft eine signifikante Änderung für den Vorsteuerabzug bei Rechnungen von Unternehmen, die die Ist-Versteuerung anwenden. Steuerberater sollten ihre Mandanten frühzeitig auf die Änderungen vorbereiten, um Risiken zu minimieren und die Einhaltung der neuen Vorschriften sicherzustellen.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die im Jahressteuergesetz 2024 vorgesehene Neuregelung zum Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug von Ist-Versteuerern tritt am **1. Januar 2028 in Kraft**.

- Ab diesem Datum ist der Vorsteuerabzug für Leistungen von Ist-Versteuerern erst mit der **tatsächlichen Zahlung** möglich.
- Um sicherzustellen, dass Leistungsempfänger **erkennen können**, ob der leistende Unternehmer die Ist-Versteuerung anwendet, wird eine neue **Pflichtangabe in Rechnungen** eingeführt.
- Diese Verpflichtung gilt **ebenfalls ab dem 1. Januar 2028** und betrifft auch Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise.
- Es ist wichtig, dass Unternehmen ihre internen Prozesse und Buchhaltungssysteme rechtzeitig an diese Änderungen anpassen, um ab dem 1. Januar 2028 den Vorsteuerabzug korrekt vornehmen zu können.

7.3. Pflicht zur Abgabe monatlicher UStVA ab 01.01.2025

Viertes Gesetz zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie (Viertes Bürokratienteilungsgesetz) vom 29.10.2024, BGBl. 2024 I Nr. 323 vom 29.10.2024

Die Grenze für die vierteljährliche Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung wurde von **7.500 € auf 9.000 €** erhöht. Folglich wurde auch die Grenze des § 18 Abs. 2a UStG für die Wahl der monatlichen Einreichung in den Fällen des Vorsteuerüberhangs erhöht. Wird der Schwellenwert ab dem **01.01.2025** nicht mehr überschritten, muss die Umsatzsteuer-Voranmeldung vierteljährlich abgegeben werden.

7.4. Der neue Kleinunternehmer ab 01.01.2025

1. Bisherige Rechtslage: Die Kleinunternehmerregelung gilt nur im Inland

Die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG war bislang auf Umsätze beschränkt, die ausschließlich im Inland getätigt wurden. Das bedeutete:

- **Deutsche Kleinunternehmer:** Sobald sie Dienstleistungen oder Lieferungen in einem anderen EU-Mitgliedstaat erbrachten, mussten sie dort ab dem ersten Euro Umsatzsteuer abführen. Die deutsche Kleinunternehmerregelung bot keine Erleichterung für grenzüberschreitende Tätigkeiten.
- **Ausländische Kleinunternehmer:** Ebenso konnten Kleinunternehmer aus anderen EU-Staaten von der deutschen Regelung nicht profitieren. Ihre Umsätze in Deutschland unterlagen uneingeschränkt der deutschen Umsatzbesteuerung.

Diese nationale Begrenzung der Kleinunternehmerregelung wurde 2010 durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) in der Rechtssache C-97/09 („Ingrid Schmelz“) bestätigt. Der EuGH sah darin keine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit, da diese Beschränkung auf den Vorgaben der 6. EG-Richtlinie und der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) beruhte. In diesem rechtlichen Rahmen war die nationale Begrenzung ausdrücklich vorgesehen.

2. Neue EU-Vorgaben: Änderungen der MwStSystRL und deren Umsetzung in Deutschland

Im Jahr 2020 wurden die Regelungen zur Besteuerung von Kleinunternehmern auf EU-Ebene durch die Artikel 282 ff. MwStSystRL grundlegend überarbeitet. Ziel dieser Reform war es, die Mehrwertsteuerregelungen für Kleinunternehmer zu vereinheitlichen und insbesondere grenzüberschreitende Tätigkeiten zu erleichtern.

Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, diese Änderungen bis spätestens zum **1. Januar 2025** in nationales Recht umzusetzen. In Deutschland erfolgt dies durch folgende gesetzliche Anpassungen:

- **Neuer § 19 UStG-E:** Enthält die angepasste Regelung zur Kleinunternehmerbesteuerung.
- **Neuer § 19a UStG-E:** Führt ein besonderes Meldeverfahren für grenzüberschreitende Umsätze ein.
- **Neuer § 34a UStDV-E:** Legt neue Vorgaben zur Rechnungsstellung für Kleinunternehmer fest.

3. Regelungen für im Inland ansässige Kleinunternehmer

a. Steuerfreiheit inländischer Umsätze

Mit der Gesetzesänderung ab 2025 wird die bisherige Formulierung „Die Steuer wird nicht erhoben“ durch die klare Feststellung ersetzt, dass die inländischen Umsätze von Kleinunternehmern **steuerfrei** sind. Diese Änderung beseitigt Unklarheiten und bringt die Regelung in Einklang mit der neuen MwStSystRL.

b. Anhebung der Umsatzgrenzen

Die Umsatzgrenzen für die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung werden deutlich angehoben:

- Der **Vorjahresumsatz** darf künftig **25.000 EUR netto** nicht überschreiten (anstatt bisher 22.000 EUR brutto).
- Der **laufende Jahresumsatz** wird auf **100.000 EUR netto** angehoben (bisher 50.000 EUR brutto).

Ein wesentlicher Unterschied ist die Umstellung von Bruttogrenzen auf Nettogrenzen, was zu einer höheren tatsächlichen Umsatzschwelle führt.

c. Änderungen bei der Prognoseentscheidung

Bislang wurde geprüft, ob der Kleinunternehmerstatus für das laufende Jahr erhalten bleibt, indem eine Prognoseentscheidung über den voraussichtlichen Gesamtjahresumsatz getroffen wurde. Ab 2025 entfällt diese Hochrechnung:

- Stattdessen gilt eine „scharfe“ Umsatzgrenze von 100.000 EUR netto. Wird diese Grenze überschritten, verliert der Unternehmer den Kleinunternehmerstatus mit sofortiger Wirkung – auch unterjährig.

4. Neue Regelungen für EU-Kleinunternehmer

Die Reform ermöglicht es Kleinunternehmern, von den Regelungen in anderen EU-Mitgliedstaaten zu profitieren, sofern sie eine unionsweite Umsatzgrenze einhalten.

a. Überblick

- **Unionsweite Anwendbarkeit:** Kleinunternehmer können ab 2025 die Kleinunternehmerregelungen anderer Mitgliedstaaten nutzen, wenn ihr **EU-weiter Jahresumsatz** (gemäß Art. 288 MwStSystRL) **100.000 EUR netto** nicht übersteigt.
- **Kleinunternehmer-Identifikationsnummer (KU-IdNr.):** Für die grenzüberschreitende Anwendung erhalten Unternehmer eine **KU-IdNr.**, die von ihrem Ansässigkeitsstaat vergeben wird. Diese Nummer ist EU-weit gültig und dient der eindeutigen Identifizierung.

b. EU-Kleinunternehmer in Deutschland

Auch ausländische Kleinunternehmer können die deutsche Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen, wenn sie die folgenden Bedingungen erfüllen:

1. Der EU-weite Jahresumsatz hat im Vorjahr **100.000 EUR netto** nicht überschritten und überschreitet diese Grenze auch im laufenden Jahr nicht.
2. Der Unternehmer besitzt eine gültige **KU-IdNr.**, die von seinem Ansässigkeitsstaat ausgestellt wurde.

c. Deutsche Kleinunternehmer im EU-Ausland

- Deutsche Kleinunternehmer, die die Steuerbefreiung in einem anderen EU-Mitgliedstaat nutzen möchten, müssen am elektronischen Meldeverfahren nach § 19a UStG-E teilnehmen.
- Das **Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)** prüft die Voraussetzungen und erteilt eine KU-IdNr. mit einem speziellen Annex „EX“.
- Voraussetzung ist, dass der Unternehmer:
 - Die **doppelte 100.000-EUR-Grenze** (Vorjahr und laufendes Jahr) nicht überschreitet.
 - Die Anforderungen der Kleinunternehmerregelung im Zielland erfüllt.
- **Pflicht zu vierteljährlichen Meldungen:** Deutsche Kleinunternehmer müssen beim BZSt vierteljährlich elektronische Umsatzmeldungen einreichen, die alle Umsätze in der EU umfassen.

5. Anforderungen an Rechnungen (§ 34a UStDV-E)

- **Kein Ausweis der Umsatzsteuer:** Es bleibt dabei, dass Kleinunternehmer in ihren Rechnungen keine Umsatzsteuer ausweisen dürfen.
- **Pflichtangabe zur Steuerbefreiung:** Neu ist, dass Kleinunternehmer in ihren Rechnungen ausdrücklich auf die Steuerbefreiung nach § 19 UStG hinweisen müssen. Dies wird durch § 34a Nr. 5 UStDV-E vorgeschrieben. Viele Kleinunternehmer hatten diesen Hinweis bisher freiwillig aufgenommen, um Rückfragen wegen des fehlenden Umsatzsteuerausweises zu vermeiden.

6. Fazit

Die Reform der Kleinunternehmerregelung bringt eine erhebliche Ausweitung ihres Anwendungsbereichs. Erstmals können Kleinunternehmer die Regelung auch grenzüberschreitend innerhalb der EU nutzen. Dies erleichtert den Marktzugang für kleinere Unternehmen und fördert den freien Dienstleistungsverkehr.

Die Kehrseite dieser Erweiterung ist ein erhöhter Verwaltungsaufwand:

- Einführung eines besonderen Meldeverfahrens.
- Pflicht zur Beantragung und Nutzung der KU-IdNr.
- Quartalsweise Umsatzmeldungen.

Der NAUTILUS|tipp

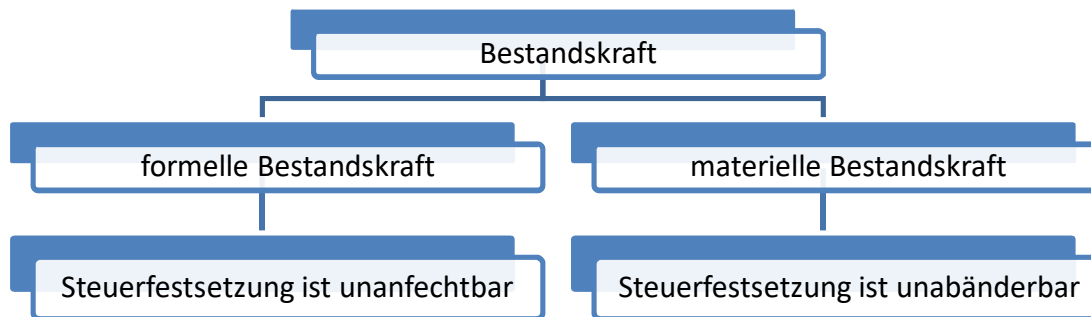
NAUTILUS  AKADEMIE

Für Kleinunternehmer mit Nettoumsätzen bis zu 25.000 € bedeutet dies, sich intensiv mit den neuen Regelungen und deren praktischen Konsequenzen auseinanderzusetzen. Steuerberater sollten ihre Mandanten frühzeitig auf diese Änderungen hinweisen und bei der Umstellung unterstützen.

7.5. Überblick Umsatzsteueroptionen: Anwendung und Widerruf

7.5.1. Vorab: Formelle und materielle Bestandskraft

Verfahrensrechtlich ist zwischen der formellen und der materiellen Bestandskraft zu unterscheiden.



Die formelle Bestandskraft einer Steuerfestsetzung tritt mit dem Ablauf der Einspruchs- bzw. Klagefrist ein. Auch eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO wird nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist unanfechtbar.

7.5.2. Verzicht auf Steuerbefreiung

Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Die Option und der Verzicht auf die Option nach § 9 UStG können ausgeübt werden, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder verfahrensrechtlich noch änderbar ist (BFH-Urteil vom 19.12.2013, V R 6/12, DStR 2014 S. 1109).

Die Rücknahme der Option zur Umsatzsteuerpflicht hat folgende Wirkung:

- Der Umsatz wird beim Leistungsgeber rückwirkend steuerfrei.
- Hat der Leistungsgeber eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erstellt, entsteht eine Steuerschuld gem. § 14c Abs. 1 UStG (→ Berichtigung möglich!).
- Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers entfällt unabhängig von der Rechnungsberichtigung rückwirkend (→ Vollverzinsung!).

Sonderfall: Grundstückskauf

Ein wirksamer Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option) unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 3 S. 2 UStG setzt voraus, dass die Option bereits im ursprünglichen, notariell beurkundeten Kaufvertrag zu erklären ist.

7.5.3. Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten

Frist

Eine Frist für eine Gestattung der „Istbesteuerung“ ist **gesetzlich nicht geregelt**.

Nach **herrschender Meinung** endet die Frist zur Antragstellung mit Eintritt der **formellen Bestandskraft** (vgl. z.B. Wagner in Sölch/Ringleb, UStG, § 20, Rz. 30; Reiß in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 20, Rz. 18; Zeuner in: Bunjes/Geist, UStG, § 20 Rz. 16; Flückiger in: Plückebaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 20, Rz 107).

Form

Der Antrag ist grundsätzlich **formfrei**. Aus dem Antrag muss sich jedoch ergeben **dass und ab welchem Besteuerungszeitraum nach vereinnahmten Entgelten** besteuert werden soll.

Änderung durch das Wachstumschancengesetz

Umsatzgrenze für die Ist-Besteuerung, § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG = 800.000 EUR

☞ **Gilt ab Besteuerungszeitraum 2024**

7.5.4. Differenzbesteuerung

Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten

Wiederverkäufer vorgenannter Gegenstände können **mit der ersten Voranmeldung des Kalenderjahres** gegenüber dem Finanzamt erklären, dass die Differenzbesteuerung angewendet wird (§ 25a Abs. 2 S. 1 UStG).

Die Erklärung ist **für mindestens zwei Kalenderjahre bindend** (§ 25a Abs. 2 S. 2 UStG).

Verzicht auf die Differenzbesteuerung

Bei Anwendung der Einzeldifferenzmethode kann für jede Lieferung auf die Differenzbesteuerung verzichtet werden. Der Verzicht ist **formfrei** und kann **bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft** der Steuerfestsetzung erklärt werden (§ 25a Abs. 8 S. 1 UStG)

Änderung durch das Vierte Bürokratieentlastungsgesetz

Differenzbesteuerung nach § 25a UStG: Anhebung der Grenze des § 25a Abs. 4 UStG von 500,00 € auf 750,00 € ab dem **01.01.2025**.

7.6. Die E-Rechnung 2025 ist da: Das Wichtigste in Kürze

Die verpflichtende Einführung der E-Rechnung ab dem **1. Januar 2025** stellt einen Meilenstein in der Digitalisierung des Rechnungswesens in Deutschland dar. Steuerberater spielen eine entscheidende Rolle, um Mandanten bei der Umsetzung der neuen Anforderungen zu unterstützen und deren Geschäftsprozesse zukunftsfähig zu gestalten. Dieser Leitfaden erläutert die wichtigsten Aspekte und bietet konkrete Empfehlungen für die Praxis.

7.6.1. Grundsätzliches

1. Hintergrund und Zielsetzung der E-Rechnungspflicht

Die Einführung der verpflichtenden E-Rechnung hat ihre Grundlage in der **EU-Richtlinie 2014/55/EU**, die ursprünglich die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen vorschrieb. Mit der Umsetzung in nationales Recht und der schrittweisen Ausweitung auf den **B2B-Bereich** verfolgt die deutsche Regierung mehrere Ziele:

- **Förderung der Digitalisierung:** Die E-Rechnung soll den technologischen Fortschritt in der Wirtschaft vorantreiben und Unternehmen helfen, effizienter zu arbeiten.
- **Vereinfachung der Steuerkontrolle:** Die strukturierte Rechnungsübermittlung ermöglicht eine automatisierte Prüfung der Umsatzsteuer durch die Finanzverwaltung.
- **Bekämpfung von Steuerbetrug:** Durch die standardisierte Erfassung und den digitalen Austausch von Rechnungsdaten werden Missbrauchsmöglichkeiten reduziert.
- **Harmonisierung innerhalb der EU:** Unternehmen sollen grenzüberschreitend einheitliche Prozesse nutzen können.

Mit dem **Jahressteuergesetz 2023** wurden die gesetzlichen Grundlagen für die verpflichtende Einführung geschaffen, ergänzt durch technische Leitlinien zur Umsetzung.

2. Was ist eine E-Rechnung?

Eine E-Rechnung ist mehr als eine digitale Rechnung – sie ist ein **strukturiertes, maschinenlesbares Dokument**, das die Anforderungen eines festgelegten Standards erfüllt. Es unterscheidet sich von einfachen PDF-Dateien durch die Möglichkeit, Rechnungsdaten direkt und ohne manuelle Eingriffe in Buchhaltungs- und ERP-Systeme zu integrieren.

Wesentliche Merkmale:

- **Formate:** In Deutschland gelten die Formate **XRechnung** und **ZUGFeRD** als Standard. Beide sind kompatibel mit den EU-weiten Vorgaben.
- **Inhalt:** Neben den klassischen Pflichtangaben gemäß § 14 UStG (wie Steuernummer, Rechnungsdatum, Entgelt) enthält eine E-Rechnung strukturierte Datenfelder, die von Maschinen ausgelesen werden können.
- **Übermittlung:** E-Rechnungen werden über standardisierte Kommunikationskanäle wie PEPPOL oder andere elektronische Plattformen versendet.

Der NAUTILUS|tipp

Einfach ausgedrückt: Eine E-Rechnung ermöglicht die automatisierte Verarbeitung von Rechnungen entlang der gesamten Wertschöpfungskette.

3. Wer ist von der E-Rechnungspflicht betroffen?

Die E-Rechnungspflicht betrifft alle Unternehmen, die **steuerpflichtige B2B-Umsätze** im Inland tätigen.

Details:

- **Verpflichtet:** Alle umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer, die Rechnungen an andere umsatzsteuerpflichtige Unternehmen stellen.
- **Ausnahmen:**
 - Kleinunternehmer gemäß § 19 UStG.
 - Rechnungen für Leistungen, die nicht der Umsatzsteuer unterliegen (z. B. innergemeinschaftliche Lieferungen oder Leistungen außerhalb der EU).
 - B2C-Rechnungen sind nicht betroffen.

Steuerberater sind besonders gefordert, ihre Mandanten zu informieren und bei der Implementierung der neuen Systeme zu begleiten.

4. Anforderungen an die E-Rechnung

Die Anforderungen an E-Rechnungen umfassen sowohl inhaltliche als auch technische Vorgaben.

Inhaltliche Vorgaben:

- Alle steuerlichen Pflichtangaben nach § 14 UStG müssen enthalten sein.
- Zusätzliche Datenfelder wie:
 - Steuersätze und Steuerbeträge für jede Position.
 - Eindeutige Rechnungsnummer.
 - USt-ID-Nummern von Leistungserbringer und -empfänger.
 - Bankverbindung für die Zahlung.

Technische Vorgaben:

- Verwendung eines der zugelassenen Formate (**XRechnung oder ZUGFeRD**).
- Übermittlung über eine zertifizierte Plattform, z. B. PEPPOL, um die Sicherheit und Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten.
- Sichere elektronische Signatur ist optional, jedoch nicht zwingend erforderlich.

5. Fristen und Übergangsregelungen

Ab dem 1. Januar 2025 sind alle Unternehmer verpflichtet, ihre Rechnungen im B2B-Bereich elektronisch zu erstellen und zu übermitteln. Um Unternehmen die Anpassung zu erleichtern, gelten folgende Übergangsregelungen:

- **Kulanzphase:** Bis zum **30. Juni 2025** sollen Unternehmen, insbesondere kleine und mittlere Betriebe, bei technischen Problemen oder Verzögerungen keine Sanktionen befürchten.
- **Strafen:** Nach Ablauf der Übergangsphase drohen Bußgelder sowie die mögliche Versagung der Vorsteuerabzugsberechtigung für nicht gesetzeskonforme Rechnungen.

6. Auswirkungen auf Steuerberater und ihre Mandanten

Die Einführung der E-Rechnung wirkt sich direkt auf die Arbeitsweise von Steuerberatern aus. Zu den wichtigsten Herausforderungen und Aufgaben gehören:

- **Prozessanpassung:**
 - Unterstützung bei der Umstellung von papier- oder PDF-basierten Prozessen auf elektronische Rechnungsstellungen.
 - Beratung zu geeigneten Softwarelösungen und Anbietern.
- **Schulung der Mandanten:**
 - Aufklärung über die neuen gesetzlichen Anforderungen und deren praktische Umsetzung.
 - Einrichtung von Pilotprojekten für Unternehmen, die den Wechsel testen möchten.
- **Optimierung der Buchhaltung:**
 - Automatisierung der Belegverarbeitung und Verbesserung der Datenqualität.
 - Effizientere Vorbereitung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen durch direkte Integration der Rechnungsdaten.
- **Compliance-Sicherstellung:**
 - Unterstützung bei der Prüfung und Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben.
 - Beratung zu rechtssicherer Archivierung und Datenaufbewahrung.

7. Chancen und Herausforderungen der E-Rechnung

Chancen:

- Automatisierung von Prozessen: Weniger manueller Aufwand bei der Buchführung.
- Höhere Genauigkeit: Strukturierte Daten minimieren das Risiko von Erfassungsfehlern.
- Kostenersparnis: Reduzierte Papier- und Druckkosten.
- Bessere Zusammenarbeit: Vereinfachte Prozesse zwischen Unternehmen, Steuerberater und Finanzverwaltung.

Herausforderungen:

- Technologische Hürden: Investitionen in neue Softwarelösungen und Schulungen.
- Umstellungsaufwand: Insbesondere kleinere Unternehmen könnten überfordert sein.
- Datenmanagement: Sicherstellung von Datenschutz und revisionssicherer Archivierung.

8. Konkrete Handlungsempfehlungen für Steuerberater

Um die Einführung der E-Rechnung erfolgreich zu begleiten, sollten Steuerberater proaktiv handeln:

1. Ist-Analyse durchführen:

- Identifizieren Sie Mandanten, die von der Pflicht betroffen sind.
- Prüfen Sie bestehende Rechnungsprozesse und -systeme.

2. Schulung und Information:

- Veranstalten Sie Workshops oder Webinare, um Mandanten über die E-Rechnung aufzuklären.

3. Technologische Lösungen implementieren:

- Kooperieren Sie mit Anbietern von Buchhaltungssoftware und ERP-Systemen.
- Unterstützen Sie Mandanten bei der Auswahl und Einführung geeigneter Lösungen.

4. Pilotprojekte starten:

- Begleiten Sie Mandanten bei der Testumstellung auf E-Rechnungen.

5. Kontinuierliche Beratung:

- Bieten Sie regelmäßige Beratung und Kontrolle der E-Rechnungen an, um Fehler zu vermeiden.

6. Archivierung sicherstellen:

- Informieren Sie Mandanten über die gesetzlichen Anforderungen an die Aufbewahrung elektronischer Rechnungen (GoBD-konform).

Die Einführung der E-Rechnung ab 2025 ist ein bedeutender Schritt in Richtung Digitalisierung und Transparenz. Für Steuerberater bietet sich die Chance, durch gezielte Unterstützung ihrer Mandanten einen erheblichen Mehrwert zu schaffen und die Position als strategischer Partner in der Unternehmensführung zu stärken. → abrechenbare Beratung!

7.6.2. Neues BMF-Schreiben

BMF-Schreiben zur E-Rechnung (15.10.2024)

Wesentliche Änderungen und Klarstellungen im Vergleich zum Entwurf

Grundlagen und allgemeine Anforderungen

- **Rz. 5:**

Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts:

- Sicherstellung durch qualifizierte elektronische Signatur oder EDI-Verfahren.
- Alternativ: Innerbetriebliches Kontrollverfahren mit verlässlichem Prüfpfad (vgl. Abschnitt 14.4 UStAE).

Klarstellungen zur Anwendbarkeit

- **Rz. 9:**

E-Rechnungspflicht auch für Leistungen an unternehmerische juristische Personen, die für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten ausgeführt werden.

- **Rz. 13:**

E-Rechnungspflicht gilt auch für steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 1-7 UStG, sofern der Leistungsempfänger im Inland ansässig ist.

Beispiel: Innergemeinschaftliche Lieferung aus Deutschland an eine inländische Betriebsstätte eines anderen Unternehmers.

- **Rz. 15 (neu):**

Der Rechnungsaussteller kann sich auf die Angaben des Leistungsempfängers (z. B. USt-IdNr.) verlassen, sofern keine gegenteiligen Informationen vorliegen.

- **Rz. 17:**

Keine E-Rechnungspflicht im Reverse-Charge-Verfahren, wenn der Leistungsempfänger nicht in Deutschland ansässig ist.

Besondere Konstellationen

- **Mischrechnungen:**
E-Rechnungspflicht besteht auch, wenn nur Teile der Rechnungspflicht unterliegen.
- **Rz. 22:**
Zustimmung des Leistungsempfängers bei Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweisen notwendig (auch konkludent möglich).

Technische und formale Änderungen

- **Rz. 25-26:**
 - "XStandard" wird zu "Standard XRechnung".
 - "FatturaPA (Italien)" ersetzt durch "Peppol-BIS Billing".
- **Rz. 32:**
Hybride Rechnungen:
 - Geringfügige Abweichungen zwischen Bilddatei und XML-Datei sind zulässig (z. B. Rundungsdifferenzen), solange der Mehrstückcharakter erhalten bleibt.
 - Vorsteuerabzug nur aus dem strukturierten Rechnungsteil möglich.
- **Rz. 35:**
Die E-Rechnung muss eine klare und prüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen.
 - Ergänzende Angaben nur im Anhang der E-Rechnung zulässig.
 - Links sind nicht ausreichend.
- **Rz. 36-41:**
USB-Sticks sind nun als Übermittlungsweg zulässig (ehemals ausgeschlossen).

Besondere Rechnungstypen

- **Rz. 44:**
Ergänzende Angaben, wie Vertragsangaben, können im Anhang der E-Rechnung enthalten sein.
- **Rz. 45-46:**
Keine initiale E-Rechnungspflicht für bestehende Dauerrechnungen, solange sich die Angaben nicht ändern.
- **Rz. 47-48:**
Schlussrechnungen können nicht als E-Rechnung erstellt werden. Alternative: Restrechnung im strukturierten Teil, Anhang im unstrukturierten Teil.

Übergangsregelungen

- **Rz. 50:**
Keine E-Rechnungspflicht für Umsätze vor dem 1. Januar 2025. Rechnungsberichtigungen sind ebenfalls ausgenommen.
- **Rz. 51:**
Hinweise auf Rabatt- oder Bonusvereinbarungen genügen. Keine Berichtigungspflicht der E-Rechnung erforderlich.
- **Rz. 58:**
Vorsteuerabzug bleibt möglich, auch wenn nur eine sonstige Rechnung vorliegt.
- **Rz. 59:**
Für die Umsatzgrenze von 800.000 Euro (Übergangszeitraum bis 2027):
 - Keine zusätzlichen Recherchen durch den Rechnungsempfänger erforderlich.
 - Indizien wie Vorjahresumsätze oder bekannte Unternehmensstrukturen können berücksichtigt werden.
 - Der Hinweis zur Unabhängigkeit der Grenze von Soll-/Ist-Versteuerung entfällt.

Praxistipps für Steuerberater

1. **Prüfung und Anpassung der Rechnungsprozesse:** Sicherstellen, dass technische und inhaltliche Anforderungen an die E-Rechnung erfüllt sind.
2. **Kommunikation mit Mandanten:** Aufklärung über die neuen Anforderungen und Übergangsregelungen.
3. **Ergänzende Prüfmechanismen:** Einsatz von verlässlichen Kontrollverfahren, falls keine Signaturen oder EDI-Verfahren genutzt werden.
4. **Achtung bei Mischrechnungen:** Identifikation von Rechnungsbestandteilen, die der E-Rechnungspflicht unterliegen.
5. **Übergangsfristen nutzen:** Mandanten rechtzeitig auf die Umstellung vorbereiten, um spätere Fehler und Nachbesserungen zu vermeiden.

Diese Übersicht hilft Ihnen, Mandanten gezielt auf die Änderungen vorzubereiten und ihre Buchhaltungsprozesse rechtzeitig anzupassen.

→ S. hierzu ausführlich Blickpunkt Steuern als onLINE-Video:

<https://nautilus-akademie.de/courses/blickpunkt-steuern-aufzeichnung-vom-16-10-2024-nautilusonline/>



€99

NAUTILUS AKADEMIE

BLICKPUNKT
SPEZIAL *Steuern*

**E-RECHNUNG
IN DER PRAXIS**

Blickpunkt Steuern Spezial "Die neue elektronische Rechnung in der Praxis" –
Aufzeichnung vom 24.10.2024 –
NAUTILUSonLINE

Jetzt Anmelden

II. Aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung (EuGH, BVerfG und BFH)

1. Neues EuGH-Urteil zum E-Charging

Problemstellung

Die zunehmende Verbreitung von Elektrofahrzeugen (E-Fahrzeuge) erfordert eine umsatzsteuerrechtliche Klärung der Leistungen im Bereich des E-Charging. Hierbei sind insbesondere die Bereitstellung von Ladeinfrastruktur und die Lieferung von Strom von Bedeutung. Mit den EuGH-Urteilen vom 20.04.2023 (C-282/22) und 17.10.2024 (C-60/23) wurden wesentliche Fragen zur umsatzsteuerlichen Beurteilung von Stromlieferungen und zusätzlichen Dienstleistungen geklärt, die auch in der Praxis erhebliche Auswirkungen haben könnten.

Sachverhalt

1. EuGH-Urteil vom 20.04.2023 (C-282/22):

- In dieser Entscheidung sah der EuGH die Bereitstellung von Ladeinfrastruktur und die Lieferung von Strom als **einheitliche Leistung** an.
- Diese Auffassung gilt auch dann, wenn Dienstleistungen wie Lade-Apps oder Kundenservice angeboten werden, sofern sie als Nebenleistungen zur Stromlieferung betrachtet werden können.

2. EuGH-Urteil vom 17.10.2024 (C-60/23):

- Der EuGH nahm eine **differenzierte Betrachtung** vor:
 - Die Lieferung von Strom kann als **Kommissionsgeschäft** gemäß § 3 Abs. 3 UStG eingestuft werden, wenn ein E-Charging-Unternehmen im eigenen Namen, aber für Rechnung des Nutzers Strom erwirbt.
 - Dienstleistungen wie Lade-Apps oder Kundenservice können **eigenständig** umsatzsteuerlich beurteilt werden, wenn sie gesondert abgerechnet werden und nicht als Nebenleistungen der Stromlieferung anzusehen sind.
- In grenzüberschreitenden Fällen könnte diese Abgrenzung Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug und den Leistungsort haben:
 - **Stromlieferung:** Ort nach den Regelungen für Kommissionsgeschäfte.
 - **Dienstleistungen (App, Service):** Eigenständige Leistungsorte, die voneinander abweichen können.

3. Situation in Deutschland:

- Stromlieferungen und Dienstleistungen unterliegen dem Regelsteuersatz.
- Die rechtlichen Anpassungen aufgrund der EuGH-Rechtsprechung sind im deutschen Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) derzeit noch nicht umgesetzt.

EuGH Urteil vom 17.10.2024 (C-60/23)

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 17.10.2024 wesentliche Klarstellungen getroffen:

- Stromlieferungen im Rahmen des E-Charging können als Kommissionsgeschäfte qualifiziert werden, was eine Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG ermöglicht.
- Die separaten Dienstleistungen wie Apps oder Kundenservice sind nicht zwingend Nebenleistungen der Stromlieferung, sondern können eigenständige Leistungen darstellen.
- Diese Differenzierung kann insbesondere in grenzüberschreitenden Fällen Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Beurteilung (z. B. Ort der Leistung, Vorsteuerabzug) haben.

Fazit für die Praxis

1. Kurzfristige Maßnahmen:

- **Analyse der eigenen Geschäftsvorfälle:** E-Charging-Unternehmen sollten prüfen, ob sie Strom als Kommissionsgeschäft erwerben und ob das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden ist.
- **Getrennte Abrechnung:** Dienstleistungen, die unabhängig von der Stromlieferung erbracht werden, sollten getrennt abgerechnet werden, um eine klare Abgrenzung zu gewährleisten.

2. Mittelfristige Auswirkungen:

- Steuerberater sollten grenzüberschreitende Fälle besonders sorgfältig prüfen, da unterschiedliche Leistungsorte für Stromlieferung und Dienstleistungen Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug und die Deklaration haben können.
- Unternehmen sollten die Entwicklung der deutschen Rechtslage (UStAE und BMF-Schreiben) genau beobachten.

3. Langfristige Perspektive:

- Die Integration der EuGH-Urteile in die deutsche Verwaltungspraxis könnte zusätzliche administrative Anforderungen mit sich bringen. Eine proaktive Anpassung interner Prozesse kann zukünftige Compliance-Risiken minimieren.
- Es ist zu erwarten, dass sich die deutsche Finanzverwaltung zeitnah mit der Umsetzung der neuen EuGH-Entscheidungen auseinandersetzen wird.

Durch die differenzierte Betrachtung der Leistungen im Bereich E-Charging durch den EuGH ergeben sich wichtige Ansatzpunkte für die steuerliche Optimierung und Compliance. Steuerberater sollten Mandanten frühzeitig auf mögliche Änderungen hinweisen und Handlungsbedarf identifizieren.

2. Steuerliche Abzugsbeträge für alleinerziehende Eltern beim paritätischen Wechselmodell

Problemstellung

1. Ist bei einem paritätischen Wechselmodell eine Verrechnung des hälftigen Kindergeldanspruchs mit den Kinderbetreuungskosten durch einseitige Erklärung und ohne ausdrückliche Zustimmung des anderen Elternteils zulässig?
2. Steht im Falle einer fehlenden Bestimmung der Eltern, die das paritätische Wechselmodell praktizieren, der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende demjenigen zu, welcher das Kindergeld bezieht? Besteht bei § 24b EStG eine Regelungslücke?
3. Kann dem nicht das Kindergeld beziehende Elternteil bei einem paritätischen Wechselmodell in der Günstigerprüfung die Zahlung von Kindergeld angerechnet werden? Ist die Regelung des § 31 Satz 4 Halbsatz 2 EStG durch die Anerkennung dieses Modells überholt?

Sachverhalt

Ronny ist ledig unterhielt er mit seinem Kind und dessen Mutter einen gemeinsamen Hausstand. Danach zog die Mutter aus der gemeinsamen Wohnung aus.

Das Kind blieb bei Ronny gemeldet und wurde zusätzlich mit Wohnsitz bei der Kindsmutter gemeldet.

Es lebte in der Zeit von September bis Dezember 2015 wechselseitig eine Woche bei seiner Mutter und eine Woche bei Ronny. Die Beteiligten praktizierten das sog. paritätische Wechselmodell.

BFH-Urteil vom 10.07.2024, III R 1/22, DStR 2024, S. 2311

Leitsatz:

1. **Kinderbetreuungskosten** können nur **bei demjenigen** steuermindernd als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) berücksichtigt werden, **der sie getragen hat**.
2. Die **alleinige Zuordnung** des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende zu lediglich einem Elternteil **verstößt auch im Falle des paritätischen Wechselmodells nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes**.
3. **Bei nicht zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Eltern wird im Rahmen der nach § 31 Satz 4 EStG durchzuführenden Günstigerrechnung bei jedem Elternteil der Kindergeldanspruch im Umfang des bei ihm zu berücksichtigenden Kinderfreibetrags angesetzt**, unabhängig davon, ob der jeweilige Elternteil die tatsächliche Verfügungsmacht über das Kindergeld erlangt hat.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Treffen die Berechtigten hinsichtlich des Entlastungsbetrags nach § 24b EStG keine Bestimmung untereinander, steht der Entlastungsbetrag demjenigen zu, an den das Kindergeld gezahlt wird (BFH-Urteil vom 28.04.2010, III R 79/08, BStBl. II 2011, S. 30, Rz 22).

3. Anspruch auf die Steuerermäßigung nach § 35c EStG

Problemstellung

Liegt ein Abschluss der energetischen Maßnahmen im Sinne des § 35c EStG bereits mit der ausgeführten Erneuerung der Heizungsanlage (hier Jahr 2021) oder erst mit der vollständigen Begleichung des Rechnungsbetrags (voraussichtlich Jahr 2024) vor?

Sachverhalt

Nauti und Lusi hatten die Heizung des von ihnen selbst genutzten Einfamilienhauses im Jahr 2021 durch den Einbau eines neuen Gasbrennwertheizkessels modernisiert.

Die Kosten für die Lieferung und die Montage des Kessels beliefen sich auf über 8.000 €. In der Rechnung waren auch Kosten für Monteurstunden und Fachhelferstunden enthalten.

Seit März 2021 Nauti und Lusi gleichbleibende monatliche Raten i.H.v. 200 €. Im Jahr 2021 wurden infolgedessen 2.000 € bezahlt.

Das Finanzamt lehnte bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2021 die beantragte Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen ab.

Erst mit Begleichung der letzten Rate im Jahr 2024 komme diese in Betracht.

BFH-Urteil vom 13.08.2024, IX R 31/23, DStR 2024, S. 2368

Leitsatz:

Der Abschluss einer energetischen Maßnahme im Sinne des § 35c des Einkommensteuergesetzes liegt nicht bereits mit deren Fertigstellung, sondern erst mit der vollständigen Zahlung des Rechnungsbetrags auf das Konto des Erbringers der Leistung vor.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen gem. § 35c EStG kann nicht in Anspruch genommen werden, bevor der Steuerpflichtige den in der Rechnung über die förderungsfähige Maßnahme ausgewiesenen Betrag vollständig auf das Konto des Leistungserbringers gezahlt hat.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Damit stellt der BFH klar, dass die vollständige Bezahlung der Maßnahme Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist.

4. Behinderungsbedingte Fahrtkosten neben dem Behinderten-Pauschbetrag

Problemstellung

1. Kann die Vorschrift des § 33 Abs. 2a EStG entgegen der gesetzlichen Regelung des § 52 Abs. 33c EStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2021 angewendet werden?
2. Liegt durch das Vorwort der DA-KG 2021 eine Selbstbindung der Verwaltung auch für die Veranlagungszeiträume 2017 bis 2020 vor? Besitzt das Vorwort der DA-KG rechtsverbindlichen Charakter?
3. Kann der behinderungsbedingte Mehrbedarf über die Anerkennung der Kosten für eine Monatskarte des ÖPNV erhöht werden?

Sachverhalt

Emma, Mutter der 1959 geborenen Emily, beantragt Kindergeld für den Zeitraum Juli 2018 bis November 2018. Emily hat seit 2018 einen Grad der Behinderung von 80 und bezog ab Juli 2018 eine Erwerbsminderungsrente.

Die Familienkasse hob die Kindergeldfestsetzung auf und forderte das überzahlte Kindergeld zurück, da Emily in der Lage sei, sich selbst zu unterhalten.

Im Einspruchsverfahren legte die Emma eine Aufstellung der von Emily durchgeführten Fahrten vor, die regelmäßige Fahrten zu Selbsthilfegruppen, Fachärzten, Fachambulanzen und Physiotherapien umfasste.

Sie machte geltend, dass ein Pauschbetrag für Fahrtkosten in Höhe von 75 € pro Monat anzusetzen sei.

BFH-Urteil vom 10.07.2024, III R 2/23

Leitsatz:

1. Werden im Rahmen der Prüfung der behinderungsbedingten Unfähigkeit zum Selbstunterhalt die behinderungsbedingten Mehraufwendungen nicht im Einzelnen nachgewiesen, sondern wird der Behinderten-Pauschbetrag gemäß § 33b Abs. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) angesetzt, können daneben nicht zusätzlich Aufwendungen angesetzt werden, die entweder bereits durch den Pauschbetrag für den Grundbedarf oder den Behinderten-Pauschbetrag abgegolten werden.
2. Unter bestimmten Voraussetzungen können **behinderungsbedingte Fahtaufwendungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag** geltend gemacht werden, **soweit sie nachgewiesen** oder **glaubhaft** gemacht worden **und angemessen** sind.
3. Die durch das Gesetz zur Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge und zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen vom 09.12.2020 eingefügte Pauschalierungsregelung des § 33 Abs. 2a EStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden.
4. Aus A 19.4 Abs. 5 Satz 7 und dem Vorwort der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz vom 17.09.2021 kann nicht abgeleitet werden, dass die Verwaltung sich selbst binden wollte, die Pauschalierungsregelung des § 33 Abs. 2a EStG bereits für die Veranlagungszeiträume 2017 bis 2020 als Schätzungsregelung anzuwenden.

Erläuterung

Der Ansatz von Fahrtkosten kommt neben dem Behinderten-Pauschbetrag bei Personen mit schwerer Körperbehinderung in Betracht, die in ihrer Geh- und Stehfähigkeit so erheblich beschränkt sind, dass sie sich außerhalb des Hauses nur mit Hilfe eines Fahrzeugs fortbewegen können.

Anerkannt werden neben dem Behinderten-Pauschbetrag **grundsätzlich alle Kraftfahrzeug-Aufwendungen für Privatfahrten**, soweit sie einen angemessenen Umfang nicht überschreiten (z.B. BFH-Urteil vom 02.10.1992, III R 63/91, BStBl. II 1993, S. 286, unter 2., m.w.N).

Die Rechtsprechung unterscheidet zwei Fallgruppen:

- ↪ Personen, die außergewöhnlich gehbehindert (Merkzeichen **aG**), blind (Merkzeichen **Bl**) oder hilflos (Merkzeichen **H**) → Angemessenheitsgrenze **15.000 km pro Jahr** festgelegt (BFH-Urteile vom 02.10.1992, III R 63/91, BStBl. II 1993, S. 286, unter 3.; vom 21.11.2018, VI R 28/16, BFH/NV 2019, S. 265, Rz. 13 und BFH-Beschluss vom 15.06.2010, VI B 11/10, BFH/NV 2010, S. 1631, Rz. 4 ff.).
- ↪ Personen, die **nicht** außergewöhnlich gehbehindert (Merkzeichen **aG**), blind (Merkzeichen **Bl**) oder hilflos (Merkzeichen **H**), **aber geh- und stehbehindert (GdB von mindestens 80 oder GdB von mindestens 70 und Merkzeichen G)** sind → Angemessenheitsgrenze **3.000 km im Jahr** festgelegt (BFH-Urteil vom 17.11.2004, VIII R 18/02, BFH/NV 2005, S. 691, unter II.1.b und BFH-Beschluss vom 21.05.2004, III B 171/03, BFH/NV 2004, S. 1404, unter 1.;).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

An den Einzelnachweis der Fahrtkosten neben dem Behindertenpauschbetrag sollte bei der Einkommensteuererklärung immer gedacht werden.

5. Anforderung von Unterlagen durch das Finanzamt

Problemstellung

Anforderung u.a. von Mietverträgen durch das Finanzamt beim Vermieter (Steuerpflichtigen) im Rahmen der Bearbeitung seiner eingereichten ESt-Erklärungen zur Prüfung der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Erfahren die gesetzlich normierten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im steuerlichen Ermittlungsverfahren als Teil des Besteuerungsverfahrens durch die Datenschutz-Grundverordnung eine Einschränkung?

Sachverhalt

Hilde gab in den Jahren 2018 und 2019 in Ihren Einkommensteuererklärungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verschiedener Objekte an.

Das Finanzamt forderte daraufhin Kopien der aktuellen Mietverträge, Nebenkostenabrechnungen und Nachweise über Erhaltungsaufwendungen an.

Hilde verweigerte die Vorlage der Mietverträge und Nebenkostenabrechnungen ohne vorherige Einwilligung der Mieter unter Berufung auf die DSGVO.

Unter Hinweis auf Hildes Mitwirkungspflichten §§ 90, 93, 97 AO forderte das Finanzamt die Unterlagen erneut an. Hilde blieb „stur“.

BFH-Urteil vom 13.08.2024, IX R 6/23, DStR 2024, S. 2425

Leitsatz:

1. Die Anforderung unter anderem von Mietverträgen durch das Finanzamt (FA) beim Vermieter (Steuerpflichtigen) nach § 97 der Abgabenordnung muss die Vorgaben der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) beachten.
2. Eine Einwilligung der Mieter in die Weitergabe an das FA ist nicht erforderlich, weil die Verarbeitung nach Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. c DSGVO gerechtfertigt ist.
3. Die Übersendung der Mietverträge an das FA ist als Zweckänderung nach Art. 6 Abs. 4 DSGVO regelmäßig zulässig.

Erläuterung

Das Finanzamt kann nicht auf eine Befragung der Mieter verwiesen werden, weil Dritte zur Sachverhaltsaufklärung erst dann herangezogen werden können, wenn die Aufklärung beim Steuerpflichtigen selbst nicht zum Ziel geführt hat.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Bei der erstmaligen Abgabe einer Anlage V fordern Finanzämter für gewöhnlich die Mietverträge an. Dies dient dazu, dass Fälle des § 21 Abs. 2 EStG oder Fragen der tatsächlichen Durchführung und des Fremdvergleichs nicht übersehen werden.

III. Aktuelle Urteile der Finanzgerichte mit Rechtsbehelfsempfehlungen

1. Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags 2023 und 2024

Problemstellung

Ist § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG (i.d.F. des InflAusG) – in den für die Jahre 2023 und 2024 geltenden Fassungen – mit dem Grundgesetz unvereinbar, weil steuerpflichtige Bürger durch die darin normierten Grundfreibeträge schlechter gestellt werden als Empfänger von Bürgergeld?

Sachverhalt

Johnny hält den Grundfreibetrag, gemessen am Bürgergeld für zu nieder, denn:

„Soweit der Gesetzgeber sozialrechtlich den Mindestbedarf bestimmt hat, den der Staat bei einem mittellosen Bürger im Rahmen sozialstaatlicher Fürsorge durch Staatsleistungen zu decken hat, darf das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum diesen Betrag nicht unterschreiten (BVerfG-Beschluss vom 25.09.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153; BFH-Urteil vom 18.11.2009, BStBl. II 2010, 414).“

Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28.06.2024, 1 K 37/23

Leitsatz:

§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG i.d.F. des InflAusG (Grundfreibetrag) ist sowohl für den Veranlagungszeitraum 2023 als auch für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden. Eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO und eine Vorlage zum BVerfG gem. Art. 100 Abs. 1 des GG waren im Streitfall nicht geboten, da das Gericht - trotz bestehender verfassungsrechtlicher Bedenken - nicht von der Verfassungswidrigkeit der Vorschriften des § 32a Abs. 1 S. 2 EStG i.d.F. des InflAusG überzeugt ist.

Erläuterungen und Handlungsempfehlung

Bis zur abschließenden Klärung dieser Verfassungsfrage sollten alle Einkommensteuerbescheide der Jahre 2023 und 2024 offengehalten werden.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **III R 26/24** anhängig.

Einsprüche können auf dieses anhängigen Verfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

2. Adoptionskosten als außergewöhnliche Belastungen

Problemstellung

Können Adoptionskosten bei krankheitsbedingter Kinderlosigkeit als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden?

Sachverhalt

Franz und Resi waren ungewollt kinderlos. Resi leidet an Endometriose. Franz's Zeugungsfähigkeit ist eingeschränkt.

Mehrere zwischen 2014 und 2016 durchgeführte medizinische Kinderwunschbehandlungen (durchgeführte Therapie: In-vitro-Fertilisation, Embryotransfer und Embryotransfer nach Kryokonservierung) blieben erfolglos.

Im Jahr 2022 adoptierten die Kläger sie zwei im Ausland in den Jahren 2018 und 2019 geborene Mädchen.

FG Münster, Urteil vom 25.06.2024, 14 K 1085/23 E, rkr.

Leitsätze:

- 1. Aufwendungen, die einem Paar aufgrund der Adoption eines Kindes im Falle organisch bedingter Sterilität eines Partners entstehen, stellen keine Krankheitskosten dar*
- 2. Adoptionen sind keine (medizinischen) Heilbehandlungen. Adoptionen sind nicht medizinisch indiziert und werden nicht in Übereinstimmung mit den Richtlinien der Berufsordnung der Ärzte vorgenommen. Sie ist in erster Linie eine (rechtliche) Maßnahme zur Begründung (und Beendigung) rechtlicher Verwandtschaftsverhältnisse, die auf dem freiwilligen Entschluss beruhen, ein Kind anzunehmen.*
- 3. Aufwendungen für Auslandsadoptionen sind weder aus rechtlichen noch aus sittlichen Gründen zwangsläufig. Der Entschluss zur Adoption beruht vielmehr – auch nach erfolgloser Kinderwunschbehandlung – auf einer vom Willen des Steuerpflichtigen getragenen (neuen) freien Entscheidung, die ungewollte Kinderlosigkeit nunmehr durch Adoption zu beenden.*

Handlungsempfehlung

Das Finanzgericht Münster hatte die Revision zum BFH zugelassen, die von den unterlegenen Klägern (leider) nicht eingelegt wurde.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Revision wurde im Hinblick auf die Ankündigung des VI. Senats des BFH in einem Vorlagebeschluss an den Großen Senat zugelassen, Aufwendungen für eine Adoption als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 EStG anerkennen zu wollen (BFH-Beschluss vom 18.04.2013, VI R 60/11, BStBl. II 203, S. 868).

Mutige Kläger vor 😊!

3. Erweiterte Kürzung bei Grundbesitz

Mitüberlassung von Betriebsvorrichtungen - Bodenbefestigungen bei Tankstellen, Druckluftanlagen, Lastenaufzügen (entschieden/anhängig)

Problemstellung

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ermöglicht es, bei der Berechnung der Gewerbesteuer Einnahmen aus der Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz steuerlich begünstigt zu behandeln. Problematisch wird dies, wenn Betriebsvorrichtungen mitvermietet werden, da diese nicht als unschädliche Nebengeschäfte gelten und die Kürzung gefährden können. Vor allem in Fällen, in denen Betriebsvorrichtungen wie Lastenaufzüge oder technische Anlagen fest mit dem Gebäude verbunden sind, stellt sich die Frage, ob diese als Teil der Gebäudenutzung oder als eigenständige gewerbliche Nutzung zu beurteilen sind.

Sachverhalt

Das FG Hamburg hat mit Urteil vom 15.05.2024 (2 K 76/22) entschieden, dass die Kombination von unüblich großen Lastenaufzügen und Paletten-Förderanlagen in einem Gebäude die erweiterte Kürzung ausschließt. Das Gericht argumentierte, dass die Förderanlagen in direktem Zusammenhang mit dem Warenumsatz der Mieterin standen und nicht lediglich der Gebäudenutzung dienten. Ein Sachverständigengutachten stellte fest, dass die Marktmiete ohne die Anlagen erheblich niedriger gewesen wäre, was als Indiz für die gewerbliche Nutzung der Anlagen gewertet wurde. Die Revision wurde nicht zugelassen.

Zuvor hatte das FG Düsseldorf mit Urteil vom 23.11.2023 (14 K 1037/22 G,F) eine gegenteilige Auffassung vertreten und festgestellt, dass fest mit dem Gebäude verbundene Aufzugsanlagen kürzungsunschädlich sein können, wenn die Mitüberlassung notwendiger Bestandteil einer sinnvollen Grundstücksverwaltung ist. Dieses Urteil wird derzeit vor dem BFH (Az. IV R 31/23) überprüft.

Ein weiteres Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 28.03.2024 (1 K 134/22) argumentiert, dass Lastenaufzüge eine begünstigungsunschädliche Nebenleistung sein können, wenn sie zur grundlegenden Infrastruktur des Gebäudes gehören. Diese Entscheidungen zeigen eine uneinheitliche Rechtsprechung und verdeutlichen die Notwendigkeit einer Klärung durch den BFH.

FG Hamburg Urteil vom 15.05.2024, 2 K 76/22

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

Das FG Hamburg hat im vorliegenden Fall die erweiterte Kürzung abgelehnt, da die Paletten-Förderanlagen und Lastenaufzüge nachweislich im Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit der Mieterin standen. Es wurde entschieden, dass diese Anlagen nicht als unschädliche Nebenleistungen angesehen werden können. Die Entscheidung steht im Kontrast zu den Urteilen anderer Gerichte, insbesondere des Schleswig-Holsteinischen FG und des FG Düsseldorf.

Das Urteil des FG Hamburg zeigt die Bedeutung einer genauen Abgrenzung zwischen unschädlichen und schädlichen Nebengeschäften. Ausschlaggebend war, dass die Anlagen nicht nur der allgemeinen Gebäudenutzung dienen, sondern direkt auf die geschäftlichen Bedürfnisse der Mieterin zugeschnitten waren.

Fazit für die Praxis

1. **Sorgfältige Prüfung von Betriebsvorrichtungen:** Steuerberater sollten bei der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen genau prüfen, ob diese als unschädliche Nebengeschäfte angesehen werden können. Eine klare Dokumentation der Nutzung und Zweckbestimmung der Anlagen ist entscheidend.
2. **Gutachten einholen:** Bei Unsicherheiten ist es ratsam, ein Gutachten eines Sachverständigen erstellen zu lassen, um die Nutzung der Anlagen und deren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundstück zu klären.
3. **Rechtsentwicklung beobachten:** Da mehrere Verfahren beim BFH anhängig sind, sollten Steuerberater die weitere Rechtsentwicklung genau verfolgen. Insbesondere das Verfahren IV R 31/23 könnte klärende Hinweise für die Praxis liefern.
4. **Verträge klar strukturieren:** Mietverträge sollten so gestaltet werden, dass sie die Nutzung von Betriebsvorrichtungen eindeutig regeln und im Zweifel zwischen der Nutzung des Grundstücks und gewerblichen Tätigkeiten differenzieren.
5. **Berücksichtigung der Marktmiete:** Der Einfluss von Betriebsvorrichtungen auf die Marktmiete sollte sorgfältig analysiert werden, um potenzielle Risiken im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung zu minimieren.

Dieses Urteil zeigt die Bedeutung der Abgrenzung zwischen grundstücksbezogener und betrieblicher Nutzung und verdeutlicht, wie wichtig eine strategische Gestaltung von Mietverhältnissen für die Steuerplanung ist.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Revision gegen dieses Urteil wurde vom FG nicht zugelassen.

4. Vorsteuerabzug bei Luxusportwagen?

Kein Vorsteuerabzug für Porschekauf eines „geplanten“ Autohauses

Problemstellung

Das Finanzgericht (FG) Niedersachsen entschied mit Urteil vom 18.01.2024 (5 K 148/23), dass der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines hochpreisigen Sportwagens (Porsche 911 GT3 mit Touring-Paket, ca. 220.000 Euro) durch ein geplantes, aber noch nicht errichtetes Autohaus verweigert wird. Der Kläger wollte das Fahrzeug als Ausstellungsexemplar einsetzen, was vom FG jedoch nicht anerkannt wurde. Die Entscheidung beleuchtet den steuerrechtlichen Umgang mit unangemessenen Aufwendungen und den Begriff des „ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers“.

Sachverhalt

Der Kläger, ein ehemaliger Betreiber eines erfolgreichen Mobilfunkgeschäfts und bereits Besitzer zahlreicher Sportwagen, plante den Betrieb eines Autohauses mit Sportwagenzentrum, Werkstatt und Waschanlage. Zum Zeitpunkt des Fahrzeugkaufs existierte das geplante Autohaus jedoch noch nicht; lediglich Vorbereitungen wie der Erwerb eines Grundstücks, Investitionen von 100.000 Euro, eine Baugenehmigung und eine Gewerbeanmeldung waren erfolgt.

Das Finanzamt sowie das FG sahen den Erwerb des Porsches als unangemessen an. Sie stützten sich auf § 15 Abs. 1a UStG in Verbindung mit § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, da die Aufwendungen für die Lebensführung beeinflusst waren und der Erwerb zu diesem Zeitpunkt nicht unternehmerisch gerechtfertigt war.

Entscheidung

Niedersächsisches FG, Urteil vom 18.01.2024, 5 K 148/23, MwStR 2024, 798

- 1. Ein bereits vor der Erzielung von Ausgangsumsätzen als Ausstellungsstück für ein Autohaus erworbener sog. „Supersportwagen“ kann eine Eingangsleistung i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG sein, wenn die Verwendungsabsicht hinreichend belegt ist.*
- 2. Ein solcher „Supersportwagen“ dient typischerweise ähnlichen Zwecken i.S.d. Vorsteuerabzugsverbots des § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG, das jedoch nicht gilt, wenn der mit ihm verfolgte Zweck gemäß § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG Gegenstand einer mit Überschusserzielungsabsicht ausgeübten Tätigkeit ist.*
- 3. Der Erwerb eines solchen „Supersportwagens“ kann sich gleichwohl als gänzlich unangemessen i.S.v. § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG erweisen, wenn die Erzielung von Umsätzen mit dem geplanten Autohaus noch in weiter Ferne liegt und von Umständen abhängt, auf die der Unternehmer keinen oder nur begrenzten Einfluss hat.*

Das FG lehnte den Vorsteuerabzug ab und führte aus, dass der Kauf des Porsches nicht den Maßstäben eines „ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers“ entsprach. Dieser hätte ein solches Fahrzeug erst erworben, wenn das Unternehmen tatsächlich existierte und die Erzielung von Umsätzen absehbar war.

Das FG betonte:

- Der Porsche konnte mangels fertigem Autohaus nicht als Ausstellungsstück dienen oder zum Unternehmenserfolg beitragen.
- Die Mittel hätten besser in den Bau des Autohauses investiert werden sollen, um das Risiko einer Fehlinvestition zu vermeiden.
- Es handelte sich auch nicht um eine einmalige Kaufgelegenheit, die den Zeitpunkt des Erwerbs hätte rechtfertigen können.

Zwar kann der Erwerb eines Fahrzeugs in der Gründungsphase eines Unternehmens durchaus unternehmerisch begründet sein, jedoch wurde im vorliegenden Fall festgestellt, dass der Porsche zu einem anderen Zweck – mit privaten Motiven – angeschafft wurde. Damit war der Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nicht auszuschließen.

Die Revision wurde vom FG zugelassen, allerdings wird ihr aufgrund der eindeutigen Sachlage wenig Erfolgsaussicht eingeräumt.

Fazit für die Praxis

1. **Beachtung der Angemessenheit:** Steuerberater sollten Mandanten darauf hinweisen, dass hochpreisige Investitionen in der Gründungsphase eines Unternehmens genau zu prüfen sind. Entscheidend ist, ob sie unternehmerisch notwendig und angemessen sind.
2. **Nachweis der unternehmerischen Nutzung:** Der Erwerb von Fahrzeugen sollte klar dokumentiert werden, insbesondere wenn sie zu speziellen Zwecken wie der Ausstellung angeschafft werden. Hier ist die unmittelbare Einbindung in den Unternehmensbetrieb essenziell.
3. **Privatnutzung vermeiden:** Bei Anschaffungen, die potenziell auch der privaten Lebensführung zugeordnet werden könnten, ist Vorsicht geboten. Solche Käufe sollten gut begründet und sorgfältig dokumentiert werden, um Zweifel an der unternehmerischen Veranlassung zu vermeiden.
4. **Timing bei Investitionen:** Es empfiehlt sich, größere Investitionen erst dann zu tätigen, wenn das Unternehmen operativ tätig ist oder die Umsatzgenerierung in greifbarer Nähe liegt.

IV. Aktuelles aus der Finanzverwaltung

1. Gehalt und Pension nebeneinander

Grundsatz



Gehalt und Pension nebeneinander = verdeckte Gewinnausschüttung

Nach der derzeitigen Rechtslage führen (volle) Pension und aktives (volles) Gehalt zeitgleich von derselben Firma beim Ges-GF zu vGA (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.2013, I R 60/12, BStBl. II 2015, S. 413).

☞ Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Arbeitszeit und sein Gehalt nach Eintritt des Versorgungsfalls reduziert, ändert daran grundsätzlich nichts!

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Fortführung des Arbeitsverhältnisses verträgt sich nach der Rechtsprechung des BFH unter gleichzeitigem Bezug einer Versorgung einerseits und laufendem Geschäftsführergehalt andererseits nur bedingt mit den Anforderungen, die für das Handeln des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Kapitalgesellschaft maßgeblich sind.

Dieser würde entweder verlangen, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung angerechnet oder, dass der vereinbarte Eintritt der Versorgungsfähigkeit - ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs – aufgeschoben wird, bis der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Geschäftsführerfunktion endgültig beendet (Bestätigung der BFH-Urteile vom 05.03.2008, I R 12/07, BStBl. II 2015, S. 409, und vom 23.10.2013, I R 60/12, BStBl. II 2015, S. 413).

Problemstellung

Liegt keine vGA vor, wenn der bereits pensionierte Geschäftsführer im Interesse der Gesellschaft wieder eingestellt wird und die weiter gewährte Pension und die zusätzlich gewährten Geschäftsführerbezüge zusammen sehr deutlich unter den früheren Aktivbezügen bleiben?

Sachverhalt

Klausi war Alleingesellschafter einer GmbH und bis zum Jahr 2010 zu deren Geschäftsführer bestellt. Nach seiner Abberufung aus Altersgründen erhielt Klausi auf Grundlage einer Pensionszusage monatliche Pensionszahlungen.

Im Jahr 2011 wurde Klausi erneut zum Geschäftsführer bestellt. Als Vergütung erhielt er monatliche Zahlungen, die weniger als 10 % seiner früheren Geschäftsführervergütung betragen. Die Pension wurde ebenfalls weiterbezahlt.

BFH-Urteil vom 15.03.2023, I R 41/19, BStBl. II 2024, S. 654

Leitsätze:

1. Aus steuerrechtlicher Sicht ist es **nicht zu beanstanden, ein Versorgungsversprechen der Kapitalgesellschaft nicht von dem endgültigen Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer, sondern allein von dem Erreichen der Altersgrenze abhängig zu machen.** In diesem Fall würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter allerdings grundsätzlich verlangen, entweder das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung anzurechnen oder den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit - ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs - aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat (Bestätigung der Senatsurteile vom 05.03.2008 – I R 12/07, BFHE 220, 454, BStBl II 2015, 409, und vom 23.10.2013 – I R 60/12, BFHE 244, 256, BStBl II 2015, 413).
2. Wird allerdings nach dem Eintritt des Versorgungsfalles neben der Versorgungsleistung bei voller Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer für diese Tätigkeit lediglich ein reduziertes Gehalt gezahlt, liegt nach der Maßgabe eines hypothetischen Fremdvergleichs dann **keine gesellschaftliche Veranlassung vor, wenn die Gehaltszahlung die Differenz zwischen der Versorgungszahlung und den letzten Aktivbezügen nicht überschreitet** (Fortentwicklung der bisherigen Senatsrechtsprechung).

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz mit dem Urteil bestätigt.

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde nicht gleichzeitig die volle Versorgung als auch das volle Gehalt für die Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer zahlen.

Er würde aber auch nicht erwarten, dass ein „pensionierter“ Geschäftsführer „umsonst“ weiterarbeitet.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Ein Gehalt bis zur Höhe der Differenz zwischen der Versorgung und den letzten Aktivbezügen ist daher unschädlich!

Reaktion der Finanzverwaltung

Grundsätzliche Anwendung der Rechtsprechung

Die Finanzverwaltung wendet das BFH-Urteil vom 15.03.2023, I R 41/19, a.a.O, an.

Die Grundsätze gelten sowohl bei monatlicher Pensionsleistung als auch bei Ausübung eines vereinbarten Kapitalwahlrechts bei Erreichen der vereinbarten Altersgrenze.

Info im NAUTILUS|wissensspeicher

NAUTILUS  AKADEMIE

„Gleichzeitige Zahlung von Geschäftsführergehalt und Pension“, BMF-Schreiben vom 30.08.2024, BStBl. I 2024, S. 1191.

Auflösung der Pensionsrückstellung allein reicht nicht aus

Die Auflösung der Pensionsrückstellung steht der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht entgegen.

Teilzeittätigkeit wird von der Verwaltung abgelehnt

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist auch dann zu bejahen, wenn das Aktivgehalt und die Arbeitszeit nach Eintritt des Versorgungsfalls deutlich reduziert werden, da eine „Teilzeittätigkeit“ mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vereinbar ist.“

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Finanzverwaltung wendet die in einem obiter dictum geäußerte Auffassung des BFH nicht an, nach der auch eine Weiter- oder Folgebeschäftigung mit reduzierten Arbeitszeiten/Aufgabenbereichen dazu führen könne, dass die Differenz zwischen Versorgung und letzten Aktivbezügen nicht vollständig ausgeschöpft werden könne, ohne eine vGA auszulösen.

Bei diesbezüglichen Streitfällen können Klageverfahren u.E. durchaus anzuraten sein, um dem BFH die Gelegenheit zu geben, das obiter dictum in einen tragenden Rechtssatz zu fassen.

Beratervertrag

Zur **Vermeidung der Anrechnung des Gehalts** bieten sich lediglich folgende Alternativen an:

- Abschluss eines Beratervertrags
 - ✓ Der Vertrag darf grundsätzlich entgeltlich sein,
 - ✓ der nicht mit dem Geschäftsführervertrag hinsichtlich der Art und des Umfangs übereinstimmt;
 - ✓ Vereinbarung wie unter fremden Dritten (insbesondere Laufzeit des Vertrags; vgl. Finanzgericht München, Urteil vom 19.7.2010, 7 K 2384/07).
- Hinausschieben des Versorgungsalters „nach hinten“.
- Ruhenlassen des Anspruchs mit späterer Kapitalabfindung.

Beachte

Mit Urteil vom 06.09.2016, 6 K 6168/13 hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass die gleichen Konsequenzen (= Annahme einer vGA) auch anzunehmen sind, wenn sich der Beratervertrag als Fortsetzung der bisherigen Geschäftsführertätigkeit darstellt oder in sonstiger Art und Weise unüblich ist.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Für die Praxis heißt das: Der Beratervertrag muss zum einen dem Fremdüblichkeitsmaßstab standhalten und daneben, was die Frage der Kompetenzen anbelangt, klar abgrenzbar gegenüber einer bisherigen Geschäftsführungstätigkeit sein.

Gesellschaftsrechtliche Organstellung?

Bestellung und Abberufung als Vertretungsorgan sind ausschließlich körperschaftliche Rechtsakte, die Anstellung zum Zweck des Tätigwerdens hingegen regelmäßig ein schuldrechtlicher gegenseitiger Vertrag (BFH-Urteil vom 10.03.2005, V R 29/03, BStBl. II 2005, S. 730).

Vorsicht bei Einkünften gem. § 15 oder § 18 EStG bei Beratertätigkeit

Wenn der bisherige Gesellschafter-Geschäftsführer seine GmbH-Anteile auch nach dem Ausscheiden im Privatvermögen hält, werden diese bei Aufnahme einer gewerblichen oder freiberuflichen Beratertätigkeit zu notwendigem Betriebsvermögen (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2019, X R 28/16, BStBl. II 2019, S. 474 und vom 15.01.2019, X R 34/17, BFH/NV 2019, S. 530).

Die Einlage der GmbH-Anteile ins BV erfolgt mit den Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG). Dies bewirkt eine Verstrickung sämtlicher stillen Reserven.

Gestaltungsalternative

- ✓ Gründung einer Beratungs-UG mit entsprechenden Einkünften aus § 19 EStG.
- ✓ Unentgeltliche Tätigkeit mit disquotalen Gewinnausschüttungen.

2. Steuerfreiheit von Stipendien nach § 3 Nr. 44 EStG

Info im NAUTILUS|wissenspeicher

NAUTILUS  AKADEMIE

OFD Frankfurt a. M. v. 15.08.2024 – S 2121 A - 00027 - 0357 - St 29
Steuerfreiheit von Stipendien nach § 3 Nr. 44 EStG

Die Verfügung behandelt folgende Aspekte:

1. Zuständigkeitsfragen

1. Stipendien inländischer Stipendiengeber:

- Zuständig für die Prüfung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG ist das Finanzamt, das für die Körperschaftsteuerveranlagung des Stipendiengebers zuständig ist oder zuständig wäre, falls dieser steuerpflichtig wäre.
- Auf Antrag des Stipendienempfängers wird eine Bescheinigung über die Erfüllung der Voraussetzungen von § 3 Nr. 44 EStG erteilt, die das Wohnsitz-Finanzamt des Empfängers bindet.

2. Stipendien gemeinnütziger EU-/EWR-Institutionen:

- Nach BFH-Rechtsprechung können auch gemeinnützige Körperschaften im EU-/EWR-Raum steuerfreie Stipendien gewähren, wenn die deutschen Gemeinnützigkeitsvorgaben erfüllt sind.
- Der Nachweis erfolgt durch Vorlage detaillierter Unterlagen wie Satzung, Tätigkeitsberichte und Finanzübersichten.

2. Begünstigte Höhe der Stipendien

- Stipendien sind nur steuerfrei, wenn sie den für Lebensunterhalt oder Ausbildungsbedarf erforderlichen Betrag nicht übersteigen.
- Die steuerliche Angemessenheit wird anhand des vorherigen Einkommens aus Beschäftigungsverhältnissen beurteilt (BFH-Urteil v. 24.2.2015).

3. Steuerliche Beurteilung einzelner Stipendienprogramme

1. Heisenberg-Programm (Deutsche Forschungsgemeinschaft):

- Ziel: Förderung besonders qualifizierter Wissenschaftler.
- Stipendienhöhe: Orientiert sich am mittleren Einkommen eines Hochschullehrers (Besoldungsgruppe C 2) → Ergebnis: Steuerfrei nach § 3 Nr. 44 EStG.

2. Max-Planck-Förderstiftung:

- In Anlehnung an das Heisenberg-Programm steuerlich gleich zu behandeln und somit steuerfrei.

3. Junges Kolleg (Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften):

- Förderung: Finanzielle Unterstützung von jährlich 10.000 EUR, ggf. Zuschüsse.
- Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG, da die Fördermittel unmittelbar aus öffentlichen Mitteln stammen.

4. EXIST-Gründerstipendien:

- Ziel: Förderung von Existenzgründungen, nicht von Forschung oder wissenschaftlicher Ausbildung.
- Ergebnis: Nicht steuerfrei nach § 3 Nr. 44 EStG. Einkünfte sind steuerpflichtig und der Einkunftsart zuzuordnen.

5. Arbeits- und Aufenthaltsstipendien der Kulturstiftung des Freistaates Sachsen:

- Steuerliche Beurteilung erfolgt einzelfallbezogen.

6. Thüringen-Stipendium für Assistenzärzte:

- Ziel: Förderung der ärztlichen Versorgung in Thüringen.
 - Ergebnis: Einmalzahlungen: Nicht steuerbar.
 - Wiederkehrende Zahlungen: Steuerpflichtige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 EStG.

7. Studienbeihilfen für Medizinstudenten:

- Verpflichtung zu ärztlicher Tätigkeit führt nicht zu steuerbaren Einkünften.

8. Stipendien für Gastärzte aus dem Ausland:

- Steuerliche Behandlung abhängig vom Sachverhalt und den jeweiligen Regelungen des Herkunftslandes.

9. Carl-Zeiss-Stiftung:

- Keine Gemeinnützigkeit, daher keine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG.
- Zahlungen an Stipendiaten sind steuerpflichtig.

Zusammenfassung der zentralen Kriterien für die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG

1. **Zweck des Stipendiums:** Förderung von Forschung, wissenschaftlicher oder künstlerischer Ausbildung.
2. **Angemessene Höhe:** Beträge dürfen den Bedarf des Lebensunterhalts oder der Forschungsaufgabe nicht übersteigen.
3. **Gemeinnützigkeit des Stipendiengabers:** Nachweis erforderlich, insbesondere bei ausländischen Institutionen.
4. **Unmittelbarkeit der Mittel:** Stipendien müssen direkt vom gemeinnützigen Stipendiengaber oder öffentlichen Mitteln kommen.
5. **Keine Gegenleistung:** Zuwendungen dürfen nicht an leistungsbezogene Verpflichtungen gebunden sein.

Diese Aspekte sollten beachtet werden, um Mandanten korrekt zu beraten und steuerliche Optimierungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit Stipendien zu erkennen.