



November 2024

## Newsletter 03/2024

Liebe Mandantinnen und Mandanten,  
sehr geehrte Damen und Herren!

Anbei haben wir für Sie Neuigkeiten in steuerlichen Regelungen im geschäftlichen und privaten Bereich zusammengestellt.

### TOPS:

- **Entlastungen bei der Einkommensteuer**
- **Verbesserung der Abschreibebedingungen**
- **Lohnsteuerabzug bei Ehegatten: Faktorverfahren**
- **Keine Umsatzsteuer auf Steckersolargeräte**
- **Neue Sonderabschreibungen für E-Fahrzeuge**
- **Unentgeltliche Betriebsübertragung**



Vorgelegt wurden Regierungsentwürfe zu mehreren steuerlichen Gesetzesvorhaben. Insbesondere soll der Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer angepasst werden, was alle Stpfl. entlasten wird. Auch sollen erste steuerliche Maßnahmen der sogenannten „Wachstumsinitiative“ umgesetzt werden.

Auf die Absatzschwäche in der Automobilindustrie soll mit einer neuen Sonderabschreibung für E-Fahrzeuge kurzfristig reagiert werden. Auch soll die Vergünstigung für Firmenwagen bei E-Fahrzeugen mit höheren Anschaffungskosten zur Anwendung kommen. Diese Maßnahmen bedürfen aber noch der Zustimmung durch Bundestag und Bundesrat.

Wir freuen uns auf Ihre Rückfragen hierzu und selbstverständlich auch zu Fragen in anderen Angelegenheiten.

Mit herzlichen Grüßen

Ihre Partner in Ludwigshafen und Dessau-Roßlau

Hinweis: Unser Mandantenrundschreiben haben wir nach der Vorlage des Stollfuß-Verlags erstellt



---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Gesetzentwurf zu Entlastungen bei der Einkommensteuer – Grundfreibetrag und Kindergeld
- 2 Lohnsteuerabzug bei Ehegatten: Ab 2030 nur noch nach dem Faktorverfahren
- 3 Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben: Kein unbeschränkter Abzug von Beiträgen zur privaten Krankenversicherung bei Gewährleistung der Basisversorgung bereits durch die GKV
- 4 Anwendung des Nullsteuersatzes für Steckersolargeräte ausgeweitet
- 5 Verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe des Zinssatzes für Aussetzungszinsen
- 6 Heizungsförderung: seit 27.8.2024 erweiterter Anwendungsbereich
- 7 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen: Grundsätzlich noch kein Abzug bei Leistung einer Vorauszahlung

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 8 Steuerfreie Zuschläge bei Bereitschaftsdiensten
- 9 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2024
- 10 Zuschlag zur Erwerbsminderungsrente
- 11 Feier des Arbeitgebers anlässlich einer Arbeitnehmer-Verabschiedung

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 12 Erste steuerliche Maßnahmen der „Wachstumsinitiative“ auf den Weg gebracht
- 13 Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer soll am 1.11.2024 beginnen
- 14 Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen
- 15 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer: Besondere Aufzeichnungspflichten
- 16 Anhebung der Grenze für steuerlich abzugsfähige Geschenke auf 50 € – Auswirkungen auch bei der Umsatzsteuer
- 17 Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: Schulden beim 90 %-Einstiegstest
- 18 Geplant: Sonderabschreibung für vollelektrische und emissionsfreie Fahrzeuge
- 19 Künstlersozialabgabe: Beitragssatz bleibt auch in 2025 konstant
- 20 Unentgeltliche Betriebsübertragung: Betriebsübergeber kann ggf. nachträgliche Betriebsausgaben geltend machen
- 21 Ertragsteuerliche Erfassung der Tätigkeit von über soziale Plattformen aktiven Influencern
- 22 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei Erbaueinandersetzung

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 23 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb für einen Mitunternehmer
- 24 Personengesellschaft: Nachträgliche Anerkennung einer umsatzsteuerlichen Organschaft
- 25 Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Schuldzinsen bei doppelstöckigen Personengesellschaften
- 26 Risiko der Gewerblichkeit einer vermögensverwaltenden Tätigkeit bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 27 Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft
- 28 Darlehenswiderruf: Steuerbarkeit einer „Nutzungsentschädigung“

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 29 Grundsteuer: Erste Musterklage in Ostdeutschland eingereicht
- 30 Grundsteuer: Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts im sog. Bundesmodell in bestimmten Fällen möglich
- 31 Möglichkeit der Stundung der Erbschaftsteuer auf Wohnimmobilien
- 32 Zahlungen in eine Erhaltungsrücklage als Werbungskosten?
- 33 Teilweise Schenkung kein privates Veräußerungsgeschäft
- 34 Vermessungskosten können Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung sein



---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 35 Zufluss nicht gezahlter Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer
- 36 Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG sind auch Steuerberatungskosten zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns
- 37 VGA bei Nichterfüllung der Ansatzvoraussetzungen für eine Pensionsrückstellung



---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Gesetzentwurf zu Entlastungen bei der Einkommensteuer – Grundfreibetrag und Kindergeld

Das Bundeskabinett hat zwei Gesetzentwürfe beschlossen, die die bereits angekündigten Entlastungen insbesondere beim Einkommensteuertarif vorsehen. Nach den nun beschlossenen Entwürfen sollen die Entlastungen bereits für 2024 eingreifen. Im Einzelnen ist Folgendes vorgesehen:

	aktuell	neu für 2024 (Entwurf)	ab 1.1.2025 (Entwurf)	ab 1.1.2026 (Entwurf)
Kinderfreibetrag (je Stpfl. – bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten verdoppeln sich die Beträge)	3 192 €	3 306 €	3 336 €	3 414 €
Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer	11 604 €	11 784 €	12 084 €	12 336 €
Einsetzen des linearen Einkommensteuersatzes von 42 %	66 761 €	66 761 €	68 430 €	69 799 €
Kindergeld	250 €	(unverändert)	255 €	259 €

Weiterhin sollen die Grenzbeträge für das Einsetzen des Solidaritätszuschlages erhöht werden, so dass der Kreis der Stpfl., die nicht vom Solidaritätszuschlag betroffen sind, noch weiter steigen wird bzw. keine weiteren Stpfl. lediglich auf Grund inflationsbedingter Einkommenssteigerungen vom Solidaritätszuschlag erfasst werden.

Die für 2024 vorgesehenen Änderungen (welche allerdings noch des Beschlusses durch Bundestag und Bundesrat bedürfen) sollen beim Lohnsteuerabzug erstmals für die **Lohnabrechnung Dezember 2024** gelten. Damit wird vermieden, dass mit Inkrafttreten des Gesetzes sämtliche bereits erstellten Lohnabrechnungen für 2024 korrigiert werden müssen. Die Lohnabrechnungen Januar 2024 bis November 2024 bleiben also unverändert. Die lohnsteuerliche Berücksichtigung der steuerlichen Entlastung für 2024 erfolgt vielmehr insgesamt bei der Lohn-, Gehalts- bzw. Bezügeabrechnung für Dezember 2024.

Außerhalb des Lohnsteuerabzugs profitieren die Stpfl. von dieser Änderung für 2024 erst bei der Einkommensteuerveranlagung für 2024 oder bei einer nach Verabschiedung des Gesetzes erfolgenden Anpassung der Vorauszahlungen zur Einkommensteuer 2024.

#### Hinweis:

Abzuwarten bleibt der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens, so dass es noch zu Änderungen kommen kann. Insbesondere werden insoweit die für den Herbst zu erwartenden Zahlen des 15. Existenzminimumberichts einzuarbeiten sein, soweit diese von den aktuell angesetzten Werten abweichen.

### 2 Lohnsteuerabzug bei Ehegatten: Ab 2030 nur noch nach dem Faktorverfahren

Aktuell werden Ehegatten bzw. eingetragene Lebenspartner beim Lohnsteuerabzug vielfach nach der **Steuerklassenkombination III / V** besteuert. Hierbei wird regelmäßig der Ehegatte, der den deutlich höheren Lohn erzielt, der Steuerklasse III zugeordnet, wodurch sich die Belastung durch die Lohnsteuer deutlich reduziert. Im Umkehrschluss hat dies zur Folge, dass der Lohnsteuerabzug bei dem anderen Ehegatten, dem die Steuerklasse V zugeordnet ist, sehr hoch ausfällt. Die Gesamtbelastung der Ehegatten kann ggf. in der späteren Einkommensteuerveranlagung korrigiert werden. Zu beach-



ten ist auch, dass eine Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung besteht, wenn beide Ehegatten/Lebenspartner Arbeitslohn beziehen und beim Lohnsteuerabzug eines Ehegatten/Lebenspartners die Steuerklasse V Anwendung findet.

Konkret wird bei der für dieses Verfahren erforderlichen Ermittlung der „Gesamtlohnsteuer“ unterstellt, dass der Arbeitslohn des Ehegatten/Lebenspartners mit Steuerklasse III 60 % und der Arbeitslohn des Ehegatten/Lebenspartners mit Steuerklasse V 40 % des gesamten Arbeitslohns beider Ehegatten/Lebenspartner ausmacht. Weil der Grundfreibetrag beider Ehegatten/Lebenspartner bei der Bemessung der Lohnsteuer für den Ehegatten/Lebenspartner mit der Steuerklasse III steuermindernd berücksichtigt wird (doppelter Grundfreibetrag), ist der Lohnsteuerabzug des Ehegatten/Lebenspartners mit der Steuerklasse V verhältnismäßig hoch. Der Ehegatte/Lebenspartner mit der Steuerklasse V zahlt während des laufenden Jahres einen Teil der Steuer mit, die auf den anderen Ehegatten/Lebenspartner entfällt.

Beim **Faktorverfahren** hingegen bildet das Finanzamt als Lohnsteuerabzugsmerkmal jeweils die Steuerklasse IV i.V.m. einem Faktor. Der Faktor wird aus der voraussichtlichen Einkommensteuer für beide Ehegatten/Lebenspartner bei Anwendung des Splittingverfahrens unter Berücksichtigung der für Arbeitnehmer relevanten Abzugsbeträge und der Summe der voraussichtlichen Lohnsteuer bei Anwendung der Steuerklasse IV für jeden Ehegatten/Lebenspartner ermittelt. Der Arbeitgeber wendet für die Einbehaltung der Lohnsteuer die Steuerklasse IV und den Faktor an. Im Ergebnis wird bei Anwendung des Faktorverfahrens die gemeinsame Einkommensteuer der Ehegatten beim Lohnsteuerabzug nahezu exakt abgebildet.

**Ab dem 1.1.2030** soll bei Ehegatten bzw. eingetragenen Lebenspartnern der Lohnsteuerabzug generell nach Faktorverfahren erfolgen. Damit soll für jeden Ehegatten, jede Lebenspartnerin oder jeden Lebenspartner die steuermindernde Wirkung des Splittingverfahrens bereits beim monatlichen Lohnsteuerabzug für den eigenen Arbeitslohn berücksichtigt, die höhere Besteuerung in der Steuerklasse V vermieden sowie eine gerechtere Verteilung der Lohnsteuerbelastung anhand der in der Ehe/Lebenspartnerschaft gemeinsam bezogenen Arbeitslöhne erreicht werden. Durch die weitgehende Digitalisierung und Automatisierung soll das bisherige Verfahren deutlich vereinfacht werden. Die zusätzliche Erweiterung des neuen Faktorverfahrens um die sog. Alleinverdiener-Ehen/-Lebenspartnerschaften macht es zudem möglich, künftig alle familiären Konstellationen im Lohnsteuerabzugsverfahren hinreichend abzubilden.

#### **Hinweis:**

Diese vorgesehene Änderung betrifft nur den Lohnsteuerabzug bei Ehegatten/Lebenspartnern. Unverändert bleibt die Möglichkeit der Anwendung des **Splittingverfahrens** bei der Veranlagung zur Einkommensteuer mit allen damit verbundenen Vorteilen.

Konkret sollen zukünftig die bei den einzelnen Ehegatten zu berücksichtigenden Faktoren zur Anwendung des Lohnsteuerabzugs automatisch ermittelt werden. Der **neue automatisierte Faktor** soll zukünftig jeweils zum 1.4. eines Kalenderjahres anhand der Daten gebildet werden, die sich aus den für das vorangegangene Kalenderjahr übermittelten Lohnsteuerbescheinigungen ergeben. Dies erfolgt automatisiert durch die FinVerw und der Arbeitgeber kann diesen Faktor entsprechend abrufen und beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen. Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung, Hinterbliebene und Pflegepersonen, die als elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal vom Wohnsitzfinanzamt gebildet wurden, sind für die jeweilige Geltungsdauer des Pauschbetrags bei der Bildung des Faktors ebenfalls mit zu berücksichtigen. Unverändert werden Frei- und Hinzurechnungsbeträge (z.B. erhöhte Werbungskosten) auch dann im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt, wenn die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer die Steuerklasse IV mit Faktor gewählt haben und entsprechendes beantragt haben.

Der Übergang von dem jetzigen Lohnsteuerabzug nach den Steuerklassen III/IV zum neuen Faktorverfahren soll automatisch erfolgen. Nach den Plänen soll das Bundeszentralamt für Steuern in allen Fällen, in denen zum 30.9.2029 bei Ehegatten, Lebenspartnerinnen und Lebenspartnern die Steuer-



klassenkombination III/V für den Lohnsteuerabzug angewendet wird, automatisiert zum 1.10.2029 einen Faktor bilden, der sich anhand der Daten ergibt, die spätestens zum 28.2.2029 vom jeweiligen Arbeitgeber mit den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen für das erste Dienstverhältnis an die FinVerw übermittelt worden sind.

**Hinweis:**

Zunächst bleibt der Gang des Gesetzgebungsverfahrens abzuwarten, ob diese Pläne auch tatsächlich so beschlossen werden. Bis zum Übergang auf das neue Verfahren bleibt noch Zeit. Insoweit können sich die Ehegatten/Lebenspartner entsprechend der jeweiligen Arbeitskonstellation hierauf rechtzeitig einstellen.

### 3 **Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben: Kein unbeschränkter Abzug von Beiträgen zur privaten Krankenversicherung bei Gewährleistung der Basisversorgung bereits durch die GKV**

In der gesetzlichen Krankenversicherung werden im Standardfall anfallende Sach- und Dienstleistungen nach dem sog. Leistungskatalog (Regelleistungen) übernommen. Die Abrechnung der Ärzte usw. erfolgt dann unmittelbar mit der Krankenkasse. Alternativ können Versicherte auch die Kostenerstattung wählen. Dann können die Versicherten bei den Leistungserbringern des Gesundheitswesens als Privatpatienten auftreten. Allerdings werden auch dann von der gesetzlichen Krankenkasse nur die Regelleistungen erstattet, so dass höhere Kosten von dem Versicherten selbst zu tragen sind. Dieses Kostenrisiko kann dann über eine private Zusatzversicherung abgedeckt werden.

Aufwendungen für die Krankenversicherung sind im Grundsatz als Sonderausgaben abzugsfähig. Der BFH bestätigt nun aber mit Beschluss v. 17.7.2024 (Az. X B 104/23), dass bei Wahl der Kostenerstattung die Kosten der privaten Zusatzversicherung nicht der Höhe nach unbeschränkt als Sonderausgaben abgezogen werden können. Insoweit ist zu beachten, dass **nur** die Kosten für die gesetzliche Basisversorgung der Krankenversicherung unbeschränkt abgezogen werden können. Der Gesetzgeber sehe hierbei als Basisversorgung das sozialhilfegleiche Versorgungsniveau an, welches durch die gesetzliche Krankenversicherung gewährleistet werde. Kosten für eine darüber hinausgehende Absicherung können dagegen nur dann geltend gemacht werden, wenn bestimmte gesetzliche Höchstbeiträge nicht bereits durch die Basisabsicherung ausgeschöpft werden. Die Höchstbeträge betragen, in Abhängigkeit der erzielten Einkünfte, 2 800 € (z.B. Gewerbetreibende und Freiberufler) bzw. 1 900 € (z.B. Arbeitnehmer und Rentner – bei denen der Arbeitgeber bzw. die Rentenkasse einen Teil der Beiträge trägt).

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass je nach gewähltem Versicherungsmodell nicht stets sämtliche Kosten der Krankenversicherung steuerlich geltend gemacht werden können. Die steuerliche Abziehbarkeit der Beiträge richtet sich vielmehr nur nach dem Mindestaufwand in dem jeweiligen Versicherungssystem. Dies ist somit als ein Aspekt bei der Entscheidung des Absicherungsmodells zu berücksichtigen.

Vorliegend war der Stpfl. in der gesetzlichen Krankenversicherung freiwillig versichert. Ihm wäre es grundsätzlich möglich gewesen, den gewünschten Privatversicherungsschutz durch Beendigung seiner Mitgliedschaft in der gesetzlichen Krankenversicherung und Abschluss von Vollversicherungen für sich und seine Familienangehörigen in der privaten Krankenversicherung zu erreichen. In diesem Fall wären die Beitragsanteile zur Deckung des Regelbedarfs (also nur, soweit die Beiträge die Basisabsicherung betreffen, die auch in der gesetzlichen Krankenversicherung abgedeckt ist), aber ohne Begrenzung auf einen Höchstbetrag abziehbar gewesen.

### 4 **Anwendung des Nullsteuersatzes für Steckersolargeräte ausgeweitet**

Durch das Gesetz zur Änderung des Erneuerbare-Energien-Gesetzes und weiterer energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften zur Steigerung des Ausbaus photovoltaischer Energieerzeugung vom 8.5.2024 wurde mit Wirkung zum 16.5.2024 die für Steckersolargeräte („Balkonkraftwerke“) zulässige maximale Einspeiseleistung (Wechselrichter-Scheinleistung) auf 800 Voltampere angehoben. Mit der Gesetzesänderung ist die Anmeldung von steckerfertigen PV-Anlagen beim jeweiligen Netzbetreiber entfallen. Was bleibt, ist die Anmeldung im Marktstammdatenregister der Bundesnetzagentur. Damit





können vergleichsweise große Balkonkraftwerke ohne Anmeldung beim Netzbetreiber einfach installiert werden.

Neu ist, dass bei der Inbetriebnahme von Mini-PV-Anlagen ein Zweirichtungszähler noch nicht vorhanden sein muss. Mit der Registrierung der Anlage im Marktstammdatenregister wird automatisch die Prüfung, ob der Zähler getauscht werden muss, angestoßen. Alle möglichen weiteren Schritte übernehmen Netz- und Messstellenbetreiber eigenständig. Ein Zweirichtungszähler stellt sicher, dass der eigene Stromverbrauch und die durch die steckerfertige Solaranlage erzeugte Energie separat voneinander und eichrechtskonform beziffert werden können. Damit wird zudem die Voraussetzung geschaffen, dass bei einer Einspeisung ins öffentliche Netz eine Vergütung erfolgen kann. Wichtig dafür ist eine Anmeldung beim Netzbetreiber.

Dem folgend wird auch die Anwendung des Nullsteuersatzes bei der Umsatzsteuer auf diese Grenzwerte angehoben. Dies gilt für alle Umsätze ab dem 16.5.2024. Das heißt es können diese Geräte ohne Belastung mit Umsatzsteuer (Steuersatz von 0 %) erworben werden. Bei Anlagen bis zu dieser Größe kann ohne weitere Prüfung der Steuersatz von 0 % in der Rechnung ausgewiesen werden.

**Hinweis:**

Der Steuersatz von 0 % gilt auch für wesentliche Komponenten der Anlage – auch wenn diese nachträglich erworben werden, wie z.B. Solarkabel oder eine Einspeisesteckdose (Wieland-Steckdose).

## **5 Verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe des Zinssatzes für Aussetzungszinsen**

Besteht Streit über die Höhe der Steuer, so führt dies im Grundsatz nicht dazu, dass der strittige Steuerbetrag nicht gezahlt werden muss. Vielmehr gilt, dass wenn die Auseinandersetzung über die Höhe der Steuer später zu Gunsten des Stpfl. ausgeht, dieser die zu viel gezahlte Steuer zurückerhält. Diese Steuerrückzahlung wird dann auch zu Gunsten des Stpfl. verzinst und zwar aktuell (seit 1.1.2019) mit 0,15 % für jeden Monat, also 1,8 % p.a.

Der Stpfl. kann einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid aber auch mit einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung verbinden. Bestehen dann ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des strittigen Steuerbetrags, so ist dieser zunächst nicht zu zahlen, bis die Höhe der Steuer umfassend geprüft und geklärt ist, also das Rechtsbehelfsverfahren durch Entscheidung, Rücknahme oder Abhilfe beendet wird. Geht dieses Verfahren zu Lasten des Stpfl. aus, so ist der ausgesetzte Steuerbetrag nachzuzahlen. Dies ist dann verbunden mit Aussetzungszinsen. Gesetzlich sind diese aktuell mit 0,5 % je Monat, also 6 % p.a., festgelegt.

Der BFH hat nun verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Aussetzungszinsen geäußert. Er erkennt eine verfassungsrechtlich nicht gebotene Ungleichbehandlung zwischen Stpfl., die die Aussetzung der Vollziehung beantragen und damit das Risiko eingehen, im Fall eines erfolglosen Rechtsbehelfs 0,5 % pro Monat an Zinsen zu zahlen, verglichen mit Stpfl., die den Rechtsbehelf führen, den streitigen Steuerbetrag aber entrichten. Im zu Grunde liegenden Urteilsfall ging es um Aussetzungszinsen für den Zeitraum 1.1.2019 bis 15.4.2021. Diese verfassungsrechtliche Frage legte der BFH nun mit Beschluss vom 8.5.2024 (Az. VIII R 9/23) dem BVerfG zur Entscheidung vor.

Der BFH hält einen Zinssatz für die Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung i.H.v. 0,5 % pro Monat im maßgeblichen Zeitraum für verfassungswidrig. Zumindest während einer anhaltenden strukturellen Niedrigzinsphase ist der gesetzliche Zinssatz der Höhe nach evident nicht (mehr) erforderlich, um den durch eine spätere Zahlung typischerweise erzielbaren Liquiditätsvorteil abzuschöpfen.

**Handlungsempfehlung:**

Abzuwarten bleibt nun die Entscheidung des BVerfG. Entsprechende Zinsfestsetzungen sollten verfahrensrechtlich offen gehalten werden.



## **6 Heizungsförderung: seit 27.8.2024 erweiterter Anwendungsbereich**

Beim Einbau einer klimafreundlichen Heizungsanlage oder beim Anschluss an ein Wärme- oder Gebäudenetz sind Investitionszuschüsse von der KfW erhältlich. Dies gilt sowohl für Wohn- als auch für Nichtwohngebäude. Seit dem 27.8.2024 ist die Antragstellung nun auch für die dritte und letzte noch offene Antragstellergruppe geöffnet worden. Damit können jetzt auch Unternehmen, Eigentümerinnen und Eigentümer vermieteter Einfamilienhäuser sowie Wohneigentümergeinschaften (WEG) bei Maßnahmen am Sondereigentum die Heizungsförderung bei der KfW beantragen.

Die dritte Antragstellergruppe kann die Grundförderung von 30 % der förderfähigen Investitionskosten nutzen, plus 5 % Effizienz-Bonus für besonders effiziente Wärmepumpen (also insgesamt bis zu 35 % Förderung) oder einen Emissionsminderungszuschlag von pauschal 2 500 € für besonders effiziente Biomasse-Heizungen.

Bereits seit dem 27.2.2024 sind für selbstnutzende Eigentümerinnen und Eigentümer zusätzlich ein Klimageschwindigkeits- und ein Einkommens-Bonus und damit insgesamt bis zu 70 % Zuschuss erhältlich. Für Eigentümerinnen und Eigentümer von Mehrfamilienhäusern sowie WEG für Maßnahmen am Gemeinschaftseigentum ist die Antragsstellung seit 28.5.2024 möglich. Zudem steht auch ein neuer Ergänzungskredit zur Finanzierung zur Verfügung, ggf. auch mit Zinsvergünstigung aus Bundesmitteln.

### **Hinweis:**

Die Antragstellung für die neue Heizungsförderung erfolgt über das Kundenportal „Meine KfW“ ([meine.kfw.de](https://www.meine.kfw.de)).

## **7 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen: Grundsätzlich noch kein Abzug bei Leistung einer Vorauszahlung**

Bei der Einkommensteuer können 20 % der Aufwendungen für Handwerkerleistungen, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, höchstens aber 1 200 € p.a. als Steuerermäßigung geltend gemacht werden. Für die Steuerermäßigung werden nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil, berücksichtigt. Auch muss zwingend eine Rechnung über die Leistungen vorliegen und die Zahlung muss durch Überweisung erfolgen.

Das FG Düsseldorf hat nun mit Urteil vom 18.7.2024 (Az. 14 K 1966/23 E) entschieden, dass grundsätzlich noch kein Abzug bei Leistung einer Vorauszahlung möglich ist. Im Streitfall ging es um die Erneuerung der Heizungsanlage und Lieferung und Montage der Sanitäranlage. Die Handwerkerleistungen wurden im Januar 2023 durchgeführt. Im November 2022 leistete der Stpfl. Vorauszahlungen an den Handwerker, welche sich auf die anfallenden Lohnaufwendungen beziehen sollten. Den Vorauszahlungen lagen keine Abschlagsrechnungen des Handwerkers zu Grunde, sondern der Stpfl. hatte diese selbst ermittelt und dem Handwerker per Mail angekündigt. Diese Vorauszahlungen wurden in 2023 in der Endabrechnung verrechnet. Der Stpfl. beantragte in 2022 die Steuerermäßigung für diese Vorauszahlungen.

Das FG bestätigt nun die Ansicht des Finanzamtes, dass insoweit (noch) keine Steuerermäßigung zu gewähren ist. Zum einen lag vorliegend für die geleisteten Vorauszahlungen keine Rechnung des Handwerkers vor. Eine Berücksichtigung der streitgegenständlichen Aufwendungen schied zudem auch deshalb aus, weil keine Aufwendungen „für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen“ getätigt wurden. Handwerkerleistungen wurden im Streitjahr nicht erbracht. Die Steuerermäßigung setzt somit regelmäßig voraus, dass die den Aufwendungen zugrundeliegenden Leistungen auch tatsächlich erbracht worden sind.

### **Hinweis:**

Das FG führt aus, dass Konstellationen denkbar seien, 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 sind, zumindest aber, dass sie seitens des Handwerksbetriebes angefordert wurden. Eine Anzahlung ohne jegliche Aufforderung des Leistungserbringers,





mithin letztlich „ins Blaue hinein“, sei weder als marktüblich noch als sonst sachlich begründet anzusehen und kann daher nicht berücksichtigt werden.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 8 Steuerfreie Zuschläge bei Bereitschaftsdiensten

In einer große Breitenwirkung entfaltenden Entscheidung v. 11.4.2024 (Az. VI R 1/22) hat der BFH festgestellt, dass

- die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Bereitschaftsdienste, die außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit erbracht und gesondert vergütet werden, sich nach dem Arbeitslohn für die regelmäßige Arbeitszeit und nicht nach dem Bereitschaftsdienstentgelt bemisst.
- Nicht erforderlich ist, dass der Arbeitnehmer für die zuschlagsbewehrte Tätigkeit neben den Erschwerniszuschlägen einen Anspruch auf Grundlohn hat.

Damit weicht das Gericht ausdrücklich von seiner früheren Rechtsprechung (Urteil v. 27.8.2002, Az. VI R 64/96) ab.

Im Streitfall betreibt die Stpfl. eine Förderschule mit angeschlossenem Internat für Kinder und Jugendliche mit Beeinträchtigungen. Die in Wohngruppen lebenden Kinder und Jugendlichen werden von den Mitarbeitern auch in der Nacht betreut. Die Arbeitsentgelte waren im Wesentlichen wie folgt geregelt:

- Die wöchentliche regelmäßige Arbeitszeit des Betreuungspersonals betrug im Streitzeitraum bei Vollzeitbeschäftigung durchschnittlich 39 Stunden. Die regelmäßigen monatlichen Dienstbezüge setzten sich aus der monatlichen Regelvergütung, dem sogenannten Tabellenentgelt, der Kinderzulage und den sonstigen Zulagen zusammen. Die Zeit der nächtlichen Beaufsichtigung wurde gem. den arbeitsvertraglichen Regelungen als Bereitschaftsdienst behandelt.
- Nach den arbeitsvertraglichen Regelungen wurde die Bereitschaftsdienstzeit zum Zwecke der Entgeltberechnung faktorisiert und nur zu 25 % als Arbeitszeit entgolten. Daneben erhielten die Mitarbeiter für den Bereitschaftsdienst in den Nachtstunden je tatsächlich geleisteter Stunde einen Zeitzuschlag i.H.v. 15 % des auf eine Stunde umgerechneten individuellen Tabellenentgelts.
- Das den Mitarbeitern danach zustehende Bereitschaftsdienstentgelt buchte die Stpfl., soweit die faktorisierte Arbeitszeit entgolten wurde, unter der Lohnart 100 und versteuerte diesen Lohn regulär. Den Zeitzuschlag für die Zeit von 0:00 Uhr bis 6:00 Uhr zahlte sie steuerfrei aus, führte hierüber entsprechende Aufzeichnungen und buchte diesen als Lohnart 120 gesondert.

Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, die den Beschäftigten gezahlten Zuschläge hätten über den im Gesetz genannten Höchstgrenzen gelegen und seien insoweit zu Unrecht steuerfrei ausgezahlt worden. Als Bemessungsgrundlage für die Steuerfreiheit der Zuschläge und damit als Grundlohn i.S.d. Berechnung der höchstzulässigen Beträge sei nicht das Tabellenentgelt, sondern lediglich das Entgelt für den Bereitschaftsdienst anzusetzen.

Der BFH bestätigt nun aber die Steuerfreiheit der streitigen Nachtarbeitszuschläge. Die Steuerfreiheit der streitigen Nachtarbeitszuschläge sei zu Recht nach den regelmäßigen monatlichen Dienstbezügen der Beschäftigten (Grundlohn) und nicht nach dem Bereitschaftsdienstentgelt bemessen.

Hintergrund ist, dass die Steuerfreiheit von solchen Zuschlägen an folgende Voraussetzungen geknüpft ist:



- Nach der gesetzlichen Regelung sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, steuerfrei, soweit sie die im Gesetz genannten Grenzen des Grundlohns nicht übersteigen. Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und mit höchstens 50 € anzusetzen. Grundlohn (laufender Arbeitslohn) steht dem Arbeitnehmer zu, wenn er diesem bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum auf Grund arbeitsvertraglicher Vereinbarung geschuldet wird. Ob und in welchem Umfang der Grundlohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt, ist für die Bemessung der Steuerfreiheit der Zuschläge ohne Belang.
- Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist weiter, dass die Zuschläge neben dem Grundlohn geleistet werden; sie dürfen nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, auch an Sonn- und Feiertagen oder nachts geleistete Tätigkeit sein. Hierfür ist regelmäßig erforderlich, dass in dem Arbeitsvertrag zwischen der Grundvergütung und den Erschwerniszuschlägen unterschieden und ein Bezug zwischen der zu leistenden Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit und der Lohnhöhe hergestellt ist. Es muss sich bei den Zuschlägen objektiv um ein zusätzlich (zum Grundlohn) geschuldetes Arbeitsentgelt für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit handeln.
- Darüber hinaus muss die Zahlung des Zuschlags zweckbestimmt erfolgen. Die Steuerbefreiung setzt dementsprechend voraus, dass die neben dem Grundlohn gewährten Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt worden sind. Hierzu zählt jede zu den begünstigten Zeiten tatsächlich im Arbeitgeberinteresse ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers. Ohne Bedeutung ist hingegen die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz. Die Herausnahme bestimmter Zeiten aus der Arbeitszeit im Sinne des gesetzlichen Arbeitszeitschutzrechts schließt es folglich nicht aus, die zu diesen Zeiten vom Arbeitnehmer de facto erbrachten Arbeitsleistungen als tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zu qualifizieren.
- Zudem erfordert die Steuerfreiheit der Zuschläge grundsätzlich Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonn- und Feiertagen oder zur Nachtzeit.

Nach diesen Maßstäben waren im Streitfall die Zuschläge steuerfrei zu belassen. Die Stpfl. hat die steuerfrei belassenen Nachtarbeitszuschläge neben dem Grundlohn (zusätzlich) geleistet. Auch steht der Steuerfreiheit der Zuschläge nicht entgegen, dass die Mitarbeiter der Stpfl. während ihrer Bereitschaftsdienste keinen Anspruch auf Grundlohn hatten, sondern diese Tätigkeit mit dem Bereitschaftsdienstentgelt „gesondert“ vergütet wurde. Die Höhe der Steuerfreiheit der Nachtarbeitszuschläge ist nicht nach dem (anteilig) für den Bereitschaftsdienst gezahlten Bereitschaftsdienstentgelt, sondern nach dem vollen auf eine Stunde umgerechneten individuellen Tabellenentgelt zu bemessen. Denn nur das Tabellenentgelt ist der Grundlohn i.S. dieser Vorschrift und damit die maßgebliche Größe, nach der die Steuerfreiheit der Zuschläge der Höhe nach zu berechnen ist.

**Handlungsempfehlung:**

Diese Entscheidung dürfte in der Praxis vielfach zur Anwendung kommen. Insoweit sind die Abrechnungen im Einzelfall zu überprüfen und ggf. anzupassen.

## **9 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2024**

Ab 1.7.2024 gelten höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen. Die Pfändungsfreigrenzen sollen sicherstellen, dass der Schuldner auch bei einer Pfändung seines Arbeitseinkommens sein Existenzminimum sichern und die gesetzlichen Unterhaltspflichten erfüllen kann. Die Höhe der Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen wird jeweils zum 1.7. eines jeden zweiten Jahres an die Entwicklung des steuerlichen Grundfreibetrags angepasst.



Ab dem 1.7.2024 beträgt der monatlich unpfändbare Grundbetrag 1 491,28 € (bisher: 1 402,28 €). Dieser Betrag erhöht sich, wenn gesetzliche Unterhaltspflichten zu erfüllen sind, um monatlich 561,43 € (bisher: 527,76 €) für die erste und um monatlich jeweils weitere 312,78 € (bisher: 294,02 €) für die zweite bis fünfte Person. Übersteigt das Arbeitseinkommen den so ermittelten pfändungsfreien Betrag, verbleibt dem Schuldner vom Mehrbetrag bis zu einer Obergrenze ebenfalls ein bestimmter Anteil.

**Hinweis:**

Von Arbeitgebern sind in einschlägigen Fällen also ab Juli 2024 die erhöhten Pfändungsfreigrenzen bei der Lohnabrechnung und -auszahlung zu berücksichtigen.

## **10 Zuschlag zur Erwerbsminderungsrente**

Das Bundesministerium für Arbeit und Soziales weist darauf hin, dass Rentner ab Juli 2024 einen Zuschlag auf ihre Rente erhalten, wenn ihre Erwerbsminderungsrente zwischen 2001 und 2018 begonnen hat. Die Regelungen für Erwerbsminderungsrenten wurden in der Vergangenheit mehrfach verbessert. Allerdings profitierten nur Rentenanzugänge von diesen Änderungen, während Bestandsrentner bisher nicht berücksichtigt wurden. Insoweit gibt es nun Verbesserungen:

- Bei Rentenbeginn zwischen Januar 2001 und Juni 2014 erhalten Rentner einen durchschnittlichen Zuschlag i.H.v. rund 80 € monatlich (+7,5 %).
- Bei Rentenbeginn zwischen Juli 2014 und Dezember 2018 erhalten Rentner einen durchschnittlichen Zuschlag i.H.v. knapp 50 € monatlich (+4,5 %). Sie hatten bereits von gesetzlichen Verbesserungen in der Vergangenheit profitiert.

**Hinweis:**

Die Auszahlung erfolgt automatisch und zunächst getrennt von der regulären Rente durch den Rentenservice der Deutschen Post AG; ein Antrag ist nicht erforderlich. Ab Dezember 2025 wird der Zuschlag in einer Summe mit der Rente ausgezahlt.

## **11 Feier des Arbeitgebers anlässlich einer Arbeitnehmer-Verabschiedung**

Das Niedersächsische FG hat mit Urteil vom 23.4.2024 (Az. 8 K 66/22) entschieden, dass wenn der Arbeitgeber anlässlich der Verabschiedung eines Arbeitnehmers einen Empfang veranstaltet, entgegen der Ansicht der FinVerw auch bei Überschreiten der Freigrenze von 110 € unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu entscheiden ist, ob es sich um ein Fest des Arbeitgebers (betriebliche Veranstaltung) oder um ein privates Fest des Arbeitnehmers handelt. Liegt ein Fest des Arbeitgebers vor, wird dagegen nach Ansicht der FinVerw ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil in Bezug auf die privaten Gäste ausgelöst, wenn die Kosten je Teilnehmer 110 € übersteigen.

Im Streitfall veranstaltete ein Kreditinstitut anlässlich der Pensionierung seines Vorstandsvorsitzenden nebst Vorstellung des Nachfolgers in den Geschäftsräumen der Unternehmenszentrale eine Feier, deren Kosten teilnehmerbezogen die Freigrenze von 110 € überschritten. Nach einer vom Kreditinstitut aufgestellten Liste waren ca. 300 Personen geladen, und zwar gegenwärtige und frühere Vorstandsmitglieder, ausgewählte Mitarbeiter, der Verwaltungsrat, Angehörige des öffentlichen Lebens, Repräsentanten bedeutender Unternehmen und Institutionen aus der Region, Vertreter von Banken und Sparkassen, Kammern, kultureller Einrichtungen sowie Pressevertreter. Das Niedersächsische FG kommt zu dem Schluss, dass in diesem Fall nach Art und Zuschnitt der Veranstaltung davon auszugehen ist, dass es sich um eine dominant im eigenbetrieblichen Interesse durchgeführte Veranstaltung handelte und die Aufwendungen nicht zu Arbeitslohn führten.

Grundsätzlich gilt, dass die Zuwendung von Arbeitslohn nur dann anzunehmen ist, wenn der Arbeitnehmer für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft eine objektive Bereicherung er-



fährt. Eine objektive Bereicherung des Arbeitnehmers ist jedoch dann nicht gegeben, wenn die Bewirtung der Gäste anlässlich eines Festes des Arbeitgebers erfolgt. Ob ein Empfang, den ein Arbeitgeber beispielsweise anlässlich eines besonderen Ereignisses eines seiner Mitarbeiter ausrichtet, als Fest des Arbeitgebers oder als das des Arbeitnehmers erscheint, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden.

Merkmal für ein Fest des Arbeitgebers (und damit kein Arbeitslohn) können sein, wenn der Arbeitgeber als Gastgeber auftritt, dieser die Gästeliste bestimmt und vorrangig Geschäftspartner des Arbeitgebers, Angehörige des öffentlichen Lebens sowie der Presse, Verbandsfunktionäre sowie Mitarbeiter des Arbeitgebers eingeladen werden und nicht private Freunde und Bekannte des Arbeitnehmers. Auch ist zu berücksichtigen, ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist oder ob das nicht der Fall sei.

Dem folgt im Grundsatz auch die FinVerw. Diese bestimmt aber, dass auch bei einem Fest des Arbeitgebers Arbeitslohn vorliegt im Hinblick auf die anteiligen Aufwendungen des Arbeitgebers, die auf den Arbeitnehmer selbst, seine Familienangehörigen sowie private Gäste des Arbeitnehmers entfallen, wenn diese Aufwendungen mehr als 110 € je teilnehmender Person ausmachen. Diese pauschalierende Abgrenzung lehnt das FG ab.

**Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Az. VI R 18/24 beim BFH die Revision anhängig, so dass im Einzelfall abzuwägen ist, wie solche Aufwendungen lohnsteuerlich zu würdigen sind.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 12 Erste steuerliche Maßnahmen der „Wachstumsinitiative“ auf den Weg gebracht

Mit dem Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Steuerfortentwicklungsgesetzes wurden erste Maßnahmen der sog. Wachstumsinitiative auf den Weg gebracht. Von der Bundesregierung wurden folgende Gesetzesänderungen in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht:

- **Degressive Abschreibung:** Aktuell gilt die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens befristet für Anschaffung/Herstellung nach dem 30.3.2024 und vor dem 1.1.2025 und zwar mit dem Zweifachen des linearen AfA-Satzes, maximal 20 %. Vorgesehen ist nun, den Geltungsbereich bis Ende 2028 zu verlängern. Auch soll die degressive Abschreibung ab 2025 wieder das Zweieinhalbfache der linearen AfA, max. 25 % betragen.
- **Sammelposten:** Die bestehende Regelung zur Abschreibung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mittels Sammelposten soll deutlich ausgeweitet werden und ab 2025 für Wirtschaftsgüter mit Nettoanschaffungskosten zwischen 800 € und 5 000 € (bisher zwischen 250 € und 1 000 €) gelten. Zugänge solcher Wirtschaftsgüter können in einen jahresbezogenen Sammelposten eingestellt werden, der im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden zwei Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Drittel aufgelöst wird (bisher Verteilung auf fünf Jahre mit Auflösung zu jeweils einem Fünftel). Zukünftig soll darüber hinaus der Sammelposten neben der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter anwendbar sein: Bei Anschaffungskosten bis 800 € kann die Sofortabschreibung gewählt werden und bei Anschaffungskosten über 800 € und bis 5 000 € kann der Sammelposten (zukünftige Bezeichnung: Pool-Abschreibung) gebildet werden mit einer typisierenden Auflösung über drei Jahre. Die Nutzung der Pool-Abschreibung hat den Vorteil, dass für die erfassten Wirtschaftsgüter keine individuelle Nutzungsdauer bestimmt werden muss.



- **Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter:** Nach aktuellem Stand können geringwertige Wirtschaftsgüter – also bei Anschaffungskosten bis 800 € – zwar im Jahr der Anschaffung unmittelbar in voller Höhe abgeschrieben werden (Sofortabschreibung), jedoch müssen auch diese Wirtschaftsgüter in das Anlageverzeichnis aufgenommen werden. Für geringwertige Wirtschaftsgüter und ebenso für Wirtschaftsgüter, für die ein Sammelposten gebildet wird, soll diese Aufzeichnungs- und Dokumentationspflicht ab 2025 entfallen. Im Übrigen ist aber nicht vorgesehen, die Betragsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter anzuheben.
- **Forschungszulage:** Die maximale Bemessungsgrundlage für die Forschungszulage soll erneut angehoben werden, und zwar von aktuell 10 Mio. € auf für nach dem 31.12.2024 entstandene förderfähige Aufwendungen 12 Mio. €.

**Hinweis:**

Dieses Gesetz bedarf der Zustimmung von Bundestag und Bundesrat. Der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Insoweit kann es noch zu Änderungen kommen.

### 13 Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer soll am 1.11.2024 beginnen

Natürliche Personen kennen bereits seit einigen Jahren die Steuer-Identifikationsnummer, die einer Person einmalig von der FinVerw für Zwecke der Identifikation zugeteilt wird. Die Steuer-Identifikationsnummer hat z.B. Bedeutung beim Lohnsteuerabzug, aber auch beim Kindergeld und bei der Kommunikation mit der FinVerw. Im Gegensatz zur vom jeweils zuständigen Finanzamt zugeteilten Steuernummer wird die Steuer-Identifikationsnummer einer natürlichen Person einmalig zugeteilt und bleibt über das ganze Leben der Person bestehen.

Entsprechendes soll mit der Wirtschafts-Identifikationsnummer für jeden wirtschaftlich Tätigen geschehen. Wirtschaftlich Tätiger ist jede natürliche Person, Personengesellschaft oder Körperschaft (z.B. Kapitalgesellschaft), die einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Dies betrifft Unternehmen aller Rechtsformen. Die Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer soll nun zum 1.11.2024 beginnen und in mehreren Stufen erfolgen, welche 2026 abgeschlossen sein sollen. Die Wirtschafts-Identifikationsnummer wird künftig im Register über Unternehmensbasisdaten gespeichert und dient dort zur eindeutigen und registerübergreifenden Identifizierung von Unternehmen.

**Hinweis:**

Wird eine natürliche Person wirtschaftlich tätig, so z.B., wenn diese ein Einzelunternehmen betreibt, so wird dieser neben der Steuer-Identifikationsnummer, die jeder natürlichen Person zugeteilt wird, auch eine Wirtschafts-Identifikationsnummer betreffend der wirtschaftlichen Tätigkeiten zugeteilt.

Die Wirtschafts-Identifikationsnummer besteht aus den Buchstaben „DE“ und neun Ziffern. Sie entspricht im Aufbau der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IDNr.). Die Wirtschafts-Identifikationsnummer wird allen wirtschaftlich Tätigen erteilt. Dies können natürliche Personen (die z.B. ein Einzelunternehmen betreiben oder eine freiberufliche Tätigkeit ausüben), Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften oder sonstige Körperschaften sein. Da natürliche Personen mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten nebeneinander ausüben können, wird der Person eine Wirtschafts-Identifikationsnummer erteilt und diese ergänzt um ein Unterscheidungsmerkmal. Für die erste wirtschaftliche Tätigkeit wird zugleich das Unterscheidungsmerkmal 00001 zugeordnet. Beispielsweise könnte eine Wirtschafts-Identifikationsnummer mit dem Unterscheidungsmerkmal 00001 konkret wie folgt aussehen: DE123456789-00001.

Konkret wird den wirtschaftlich Tätigen, denen bis zum 30.9.2024 eine USt-IDNr. erteilt wurde, diese als Wirtschafts-Identifikationsnummer zugeteilt. Ab wann die Wirtschafts-Identifikationsnummer der zugeteilten USt-IDNr. entspricht, wird das Bundeszentralamt für Steuern noch bekannt geben. Einem wirtschaftlich Tätigen, der umsatzsteuerlich erfasst oder Kleinunternehmer ist und dem bis zum 30.9.2024 keine USt-IDNr. erteilt wurde, erhält eine Wirtschafts-Identifikationsnummer, wenn die Voraussetzungen für eine elektronische Mitteilung dieser Nummer vorliegen. Hierzu bedarf es eines Benutzerkontos auf der ELSTER-Plattform. Den übrigen wirtschaftlich Tätigen wird eine Wirtschafts-





Identifikationsnummer zugeteilt, sobald die rechtlichen, technischen und organisatorischen Voraussetzungen hierfür vorliegen.

**Handlungsempfehlung:**

Die USt-IDNr., welcher in der Praxis eine hohe Bedeutung zukommt, bleibt insoweit unverändert bestehen. Die USt-IdNr. ist also wie gewohnt für Unternehmen, die innergemeinschaftlich grenzüberschreitend tätig sind, weiter zu verwenden. Auch die Steuernummer bleibt nach Einführung der Wirtschafts-Identifikationsnummer in ihrer Funktion bestehen und ist zunächst insbesondere auf den steuerlichen Vordrucken der Finanzbehörden wie bisher zu verwenden.

Im Übrigen besteht aktuell kein Handlungsbedarf für Unternehmer im Hinblick auf die stufenweise Zuteilung der Wirtschafts-Identifikationsnummer. Aktuell dient bei der Kommunikation mit den Finanzbehörden die Steuernummer als Identifikationsmerkmal.

#### **14 Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen**

Bereits vor einigen Jahren war eine Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen gesetzlich verankert worden. Sinn dieser Regelung soll sein, dass die Finanzämter einen Überblick haben, bei welchen Stöpl. elektronische Kassensysteme zum Einsatz kommen. Diese Mitteilungspflicht war allerdings bislang noch nicht anzuwenden, da schlicht eine technische Möglichkeit zur (verpflichtenden) elektronischen Übermittlung von der FinVerw noch nicht bereitgestellt wurde. Die FinVerw teilt nun mit, dass die elektronische Übermittlungsmöglichkeit über das Programm „Mein ELSTER“ und die ERiC-Schnittstelle ab dem 1.1.2025 zur Verfügung gestellt wird.

**Daher gilt zur Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen:**

- Die Mitteilung von **vor dem 1.7.2025 angeschafften elektronischen Aufzeichnungssystemen** ist bis zum 31.7.2025 zu erstatten.
- **Ab dem 1.7.2025 angeschaffte elektronische Aufzeichnungssysteme** sind innerhalb eines Monats nach Anschaffung mitzuteilen. Dies gilt ebenfalls für ab dem 1.7.2025 außer Betrieb genommene elektronische Aufzeichnungssysteme. Die Mitteilung der Außerbetriebnahme elektronischer Aufzeichnungssysteme setzt allerdings vorher die Mitteilung der Anschaffung voraus.
- Elektronische Aufzeichnungssysteme, die vor dem 1.7.2025 endgültig außer Betrieb genommen wurden und im Betrieb nicht mehr vorgehalten werden, sind nur mitzuteilen, wenn die Meldung der Anschaffung des elektronischen Aufzeichnungssystems zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgt ist.
- Daneben ist zu beachten, dass bei jeder Mitteilung stets alle elektronischen Aufzeichnungssysteme einer Betriebsstätte in der einheitlichen Mitteilung zu übermitteln sind.
- Nicht angeschaffte, sondern z.B. **gemietete oder geleaste elektronische Aufzeichnungssysteme** stehen angeschafften elektronischen Aufzeichnungssystemen gleich, so dass auch deren Einsatz mitzuteilen ist.

**Handlungsempfehlung:**

Aktuell sollte bereits eine Aufnahme der eingesetzten Geräte und der dafür mitzuteilenden Daten erfolgen.

**Hinweis:**

Entsprechende Mitteilungspflichten gelten für **EU-Taxameter und Wegstreckenzähler**.

#### **15 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer: Besondere Aufzeichnungspflichten**

Nunmehr ist unter dem Az. VIII R 6/24 ein neues Revisionsverfahren anhängig, bei dem es um die Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geht. Dieses Verfahren ist deshalb von Bedeutung, weil es zum einen um einen häufig vorkommenden Streitfall geht und





zum anderen die Vorinstanz, das Hessische FG, den Betriebsausgabenabzug aus einem Grund verneint hatte, der in der Praxis wenig beachtet wird.

Im Urteilsfall ging es um Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Dachgeschoss sowie einer Bibliothek im Erdgeschoss des Eigenheims des Stpfl., welche im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit genutzt und als häusliche Arbeitszimmer geltend gemacht wurden. Der steuerliche Gewinn wurde mittels Einnahmenüberschussrechnung ermittelt. Der Stpfl. hatte im Laufe des Streitjahres die Belege für die im Zusammenhang mit den häuslichen Arbeitszimmern stehenden Aufwendungen gesammelt und diese im Zusammenhang mit der Erstellung seiner Steuererklärung in einer Aufstellung zusammengefasst. Neben den in der Kostenaufstellung genannten Positionen machte der Stpfl. insbesondere AfA für den Gebäudeteil der häuslichen Arbeitszimmer geltend und hatte hierzu eine separate Aufstellung der nachträglichen Herstellungskosten erstellt. Die Übersicht für die Steuererklärung hatte er erst nach dem auf das Streitjahr folgenden Jahr angefertigt.

Die Höhe der Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers war nun strittig. Das Hessische FG hat mit Entscheidung v. 13.10.2022 (Az. 10 K 1672/19) die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen durch das Finanzamt gebilligt. Das FG hat sich aber gar nicht mit den Aufwendungen an sich beschäftigt, sondern hat den Abzug allein schon aus formalen Gründen abgelehnt. So ist gesetzlich vorgeschrieben, dass bestimmte beschränkt abziehbare Aufwendungen, wozu auch Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehören, generell nur dann als Betriebsausgaben angesetzt werden können, wenn diese **Aufwendungen einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet** werden. Wird diese formale Bedingung nicht erfüllt, so sind die Aufwendungen dem Grunde nach schon nicht abzugsfähig.

Das FG vertritt nun die Auffassung, dass auch bei einer Einnahmenüberschussrechnung eine – im Allgemeinen zulässige – reine Belegsammlung mit Aufaddieren der Positionen nach Abschluss des Veranlagungszeitraums insoweit nicht ausreicht. Das FG wies außerdem darauf hin, dass die nicht fortlaufend und zeitnah erstellte Kostenaufstellung im Übrigen auch deshalb keine gesonderte Aufzeichnung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer darstellt, weil der Stpfl. erkennbar nicht alle diese Betriebsausgaben lediglich auf einem Konto bzw. in einer Spalte der Gewinnermittlung zusammengefasst hat. Die gesondert aufzuzeichnenden Betriebsausgaben sind gebündelt in lediglich einer Aufzeichnung und nicht durch mehrere separate Aufstellungen zu erfassen. Dies gilt auch für sog. Bagatellfälle bei Freiberuflern.

#### **Handlungsempfehlung:**

Ob dies tatsächlich so streng zu sehen ist, ist bislang höchstrichterlich nicht geklärt. Insoweit bleibt der Ausgang des nun anhängigen Revisionsverfahrens abzuwarten. In der Praxis sollte aber vorsichtshalber den strengen Vorgaben des FG gefolgt werden.

Diese formalen Vorgaben gelten im Übrigen auch für andere beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben, wie z.B. Bewirtungs- und Geschenkaufwendungen.

## **16 Anhebung der Grenze für steuerlich abzugsfähige Geschenke auf 50 € – Auswirkungen auch bei der Umsatzsteuer**

Mit Wirkung zum 1.1.2024 wurde die Grenze für steuerlich abzugsfähige Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Unternehmers sind, von 35 € auf 50 € je Wirtschaftsjahr angehoben. Diese Abzugsgrenze gilt für alle Geschenke an einen Empfänger im Wirtschaftsjahr zusammengekommen. Wird diese Freigrenze nicht überschritten, so sind die Aufwendungen steuerlich abzugsfähig; wird die Freigrenze dagegen überschritten, so sind die Geschenkaufwendungen an diese Person insgesamt nicht abzugsfähig.

#### **Hinweis:**

Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen setzt darüber hinaus voraus, dass diese Aufwendungen gesondert aufgezeichnet werden, also z.B. auf einem besonderen Konto.



Die FinVerw teilt nun mit, dass diese Erhöhung der Freigrenze auch bei der Umsatzsteuer gilt. Liegen abzugsfähige Geschenke vor, weil die Freigrenze nicht überschritten wird, so ist der Vorsteuerabzug hieraus zu gewähren. Wird die Grenze dagegen überschritten, so kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

## **17 Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: Schulden beim 90 %-Einstiegstest**

Die Übertragung von Unternehmensvermögen durch Schenkung oder im Erbfall ist grundsätzlich bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer begünstigt. Zunächst muss der sog. „90 %-Einstiegstest“ bestanden werden. Der Gesetzgeber will damit verhindern, dass nichtunternehmerisches Vermögen, wie z.B. Grund- oder Kapitalvermögen, in dem Kleid eines Unternehmens begünstigt übertragen wird. Daher werden Unternehmen von der steuerlichen Begünstigung vollständig ausgeschlossen, deren Vermögen zu mind. 90 % aus sog. Verwaltungsvermögen besteht. Mit Urteil v. 13.9.2023 (Az. II R 49/21) hatte der BFH entschieden, dass die gesetzliche Regelung der Berechnung des 90 %-Tests dahingehend auszulegen ist, dass bei Handelsunternehmen, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln in Form von Forderungen/liquiden Mitteln besteht und nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dient, für den 90 %-Einstiegstest die betrieblich veranlassten Schulden von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind.

Erfreulicherweise teilt nun die FinVerw mit Ländererlass v. 19.6.2024 mit, dass über den entschiedenen Sachverhalt hinaus die Anwendung des Urteils nicht auf typische Handelsunternehmen begrenzt ist. Entscheidende Voraussetzung für die Anwendung des 90 %-Tests in der vom BFH getroffenen Auslegung ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften nach seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient.

Allerdings weist die FinVerw ausdrücklich darauf hin, dass im Einzelfall die Prüfung einer missbräuchlichen Gestaltung vorbehalten bleibt.

### **Handlungsempfehlung:**

Gerade bei der Prüfung einer möglichen Belastungswirkung im Falle einer vorweggenommenen Erbfolge oder auch eines möglichen Erbgangs kann nun diese positive Entwicklung berücksichtigt werden. Dies eröffnet in vielen Fällen die Nutzung der Begünstigung für Unternehmensvermögen. Insofern ist anzuraten, für den Einzelfall konkrete Planrechnungen aufzustellen.

Zu beachten ist jedoch, dass auch bei Bestehen des 90 %-Tests das Verwaltungsvermögen grundsätzlich nicht begünstigtes Vermögen darstellt, auf das dann der normale Erbschaftsteuersatz Anwendung findet.

---

## **Für Personengesellschaften**

---

## **18 Geplant: Sonderabschreibung für vollelektrische und emissionsfreie Fahrzeuge**

Die Bundesregierung hat am 4.9.2024 beschlossen, das Steuerfortentwicklungsgesetz u.a. um eine Sonderabschreibung für vollelektrische und emissionsfreie Fahrzeuge zu ergänzen. Damit soll ein Aspekt der sog. Wachstumsinitiative umgesetzt werden und die Autoindustrie und ihre Beschäftigten bei dem Umstieg auf die E-Mobilität unterstützt werden. Gefördert werden sollen betriebliche Fahrzeuge und Arbeitnehmern zur Verfügung gestellte Firmenwagen.

Vorgesehen ist Folgendes:



- Für neu zugelassene, rein elektrische und emissionsfreie Fahrzeuge sollen Unternehmen die Investitionskosten schneller steuerlich geltend machen können. Dazu wird eine neue Sonderabschreibung eingeführt. Über einen Zeitraum von sechs Jahren können die Anschaffungskosten wie folgt von der Steuer abgeschrieben werden:
  - im ersten Jahr: Abschreibung i.H.v. 40 %,
  - im zweiten Jahr: Abschreibung i.H.v. 24 %,
  - im dritten Jahr: Abschreibung i.H.v. 14 %,
  - im vierten Jahr: Abschreibung i.H.v. 9 %,
  - im fünften Jahr: Abschreibung i.H.v. 7 %,
  - im sechsten Jahr: Abschreibung i.H.v. 6 %.

Die Regelung soll befristet für Anschaffungen im Zeitraum von Juli 2024 bis Dezember 2028 gelten.

- Zusätzlich soll die Dienstwagenbesteuerung für Elektro-Fahrzeuge erweitert werden. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die einen Elektro-Firmenwagen auch privat nutzen, versteuern diesen Vorteil vergünstigt. In diesem Fall wird der geldwerte Vorteil mit monatlich lediglich 0,25 % des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung (Regelfall: 1 %) angesetzt. Dies gilt bislang nur, wenn der Bruttolistenpreis maximal 70 000 € beträgt. Dieser Betrag soll nun auf 95 000 € angehoben werden. Die neue Höchstgrenze soll für Firmenwagen gelten, die ab Juli 2024 angeschafft werden bzw. wurden. Entsprechendes gilt für die Privatnutzung eines betrieblichen Fahrzeugs durch den Unternehmer.

**Hinweis:**

Diese Änderung soll innerhalb des parlamentarischen Verfahrens in das Steuerfortentwicklungsgesetz eingebracht werden. Insoweit muss der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens noch abgewartet werden.

## **19 Künstlersozialabgabe: Beitragssatz bleibt auch in 2025 konstant**

Der Beitragssatz zur Künstlersozialabgabe bleibt auch in 2025 bei 5,0 %.

Zum Hintergrund: Das Künstlersozialversicherungsgesetz bietet selbständigen Künstlern und Publizisten sozialen Schutz in der Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung. Wie Arbeitnehmer zahlen die Künstler und Publizisten nur etwa die Hälfte der Versicherungsbeiträge; die andere Beitragshälfte trägt die Künstlersozialkasse. Die für die Finanzierung erforderlichen Mittel werden aus einem Zuschuss des Bundes und aus einer Künstlersozialabgabe der Unternehmen finanziert, die künstlerische und publizistische Leistungen in Anspruch nehmen und verwerten.

Nehmen Unternehmen künstlerische oder publizistische Leistungen in Anspruch (Verwerter), so ist im Ergebnis stets eine Sozialabgabe zu zahlen:

- für angestellte Künstler/Publizisten ist nach den üblichen Regeln der Gesamtsozialversicherungsbeitrag an die zuständige Einzugsstelle abzuführen und
- für selbständige Künstler/Publizisten ist die Künstlersozialabgabe an die Künstlersozialkasse zu zahlen.

Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe sind alle in einem Kalenderjahr an selbständige Künstler und Publizisten gezahlten Entgelte.

Abgabepflichtig sind zum einen Unternehmen aus Branchen, die üblicherweise künstlerische oder publizistische Leistungen am Markt fördern, wie z.B. Verlage, Theater, Orchester, Chöre, Galerien, Kunsthändler, Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit für Dritte und Aus- und Fortbildungseinrichtungen für künstlerische und publizistische Tätigkeiten (z.B. auch für Kinder oder Laien).



Daneben sind aber auch alle Unternehmen abgabepflichtig, die sich selbst oder eigene Produkte bewerben oder Öffentlichkeitsarbeit betreiben und in diesem Zusammenhang Entgelte für freischaffende künstlerische oder publizistische Leistungen mit einer Gesamtsumme über 450 € im Kalenderjahr zahlen.

**Handlungsempfehlung:**

Nehmen Unternehmer solche Leistungen in Anspruch, die der Künstlersozialversicherung unterliegen, so besteht eine Meldepflicht. Die Meldung ist an die Künstlersozialkasse zu richten.

**20 Unentgeltliche Betriebsübertragung: Betriebsübergeber kann ggf. nachträgliche Betriebsausgaben geltend machen**

Insbesondere die Übergabe eines Betriebes an die nächste Familiengeneration erfolgt vielfach unentgeltlich. Ertragsteuern fallen bei solchen unentgeltlichen Übertragungen nicht an, da vom Betriebsübernehmer die Buchwerte fortzuführen sind, stille Reserven, wie etwa ein Firmenwert, sind somit nicht aufzudecken. Eine etwaige Schenkungsteuer kann zudem beim Übergang von Betriebsvermögen vielfach auf Grund der steuerlichen Privilegierung vermieden werden.

Insoweit hat der BFH nun mit Entscheidung vom 6.5.2024 (Az. III R 7/22) wichtige Detailfragen geklärt. Zur unentgeltlichen Betriebsübertragung stellt der BFH fest, dass

- die Übertragung eines Betriebs unter Familienangehörigen auch dann unentgeltlich sein kann, wenn der Erwerber sämtliche Betriebsschulden übernimmt und das Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung negativ ist.
- Der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs gilt im Fall der unentgeltlichen Betriebsübertragung auch für den Rechtsnachfolger, so dass unrichtige Bilanzansätze, die in die nicht mehr änderbare letzte Veranlagung des Rechtsvorgängers (Betriebsübergeber) mit Auswirkungen auf dessen Gewinn oder Verlust Eingang gefunden haben, gegebenenfalls beim Betriebsübernehmer ergebniswirksam zu korrigieren sind.
- Trotz des Grundsatzes des formellen Bilanzzusammenhangs können im Anschluss an eine unentgeltliche Betriebsübertragung nachträgliche Betriebsausgaben des Betriebsübergebers vorliegen, wenn dieser Aufwendungen trägt, die im Zusammenhang mit seiner früheren Betriebsführung stehen.

Abzugrenzen ist zunächst die unentgeltliche Betriebsübertragung von einer entgeltlichen Betriebsübertragung. Eine unentgeltliche Betriebsübertragung im ertragsteuerlichen Sinne ist nicht immer schon dann gegeben, wenn keine Gegenleistung festzustellen ist, sondern setzt voraus, dass der Übertragende beabsichtigt, den Übernehmer im Sinne einer Schenkung zu bereichern. Die Übernahme von Verbindlichkeiten allein führt noch nicht zur Entgeltlichkeit. Eine Betriebsübertragung unter Familienangehörigen kann daher unentgeltlich sein, wenn der Erwerber neben den Aktiva des Betriebs die regelmäßig ebenfalls vorhandenen Passiva des Betriebs (Betriebsschulden) übernimmt. Dies gilt selbst dann, wenn das Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung negativ ist. Bei einer Betriebsübertragung innerhalb der Familie besteht zumindest eine (widerlegbare) Vermutung, dass die beiderseitigen Leistungen nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind und ein voll unentgeltlicher, mindestens aber ein teilweise unentgeltlicher Vorgang vorliegt.

Aber auch bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs gilt der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs für den Rechtsnachfolger. Dieser Grundsatz besagt, dass etwaige Bilanzierungsfehler, die in der fehlerhaften Bilanz nicht mehr korrigierbar sind, in der ersten, verfahrensrechtlich noch offenen Bilanz korrigiert werden müssen. Im Falle der unentgeltlichen Betriebsübertragung gilt insoweit, dass unrichtige Bilanzansätze, die in die bereits bestandskräftige und nicht mehr änderbare letzte Veranlagung des Rechtsvorgängers mit Auswirkungen auf dessen Gewinn oder Verlust Eingang gefunden haben, in der Bilanz des Rechtsnachfolgers ergebniswirksam zu korrigieren sind. Im Streitfall waren Verbindlichkeiten/Verbindlichkeitsrückstellungen nicht passiviert, was in der ersten noch offenen Bilanz des Rechtsnachfolgers nachzuholen war.



Soweit der Betriebsübergeber aber selbst nach Betriebsübergabe noch betriebliche Verbindlichkeiten zu begleichen hatte, die bislang nicht bilanziert waren, liegen bei diesem nachträgliche Betriebsausgaben vor. Nachträgliche, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffende Betriebsausgaben sind alle nach der Beendigung der gewerblichen Tätigkeit erbrachten Aufwendungen, die durch die frühere gewerbliche Einkünfteerzielung oder durch die Erzielung nachträglicher gewerblicher Betriebseinnahmen veranlasst sind, soweit sie nicht zu einer rückwirkenden Änderung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns führen. Auch im Anschluss an eine unentgeltliche Betriebsübertragung können nachträgliche Betriebsausgaben entstehen, wenn der Betriebsübergeber Aufwendungen trägt, die mit der früheren Betriebsführung im Zusammenhang stehen.

**Hinweis:**

Insbesondere die Aussagen des Gerichts zur Angrenzung der unentgeltlichen Betriebsübertragung zeigen den großen Anwendungsbereich in der Praxis auf. Im Einzelfall sollten solche Übertragungen allerdings stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats im Hinblick auf mögliche ertragsteuerliche und auch schenkungsteuerliche Folgen geprüft werden.

## **21 Ertragsteuerliche Erfassung der Tätigkeit von über soziale Plattformen aktiven Influencern**

Die FinVerw hat mit Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 2.7.2024 (Az. VI 3010-S 2240-190) zur ertragsteuerlichen Behandlung von „digital agierenden Stpfl. (Influencern)“ Stellung genommen. Bei diesen Tätigkeiten werden insbesondere Einnahmen als Werbepartner oder aus Provisionen erzielt. Im Folgenden stellen wir die wichtigsten Aspekte dar, damit in der Praxis bestehender Handlungsbedarf erkannt werden kann.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist die Kenntnis der ertragsteuerlichen Folgen solcher Tätigkeiten von Bedeutung, da vielfach steuerliche Pflichten begründet werden, denen der Stpfl. nachkommen muss. An dieser Stelle werden nicht aufgegriffen die umsatzsteuerlichen Aspekte einer solchen Tätigkeit. In der Praxis sind auch diese zu beachten.

**Einkunftsart:**

Aus ertragsteuerlicher Sicht ist im ersten Schritt die Einkunftsart zu bestimmen. Dies hat insbesondere deshalb Bedeutung, weil gewerbliche Einkünfte auch der Gewerbesteuer unterliegen. Ausgangspunkt bei der Bestimmung der Einkunftsart ist eine Analyse des individuellen Falls hinsichtlich der ausgeübten Tätigkeit. Es ist die Frage zu beantworten, welche Einnahmen erzielt werden, welche Vorbildung für die Tätigkeit erforderlich ist und der ausführende Stpfl. hat und wie eng die Verknüpfung der inhaltlichen Tätigkeit z.B. mit der Erzielung von Werbeeinnahmen ist. Auf Grund der Vielzahl an Ausgestaltungsformen muss stets der konkrete Fall beurteilt werden, jedoch können folgende Grundsätze herausgestellt werden:

- Eine gewerbliche Tätigkeit liegt vor, soweit nicht ausnahmsweise eine selbständige Arbeit gegeben ist. Regelmäßig liegen hinsichtlich der Werbeeinnahmen Einnahmen aus Gewerbebetrieb vor. Dies gilt auch, wenn die Tätigkeit ansonsten keinen gewerblichen Charakter hat.
- Der Handel mit eigenen Produkten wie z.B. Kleidung, Schmuck oder Kosmetikprodukten stellt einen typischen Gewerbebetrieb dar.
- Bei der Tätigkeit als Berater muss geprüft werden, ob der Influencer auf Grund seiner Ausbildung eine als Katalogberuf gekennzeichnete freiberufliche Tätigkeit mit seiner Tätigkeit ausübt oder eine vergleichbare Qualifikation vorweist. Wird rein über die eigenen Erfahrungen berichtet, so reicht dies nicht aus, um eine freiberufliche Tätigkeit anzunehmen, sondern es liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor. Nutzt dagegen z.B. eine Rechtsanwältin die sozialen Medien, um z.B. Verbraucher oder Mieter über ihre Rechte zu informieren, so liegt eine freiberufliche Tätigkeit vor. In diesem Zusammenhang erzielte Werbeeinnahmen stellen allerdings gewerbliche Einkünfte dar.





- Wird der Influencer im Rahmen der Produktplatzierung tätig, indem er die positiven Eigenschaften des Produktes hervorhebt, liegt keine künstlerische Tätigkeit vor. Die Werbetätigkeit bietet regelmäßig einen zu geringen Spielraum für die Entfaltung einer eigenen schöpferischen Leistung von künstlerischem Rang.
- Eine schriftstellerische Tätigkeit liegt z.B. bei einem Travel-Influencer nur dann vor, wenn die Reiseberichte objektiv und kritisch erfolgen. Hiervon kann nicht ausgegangen werden, wenn dieser für einen Auftraggeber im Rahmen einer Vertrauenswerbung tätig wird, z.B. wenn Reise- oder Übernachtungskosten übernommen werden. Wenn ein Reise-Blog als Plattform genutzt wird, um auf dieser Werbung zu schalten und hieraus Einnahmen zu generieren, liegen insoweit gewerbliche Einkünfte vor.

**Hinweis:**

Steuerlich relevant ist eine solche Tätigkeit stets nur dann, wenn eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht, wenn also über die Gesamtdauer der Tätigkeit ein Überschuss der Einnahmen über die Betriebsausgaben angestrebt wird. Gerade in der Anfangszeit einer Tätigkeit kann dies fraglich sein, so dass insoweit die Einkünfteerzielungsabsicht im Zweifel anhand eines Businessplans darzulegen ist. Besteht keine Einkünfteerzielungsabsicht, so sind die erzielten Einnahmen steuerlich nicht zu berücksichtigen, es können dann aber auch keine Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden.

**Einkünfteermittlung:**

In der steuerlichen Gewinnermittlung sind den Betriebseinnahmen die Betriebsausgaben gegenüber zu stellen. Hinsichtlich der Betriebseinnahmen ist insbesondere auf folgende Positionen hinzuweisen:

- Durch das Hinterlegen von Links zu kommerziellen (wie z.B. Verkaufsplattformen) und nichtkommerziellen Anbietern auf der eigenen Webseite oder in Videobeiträgen erhalten Influencer regelmäßige Umsatzbeteiligungen, die als Betriebseinnahme zu erfassen sind.
- Oftmals erhalten Influencer von anderen Unternehmen zu bewerbende Produkte oder Dienstleistungen. Hierbei handelt es sich nicht um Geschenke, sondern um ein Entgelt für die Tätigkeit des Bewerbers. Hinsichtlich der überlassenen Produkte ist danach zu differenzieren, ob diese behalten werden dürfen oder ob sie an den Auftraggeber zurückgegeben werden müssen bzw. sich bei der Arbeit verbrauchen.
- Bei den Dienstleistungen oder Produkten, die der Influencer behalten darf, handelt es sich um Einnahmen in Geldeswert, die als Betriebseinnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind.

Zu den Betriebsausgaben gilt insbesondere Folgendes:

- Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Typische Betriebsausgaben können Kosten für die Ausstattung eines Büros, Reisekosten, Miet- und Leasingkosten oder auch Lizenzgebühren sein.
- Aufwendungen für Ernährung, Kleidung und Gesunderhaltung fallen grds. unter das Abzugsverbot für Kosten, die die private Lebensführung berühren.
- Die Kosten für den Erwerb einer Internet-Domain sind als immaterielles Wirtschaftsgut zu aktivieren. Regelmäßig sind insoweit aber keine Abschreibungen vorzunehmen, da es sich um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut handelt.
- Reisekosten für ausschließlich betrieblich veranlasste Reisen (z.B. Messebesuche, Kundentermine) sind als Betriebsausgaben abziehbar. Sind Aufwendungen für eine Reise sowohl betrieblich als auch privat veranlasst und sind die Aufwendungen anhand objektiver Kriterien (z.B. Zeitanteile) aufteilbar, kann der betrieblich veranlasste Teil der Reisekosten als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.
- Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig und zwar auch dann nicht, wenn sie ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werden.





Von besonderer Bedeutung kann hinsichtlich der Reichweite der Tätigkeit der Name der Person sein. Als Kriterien für die Werthaltigkeit einer solchen Position können hierbei die Reichweite des Influencers (Anzahl der Follower) und auch die Zusammensetzung des Gewinns (Zahlung für Affiliate-Links, Dienstleistungen, eigene Produkte, geschaltete Werbung oder auch direkte Zahlungen für die Verwendung des Namens) herangezogen werden. Steuerlich ist nun insoweit zu differenzieren:

- Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts einer natürlichen Person stellt nach der Rechtsprechung des BFH ertragsteuerrechtlich ein immaterielles Wirtschaftsgut dar, das eingelegt werden kann. Ein insoweit eingelegter Wert kann dann über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Dabei kann die Nutzungsdauer regelmäßig mit zehn Jahren angesetzt werden.
- Von dem eingelegten Wirtschaftsgut ist das im Betrieb des Influencers geschaffene immaterielle Wirtschaftsgut, das weder einlagefähig noch abschreibbar ist, zu unterscheiden.

Insoweit ist im Einzelfall zu prüfen, ob bei Aufnahme der (gewerblichen) Tätigkeit ein solcher Wert besteht und eingelegt wird. Ein bloßes „Influencer“-Profil zusammen mit den „Followern“ stellt allerdings noch kein (selbständiges) Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinne dar.

**Handlungsempfehlung:**

In solchen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden, weil eine Beurteilung eine genaue Analyse des Einzelfalles erfordert.

## 22 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei Erbauseinandersetzung

Bei der Erbschaftsteuer können Begünstigungen in Anspruch genommen werden für die Übertragung von Betriebsvermögen, für vermieteten Wohnraum und für das selbstgenutzte Familienheim. Im Einzelnen sind insoweit verschiedene Bedingungen zu erfüllen. In der Praxis ist vielfach die Situation so, dass Kinder zu Gesamterben eingesetzt werden. Sind z.B. zwei Kinder als Erben eingesetzt, so erben diese das Vermögen insgesamt in Erbengemeinschaft. Dem folgt dann vielfach aber eine Teilung des Nachlasses im Rahmen einer Erbauseinandersetzung. Das heißt die Erbengemeinschaft einigt sich darauf, wer welche Vermögenspositionen in Alleineigentum übernimmt. Erbschaftsteuerlich kann die entsprechende Steuervergünstigung in einer solchen Konstellation – unter Einhaltung bestimmter Regeln – von dem Erben in Anspruch genommen werden, der im Rahmen der Erbauseinandersetzung das jeweilige Vermögen übernimmt.

Die FinVerw geht bislang davon aus, dass eine solche Übernahme der Steuervergünstigungen an den die Vermögenswerte im Rahmen der Teilung des Nachlasses letztlich übernehmenden Erben nur dann möglich ist, wenn die Teilung des Nachlasses innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgt. Diese enge zeitliche Befristung hat der BFH nun mit Entscheidung vom 15.5.2024 (Az. II R 12/21) abgelehnt. Das Gesetz enthält keine zeitliche Frist für die Erbauseinandersetzung. Im Urteilsfall erfolgte die Erbauseinandersetzung etwa drei Jahre nach dem Erbfall.

Entscheidend ist allerdings, dass die Übertragung auf die einzelnen Personen im Rahmen der Teilung des Nachlasses erfolgt. Nicht mehr begünstigt ist der Fall, dass zunächst der Nachlass willentlich ungeteilt in Form der Erbengemeinschaft fortgeführt wird und später eine Aufteilung auf die einzelnen Personen der Erbengemeinschaft erfolgt.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass in solchen Vorgängen erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten bestehen. Insbesondere ermöglicht der BFH nun, dass die Erbauseinandersetzung sorgfältig vorbereitet wird und die hierfür benötigte Zeit genommen wird. Solche Vorgänge sollten allerdings stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats umgesetzt werden, da im Einzelnen die jeweiligen Voraussetzungen der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen eingehalten werden müssen, damit die materiell oftmals sehr bedeutenden Vorteile der Steuerbefreiungen in Anspruch genommen werden können.



### 23 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb für einen Mitunternehmer

Gewerbliche Einzelunternehmen und ebenso gewerblich tätige Personengesellschaften werden auch mit Gewerbesteuer belastet. Diese „Sonderbelastung“ gegenüber nicht gewerblich tätigen Unternehmern, wie z.B. Freiberuflern, soll nach dem Willen des Gesetzgebers durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer wieder ausgeglichen werden. Auf Grund dieser pauschalierten Berechnung der Einkommensteuerermäßigung gelingt dies allerdings nur bis zu Gewerbesteuer-Hebesätzen von ca. 422 %.

Bei Personengesellschaften wird diese Steuerermäßigung erst auf Ebene der Mitunternehmer bei deren Einkommensteuer gewährt. Da sich die Steuerermäßigung nach dem vierfachen Gewerbesteuer-Messbetrag bemisst und der Gewerbesteuer-Messbetrag für die Personengesellschaft insgesamt ermittelt und festgestellt wird, muss dieser auf die Mitunternehmer aufgeteilt werden. Hierzu bestimmt das Gesetz, dass sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels richtet und Vorabgewinnanteile sowie Sondervergütungen insoweit nicht zu berücksichtigen sind.

Insoweit ist die Abgrenzung der Vorabgewinnanteile von großer Bedeutung. Hierzu hat das Niedersächsische FG in der aktuellen Entscheidung v. 19.3.2024 (Az. 13 K 3/24) entschieden, dass die Frage, ob es sich bei einer gesellschaftsvertraglichen Abrede zur Gewinnverteilung um eine Vorabgewinnverteilungsregelung oder solche zur allgemeinen Gewinnverteilung handelt, durch Auslegung zu ermitteln ist. Charakteristisch für einen Vorabgewinn ist, dass dieser vorrangig und damit auch dann zu zahlen ist, wenn danach kein Restgewinn mehr verbleibt. Erhält ein Kommanditist ausschließlich einen Festbetrag und keinen quotalen Anteil, schließt dies die Annahme eines Vorabgewinns nicht aus. Dass er damit dauerhaft von der Gewerbesteueranrechnung ausgeschlossen wird, steht der Annahme eines Vorabgewinns nicht entgegen.

Im Urteilsfall war eine stark ausdifferenzierte Gewinnverteilungsabrede vereinbart. Diese bestand neben der Zuweisung einer festen Geschäftsführungsvergütung an den Komplementär und der Vorabzuweisung von erzielten Mieteinnahmen u.a. auch in der Zuweisung eines Festbetrags i.H.v. 100 000 € zu Gunsten eines Kommanditisten, welcher darüber hinaus keinen weiteren Gewinnanteil erhielt. Insbesondere die Einordnung des Festbetrags als Vorabgewinn oder Teil der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede bedurfte der Auslegung. Zwar spreche nach Ansicht des FG die Ausgestaltung als Festzuweisung für die Annahme eines Vorabgewinns, denn der gesetzliche Regelfall der allgemeinen Gewinnverteilung sei die quotenmäßige Verteilung anhand der Beteiligungsquote. Allerdings sei eine prozentuale Verteilung kein zwingendes Kriterium der allgemeinen Gewinnverteilung. Auch eine betragsmäßige (Fest-)Zuweisung könne grundsätzlich Teil der allgemeinen Gewinnverteilung sein.

Im Streitfall sah das FG in der Gesamtschau eine Vorabgewinnregelung. Die aus der quotalen Gewinnverteilung herausgelöste Festbetragszuweisung bildet im Ausgangspunkt schon ein gewichtiges Argument dafür. Ferner erhielt der Mitunternehmer seinen Fixbetrag von 100 000 € danach ggf. auch unter vollständiger Aufzehrung des Gewinns, was auf Grund des „maßgeblichen Differenzierungskriteriums“ zur Annahme des Vorabgewinns drängte. In der Folge nahm der Mitunternehmer an der quotalen Gewinnverteilung nicht mehr teil, wodurch ihm kein Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag und mithin keine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer zustand.

#### **Handlungsempfehlung:**

Letztlich ist diese Entscheidung weniger auf Grund des Urteils über den konkreten Fall von allgemeiner Bedeutung. Vielmehr verdeutlicht dieser Fall, dass in der Praxis anzuraten ist, die Gewinnverteilungsabrede möglichst eindeutig zu formulieren und den Willen der Parteien klar zum Ausdruck zu bringen. Zur Würdigung vorhandener Gewinnverteilungsabreden zeigt das FG-Urteil Kriterien auf, die herangezogen werden können.



## **24 Personengesellschaft: Nachträgliche Anerkennung einer umsatzsteuerlichen Organschaft**

Nach der bereits seit einigen Jahren geltenden geänderten Rechtsprechung ist nun anerkannt, dass auch eine GmbH & Co. KG umsatzsteuerliche Organgesellschaft sein kann. Voraussetzung ist, dass eine solche GmbH & Co. KG nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Eines Gewinnabführungsvertrages bedarf es – anders als bei der Organschaft im Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht – nicht. Eine solche umsatzsteuerliche Organschaft bedarf auch nicht etwa eines Antrags. Vielmehr gilt, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft gegeben ist, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft hat zur Folge, dass die Organgesellschaft unselbständiger Teil des Unternehmens des Organträgers ist, so dass beide Teile als ein Unternehmen zu behandeln sind. Grundsätzlich werden jegliche Umsätze der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet. Der Organträger ist Schuldner der auf diese Umsätze entfallenden Umsatzsteuer; er hat alle gesetzlichen Pflichten zu erfüllen, die sich für das gesamte Unternehmen unter Einschluss der Organgesellschaft ergeben.

Soweit in der Praxis bislang von anderen Voraussetzungen ausgegangen wurde, tatsächlich aber eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, sind unter bestimmten Bedingungen die Umsatzsteuer-Veranlagungen für die Vergangenheit zu berichtigen. Im Grundsatz sind die Umsatzsteuer-Veranlagungen für die Organgesellschaften aufzuheben und Steuern zurückzuerstatten und diese Umsätze bzw. Vorsteuerbeträge sind in die Umsatzsteuer-Veranlagungen des Organträgers mit einzubeziehen. Der BFH bestätigt nun aber mit Beschluss v. 16.7.2024 (Az. XI B 43/23) die auch bislang schon vertretene Rechtsprechung, nach der eine solche Korrektur nicht einseitig bei der Organgesellschaft erfolgen kann. Macht eine KG geltend, dass sie auf Grund geänderter Rechtsprechung Organgesellschaft im umsatzsteuerlichen Sinne und damit nicht Steuerschuldnerin sei, setzt die Aufhebung einer gegenüber der KG ergangenen Steuerfestsetzung voraus, dass der Organträger einen Antrag auf Änderung der für ihn vorliegenden Steuerfestsetzung stellt. Ansonsten drohe die Gefahr einer widersprüchlichen Veranlagung mit der Folge, dass die Umsatzsteuerschuld auf die Umsätze der Organgesellschaft gar nicht berücksichtigt wird.

### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist auch bei Personengesellschaften, die in eine Unternehmensgruppe eingebunden sind oder bei denen ein Gesellschafter z.B. eine Immobilie an die Gesellschaft überlässt, sorgfältig zu prüfen, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt.

## **25 Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Schuldzinsen bei doppelstöckigen Personengesellschaften**

Schuldzinsen sind dann vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn Überentnahmen vorliegen. Damit soll verhindert werden, dass im Ergebnis privat veranlasste Schuldzinsen gewinnmindernd als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Der Betrag der nicht abziehbaren Schuldzinsen wird pauschal mit 6 % der Überentnahmen berechnet. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Dies ist allerdings jahresübergreifend zu prüfen, sodass auch Über- sowie Unterentnahmen der Vorjahre zu berücksichtigen sind. Der hierbei errechnete Betrag, höchstens jedoch der um 2 050 € verminderte Betrag der tatsächlich angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen.

Der bei dieser Prüfung auf das Vorliegen von Überentnahmen anzusetzende Gewinn entspricht grundsätzlich dem Gewinn der steuerlichen Gewinnermittlung. Insoweit stellt sich aber die Frage, wie diese Berechnung bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft vorzunehmen ist – also dann, wenn eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) ihrerseits an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt ist. Die Ermittlung des Gewinns in diesem Sinne der Obergesellschaft ist deshalb fraglich, weil in diesem Gewinn auch die steuerliche Gewinnzuweisung aus der Untergesellschaft enthalten ist. Im Ergebnis würde damit dann aber der Gewinn der Untergesellschaft bei der Prüfung



etwaiger Überentnahmen sowohl bei der Untergesellschaft (als originärer Gewinn) als auch bei der Obergesellschaft (als Beteiligungsertrag, der steuerlich dieser Gesellschaft zugerechnet wird) berücksichtigt.

Das FG Münster kommt nun in der Entscheidung v. 2.7.2024 (Az. 6 K 1425/21 F) zu dem Ergebnis, dass für Zwecke der Prüfung einer Überentnahme bei der Obergesellschaft der Beteiligungsertrag der Untergesellschaft nicht zu berücksichtigen ist. Eine Berücksichtigung bei der Obergesellschaft erfolge erst bei Auszahlungen des Gewinnanteils an diese wie eine Einlage. Dies ergebe sich aus der zugrunde zu legenden betriebsbezogenen Betrachtung.

**Hinweis:**

In der Praxis kann diese Frage erhebliche Auswirkungen haben. Das FG folgt der Auffassung der FinVerw. Das FG hat insoweit aber die Revision zugelassen, da diese Frage höchstrichterlich noch nicht geklärt ist. Insoweit bleibt also abzuwarten, ob der BFH über diesen Fall zu entscheiden hat.

## 26 Risiko der Gewerblichkeit einer vermögensverwaltenden Tätigkeit bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft

Personengesellschaften können auch rein vermögensverwaltend oder freiberuflich tätig werden. Dann erzielen die beteiligten Gesellschafter aus der Beteiligung an der Personengesellschaft z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder freiberufliche Einkünfte, nicht jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, was auch eine Gewerbesteuerpflicht zur Folge hätte. Insoweit sind allerdings zwei steuerliche Sonderregelungen zu beachten:

- **Gewerbliche Prägung:** Sind an der an sich vermögensverwaltend oder freiberuflich tätigen Personengesellschaft ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt, so spricht man von einer gewerblich geprägten Personengesellschaft. Anwendungsfall ist insbesondere die klassisch ausgestaltete GmbH & Co. KG. In diesem Fall wird per Gesetz angeordnet, dass sämtliche Einkünfte der Gesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb einzustufen sind. Es besteht also insbesondere auch eine Gewerbesteuerpflicht. Die entstehende Gewerbesteuer der Gesellschaft wird bei den Gesellschaftern, soweit es sich um natürliche Personen handelt, allerdings durch die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb wieder – vielfach allerdings nicht vollständig – ausgeglichen.
- **Abfärberegung:** Übt die Personengesellschaft neben der vermögensverwaltenden oder freiberuflichen Tätigkeit auch eine hiervon getrennte gewerbliche Tätigkeit aus, so gelten stets alle Einkünfte als gewerbliche Einkünfte (sog. Abfärberegung). Diese Wirkung tritt allerdings nicht ein, wenn die gewerblichen Einkünfte nur sehr gering sind (Bagatellregelung).

Diese vorstehende Grundregel der sog. Abfärberegung wird nun noch erweitert um den Fall, dass die an sich vermögensverwaltend oder freiberuflich tätige Personengesellschaft eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft hält. Dieser Fall wird als **Aufwärtsabfärbung** bezeichnet.

Zu diesem Fall der Aufwärtsabfärbung hat der BFH mit Urteil vom 11.7.2024 (Az. V R 18/22) weitere Detailfragen geklärt. Insoweit gilt nach der Rechtsprechung:

- Allein die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft führt noch nicht zu einer Aufwärtsabfärbung und damit der Gewerblichkeit der im Übrigen an sich vermögensverwaltenden oder freiberuflichen Tätigkeit der Personengesellschaft. Erforderlich ist vielmehr, dass im betreffenden Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft aus der Beteiligung auch Einkünfte bezogen werden.
- Unerheblich ist aber, ob aus der Beteiligung positive oder negative Einkünfte (Verluste) bezogen wurden. Dies wurde auch gesetzlich klargestellt. Ausreichend ist vielmehr, dass der Personengesellschaft aus der Beteiligung Einkünfte zugerechnet werden.



- Insoweit existiert keine Bagatellregelung. Das heißt auch die Zurechnung von geringfügigen Einkünften führt dazu, dass die Einkünfte der Personengesellschaft insgesamt als gewerbliche Einkünfte eingestuft werden.
- Der BFH entschied zudem, dass auch eine Zurechnung nur verrechenbarer Verluste zu einer Aufwärtsabfärbung führt. Ist eine Personengesellschaft also selbst wiederum als Kommanditistin an einer KG beteiligt und ist der ihr zuzurechnende Verlustanteil nicht durch das Kapitalkonto gedeckt, ist der Verlust als sogenannter verrechenbarer Verlust zwar im Folgebescheid nicht zu berücksichtigen, löst aber dennoch eine Aufwärtsabfärbung aus. Maßgebend sei, dass dem Kommanditisten insoweit zunächst negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden, welche dann in verrechenbare Verluste umgewandelt werden und sodann einer Verwertungssperre unterliegen.

**Handlungsempfehlung:**

Nach wie vor gilt, dass die Aufwärtsabfärbung dadurch verhindert werden kann, dass die Beteiligung an der gewerblich tätigen Personengesellschaft nicht von der ansonsten vermögensverwaltend oder freiberuflich tätigen Personengesellschaft selbst gehalten wird, sondern dies über eine separate Schwester-Personengesellschaft erfolgt, welche auch vollkommen beteiligungsidentisch sein kann.

**Hinweis:**

Der BFH bestätigt seine Rechtsprechung, nach der die Aufwärtsabfärbung zwar dazu führt, dass die Einkünfte der an sich vermögensverwaltend oder freiberuflich tätigen Personengesellschaft zu gewerblichen Einkünften werden und dies insbesondere zur Folge hat, dass stille Reserven in dem eingesetzten Betriebsvermögen steuerlich erfasst werden. Dagegen führt die Aufwärtsabfärbung nach der Rechtsprechung nicht dazu, dass die Personengesellschaft auch der Gewerbesteuer unterliegt. Nach Ansicht der Rechtsprechung hat die im Einkommensteuergesetz verankerte Regelung zur Aufwärtsabfärbung keine Wirkung auf die Gewerbesteuer. Dem folgt die FinVerw allerdings nicht.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 27 **Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft**

Der BFH ist mit Beschluss v. 7.6.2024 (Az. VIII B 113/23) bei einer sog. „summarischen Prüfung“ in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes (AdV) zu der Einschätzung gekommen, dass die Beschränkung der Verrechnung von Verlusten bei Termingeschäften verfassungswidrig ist. Damit bestätigte der BFH die Einschätzung des FG Rheinland-Pfalz v. 5.12.2023 (Az. 1 V 1674/23).

Dies vor dem Hintergrund, dass bei den Einkünften aus Kapitalvermögen die Verlustverrechnungsmöglichkeiten in mehrfacher Weise beschränkt sind:

- Verluste aus der Veräußerung von Aktien dürfen nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien ausgeglichen und verrechnet werden;
- Verluste aus Termingeschäften dürfen pro Jahr nur i.H.v. 20 000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften und Stillhalterprämien ausgeglichen und verrechnet werden;
- Verluste aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung und dem Ausfall von Kapitalforderungen dürfen pro Jahr nur i.H.v. 20 000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen und verrechnet werden.

**Handlungsempfehlung:**

Die Entscheidung im Hauptsacheverfahren und insoweit auch das Bundesverfassungsgericht unter dem Az. 2 BvL 3/21 anhängige Verfahren bleibt abzuwarten. In der Praxis sollten Verluste und deren Verrechnung in der Einkommensteuerveranlagung geltend gemacht werden und etwaige ablehnende Bescheide verfahrensrechtlich offen gehalten werden.





## 28 Darlehenswiderruf: Steuerbarkeit einer „Nutzungsentschädigung“

Der BFH führt seine Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von „Nutzungsentschädigungen“ nach einem Darlehenswiderruf fort. Das Gericht hat mit Urteil vom 22.5.2024 (Az. VIII R 3/22) entschieden, dass wenn eine Bank auf der Grundlage einer Vergleichsvereinbarung zur einvernehmlichen Beilegung eines Zivilrechtsstreits eine als „Nutzungsentschädigung“ bezeichnete Summe zahlt und unklar ist, ob damit der im Vergleich vereinbarte Verzicht auf die Rechte aus dem Darlehenswiderruf abgegolten oder im Rahmen der einvernehmlichen Rückabwicklung des widerrufenen Darlehens Nutzungsersatz geleistet werden soll, die Zahlung beim Empfänger regelmäßig weder zu Kapitaleinkünften noch zu sonstigen Einkünften führt. Mithin ist eine solche Nutzungsentschädigung steuerlich nicht zu erfassen.

Im Urteilsfall hatten die Stpfl. als Gesamtschuldner im Jahr 2002 mit der X-Bank einen Vertrag über die Gewährung mehrerer Darlehen zur Finanzierung einer selbstgenutzten Wohnimmobilie abgeschlossen und erbrachten in der Folge Zins- und Tilgungsleistungen. Im Jahr 2016 widerriefen die Stpfl. unter Verweis auf eine fehlerhafte Widerrufsbelehrung ihre auf den Vertragsabschluss gerichteten Willenserklärungen im Hinblick auf zwei Darlehen. Im Rahmen eines zivilgerichtlichen Rechtsstreits vor dem Landgericht Z „wegen Widerruf eines Verbraucherdarlehens“ kam zwischen den Stpfl. und der X-Bank ein gerichtlicher Vergleich zustande, in dem die vorzeitige Ablösung der Darlehen bestätigt wurde. Bis dahin bestanden die wechselseitigen Vertragspflichten fort. Weiter wurde geregelt, dass sich die Bank verpflichtete, an die Stpfl. Nutzungsersatz i.H.v. xx zu bezahlen, der zwei Wochen nach vollständiger Rückführung des Darlehenssaldos fällig war.

Nach den Ausführungen des BFH führe eine Entschädigung für einen Rechtsverzicht, der im Rahmen einer Vergleichsvereinbarung zur einvernehmlichen Beendigung eines Zivilrechtsstreits vereinbart wird, beim Verzichtenden regelmäßig nicht zu steuerbaren Einkünften, wenn sie nicht als Ergebnis einer Erwerbstätigkeit anzusehen ist. Diese Voraussetzung sei im Streitfall erfüllt, denn die Entschädigungszahlung sei nicht im Sinne eines leistungsbezogenen Entgelts durch das Verhalten der Stpfl. wirtschaftlich veranlasst. Aus den Feststellungen des FG ergibt sich nicht, dass die Stpfl. den gerichtlichen Vergleich „um der Gegenleistung willen“ abgeschlossen haben.

Aber auch wenn die Zahlung als Nutzungsersatzleistung im Rahmen einer reinen Rückabwicklung der Darlehensverträge anzusehen wäre, handele es sich nicht um einen steuerbaren Kapitalertrag. Die reine Rückabwicklung eines Darlehensvertrags im Rahmen eines Rückgewährschuldverhältnisses sei nach den in den Urteilen des BFH v. 7.11.2023 (Az. VIII R 7/21 und VIII R 16/22) dargelegten Maßstäben keine steuerbare erwerbsgerichtete Tätigkeit.

### Hinweis:

Dies betrifft eine Vielzahl an Fällen. Die Rechtsprechung hat mittlerweile herausgearbeitet, dass – entgegen der ursprünglichen Ansicht der FinVerw – Zahlungen auf Grund eines Darlehenswiderrufs regelmäßig nicht der Besteuerung unterliegen. Insoweit ist allerdings stets der Einzelfall zu würdigen. Allerdings betrifft dies nur Altfälle, da mittlerweile auf Grund einer Änderung der Zivilrechtslage in solchen Fällen ein Anspruch des Darlehensnehmers auf Nutzungsersatz nicht mehr besteht.

---

## Für Hauseigentümer

---

## 29 Grundsteuer: Erste Musterklage in Ostdeutschland eingereicht

Der Bund der Steuerzahler weist darauf hin, dass betreffend des Grundsteuer-Bundesmodells nun auch eine erste Musterklage in einem ostdeutschen Bundesland erhoben wurde. Im Streitfall ist der Stpfl. Eigentümer von vier vermieteten Eigentumswohnungen im sächsischen Chemnitz. Es handelt sich um ein denkmalgeschütztes, gut instand gehaltenes Haus in einem Sanierungsgebiet. Auf Grund der Marktlage in der Stadt sind dort bei weitem nicht die Mieten zu erzielen, die das Finanzamt auf





Basis des geltenden Grundsteuer-Bundesmodells für die Grundsteuer laut Mietentabelle für das Bundesland ansetzt. Das Gesetz sieht jedoch keine Möglichkeit vor, dass die Stpfl. einen niedrigeren Wert der Immobilie für den Einzelfall nachweisen können.

**Handlungsempfehlung:**

Die weitere Entwicklung bleibt insoweit abzuwarten. Grundsätzlich ist anzuraten, Bescheide über die Feststellung der Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 verfahrensrechtlich offen zu halten.

**30 Grundsteuer: Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts im sog. Bundesmodell in bestimmten Fällen möglich**

In den Beschlüssen v. 27.5.2024 (Az. II B 78/23 und II B 79/23, AdV) hatte der BFH in Bezug auf die Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Stpfl. ab dem 1.1.2025 entschieden, dass Stpfl. die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden gemeinen Wert ihres Grundstücks nachzuweisen und insoweit in den beiden Verfahren vorläufigen Rechtsschutz gewährt. Hierauf hat die FinVerw nun mit dem koordinierten Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 24.6.2024 reagiert. Insoweit soll bei der Feststellung des Grundsteuerwerts wie folgt vorgegangen werden:

**Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts bei der Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer ab 1.1.2025:**

- Im Grundsatz seien auf Grund der typisierenden und pauschalierenden Wertermittlung damit einhergehende Abweichungen zwischen dem Grundsteuerwert nach den gesetzlichen Vorgaben und dem Verkehrswert hinzunehmen. Eine solch typisierende und pauschalierende Wertermittlung sei auch verfassungsgemäß, soweit ein Verstoß gegen das Übermaßverbot im Einzelfall entweder durch verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift oder durch eine Billigkeitsmaßnahme abgewendet werden kann.
- Billigkeitsmaßnahmen sind bei der Feststellung von Grundsteuerwerten aber grundsätzlich ausgeschlossen.
- Im Einzelfall bedarf es daher einer verfassungskonformen Auslegung des Gesetzes. Zur verfassungskonformen Anwendung der Bewertungsvorschriften zur Feststellung von Grundsteuerwerten ist daher ein für die gesamte wirtschaftliche Einheit nachgewiesener niedrigerer gemeiner Wert anzusetzen, wenn der nach den gesetzlichen Vorgaben ermittelte Grundsteuerwert den nachgewiesenen gemeinen Wert unter Berücksichtigung der Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt um mind. 40 % übersteigt. Den Stpfl. trifft die Nachweislast für einen niedrigeren gemeinen Wert und nicht eine bloße Darlegungslast.
- Als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses i.S.d. §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs oder von Personen, die von einer staatlichen, staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken bestellt oder zertifiziert worden sind, dienen. Als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann darüber hinaus 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.

**Anwendung:**

- Die zuvor geschilderten Grundsätze sollen in allen offenen Fällen zur Anwendung kommen.
- In Fällen, in denen der Grundsteuerwert den nachgewiesenen gemeinen Wert um mindestens 40 % übersteigt, der Grundsteuerwert aber bestandskräftig festgestellt wurde und die Feststellung nicht mehr nach den Korrekturvorschriften der Abgabenordnung änderbar ist, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung vorliegen.



### **Aussetzung der Vollziehung von Bescheiden über die Feststellung des Grundsteuerwerts:**

- Im Hinblick auf die Beschlüsse des BFH v. 27.5.2024 gewährt die FinVerw nun Aussetzung der Vollziehung von Bescheiden über die Feststellung des Grundsteuerwerts, wenn und soweit schlüssig dargelegt wird, dass der Grundsteuerwert den Verkehrswert um mind. 40 % übersteigt.
- Bei der Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ist die Vorlage eines Verkehrswertgutachtens noch nicht erforderlich. Substantiierten Angaben des Stpfl. zur Höhe des Verkehrswerts ist zu folgen. In diesen Fällen soll im Grundsatz 50 % des Grundsteuerwerts von der Vollziehung ausgesetzt werden. Die Aussetzung der Vollziehung soll angemessen befristet und der Stpfl. zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts (z.B. durch Vorlage eines Gutachtens) innerhalb dieser Frist aufgefordert werden. Infolge der Aussetzung der Vollziehung des Grundsteuerwertbescheides ist auch die Vollziehung des hierauf beruhenden Grundsteuermessbescheides (ggf. anteilig) auszusetzen. Die betroffenen Kommunen sind über die Aussetzung zu unterrichten.

### **Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass nun deutliche Bewegung aufkommt. In Fällen, in denen die nach dem Gesetz ermittelten Grundstückswerte offensichtlich deutlich über den Verkehrswerten liegen, besteht also dringender Handlungsbedarf, um zu erreichen, dass ab 2025 keine überhöhte Grundsteuer anfällt.

## **31 Möglichkeit der Stundung der Erbschaftsteuer auf Wohnimmobilien**

Werden Immobilien verschenkt oder vererbt, so kann nicht zuletzt auf Grund der in den vergangenen Jahren deutlich gestiegenen Bewertung von Immobilien im Einzelfall eine hohe Belastung mit Erbschaft-/Schenkungssteuer anfallen. Für Fälle, bei denen Wohnimmobilien übertragen werden, sieht das Gesetz die Möglichkeit einer Stundung der Steuer vor, um zu verhindern, dass zu Wohnzwecken dienender Grundbesitz zur Steuerzahlung veräußert werden muss. Dies gilt auch, wenn eine Wohnimmobilie über eine vermögensverwaltende GbR gehalten wird. Die Stundung der Steuer ist nur dann ausgeschlossen, wenn der Erwerber die Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer aus weiterem erworbenen Vermögen oder aus vorhandenem eigenen Vermögen aufbringen kann. Die FinVerw vertritt insoweit allerdings eine restriktive Auffassung dahingehend, dass der Stpfl. auch die Möglichkeit der Aufnahme eines Kredites zu marktüblichen Bedingungen in Anspruch nehmen muss. Nach der Rechtsprechung ist dagegen die Kreditaufnahme außerhalb des üblichen Kreditmarktes, so z.B. im familiären Umfeld, nicht geboten.

### **Hinweis:**

Die Feststellungslast dafür, dass kein eigenes Vermögen vorhanden und keine Kreditaufnahme möglich ist, sieht die FinVerw beim Stpfl.

### **Die Möglichkeit der Stundung besteht in folgenden Fällen:**

- Übertragung von fremdvermieteten Wohnimmobilien. Die Stundung ist dann nicht nur bei Erwerben von Todes wegen, sondern auch bei Schenkungen unter Lebenden zu gewähren. Nicht begünstigt ist die Übertragung anderer Immobilien, wie z.B. gewerblich genutzter Immobilien.
- Eine Stundung kommt des Weiteren in Betracht, wenn zum Erwerb ein Ein- oder Zweifamilienhaus oder Wohneigentum gehört, das der Erwerber nach dem Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzt, längstens für die Dauer der Selbstnutzung. Gibt der Erwerber die Selbstnutzung auf, ist die Stundung weiter zu gewähren, soweit er die Steuer nur durch Veräußerung der Immobilie aufbringen kann.

### **Hinweis:**

Nicht begünstigt ist dagegen eine Wohnung in einem Mietwohn-, Geschäfts- oder gemischt genutzten Grundstück oder in einem sonstigen bebauten Grundstück. In solchen Fällen muss ggf. vor dem Antrag auf Stundung durch eine entsprechende Teilungserklärung sachenrechtlich getrenntes Wohneigentum geschaffen werden.

Die Stundung endet im Falle einer (Weiter-)Schenkungs der Immobilie oder – so die FinVerw – auch bei Veräußerung der Immobilie. Bei Erwerben von Todes wegen erfolgt die Stundung zinslos.



**Handlungsempfehlung:**

Diese Möglichkeit der Stundung der Schenkung-/Erbchaftsteuer wird zwar von der FinVerw restriktiv ausgelegt, sollte im Einzelfall aber stets geprüft werden.

**32 Zahlungen in eine Erhaltungsrücklage als Werbungskosten?**

Werden bei einer WEG Erhaltungsrücklagen (frühere Bezeichnung: Instandhaltungsrücklagen) angespart, so erfolgt ein Abzug als Werbungskosten bei einer vermieteten Eigentumswohnung erst bei der Verausgabung der Erhaltungsrücklage für Erhaltungsmaßnahmen. Insoweit kann der Eigentümer der einzelnen Eigentumswohnung anhand der Abrechnung des Verwalters ablesen, in welchem Umfang ein Verbrauch der Erhaltungsrücklage für Erhaltungsmaßnahmen erfolgt ist.

Dieser Grundsatz wird nun allerdings in Frage gestellt. Hintergrund ist, dass nach der Novellierung des Wohnungseigentumsgesetzes durch das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz vom 16.10.2020 die Wohnungseigentümergeinschaft Rechtsfähigkeit erlangt hat. Dies könnte dafür sprechen, dass bereits bei Zahlung in die Erhaltungsrücklage Werbungskosten vorliegen. Zu dieser Frage ist nun beim BFH unter dem Az. IX R 19/24 ein Verfahren anhängig.

**Handlungsempfehlung:**

Die Entscheidung des BFH bleibt abzuwarten. Bei materiell bedeutsamen Einzahlungen in die Erhaltungsrücklage ist zu prüfen, ob im Hinblick auf dieses anhängige Verfahren bereits im Jahr der Zahlung in die Erhaltungsrücklage ein Werbungskostenabzug geltend gemacht werden sollte.

**33 Teilweise Schenkung kein privates Veräußerungsgeschäft**

Das Niedersächsische FG hat mit Urteil vom 29.5.2024 (Az. 3 K 36/24) entschieden, dass eine teilentgeltliche Übertragung einer Immobilie im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unterhalb der historischen Anschaffungskosten nicht – und auch nicht anteilig – als privates Veräußerungsgeschäft einzustufen ist.

Im Streitfall hatte der Stpfl. im Jahr 2014 ein bebautes Grundstück für insgesamt 143 950 € erworben und anschließend (weiter) vermietet. Er erzielte insoweit Vermietungseinkünfte. Einen Teil des Erwerbs hatte er durch ein Bankdarlehen finanziert. Anfang März 2019 übertrug der Stpfl. diese Immobilie im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seine Tochter. Das Bankdarlehen valuterte noch mit 115 000 €. Die Tochter übernahm diese Verpflichtung im Rahmen der Übertragung und finanzierte diese anderweitig. Beim Notar gaben die Vertragsparteien den aktuellen Verkehrswert der Immobilie – wegen der Notarkosten – mit 210 000 € an.

Das Finanzamt sah insoweit ein „privates Veräußerungsgeschäft“. Die Übertragung sei in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Es ergebe sich ein entgeltlicher Teil von 54,76 %, nämlich 115 000 € (übernommene Verbindlichkeit) zu 210 000 € (Wert der Immobilie). Entsprechend errechnete das Finanzamt folgenden Veräußerungsgewinn, der der Einkommensteuer unterliegen sollte:

Veräußerungserlös	115 000 €
./. Anschaffungskosten (143 950 € x 54,76 %)	78 828 €
zzgl. AfA 2014–2019 (12 185 € x 54,76 %)	6 672 €
./. Vorfälligkeitsentschädigung (4 000 € x 54,76 %)	2 191 €
Veräußerungsgewinn	40 653 €

Das FG hat diese Sichtweise des Finanzamtes aber abgelehnt und einen insgesamt unentgeltlichen Vorgang gesehen, so dass nicht etwa ein Veräußerungsgeschäft anzunehmen sei.



Für entscheidend hält das FG, dass Steuergegenstand der steuerlichen Erfassung privater Veräußerungsgeschäfte sei, realisierte Werterhöhungen oder Wertminderungen zu erfassen, soweit zwischen Erwerb und Veräußerung bei Gebäuden eine Zeitspanne von weniger als zehn Jahren liegt. Bei Übertragungen von Immobilien im Wege der vorweggenommenen Erbfolge – jedenfalls unterhalb der historischen Anschaffungskosten wie im Streitfall – könne es aber zu keinem „realisierten Wertzuwachs“ kommen, der der ertragsteuerlichen Besteuerung zugänglich ist. Anderenfalls unterläge ein fiktiver steuerlicher Ertrag, nämlich aus einem reinen Vermögenstransfer im Wege der vorweggenommenen Erbfolge als Anknüpfungspunkt (steuerliches Substrat) – hier unter nahen Angehörigen – ohne einen positiven Cashflow beim Übertragenden zusätzlich der Ertragsteuer. Zugleich entstünde eine tatsächliche Doppelbesteuerung des identischen Sachverhaltes (steuerlichen Substrats) einerseits in der Ertragsteuer als „privates Veräußerungsgeschäft“ und andererseits bei der Schenkungsteuer als „gemischte Schenkung“ vom Vater an seine Tochter. Tatsächlich realisierte der „Schenker“ gar keinen tatsächlichen Wertzuwachs.

**Hinweis:**

Nun ist gegen diese Entscheidung allerdings unter dem Az. IX R 17/24 die Revision beim BFH anhängig, so dass die Klärung dieser Frage letztlich durch den BFH erfolgt. In der Praxis ist insoweit also Vorsicht geboten.

### **34 Vermessungskosten können Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung sein**

Die OFD NRW hat mit Verfügung vom 24.7.2024 (Az. S 4521-2024-0009960 St 25) die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung von Vermessungskosten, die anlässlich einer Grundstücksübertragung anfallen, bekräftigt. Die Kosten der Übergabe der verkauften Sache, wie z.B. die Vermessungskosten, fallen nach der gesetzlichen Grundregel im Bürgerlichen Gesetzbuch dem Verkäufer zur Last. Verpflichtet sich der Käufer zur Übernahme dieser Kosten, sind sie Teil der Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung, d.h. auch insoweit fällt Grunderwerbsteuer an.

**Hinweis:**

Stehen die Vermessungskosten noch nicht fest, ist im Hinblick auf die Anwendung der Verwaltungsvereinfachung bei der Ermittlung der Gegenleistung eine Schätzung vorzunehmen. Soweit relevante Vermessungskosten noch nicht genau ermittelt sind, sollen die Grunderwerbsteuerstellen zunächst eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig, ohne den Ansatz geschätzter Vermessungskosten, durchführen. Dann kann insoweit später noch eine Änderung der Höhe der Grunderwerbsteuer erfolgen.

Aus Vereinfachungsgründen wird bestimmt, dass beim Erwerb eines Grundstücks, dessen Größe nicht mehr als 500 qm beträgt, die Finanzämter auf den Ansatz von Vermessungskosten verzichten sollen, wenn nicht aus anderen Gründen noch Ermittlungen erforderlich sind und eine endgültige Festsetzung auf Grund dessen nicht möglich ist. Gleiches gilt, wenn der Notarvertrag einen Hinweis auf die Höhe der Vermessungskosten gibt und diese 2 500 € voraussichtlich nicht übersteigen werden.

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

### **35 Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer**

Mit seinem Urteil vom 5.6.2024 (Az. VI R 20/22) hat der BFH in Bestätigung der ständigen Rechtsprechung entschieden,

- dass einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer Einnahmen aus Tantiemeforderungen gegen seine Kapitalgesellschaft bereits bei Fälligkeit zufließen,
- dass der Tantiemeanspruch mit der Feststellung des Jahresabschlusses fällig wird, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart hätten, und



- dass Tantiemeforderungen, die in den festgestellten Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen sind, dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer auch nicht zufließen, selbst wenn eine dahingehende Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in den (festgestellten) Jahresabschlüssen hätte gebildet werden müssen (insoweit gegen die Auffassung des BMF).

Im Streitfall hat der BFH die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen und ausgeführt,

- dass die Besteuerung von Tantiemen, die zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören, deren Zufluss voraussetzt, der mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht eintrete.
- Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern könne ein Zufluss von Einnahmen auch ohne Zahlung oder Gutschrift vorliegen, weil dieser es in der Hand habe, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist.
- Im Streitfall seien dem Stpfl. die Tantiemen in den Streitjahren nicht zugeflossen, da die Ansprüche noch nicht fällig waren – weil die GmbH die Tantiemeforderungen des Stpfl. in ihren Jahresabschlüssen nicht als Verbindlichkeit abgebildet hatte.
- Dabei sei unerheblich, ob die fehlende Passivierung einer Verbindlichkeit einem Buchungsfehler geschuldet war oder ob eine Bilanzierung aus anderen Gründen von vornherein nicht in Betracht kam, etwa weil die Tantiemezusage vor der Entstehung der darin vereinbarten Tantiemeansprüche einvernehmlich aufgehoben wurde.

**Hinweis:**

Mit dieser Entscheidung bestätigt der BFH seine bisherige Rechtsprechung zum Zufluss bei beherrschenden Gesellschaftern, stellt aber gleichzeitig entscheidungserheblich auf die bilanzielle Abbildung (hier: der Einbuchung der Verbindlichkeiten) ab, was neuerlich die Bedeutung (und Notwendigkeit) einer sorgfältigen Bilanzierung unterstreicht.

**36 Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG sind auch Steuerberatungskosten zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns**

Mit Urteil v. 22.2.2024 (Az. 10 K1208/23) hat sich das Hessische FG zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG gegen die Auffassung des BFH gestellt und entschieden,

- dass Veräußerungskosten nicht nur solche Aufwendungen sind, die mit der Veräußerung in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen, sondern alle Aufwendungen, die durch den Veräußerungsvorgang veranlasst sind,
- und dass nach dieser Definition unter den Begriff der Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG auch solche Steuerberatungskosten fallen, die im Zusammenhang mit der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG angefallen sind.

Im Streitfall hatten die Stpfl. als Kosten der Veräußerung auch Gebühren des Steuerberaters aus der Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb geltend gemacht. Das FA wollte demgegenüber nur solche Aufwendungen zum Abzug zulassen, die in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehen. Diese Auffassung des FA hat das Hessische FG verworfen und folgende Feststellungen getroffen:

- Der Begriff der Veräußerungskosten ist gesetzlich nicht definiert, der IX. Senat des BFH definiere diese als Aufwendungen in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang mit der Veräußerung (unmittelbare veräußerungsbedingte Kausalität). Andere Senate des BFH würden hingegen auf die Frage abstellen, ob hinsichtlich der Veräußerungskosten ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht. Abzustellen sei hiernach auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn.





- Im Streitfall würden die geltend gemachten Aufwendungen Gebühren für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben) nebst anteiligen Auslagen darstellen, die als einkünftebezogene Steuerberatungskosten gewinnmindernd zu berücksichtigen seien.

Im Ergebnis seien im Streitfall die Steuerberatungskosten durch den Veräußerungsvorgang veranlasst, da das „auslösende Moment“ für die Entstehung dieser Aufwendungen in dem Veräußerungsvorgang selbst bestehe. Die zur Rede stehenden Kosten für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien allein auf den nach § 17 EStG zu versteuernden Veräußerungsvorgang zurückzuführen.

**Hinweis:**

Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts des beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens aufmerksam zu verfolgen. Bis zur höchstrichterlichen Entscheidung sollte auf den Abzug entsprechender Steuerberatungskosten jedenfalls nachdrücklich hingewirkt werden.

### **37 VGA bei Nichterfüllung der Ansatzvoraussetzungen für eine Pensionsrückstellung**

Mit seinem Urteil vom 28.2.2024 (Az. I R 29/21) hat der BFH (in Fortführung seiner Rechtsprechung zu den Ansatzvoraussetzungen für eine Pensionsrückstellung) Stellung genommen zur Frage des Vorliegens einer vGA für den Fall, dass die Pensionszusage keine eindeutigen Angaben zu den Voraussetzungen eines vorzeitigen Altersrentenbezugs enthält und von der Kapitalgesellschaft tatsächlich an die versorgungsbegünstigten Gesellschafter Zahlungen vor Erreichen der Regelaltersgrenze geleistet werden. Hierzu hat der BFH entschieden, dass der Ansatz einer Pensionsrückstellung zugelassen ist, „wenn und soweit“ die in § 6a Abs. 1 EStG angeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Dazu müsse die schriftlich erteilte Zusage eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten. Fehle es an dieser Eindeutigkeit der Zusage einer Versorgungskomponente, so hindere dies eine Rückstellung für die Zusage einer anderen Versorgungskomponente (die Teilbarkeit der zugesagten Leistungen vorausgesetzt) insoweit nicht. Sind daher die Voraussetzungen für den Bezug einer Altersrente mit Erreichen der Regelaltersgrenze eindeutig bestimmt, dann sei hierfür eine Pensionsrückstellung zu bilden, auch wenn die Pensionszusage keine eindeutigen Angaben zu den Voraussetzungen eines vorzeitigen Altersrentenbezugs enthalte.

Im konkreten Streitfall verfügten die beiden (früheren) alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer über Pensionszusagen, nach denen ein vorzeitiger Bezug der jeweiligen Rente entsprechend den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres möglich sein sollte. Tatsächlich schieden beide (nach Übertragung der Geschäftsanteile auf ihre Söhne) schon mit 56 bzw. 58 Lebensjahren aus und bezogen danach Rentenzahlungen. Die FinVerw qualifizierte diese als vorzeitige Rentenzahlungen und in dieser Höhe als vGA und löste die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend auf; die dagegen gerichtete Klage vor dem FG blieb ohne Erfolg.

Der BFH hingegen hat der Revision stattgegeben, das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Das FG werde folgende Grundsätze zu beachten haben:

- Rechtsfolge des § 6a EStG ist der (zulässige) Ansatz einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz. Mit der Formulierung „wenn und soweit“ wird hier der Ansatz der Rückstellung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach („Umfang“) angeordnet; dabei kann es auch zu einer steuerlichen Teilanerkennung von Pensionszusagen kommen.
- Eine Teilanerkennung von Pensionszusagen ist z.B. dann möglich, wenn unterschiedliche künftige Leistungen i.S.d. § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG in Aussicht gestellt werden, etwa eine Altersversorgung, eine Hinterbliebenenversorgung und/oder eine Versorgung im Fall der Invalidität, und die in § 6a Abs. 1 EStG aufgezählten Voraussetzungen nicht in Bezug auf jedes (Teil-)Leistungsversprechen





erfüllt sind. Allerdings ist auch „innerhalb“ eines bestimmten Leistungsversprechens eine Teilbarkeit vorstellbar. Werden zum Beispiel die Voraussetzungen für den Bezug einer Altersrente eindeutig bestimmt, ist hierfür eine Rückstellung auch dann zu bilden, wenn die Voraussetzungen für den Bezug einer vorzeitigen Altersrente (im Hinblick auf die Dauer der möglichen Inanspruchnahme) nicht klar festgelegt sind.

**Hinweis:**

Da der BFH mit diesem Urteil sehr klar abgeleitet hat, dass tatsächlich vorgenommene Rentenzahlungen auf der Grundlage einer unklaren Vereinbarung nicht fremdüblich sind – und folglich zur Annahme von vGA führen –, ist für die Gestaltungspraxis nochmals zu unterstreichen, dass die Abfassung entsprechender Pensionszusagen der höchsten Sorgfalt bedarf.

=====