



April 2025

Newsletter 01/2025

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:

- **Einkommensteuer / Kindergeld**
- **Aktuelles zur Lohnsteuer**
- **Periodengerechte Verteilung einer Leasingsonderzahlung**
- **Änderung der Gewinnermittlungsart**
- **Erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksgesellschaften**
- **Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen**
- **Kleinunternehmerbesteuerung bei der Umsatzsteuer**



Noch kurz vor Ende des Jahres 2024 hat der Gesetzgeber Entlastungen bei der Einkommenssteuer und eine Erhöhung beim Kindergeld beschlossen. Diese Änderungen gelten ab 1.1.2025 und begünstigen insbesondere kleinere Einkommen.

Daneben liegt erneut Rechtsprechung zur erweiterten Grundstückskürzung bei Wohnungsunternehmen vor. Diese gesetzliche Möglichkeit der Vermeidung der Gewerbesteuerbelastung wird von der Rechtsprechung sehr eng ausgelegt.

In einer Sonderbeilage greifen wir die Kleinunternehmerregelung bei der Umsatzsteuer auf. Diese wurde ab dem 1.1.2025 grundlegend neu geregelt und auch erweitert. Insbesondere wurde die EU-weite Anwendung vereinfacht.

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



Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Entlastungen beim Einkommensteuertarif und Erhöhung des Kindergeldes
- 2 Kosten eines Unterhaltsprozesses regelmäßig keine außergewöhnlichen Belastungen
- 3 Außergewöhnliche Belastungen: Steuerliche Nachweisführung bei Krankheitskosten
- 4 Bemessung der Schenkungsteuer bei niedrig verzinsten Darlehen
- 5 Bestattungskosten als Nachlassverbindlichkeiten bei Zahlung aus einer Sterbegeldversicherung
- 6 Erbschaftsteuerliche Freibeträge bei „Überspringen“ einer Generation
- 7 Steuererklärungsfristen für 2023 und für 2024
- 8 Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio sind keine außergewöhnlichen Belastungen
- 9 Kindergeld auch nach Ausbildung als Rettungssanitäterin möglich

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 10 Aktuelle Änderungen bei der Lohnsteuer
- 11 Nutzungsvorteilsminderung bei Anwendung der 1 %-Regelung
- 12 Besteuerung eines Verdienstaufschlages
- 13 Jahresmeldung für Minijobber
- 14 Periodengerechte Verteilung einer Leasingsonderzahlung im Rahmen der Ermittlung der jährlichen Fahrzeuggesamtsumme

Für Unternehmer und Freiberufler

- 15 Regeln zu den steuerlichen Abschreibungen bleiben vorerst unverändert
- 16 Korrektur permanent fälschlich im Vereinnahmungsjahr besteuert Umsätze
- 17 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2025
- 18 Wahl der Gewinnermittlungsart kann nicht nachträglich geändert werden
- 19 Steuerbegünstigte Hofübergabe und Zurückbehalt von einzelnen Flächen
- 20 Steuerfreiheit von Bildungsleistungen – Gültigkeit von Bescheinigungen
- 21 BFH stärkt die Bedeutung der umsatzsteuerlichen Kostenteilungsgemeinschaft insbesondere bei Ärzten

Für Personengesellschaften

- 22 Versteuerung von sog. Earn-Out-Zahlungen bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften
- 23 Betriebsaufspaltung als Steuerrisiko in der Praxis
- 24 Grundbesitzende Personengesellschaft – Grunderwerbsteuer bei Gesellschafterwechsel
- 25 Beteiligungsgesellschaft/Holding: Allgemeine Betriebsausgaben sind ggf. nur teilweise steuerlich abzugsfähig
- 26 Gewinnübertragung aus Grundstücksveräußerungen von einem anderen Gewerbebetrieb des Kommanditisten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 27 Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein
- 28 Entgelt für die drittnützige Verpfändung eines Bankguthabens und die Einräumung eines Abrufdarlehens

Für Hauseigentümer

- 29 Stromlieferungen an Mieter unterliegen der Umsatzsteuer
- 30 Verbilligte Vermietung kann den Werbungskostenabzug gefährden
- 31 Steuerbegünstigte Übertragung von privaten Immobilien in Grenzen über ein Betriebsvermögen möglich
- 32 Erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksgesellschaften: Enge Voraussetzungen sind zu beachten
- 33 Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von „Wohnungsunternehmen“
- 34 Parkhaus als erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen – Hotels dagegen schon



Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 35 Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen durch das BMF
- 36 VGA: Vorteilseignung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Grund ersparten Aufwands
- 37 Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung
- 38 Forderungsverzicht zwischen den Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung
- 39 Wegfall der Antragsvoraussetzungen nach der Option zum Teileinkünfteverfahren
- 40 Organschaft: „Wichtiger Grund“ zur vorzeitigen Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags
- 41 Organschaft: Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auch für organschaftliche Innenfinanzierung
- 42 Keine vGA wegen bloß tatsächlicher Nutzungsmöglichkeit einer spanischen Immobilie
- 43 Steuerliche Erfassung der entgeltlichen Ablösung eines Nießbrauchs an GmbH-Anteilen
- 44 Bundessozialgericht zur Sozialversicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern

Auslandspauschalen 2025

- 45 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
- 46 Verpflegungskosten
- 47 Übernachtungskosten

Für alle Steuerpflichtigen

1 Entlastungen beim Einkommensteuertarif und Erhöhung des Kindergeldes

Umgesetzt wurden Ende Dezember 2024 noch Entlastungen beim Einkommensteuertarif für 2025 und 2026. So erfolgten eine Anhebung des **steuerfreien Existenzminimums** und ein weiterer **Abbau der kalten Progression** durch Anpassungen der Eckwerte im Steuertarif. Zudem wurde das Kindergeld erhöht. Die Anhebung des steuerfreien Existenzminimums setzt die verfassungsrechtlich gebotenen Vorgaben um.

Die Eckwerte des Einkommensteuertarifs stellen sich im zeitlichen Vergleich wie folgt dar:

	2024	2025	2026
steuerfreies Existenzminimum	11 784 €	12 096 €	12 348 €
Progressionszone mit steigenden Steuersätzen bis	66 760 €	68 480 €	69 878 €
Höchststeuersatz von 45 % ab	277 826 €	277 826 €	277 826 €

Handlungsempfehlung:

Die geänderten Tarifwerte werden beim **Lohnsteuerabzug** unmittelbar durch den Arbeitgeber berücksichtigt. Die Änderungen bedürfen allerdings noch der Umsetzung in den Lohnabrechnungsprogrammen, so dass der neue Tarif voraussichtlich erst ab der Abrechnung für März 2025 (rückwirkend ab Januar 2025) berücksichtigt werden wird. Im Übrigen finden diese Änderungen Anwendung bei der Festsetzung von Vorauszahlungen bzw. bei der Steuerveranlagung.

Das **Kindergeld** ist zum 1.1.2025 von 250 € auf 255 € monatlich angehoben worden und steigt mit Wirkung zum 1.1.2026 um weitere 4 € auf dann 259 € im Monat für jedes Kind.

Hinweis:

Die Erhöhung des Kindergeldes, welches immer nur an einen Elternteil zur Auszahlung kommt, ist beim Kindesunterhalt zu berücksichtigen. Bei getrenntlebenden Elternteilen ist der Anspruch auf Kindergeld bei der Einkommensteuer auch bei dem Elternteil anzugeben, der die Auszahlung nicht erhalten hat. Ein Ausgleich erfolgt durch die Anrechnung des hälftigen Kindergeldes auf den Kindesunterhalt.



Ebenso sind die bei der Einkommensteuer zu berücksichtigenden **Kinderfreibeträge** angehoben worden. Dagegen bleiben die Freibeträge für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) konstant. Insgesamt gilt dies je Elternteil – bei zusammenveranlagten Ehegatten werden die Beträge also verdoppelt:

	2024	2025	2026
Freibetrag für Kinder	3 306 €	3 336 €	3 414 €
BEA-Freibetrag	1 464 €	1 464 €	1 464 €
Summe	4 470 €	4 800 €	4 878 €

Hinweis:

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass das **steuerfreie Existenzminimum für 2024** ebenfalls Anfang Dezember 2024 um 180 € heraufgesetzt wurde. Diese Änderung, welche für den Tarif des gesamten Jahres 2024 galt, also rückwirkend, wurde beim Lohnsteuerabzug im Monat Dezember für das Jahr 2024 insgesamt berücksichtigt. Arbeitnehmer, die im Dezember 2024 in keinem Arbeitsverhältnis mehr standen und für Dezember keinen Arbeitslohn bezogen haben, können diese steuerliche Entlastung dann allerdings nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2024 erhalten. Bei Stpfl., die keinen Arbeitslohn beziehen, wie z.B. Freiberuflern oder Gewerbetreibenden, wird der geänderte Tarif im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2024 berücksichtigt.

2 Kosten eines Unterhaltsprozesses regelmäßig keine außergewöhnlichen Belastungen

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 18.9.2024 (Az. 1 K 494/18 E) sind Kosten für einen auf die Erlangung nachehelichen Unterhalts gerichteten Prozesses nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn die den Unterhalt begehrende Person eigene Einkünfte erzielt, die deutlich oberhalb des Existenzminimums liegen. Dies vor dem Hintergrund, dass das Einkommensteuergesetz ausdrücklich anordnet, dass Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen sind, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Stpfl. Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Sofern der nacheheliche Unterhalt zur Sicherung der Existenzgrundlage nicht notwendig ist, stellen die anfallenden Gerichts- und Anwaltskosten zur Erlangung des Unterhalts keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Hinweis:

Im Streitfall hatte der BFH im ersten Rechtsgang mit Urteil vom 18.10.2023 (Az. X R 7/20) entschieden, dass es sich bei den Prozesskosten nicht um Werbungskosten in Bezug auf die im Rahmen des Realsplittings anzusetzenden sonstigen Einkünfte handelt. Erst der mit Zustimmung des Empfängers gestellte Antrag des Gebers auf Geltendmachung der Unterhaltsaufwendungen im Rahmen des Realsplittings bewirke eine Umqualifizierung der Unterhaltsleistungen zu Sonderausgaben beim Geber und steuerbaren Einkünften beim Empfänger und überführt sie rechtsgestaltend in den steuerrechtlich relevanten Bereich.

3 Außergewöhnliche Belastungen: Steuerliche Nachweisführung bei Krankheitskosten

Nach den gesetzlichen Vorgaben hat der Stpfl. den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall zu erbringen

- durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel,
- durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung, z.B. für eine Bade- oder Heilkur, eine psychotherapeutische Behandlung oder medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens i.S.v. § 33 Abs. 1 SGB V anzusehen sind oder
- durch eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes für Besuchsfahrten zu einem für längere Zeit in einem Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kind des Stpfl., in dem bestätigt wird, dass der Besuch des Stpfl. zur Heilung oder Linderung einer Krankheit entscheidend beitragen kann.



In diesem Zusammenhang legt die FinVerw nun fest, dass der Nachweis der Zwangsläufigkeit im Falle eines eingelösten **E-Rezepts** durch den Kassenbeleg der Apotheke bzw. durch die Rechnung der Online-Apotheke oder bei Versicherten mit einer privaten Krankenversicherung alternativ durch den Kostenbeleg der Apotheke zu erbringen ist. Der Kassenbeleg bzw. die Rechnung der Online-Apotheke muss folgende Angaben enthalten:

- Name der steuerpflichtigen Person,
- die Art der Leistung (z.B. Name des Arzneimittels),
- den Betrag bzw. Zuzahlungsbetrag,
- Art des Rezeptes.

Hinweis:

Für den Veranlagungszeitraum 2024 wird es von der FinVerw nicht beanstandet, wenn der Name der steuerpflichtigen Person nicht auf dem Kassenbeleg vermerkt ist.

4 **Bemessung der Schenkungsteuer bei niedrig verzinsten Darlehen**

Im Urteilsfall erhielt der Stpfl. in 2016 von seiner Schwester ein Darlehen auf unbestimmte Zeit, welches mit einem Zinssatz von 1 % zu verzinsen war und mit einer Frist von zwölf Monaten gekündigt werden konnte.

In der verbilligten Überlassung der Darlehenssumme zur Nutzung sah das Finanzamt eine freigebige Zuwendung in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz von 1 % und dem Zinssatz für den einjährigen Betrag der Nutzung einer Geldsumme gem. dem im Bewertungsgesetz vorgegebenen Zinssatz i.H.v. 5,5 %. Da es sich um Nutzungen und Leistungen von ungewisser Dauer handelte, bewertete es den Nutzungsvorteil mit dem 9,3-fachen des Jahreswerts.

Der Stpfl. macht im Wesentlichen geltend, dass der Marktzins für solche Kredite nach der Statistik der Bundesbank bei 2,81 % gelegen hätte. Im Übrigen legte dieser (im Januar 2018 erstellte) Kreditangebote vor.

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 31.7.2024 (Az. II R 20/22), dass die Gewährung eines niedrig verzinsten Darlehens als freigebige Zuwendung anzusehen ist. Gegenstand der Zuwendung ist die teilweise unentgeltliche Gewährung des Rechts, das als Darlehen überlassene Kapital zu nutzen. Die Bewertung des Zinsvorteils erfolge zwar grundsätzlich durch Vergleich mit dem gesetzlich vorgegebenen Zinssatz von 5,5 %. Dies jedoch nur dann, „wenn kein anderer Wert feststeht“. Vorliegend war anhand der Statistiken ein niedrigerer Marktzins von 2,81 % nachgewiesen worden, so dass sich der Zinsvorteil auf 1,81 % belief.

Handlungsempfehlung:

In derartigen Fällen sollte stets der Marktzins nachgewiesen werden, soweit dieser den gesetzlichen Zins von 5,5 % unterschreitet. Dieser Nachweis kann anhand der Statistiken der Deutschen Bundesbank für vergleichbare Fälle geführt werden (abrufbar unter www.bundesbank.de, Rubrik „Zinssätze und Renditen“). Stets ist dann darauf zu achten, dass die Daten der Statistik mit den des konkreten Falles vergleichbar sind, also insbesondere die Bonitätsklasse des Schuldners und die Laufzeit des Darlehens. Ein konkretes Kreditangebot ist nicht erforderlich, kann im Einzelfall aber sinnvoll sein.

5 **Bestattungsgeschäfte als Nachlassverbindlichkeiten bei Zahlung aus einer Sterbegeldversicherung**

Der BFH hat mit Entscheidung vom 10.7.2024 (Az. II R 31/21) entschieden, dass wenn der Erblasser Leistungen aus einer Sterbegeldversicherung zu Lebzeiten an ein Bestattungsunternehmen abgetreten hat, sich der Nachlass um einen Sachleistungsanspruch der Erben gegen das Bestattungsunternehmen erhöht. Die Kosten der Bestattung sind dann aber im vollen Umfang als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd zu berücksichtigen.



Die Erblasserin hatte eine sogenannte Sterbegeldversicherung abgeschlossen und das Bezugsrecht für die Versicherungssumme zu Lebzeiten an ein Bestattungsunternehmen zur Deckung der Kosten ihrer Bestattung abgetreten. Das Bestattungsunternehmen stellte nach dem Tod der Erblasserin für seine Leistungen insgesamt einen Betrag i.H.v. 11 653,96 € in Rechnung. Davon bezahlte die Sterbegeldversicherung 6 864,82 €.

Insoweit wurde der abgetretene Betrag von 6 864 € aus der Sterbegeldversicherung als Sachleistungsanspruch bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs angesetzt. Strittig war der Ansatz der Bestattungskosten. Der Stpfl. begehrte den Ansatz der angefallenen Bestattungskosten von 13 709,58 €, während das Finanzamt insoweit die Erstattung der Sterbegeldversicherung saldierend berücksichtigt wissen wollte, so dass lediglich der gesetzlich vorgesehene Pauschbetrag i.H.v. 10 300 € anzusetzen sei.

Der BFH bestätigt nun die Ansicht der Stpfl.

Hinweis:

Der BFH weist darauf hin, dass der vorliegende Fall insoweit nicht anders zu behandeln ist, als hätte den Erben ein unmittelbarer Anspruch auf Auszahlung der Versicherungsleistungen aus der Sterbegeldversicherung zugestanden oder der Erblasser zu Lebzeiten bereits eine Anzahlung an das Bestattungsunternehmen für die zu erwartenden Bestattungskosten geleistet. In beiden Fällen wäre der Nachlass um die Leistung der Sterbegeldversicherung bzw. den Anspruch gegen das Bestattungsunternehmen zu erhöhen und in Höhe der tatsächlich entstandenen Bestattungskosten zu mindern.

6 Erbschaftsteuerliche Freibeträge bei „Überspringen“ einer Generation

Das Erbschaftsteuergesetz gewährt hohe Freibeträge, welche allerdings sehr deutlich insbesondere nach dem Verwandtschaftsgrad differenziert sind. So wird z.B. bei Schenkung/Erbschaft an Enkel ein Freibetrag von 200 000 € gewährt, wohingegen bei Übertragungen an Kinder verstorbener Kinder ein Freibetrag von 400 000 € gewährt wird.

Aus diesem Grund ist die Planung der Schenkung bzw. Erbschaft sehr wichtig, wie die aktuelle Entscheidung des BFH vom 31.7.2024 (Az. II R 13/22) verdeutlicht. Im Streitfall hatte der Vater des Stpfl. gegenüber seinem eigenen Vater – dem Großvater des Stpfl. – vertraglich auf sein gesetzliches Erbrecht verzichtet. Zivilrechtlich galt der Vater deshalb als verstorben und hatte auch keinen Anspruch auf einen Pflichtteil. Als der Großvater verstarb, wurde der Stpfl. – also sein Enkel – gesetzlicher Erbe. Er beantragte deshalb, ihm für die Erbschaft einen Freibetrag i.H.v. 400 000 € zu gewähren, also den Freibetrag, der ihm als Enkel zu gewähren wäre, wenn sein Vater tatsächlich vorverstorben wäre. Das Finanzamt berücksichtigte jedoch nur einen Freibetrag i.H.v. 200 000 € – den Freibetrag, der ihm als Enkel nach seinem verstorbenen Großvater zustand.

Der BFH bestätigte die Auffassung des Finanzamtes. Der Gesetzeswortlaut sei insoweit eindeutig: Der Freibetrag von 400 000 € werde nur „Kindern verstorbener Kinder“ gewährt und nicht lediglich nach den Regeln des Bürgerlichen Gesetzbuches als verstorben geltende Kinder. Das Erbschaftsteuerrecht folge insoweit nicht der Fiktion des Zivilrechts.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollten Schenkungen und testamentarische Verfügungen sorgfältig auch aus steuerlicher Sicht geprüft werden. In vielen Fällen kann das wirtschaftlich Gewollte auf mehreren zivilrechtlichen Wegen erreicht werden, die u.U. steuerlich unterschiedlich beurteilt werden. Vorliegend wäre bei einer Erbfolge zunächst zugunsten des Vaters des Stpfl. mit anschließender (schenkweiser) Weiterübertragung auf den Stpfl. jeweils der höhere Freibetrag i.H.v. 400 000 € zur Anwendung gekommen.



7 Steuererklärungsfristen für 2023 und für 2024

Steuererklärungen, wie insbesondere die Einkommensteuererklärung und bei Unternehmen die Umsatz-, Gewerbe- und ggf. Körperschaftsteuer- oder bei Personengesellschaften die Feststellungs- und Gewerbesteuererklärung sind grds. sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres beim Finanzamt einzureichen. Verlängerte Fristen gelten bei Stpfl., die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln. Sofern allerdings für die Anfertigung der Steuererklärungen ein Steuerberater oder anderer zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen Befugter beauftragt wird, verlängert sich die Frist auf 14 (bzw. bei überwiegend Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: 19) Monate.

Diese **Erklärungsfristen** sind aktuell noch verlängert, was im Zuge der Corona-Pandemie beschlossen wurde. Aktuell gelten folgende Erklärungsfristen:

	steuerlich nicht beratene Stpfl.	steuerlich beratene Stpfl.
Besteuerungszeitraum 2023	2.9.2024	2.6.2025
Besteuerungszeitraum 2024	31.7.2025	30.4.2026

Hinweis:

Das Finanzamt kann in Fällen, in denen Steuer- und Feststellungserklärungen durch Angehörige der steuerberatenden Berufe erstellt werden, eine vorzeitige Abgabe der Steuer- und Feststellungserklärung anfordern (sog. **Vorabanforderung**).

Handlungsempfehlung:

Werden die Erklärungsfristen überschritten, so kann ein **Verspätungszuschlag** festgesetzt werden. Sofern Steuererklärungen nicht innerhalb der gesetzlichen Frist abgegeben werden und die Steuerfestsetzung zu einer Nachzahlung führt, ist nach der gesetzlichen Anordnung ein Verspätungszuschlag regelmäßig zwingend festzusetzen.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass selbstverständlich auch eine frühere Abgabe möglich und ggf. auch sinnvoll ist. Dies kann sich insbesondere anbieten, wenn mit einer Steuererstattung zu rechnen ist. In diesen Fällen kann auch eine (nachträgliche) Herabsetzung von Vorauszahlungen geprüft werden.

8 Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio sind keine außergewöhnlichen Belastungen

Der BFH hat mit Urteil vom 21.11.2024 (Az. VI R 1/23) entschieden, dass Aufwendungen für die Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Dies gilt auch dann, wenn die Teilnahme an einem dort angebotenen, ärztlich verordneten Funktionstraining die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio voraussetzt.

Der Stpfl. wurde ein Funktionstraining in Form von Wassergymnastik ärztlich verordnet. Die Stpfl. entschied sich für ein solches Training bei einem Reha-Verein, der die Kurse in einem für sie verkehrsgünstig gelegenen Fitnessstudio abhielt. Voraussetzung für die Kursteilnahme war neben dem Kostenbeitrag für das Funktionstraining und der Mitgliedschaft im Reha-Verein auch die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio. Letztere berechnete die Stpfl. allerdings auch zur Nutzung des Schwimmbads und der Sauna sowie zur Teilnahme an weiteren Kursen. Die Krankenkasse erstattete lediglich die Kursgebühren für das Funktionstraining. Als Krankheitskosten und damit als außergewöhnliche Belastungen wurden nur die Mitgliedsbeiträge für den Reha-Verein berücksichtigt. Einen Abzug der Mitgliedsbeiträge für das Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung lehnten das Finanzamt und auch das FG ab.

Der BFH hat bestätigt, dass die Kosten für die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können. Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio zählen grundsätzlich nicht zu den als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennenden zwangsläufig entstandenen Krankheitskosten. Denn das mit der Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio einhergehende Leistungsangebot wird auch von gesunden Menschen in Anspruch genommen, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten.



Vorliegend lag es in der freien Entscheidung der Stpfl., das ärztlich verordnete Training bei diesem Anbieter oder auch bei einem anderen Anbieter wahrzunehmen. Zudem steht dem Abzug der Mitgliedsbeiträge der Umstand entgegen, dass die Stpfl. hierdurch die Möglichkeit erhielt, auch weitere Leistungsangebote – jenseits des medizinisch indizierten Funktionstrainings – zu nutzen. Dies gilt auch dann, wenn die Stpfl. tatsächlich hiervon keinen Gebrauch gemacht hat.

Handlungsempfehlung:

Der Abzug von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung wird insgesamt von der FinVerw und auch der Rechtsprechung eng ausgelegt.

9 Kindergeld auch nach Ausbildung als Rettungssanitäterin möglich

Der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung schließt im Grundsatz die Gewährung von Kindergeld für Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, aus. Insoweit ist von Bedeutung, was als „**Berufsausbildung**“ gilt. Das FG Münster hat nun mit Urteil vom 28.8.2024 (Az. 9 K 108/24 Kq, AO) entschieden, dass dieser Begriff wie bei der Abgrenzung des Werbungskostenabzugs auszulegen ist. Im Streitfall absolvierte die Tochter der Stpfl. eine dreimonatige Ausbildung zur Rettungssanitäterin und studierte anschließend Jura. Bei der Ausbildung als Rettungssanitäterin handelt es sich nach der Entscheidung des Gerichts nicht um eine Berufsausbildung, die die anschließende Kindergeldgewährung während des Studiums ausschließt. Nach der Abgrenzung zum Werbungskostenrecht liegt eine Berufsausbildung vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von zwölf Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. Dies war vorliegend nicht gegeben.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung wurde nun die Revision beim BFH eingelegt (Az. III R 31/24), so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt. Insoweit liegt beim BFH auch ein weiterer vergleichbarer Fall zur Entscheidung vor.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

10 Aktuelle Änderungen bei der Lohnsteuer

Vor allem durch das Jahressteuergesetz 2024 sind punktuelle Änderungen bei der Lohnsteuer eingetreten. Als wichtige Punkte sind zu nennen:

Qualifizierungsgeld:

–Für das zum 1.4.2024 eingeführte steuerfreie Qualifizierungsgeld, das dem Progressionsvorbehalt unterliegt, wurden durch das JStG 2024 Folgeanpassungen beschlossen: die Aufzeichnungspflicht im Lohnkonto, die Pflicht zum Ausweis auf der LSt-Bescheinigung und der Ausschluss des LSt-Jahresausgleichs.

Hinweis:

Das Qualifizierungsgeld wurde eingeführt, um Menschen bei der Weiterbildung zu unterstützen. Ziel ist es, dass möglichst viele Arbeitsplätze erhalten bleiben und die Menschen auch in Zukunft in ihrem Betrieb sicher arbeiten können. Durch das Qualifizierungsgeld werden Betriebe von den Entgeltzahlungen teilweise entlastet; dafür tragen sie die Weiterbildungskosten. Die Höhe des Qualifizierungsgeldes beträgt 60 %, bzw. 67 % für Beschäftigte mit mindestens einem Kind, des Nettoentgeltes. Dieser wird für den Zeitraum der beruflichen Weiterbildung gezahlt. Der Antrag auf Qualifizierungsgeld erfolgt bei der Bundesagentur für Arbeit.



Lohnsteuer bei Beendigung eines Dienstverhältnisses im laufenden Jahr:

- Bei Beendigung eines Dienstverhältnisses im laufenden Jahr oder am Ende des Kalenderjahres hat der ArbG das Lohnkonto des Arbeitnehmers abzuschließen. Auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto hat der Arbeitgeber spätestens bis zum letzten Tag des Monats Februar des auf den Abschluss des Lohnkontos folgenden Kalenderjahres die LSt-Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf elektronischem Weg an die FinVerw zu übermitteln. Sollten sich nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung noch Änderungen für den durchgeführten Lohnsteuerabzug ergeben, ist eine nachträgliche Änderung gesetzlich ausgeschlossen. Da der Arbeitgeber die Lohnsteuer nachträglich nicht einbehalten kann, ist er verpflichtet, dies dem Betriebsstättenfinanzamt unverzüglich anzuzeigen, um eine mögliche Haftungsanspruchnahme zu verhindern.
- Gegenwärtig erfolgen solche Anzeigen schriftlich, und zwar formlos oder mit dem seitens der FinVerw zur Verfügung gestellten Vordruck. Ab 2026 ist eine zwingende elektronische Anzeige vorgesehen.

Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben:

- Im Rahmen der Einkommensteuererklärung können Kinderbetreuungskosten in bestimmtem Rahmen als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Ab dem 1.1.2025 erhöht sich die Begrenzung von zwei Drittel der Aufwendungen auf 80 % der Aufwendungen und der Höchstbetrag der als Sonderausgaben abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten von 4 000 € je Kind auf 4 800 € je Kind.
- Nicht begünstigt sind Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen.
- Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Betreuungsleistung erfolgt ist.
- Diese Gesetzesänderung ist für die Eintragung eines Freibetrags im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren bedeutsam.

Kinderbetreuungskosten als Zusatzleistung des Arbeitgebers:

- Lohnsteuerfrei sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen.
- Insoweit ist zu beachten, dass – anders als beim Sonderausgabenabzug – die Leistungen zur Unterbringung sowohl die Unterkunft als auch die Verpflegung umfassen können.
- Barzuwendungen an den Arbeitnehmer sind nur steuerfrei, soweit der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die zweckentsprechende Verwendung nachgewiesen hat. Der Arbeitgeber hat die Nachweise im Original als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.
- Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen.

Hinweis:

Diese lohnsteuerfrei erstatteten Beträge können dann vom Arbeitnehmer nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Entlastungsbetrag für Alleinerziehende:

- Alleinerziehenden wird bei der Einkommensteuer ein Entlastungsbetrag gewährt. Die Höhe des Entlastungsbetrags richtet sich nach der Anzahl der Kinder: Gehört ein berücksichtigungsfähiges Kind zum Haushalt des Alleinstehenden, wird ein Entlastungsgrundbetrag von 4 260 € gewährt. Für jedes weitere berücksichtigungsfähige Kind wird ein Entlastungszusatzbetrag von 240 € gewährt.
- Der Entlastungsgrundbetrag wird i.d.R. über die Steuerklasse II im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt; der Entlastungszusatzbetrag bedarf der Eintragung eines Freibetrags.



Hinweis:

Trennen sich bislang zusammenlebende Ehegatten im Laufe eines Jahres, kann der nunmehr alleinerziehende Elternteil ab dem Monat der Trennung einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende geltend machen. Durch das JStG 2024 wird es rechtlich möglich, dass der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ab dem Trennungsmontat bis zum Ende des Kalenderjahres als Freibetrag berücksichtigt werden kann. In Folgejahren kann der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ausschließlich über die Steuerklasse II berücksichtigt werden.

Abschaffung der Fünftelregelung im LSt-Abzugsverfahren ab 2025:

- Bereits im Rahmen des Wachstumschancengesetzes wurde die Anwendung der Fünftelregelung im LSt-Abzugsverfahren abgeschafft. Diese Änderung wird zum 1.1.2025 wirksam. Relevanz hat dies insbesondere für Entschädigungsleistungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, aber auch bei Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit, wie z.B. bei Jubiläumszahlungen.
- Für den Arbeitnehmer ergeben sich nach der Gesetzesbegründung keine Nachteile, denn die Tarifiermäßigung kann im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt werden. Die Steuerminderung kann damit allerdings erst zeitlich später geltend gemacht werden.

Hinweis:

Als Folge wird in der Lohnsteuerbescheinigung 2025 nur noch der Arbeitslohn für mehrere Jahre und die Entschädigungen in einer separaten Zeile angegeben. Der Arbeitgeber hat jedoch nicht die Frage zu klären, ob diese Einkünfte für mehrere Jahre bzw. Entschädigungsleistungen ermäßigt zu besteuern sind. Diese Prüfung ist vielmehr im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers vorzunehmen.

Geldwerter Vorteil bei Elektrofahrzeugen auch zur privaten Nutzung:

- Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge werden bei der Erfassung eines geldwerten Vorteils nach der pauschalen Wertermittlungsmethode mit einem geminderten inländischen Listenpreis (brutto) angesetzt. Durch das Wachstumschancengesetz hat der Gesetzgeber für Elektrofahrzeuge, die ab 2024 erworben bzw. geleast werden, die Listenpreisgrenze für die Anwendung der ¼-Regelung auf 70 000 € erhöht.

Für reine Elektrofahrzeuge sind die Voraussetzungen für den verminderten Ansatz bei der „1 %-Regelung“ wie folgt:

Anschaffungszeitraum	Voraussetzung	Anzusetzender Bruchteil
1.1.2019 – 31.12.2023	Maßgeblicher Listenpreis von nicht mehr als 60 000 €	¼
1.1.2019 – 31.12.2023	Maßgeblicher Listenpreis von mehr als 60 000 €	½
1.1.2024 – 31.12.2030	Maßgeblicher Listenpreis von nicht mehr als 70 000 €	¼
1.1.2024 – 31.12.2030	Maßgeblicher Listenpreis von mehr als 70 000 €	½

Hinweis:

Das Wachstumschancengesetz wurde erst Ende März 2024 verabschiedet. Wurde ein Elektrofahrzeug vor dieser Gesetzesverabschiedung in 2024 erworben und zunächst nach der bisherigen Regelung abgerechnet, so müsste eine rückwirkende Korrektur erfolgen. Gegebenenfalls ist dies bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers vorzunehmen.

Hinweis:

Vorgesehen war eine Anhebung des maßgeblichen Bruttolistenpreises auf 95 000 € ab 2025. Dies ist aber nicht gesetzlich umgesetzt worden.



Für Hybridfahrzeuge stellen sich die Voraussetzungen wie folgt dar:

Anschaffungszeitraum	Voraussetzung	Anzusetzender Bruchteil
1.1.2019 – 31.12.2021	Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 40 km	½
1.1.2022 – 31.12.2024	Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 60 km	½
1.1.2025 – 31.12.2030	Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 80 km	½

Übernachtungsnebenkostenpauschale bei Berufskraftfahrern:

- Übernachtungsnebenkosten, die einem Arbeitnehmer während seiner auswärtigen beruflichen Tätigkeit auf einem Kraftfahrzeug des Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber beauftragten Dritten im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug für Kalendertage entstehen, an denen der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte, können mit einer Tagespauschale lohnsteuerfrei erstattet werden. Diese Pauschale wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2024 auf 9 € angehoben (bis 2023: 8 €).
- Durch die gesetzliche Pauschale von 9 €, die für Inlands- und Auslandsfälle einheitlich gilt, entfällt der Einzelnachweis. Die gesetzliche Pauschale scheidet aber aus, sofern keine Übernachtung stattfindet (eintägige Auswärtstätigkeit). Fallen tatsächlich höhere Kosten an, so können diese bei Nachweis geltend gemacht werden. Diese Pauschale soll die Übernachtungsnebenkosten abdecken und tritt damit neben die steuerfrei erstattbaren Verpflegungspauschalen.

Preiserhöhung beim Deutschlandticket:

- Ab 2025 erhöht sich der Preis für das Deutschlandticket auf 58 €. Dies ist bei den Lohnabrechnungen ab Januar 2025 zu beachten. Rein materiell wird sich dies vielfach nicht auswirken, da meist die Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 15 EStG genutzt wird. Hiernach sind Arbeitgeberleistungen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn für Fahrten im öffentlichen Nahverkehr erbracht werden, steuerfrei. Diese Steuerfreiheit erstreckt sich auch auf die Privatnutzung. Das Deutschlandticket ist auf den öffentlichen Nahverkehr beschränkt, so dass diese Vorschrift uneingeschränkt anwendbar ist.
- Die Steuerfreiheit gilt für Arbeitgeberleistungen, so dass sowohl die Sachleistung „Gestellung des Deutschlandtickets“ als auch die Kostenübernahme durch den Arbeitgeber unter Einhaltung der weiteren Bedingungen steuerfrei ist. Die Steuerfreiheit löst auch eine SV-Freiheit aus. Bei Mini-Jobbern wird diese steuerfreie Arbeitgeberleistung nicht in die Berechnung der 556 €-Grenze einbezogen.
- Die steuerfreie Arbeitgeberleistung ist auf der Lohnsteuerbescheinigung wertmäßig aufzuführen. Dies vor dem Hintergrund, dass im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung die Werbungskosten „Entfernungspauschale“ bis auf max. 0 € um diese steuerfreie Leistung gemindert werden.
- Durch die Preiserhöhung des Deutschlandtickets sind die bislang in der Lohnabrechnung aufgeführten steuerfreien Vorteile wertmäßig anzupassen. Zur Bewertung des Vorteils ist zu beachten, dass wenn sich der Arbeitgeber mit mindestens 25 % auf den Ausgabepreis pro Monat und Ticket beteiligt, der Arbeitgeber das Deutschlandticket mit einem Rabatt von maximal 5 % auf den Ausgabepreis (58 €) beziehen kann.
- Die Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 15 EStG verbraucht im Übrigen die 50 €-Freigrenze für Sachzuwendungen nicht.



Beispiel:

Der Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer je Monat zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn das Deutschlandticket zur Verfügung. Der Arbeitgeber erhält auf Grund seiner Zuzahlung von mindestens 25 % des Kaufpreises vom Verkehrsunternehmen auf den Preis einen Nachlass von 5 %. Der Mitarbeiter setzt das Deutschlandticket nicht für Auswärtstätigkeiten ein.

Preis für das Deutschlandticket	58,00 €
Nachlass für den Arbeitgeber von 5 % (kein Arbeitslohn)	2,90 €
vom Arbeitgeber zu zahlender Kaufpreis	55,10 €
lohnsteuerlicher Ansatz (aus Vereinfachungsgründen 96 %)	52,90 €

11 Nutzungsvorteilminderung bei Anwendung der 1 %-Regelung

Kann ein vom Arbeitgeber gestelltes Fahrzeug vom Arbeitnehmer auch für Privatfahrten genutzt werden, so ist dieser Nutzungsvorteil der Lohnsteuer zu unterwerfen. Im Regelfall ist dieser monatlich mit 1 % des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeuges anzusetzen. Allerdings wird bei bestimmten Elektrofahrzeugen bzw. Hybridfahrzeugen der Bruttolistenpreis nur zu ½ oder gar ¼ angesetzt.

Trägt der Arbeitnehmer einen Teil der Fahrzeugkosten selbst, so kann dies zu einer Minderung des geldwerten Vorteils führen. Dabei mindern jedoch nur solche vom Arbeitnehmer vertraglich übernommen und getragenen Aufwendungen den Vorteil aus der Überlassung des Fahrzeugs, die bei einer (hypothetischen) Kostentragung durch den Arbeitgeber Bestandteil dieses Vorteils und somit von der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung erfasst wären. Dies hat der BFH mit Urteil vom 18.6.2024 (Az. VIII R 32/20) klargestellt. Im Streitfall machte der Stpfl. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit u.a. geltend, der geldwerte Vorteil aus der Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung, den er nach der 1 %-Regelung ermittelte, sei um selbst getragene Maut-, Fähr-, Benzin- und Parkkosten sowie die Absetzung für Abnutzung (AfA) eines privat angeschafften Fahrradträgers für den Dienstwagen zu mindern. Die Maut- und Fähraufwendungen betrafen private Urlaubsreisen und Fahrten des Stpfl. Die Parkkosten betrafen die Wahrnehmung eines Termins durch den Stpfl. vor dem BFH. Die übrigen Parkkosten sind anlässlich der Nutzung des Dienstwagens für Urlaubsfahrten des Stpfl. angefallen.

Der BFH bestätigt, dass die vom Stpfl. getragenen Maut-, Fähr- und Parkkosten sowie die AfA für den Fahrradträger nicht den geldwerten Vorteil des Stpfl. aus der Überlassung des Dienstwagens zur privaten Nutzung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mindern. Die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten können jedoch mindernd berücksichtigt werden.

Hinweis:

Würde der Arbeitgeber diese Aufwendungen übernehmen, so läge darin eine Zuwendung eines geldwerten Vorteils, der nicht durch die 1 %-Regelung abgedeckt ist, also zusätzlich lohnsteuerlich zu erfassen ist.

12 Besteuerung eines Verdienstaufschadens

Strittig war die steuerliche Behandlung einer Verdienstaufschädigung. Begehrt wurde die bei der Anwendung des Einkommensteuersatzes ermäßigte Besteuerung, da die Entschädigung in einem größeren Betrag als Einmalzahlung gezahlt wurde. Letztlich scheiterte die Gewährung der tarifermäßigten Besteuerung aber daran, dass im Folgejahr der Schädiger noch die auf die Entschädigung anfallende Einkommensteuer ausgeglichen hatte.

Der vom BFH entschiedene Fall (Az. IX R 26/23) lag im Wesentlichen wie folgt: Die Stpfl. war unter anderem nichtselbständig tätig. Sie wurde auf Grund von medizinischen Behandlungsfehlern erheblich geschädigt und konnte fortan nur noch eingeschränkt erwerbstätig sein. Im Streitjahr 2018 schloss sie mit den Schadensverantwortlichen und deren Versicherern einen gerichtlichen Vergleich über die Zahlung von Schadenersatz. Dieser umfasste einen Verdienstaufschaden i.H.v.



190 000 €. Zudem war der Stpfl. die auf den Ersatz des Verdienstaufschadens anfallende Steuer zu erstatten. Der vereinbarte (Netto-)Schadenersatz wurde der Stpfl. im Streitjahr 2018 gezahlt. Im nicht streitbefangenen Jahr 2019 erstatteten die Versicherer die auf den Ersatz des Verdienstaufschadens lastende Steuer von 77 561,52 €.

Hintergrund ist, dass im Fall einer Personenschädigung der Schädiger neben dem körperlichen Integritätsschaden auch den gesamten auf dem schädigenden Ereignis beruhenden Verdienstaufschaden zu ersetzen hat. Jener Schaden umfasst bei einem abhängig Beschäftigten sowohl den entgangenen Nettoverdienst als auch die hierauf entfallende Einkommensteuer. Dies ist deshalb der Fall, da der Geschädigte für den empfangenen Ersatz des Verdienstaufschadens Einkommensteuer zu entrichten hat.

Die Rechtspraxis hat für den Ersatz dieses Schadens abhängig Beschäftigter zwei Berechnungsmethoden entwickelt:

- Nach der Bruttolohnmethode ist Maßstab für die Schadensberechnung der entgangene Bruttoverdienst des Geschädigten; Steuern und Sozialversicherungsbeiträge sind somit von vornherein enthalten.
- Dagegen stellt nach der (modifizierten) Nettolohnmethode der ersatzpflichtige Schaden das fiktive Nettoeinkommen des Geschädigten zuzüglich aller seiner aus dem Schadenereignis folgenden weiteren Nachteile einschließlich der auf die Schadenersatzleistung geschuldeten Steuer dar.

Beide Berechnungsmethoden stehen gleichberechtigt nebeneinander und führen – richtig angewandt – zu gleichen Ergebnissen.

Vorliegend kam die (modifizierte) Nettomethode zur Anwendung. Der Netto-Verdienstaufschaden wurde in 2018 erstattet und die hierauf entfallende Steuer im Jahr 2019. Dies führte nun allerdings dazu, dass die Tarifiermäßigung bei der Einkommensteuer nicht zu gewähren ist. Zwar wurde der Stpfl. im Streitjahr kumuliert der ihr aus dem schädigenden Ereignis zustehende Verdienstaufschaden i.H.v. 190 000 € ersetzt. Allerdings zählt auch die im nachfolgenden Jahr 2019 vereinnahmte Erstattung der Steuerlast auf den Verdienstaufschaden zu den steuerbaren Einkünften. Der zeitlich über mehrere Veranlagungszeiträume gestreckte Ersatz des gesamten Schadens schließt die Tarifiermäßigung aber aus, da die Verteilung über zwei Jahre bereits eine progressionsmildernde Wirkung hat und es insoweit an der für die Tarifiermäßigung erforderlichen Zusammenballung von Einkünften fehlt.

Handlungsempfehlung:

Dieser Aspekt muss bei der Berechnung der vom Schädiger auszugleichenden Steuer berücksichtigt werden.

13 Jahresmeldung für Minijobber

Die Minijob-Zentrale weist aktuell auf die Frist zur Übersendung der Jahresmeldung an die Minijob-Zentrale hin. Gewerbliche Arbeitgeber müssen eine Jahresmeldung für Minijobber erstellen, die über den 31.12. hinaus beschäftigt und gemeldet sind. Die Meldung zur Sozialversicherung mit dem Meldgrund 50 ist spätestens bis zum 15.2. des Folgejahres zu übermitteln. Meldungen zur Sozialversicherung für Minijobberinnen und Minijobber erhält die Minijob-Zentrale. Die Jahresmeldung enthält das Arbeitsentgelt, für das Beiträge zur Rentenversicherung abgeführt wurden. Ob sich Minijobberinnen und Minijobber von der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung haben befreien lassen oder zusätzlich zu den Beiträgen des Arbeitgebers auch eigene Beiträge zur Rentenversicherung zahlen, spielt dabei keine Rolle.

Insoweit ist auf folgende Besonderheiten hinzuweisen:

- Für kurzfristig Beschäftigte muss keine Jahresmeldung erstellt werden. Es ist nur eine An- und Abmeldung der Beschäftigung erforderlich.
- Wurde im Verlauf des Jahres eine Unterbrechung der Beschäftigung gemeldet oder die Beschäftigung bei der Minijob-Zentrale abgemeldet, entfällt die Jahresmeldung. Die für die Einzugsstelle



notwendigen Informationen wurden dann bereits mit der Abmeldung oder der Meldung zur Unterbrechung der Beschäftigung mitgeteilt.

Handlungsempfehlung:

Die Jahresmeldung wird von vielen Entgeltabrechnungsprogrammen automatisch mit der Januarabrechnung erstellt. In diesen Fällen müssen Arbeitgeber nichts weiter unternehmen.

14 Periodengerechte Verteilung einer Leasingsonderzahlung im Rahmen der Ermittlung der jährlichen Fahrzeugesamtkosten

Der BFH hat seine Rechtsprechung zum Werbungskostenabzug von Pkw-Kosten geändert: Zur Ermittlung der tatsächlichen Kosten für sonstige berufliche Fahrten ist eine Leasingsonderzahlung den einzelnen Jahren während der Laufzeit des Leasingvertrags zuzuordnen. Auch andere (Voraus-)Zahlungen, die sich wirtschaftlich auf die Dauer eines Leasingvertrags erstrecken (z.B. zusätzlicher Reifensatz), sind periodengerecht auf die einzelnen Jahre während der Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen. Die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sahen dies anders. Danach konnten Leasingvorauszahlungen in voller Höhe unmittelbar als Werbungskosten abgezogen werden, so dass sich insoweit ein vorgezogener Steuereffekt ergab.

In dem vom BFH entschiedenen Fall erzielte der Stpfl. im Streitjahr (2019) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Hinblick auf ein zum 1.1. des Streitjahres neu aufgenommenes Beschäftigungsverhältnis als Außendienstmitarbeiter leaste der Stpfl. im Dezember 2018 einen Pkw der Marke BMW. Ebenfalls im Jahr 2018 leistete er eine Leasingsonderzahlung i.H.v. 15 000 € und zahlte die Fahrzeugzubehörcosten, Zusatzleistungen sowie einen Satz Reifen. Als Werbungskosten machte der Stpfl. statt der pauschalen Kilometersätze die anteiligen tatsächlichen Fahrzeugkosten geltend. Strittig war im Ergebnis, ob die Leasingsonderzahlung ausschließlich die Kosten in 2018 beeinflusste.

Verwendet ein Arbeitnehmer einen geleasteten Pkw für sonstige berufliche Zwecke und macht er dafür die tatsächlichen Kosten geltend, so gehörte eine bei Leasingbeginn zu erbringende Sonderzahlung in Höhe des auf die Auswärtstätigkeiten entfallenden Nutzungsanteils nach der bisherigen Rechtsprechung grundsätzlich zu den sofort abziehbaren Werbungskosten. An dieser Rechtsprechung hält der BFH nicht länger fest, wie er ausdrücklich nun mit Urteil vom 21.11.2024 (Az. VI R 9/22) feststellt. Die zutreffende Ermittlung des durch die sonstigen beruflichen Fahrten veranlassten Anteils an den jährlichen Gesamtkosten verlangt nicht nur, die Gesamtkosten dem Grunde nach zutreffend zu erfassen, sondern auch, diese Gesamtkosten periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen. Entscheidend ist, dass es sich bei einer Leasingsonderzahlung um ein vorausgezahltes Nutzungsentgelt handelt, das dem Zweck dient, die Leasingraten während der Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags zu mindern. Die Leasingsonderzahlung finanziert daher maßgeblich auch die Nutzung des Fahrzeugs für – im Streitfall – sowohl sonstige berufliche Fahrten als auch Privatfahrten in den Folgejahren.

Diese Grundsätze sind auch auf andere (Voraus-)Zahlungen anzuwenden, die sich wirtschaftlich auf die Dauer des Leasingvertrags erstrecken. Da zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug neben sämtlichen fixen Kosten zudem die AfA zählt, sind beispielsweise auch Aufwendungen für einen weiteren Satz Reifen nicht sofort im Jahr der Zahlung als Fahrzeugkosten zu berücksichtigen, sondern in Höhe der AfA in die jährlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten des jeweiligen Veranlagungszeitraums einzubeziehen.

Handlungsempfehlung:

Diese geänderte Rechtsprechung ist in der Praxis zu beachten. Mit Vereinbarung einer Leasingsonderzahlung für einen auch beruflich/betrieblich genutzten Pkw kann demnach nicht mehr ein Vorziehen des Steuereffekts erreicht werden.

Abzuwarten bleibt, ob die FinVerw insoweit eine Übergangsregelung gewährt, denn auch diese hatte die zeitliche Zuordnung bislang anders gesehen.



Für Unternehmer und Freiberufler

15 Regeln zu den steuerlichen Abschreibungen bleiben vorerst unverändert

Die Bundesregierung wollte im Zuge der im Sommer 2024 beschlossenen Wachstumsinitiative die steuerlichen Abschreibungen verbessern, um die Investitionsbereitschaft zu fördern. Diese Maßnahmen sind nicht Gesetz geworden.

- Mithin ist die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach aktuellem Rechtsstand nur für Anschaffungen bis zum 31.12.2024 zulässig. In diesem Fall kann die degressive Abschreibung aber über die gesamte Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes geltend gemacht werden, also auch über den 31.12.2024 hinaus. Entscheidend ist insoweit der Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung (oder Einlage) des Wirtschaftsgutes.
- Ebenso bleibt die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter unverändert bei 800,00 € (Nettowert, also ohne Umsatzsteuer).
- Auch die geplante Sonderabschreibung für Elektrofahrzeuge wurde nicht umgesetzt.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt, ob sich nach der Bildung einer neuen Regierung in Folge der Wahlen Ende Februar 2025 insoweit Änderungen ergeben werden.

16 Korrektur permanent fälschlich im Vereinnahmungsjahr besteuert Umsätze

Die Umsatzsteuer ist grds. nach vereinbarten Entgelten abzuführen. Das heißt die Umsatzsteuerschuld ist grds. für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung an das Finanzamt abzuführen, unabhängig von dem Zahlungszeitpunkt durch den die Leistung empfangenden Unternehmer. Nur ausnahmsweise kann auf Antrag die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten ermittelt werden. Hierbei entsteht die Umsatzsteuerschuld erst mit Zahlung des Entgelts. In der Praxis wird dies nicht immer beachtet. So lag auch der Streitfall, über den der BFH zu entscheiden hatte. Eine nach vereinbarten Entgelten besteuerte GmbH führte in ihrer Werkstatt Reparaturleistungen an Kraftfahrzeugen eines bestimmten Herstellers durch, die dieser – nach Ausführung der Reparatur – im Rahmen von „Gewährleistungen“ vergütete. Die GmbH versteuerte diese Umsätze jahrelang fälschlich nicht im Jahr der Leistungserbringung, sondern erst im Folgejahr, in dem die Leistungen mit dem Fahrzeughersteller abgerechnet worden waren. Im Anschluss an eine Außenprüfung für die Jahre 2013 bis 2015 kam es zu einer Berichtigung der Umsatzsteuerfestsetzungen. Bei der Berichtigung für das Streitjahr 2013 hatte das Finanzamt allerdings unberücksichtigt gelassen, dass auch die Reparaturleistungen, die im Jahr 2012 erbracht wurden, fälschlich erst im Jahr der Vereinnahmung, also in 2013, besteuert worden waren. Es erfasste im Ergebnis neben den zutreffend in 2013 zu erfassenden Leistungen des Jahres 2013 weiterhin auch die erst in 2013 vereinnahmten Entgelte für Leistungen aus 2012.

Hierzu hat der BFH mit Urteil vom 29.8.2024 (Az. V R 19/22) zu Gunsten des Stpfl. entschieden, dass dieser die Rechtswidrigkeit der für den Besteuerungszeitraum der Entgeltvereinnahmung vorliegenden Steuerfestsetzung geltend machen kann. Dass vorliegend eine Gegenkorrektur in 2012 verfahrensrechtlich nicht mehr möglich war, hindert hieran nicht.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist insbesondere bei Leistungen um den Jahreswechsel sorgfältig darauf zu achten, dass diese im „richtigen“ Jahr der Umsatzsteuer unterworfen werden.



17 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2025

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die FinVerw Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen.

Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten zweiten Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Die pauschalen Werte berücksichtigen im jeweiligen Gewerbebereich das **allgemein übliche Warensortiment für Nahrungsmittel und Getränke**. Unentgeltliche Wertabgaben, die weder Nahrungsmittel noch Getränke (z.B. Tabakwaren, Bekleidungsstücke, Elektrogeräte, Sonderposten) sind, müssen einzeln aufgezeichnet werden.
- Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbebranche anzusetzen.

Das BMF hat mit Schreiben v. 21.1.2025 (Az. IV D 3 – S 1547/00006/006/024) die für das Jahr 2025 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte, wie in der Übersicht dargestellt, für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen.

Gewerbebereich	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 633 €	209 €	1 842 €
Fleischerei/Metzgerei	1 453 €	555 €	2 008 €
Gaststätten aller Art			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 423 €	1 034 €	2 457 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	2 292 €	1 753 €	4 045 €
Getränkeeinzelhandel	120 €	270 €	390 €
Café und Konditorei	1 573 €	585 €	2 158 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	704 €	0 €	704 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 363 €	360 €	1 723 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	375 €	165 €	540 €



Handlungsempfehlung:

Die Werte sind gegenüber dem bisherigen Stand durchweg erhöht worden. Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2025 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und der Buchungsbetrag anzupassen.

18 Wahl der Gewinnermittlungsart kann nicht nachträglich geändert werden

Soweit für einen Stpfl. keine Bilanzierungspflicht besteht, insbesondere also keine Bilanzierungspflicht nach den handelsrechtlichen Regeln vorgesehen ist, kann der steuerliche Gewinn wahlweise auch mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden. Dies betrifft Freiberufler, aber auch kleinere Gewerbetreibende. Zwar führen die beiden Gewinnermittlungsarten, nämlich die Gewinnermittlung mittels Bilanzierung einerseits und die Einnahmen-Überschussrechnung andererseits über den Gesamtzeitraum des Betriebes gesehen zu dem gleichen steuerlichen Ergebnis. Jedoch können sich in den einzelnen Jahren durchaus signifikant unterschiedliche Ergebnisse ergeben. Auch ist die Einnahmen-Überschussrechnung in der praktischen Umsetzung sehr viel einfacher, da z.B. keine Inventur des Vorratsvermögens bzw. der unfertigen Leistungen erfolgen muss und Fragen der Periodenabgrenzung, z.B. mittels Rechnungsabgrenzungsposten oder Rückstellungen, sich nicht stellen.

Zur Wahl bzw. Änderung der steuerlichen Gewinnermittlungsart hat der BFH nun mit Urteil vom 27.11.2024 (Az. X R 1/23) entschieden,

- dass die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich der gesetzessystematische Regelfall ist. Die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung kommt nur bei Erfüllung der im Gesetz genannten Voraussetzungen in Betracht, insbesondere also, wenn keine Bilanzierungspflicht besteht und tatsächlich auch keine Bilanzierung erfolgt.
- Ein nicht buchführungspflichtiger Stpfl. hat sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wirksam ausgeübt, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und auf Grund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht. Der Abschluss ist in dem Zeitpunkt erstellt, in dem der Stpfl. ihn fertiggestellt hat und objektiv erkennbar als endgültig ansieht.
- Der Stpfl. bleibt für den betreffenden Gewinnermittlungszeitraum an die einmal getroffene Wahl gebunden, es sei denn, er legt eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Wechsel dar. Mithin ist eine nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart für den einzelnen Veranlagungszeitraum ausgeschlossen.

Im Streitfall ermittelte der Stpfl. seinen Gewinn bis zum Jahr 2011 durch Einnahmen-Überschussrechnung. Im Jahr 2012 stellte er die Gewinnermittlung auf den Betriebsvermögensvergleich um. Für das Streitjahr 2016 reichte der Stpfl. bei dem Finanzamt zusammen mit seiner Steuererklärung eine auf den 31.12.2016 erstellte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ein. Auf dieser Basis ergingen Bescheide, die bestandskräftig wurden. Im Rahmen einer später stattfindenden steuerlichen Außenprüfung kam es zu Änderungen des Gewinns für das Jahr 2016. Daraufhin begehrte der Stpfl., dass der Gewinn für 2016 mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden sollte und erklärte einen nach dieser Methode ermittelten niedrigeren Gewinn. Das Finanzamt wies die Einsprüche zurück. Der Stpfl. habe sein Wahlrecht hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung mit Einrichtung der entsprechenden Buchführung ausgeübt und sei nach Eintritt der Bestandskraft der Bescheide nicht mehr berechtigt gewesen, die Wahl zu ändern.

Diese Sichtweise bestätigte nun der BFH. Vorliegend hatte der Stpfl. mit Einreichung der Bilanz beim Finanzamt die Wahl der Gewinnermittlungsmethode wirksam zu Gunsten der Gewinnermittlung mittels Bilanzierung ausgeübt. Hat der Stpfl. einmal die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gewählt, liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht mehr vor. Die einmal getroffene Wahl der Gewinnermittlungsart ist deshalb – anders als bei anderen steuerlichen Wahlrechten – grundsätzlich nachträglich nicht mehr abänderbar. Der Stpfl. bleibt – aus



Gründen der Verwaltungsvereinfachung – nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart grundsätzlich für drei Wirtschaftsjahre an diese Wahl gebunden; nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes kann er vor Ablauf dieser Frist wieder zurückwechseln. Gründe für einen Wechsel der Gewinnermittlungsart auf denselben Stichtag können etwa Besonderheiten bei einem Umwandlungsvorgang sein. Ein Irrtum über die steuerlichen Folgen der gewählten Gewinnermittlungsart begründet hingegen nicht die Möglichkeit, sie zu ändern.

Handlungsempfehlung:

Die Wahl der Gewinnermittlungsmethode erfolgt durch das tatsächliche Handeln des Stpfl. Diese Wahl sollte sorgfältig überlegt sein, da eine einmal getroffene Wahl für den einzelnen Veranlagungszeitraum nicht mehr änderbar ist.

19 Steuerbegünstigte Hofübergabe und Zurückbehalt von einzelnen Flächen

Die Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs an die nächste Familiengeneration soll i.d.R. ertragsteuerlich ohne Aufdeckung stiller Reserven, also zu Buchwerten erfolgen. Dies ist steuerlich auch möglich unter der Bedingung, dass die unentgeltliche Übertragung (ggf. gegen Versorgungszusage) dergestalt erfolgt, dass der Betrieb als organisatorische Einheit erhalten bleibt. Dies setzt voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Rechtsnachfolger übergehen. Kritisch ist insoweit stets, wenn Teilflächen zurückbehalten werden. Vereinfachend geht die Rechtsprechung davon aus, dass bei Zurückbehalt einer Fläche von weniger als 10 % der Gesamtfläche davon auszugehen sei, dass keine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten wird.

Das FG Düsseldorf stellt nun aber mit Urteil vom 22.11.2024 (Az. 3 K 2604/2 E) klar, dass nicht umgekehrt davon auszugehen ist, dass der Zurückbehalt einer Fläche von mehr als 10 % der Gesamtfläche stets schädlich sei (und damit zur Aufdeckung aller stiller Reserven insbesondere in den Grundstücksflächen führe).

Im Streitfall übertrug die Stpfl. im Jahr 2013 ihren verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb, zu dem eine Fläche von 136 335 qm gehörte, gegen Versorgungsleistungen auf ihren Sohn. Dabei behielt sie eine 25 180 qm große Weidefläche zurück, die sie seit 1976 an fremde Landwirte verpachtet hatte. Diese Weidefläche übertrug sie anschließend unentgeltlich auf ihre Töchter.

Das FA lehnte eine buchwertneutrale Betriebsübertragung ab, so dass sämtliche stillen Reserven aufzudecken seien. Zur Begründung führte es aus, dass die zurückbehaltene Weidefläche mit über 18,5 % der Gesamtfläche eine wesentliche Betriebsgrundlage darstelle.

Die Stpfl. argumentierte, dass die Weidefläche für den mittlerweile reinen Ackerbaubetrieb nicht nutzbar gewesen sei, da sie nur als Weideland geeignet und zudem unter Landschaftsschutz gestanden habe. Außerdem sei die Fläche seit über dreißig Jahren fremdverpachtet gewesen. Es hätten mit dem Ackerbaubetrieb einerseits und der Verpachtung der Stückländerei andererseits faktisch zwei getrennte Betriebe vorgelegen.

Das FG gab im Wesentlichen der Stpfl. Recht. Bei der zurückbehaltenen Teilfläche hat es sich im Streitfall nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage gehandelt. Das Gericht betont, dass es einen Automatismus dergestalt, dass bei Überschreiten der 10 %-Grenze stets eine wesentliche Betriebsgrundlage anzunehmen ist, nicht gibt. Vielmehr kommt es auf die Besonderheiten des Einzelfalls an, weshalb auch bei prozentual größeren land- und forstwirtschaftlichen Flächen die Zugehörigkeit zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zu verneinen sein kann. Vorliegend stellte die zurückbehaltene Weidefläche keine wesentliche Betriebsgrundlage dar, da sie weder eine räumliche und funktionale Grundlage für den landwirtschaftlichen Betrieb bildete noch für die Fortführung des Betriebes notwendig war. Dies ergab sich insbesondere aus der Tatsache, dass diese Fläche seit mehr als 30 Jahren verpachtet war. Mithin hielt die Stpfl. nach ihrer subjektiven Einschätzung das Grundstück nicht für eine Eigennutzung geeignet und das Grundstück wurde infolgedessen seit sehr langer Zeit nicht mehr für eigenbetriebliche Zwecke genutzt.



Hinweis:

Die zurückbehaltene Weidefläche wird allerdings aus dem Betrieb in das Privatvermögen entnommen, so dass in dieser Teilfläche ruhende stille Reserven aufzudecken und der Besteuerung zu unterwerfen sind.

Handlungsempfehlung:

In derartigen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation der Gründe erforderlich, die gegen die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage sprechen.

20 Steuerfreiheit von Bildungsleistungen – Gültigkeit von Bescheinigungen

Durch das Jahressteuergesetz 2024 wurde mit Wirkung zum 1.1.2025 die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen an die unionsrechtlichen Vorgaben angepasst. Mit dieser Gesetzesänderung bleiben die bislang umsatzsteuerfreien Leistungen unverändert umsatzsteuerfrei. Die Steuerbefreiung von durch Einrichtungen erbrachte, unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen sieht dabei weiterhin eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vor. Nach altem Recht war Inhalt der Bescheinigung die ordnungsgemäße Vorbereitung auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung. Nach aktuellem Recht hingegen soll Inhalt der Bescheinigung die Erbringung von Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung sein.

Das Bayerische Landesamt für Steuern teilt nun in der Verfügung v. 17.1.2025 (Az. S 179,1,1-21/4 St 33) mit, dass die vor dem Inkrafttreten des JStG 2024 ausgestellten Bescheinigungen auch nach dem 31.12.2024 die Voraussetzungen des nunmehr gültigen Umsatzsteuerrechts erfüllen und bis zum Ablauf eines etwaigen Gültigkeitszeitraums oder eines etwaigen Widerrufs weiter gültig sind. Die Beantragung einer neuen Bescheinigung zum 1.1.2025 durch Bildungseinrichtungen ist daher grundsätzlich nicht erforderlich.

Handlungsempfehlung:

Liegt eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vor, so besteht also kein Handlungsbedarf. Im Einzelnen ist allerdings sorgfältig zu prüfen, ob die Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen zur Anwendung kommt.

21 BFH stärkt die Bedeutung der umsatzsteuerlichen Kostenteilungsgemeinschaft insbesondere bei Ärzten

In der Praxis kommt es häufig vor, dass sich Ärzte zusammenschließen, um z.B. teure medizinische Apparate, Personal oder eine IT-Infrastruktur gemeinsam zu nutzen. Für solche Fälle hält das Umsatzsteuerrecht eine spezielle Regelung bereit, die sicherstellt, dass die Zurverfügungstellung der gemeinsamen Apparate oder Leistungen an die einzelnen Ärzte nicht mit Umsatzsteuer belastet wird, was letztlich auf Grund der umsatzsteuerfreien Leistung der Ärzte verbunden mit der fehlenden Möglichkeit des Vorsteuerabzugs zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen würde.

Der BFH hat insoweit nun eine für die Praxis wichtige weite Auslegung dieser Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift vorgenommen. Im Streitfall hatten zwei Ärzte eine Praxisgemeinschaft zur gemeinsamen Nutzung von Praxisräumen, -einrichtungen und Personal errichtet. Zur Deckung der Kosten leisteten die Gemeinschaftler monatliche Beiträge. Die Praxisgemeinschaft fungiert als „reine Kostengemeinschaft“ und sollte keine Gewinne erwirtschaften. Die Geschäftsführung der Praxisgemeinschaft übte allein der Arzt A aus, welcher hierfür von der Praxisgemeinschaft auch eine Vergütung erhielt. Die Praxisgemeinschaft schloss mehrere Verträge mit Dritten im eigenen Namen ab, u.a. mit einer Reinigungskraft. Die Ärzte, welche ihre – umsatzsteuerfreie – Tätigkeit in eigenem Namen und auf eigene Rechnung ausübten, erhielten von der Praxisgemeinschaft Personaldienstleistungen. Diese sah das Finanzamt als umsatzsteuerpflichtig an, soweit sie nicht unmittelbar für steuerfreie Heilbehandlungen verwendet worden seien. Sowohl die Geschäftsführungsleistung des A als auch Reinigungsleistungen, welche die Praxisgemeinschaft durch die bei ihr beschäftigte Reinigungskraft an ihre Gemeinschaftler erbrachte, wollte die FinVerw der Umsatzsteuer unterwerfen.



Der BFH hat nun aber mit Beschluss vom 4.9.2024 (Az. XI R 37/21) bestätigt, dass die Leistungen der Praxisgemeinschaft an die Ärzte insgesamt steuerfrei sind. Dies gelte insbesondere auch für die erbrachten Reinigungsleistungen. Damit entscheidet der BFH gegen die Ansicht der FinVerw, welche insoweit die Umsatzsteuerbefreiung versagen wollte, weil diese Leistungen nur mittelbar der Ausführung von nichtsteuerbaren oder steuerfreien Umsätzen der Mitglieder dienen. Nach dieser Entscheidung dürften aber allgemeine Verwaltungsleistungen insgesamt unter die Steuerbefreiung fallen.

Zum Hintergrund: Nach den Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie und der diesbezüglichen nationalen Regelung gibt es eine spezielle Steuerbefreiung für die Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder. Nach dieser Vorschrift sind die von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder erbrachten Dienstleistungen umsatzsteuerfrei, wenn sie unmittelbar zur Ausübung von Tätigkeiten beitragen, die dem Gemeinwohl dienen und selbst von der Umsatzsteuer befreit sind. Voraussetzung ist, dass diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern und dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt. Dies betrifft insbesondere auch solche Zusammenschlüsse, die tätig werden gegenüber Ärzten und sonstigen Heilberuflern, die steuerbefreite Leistungen erbringen. Zur Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung muss der Zusammenschluss seine Leistungen an ein Mitglied oder mehrere seiner Mitglieder bewirken. Daneben können von dem Zusammenschluss auch Leistungen an Nichtmitglieder des Zusammenschlusses erbracht werden, welche dann allerdings nicht unter die Steuerbefreiung fallen.

Handlungsempfehlung:

Diese Steuerbefreiung ist in der Praxis von großer Bedeutung. Im Einzelfall bedarf dies einer sorgfältigen Ausgestaltung des jeweiligen Einzelfalles. Hierzu sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Personengesellschaften

22 Versteuerung von sog. Earn-Out-Zahlungen bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften

Werden Anteile an einem Unternehmen veräußert, so wird das Risiko der richtigen Kaufpreisbemessung oftmals zwischen Veräußerer und Erwerber aufgefangen durch eine variable Kaufpreiskomponente. Konkret wird vielfach vereinbart, dass zusätzlich zu einem festen Grundkaufpreis eine variable Kaufpreiskomponente hinzukommt, die abhängig ist z.B. von der Entwicklung von Umsatz oder Gewinn nach dem Übertragungszeitpunkt. Diese variablen Kaufpreisbestandteile werden auch als Earn-Out-Zahlungen bezeichnet.

Steuerlich ist nun die Einstufung solcher Earn-Out-Zahlungen bedeutsam, da ein Veräußerungsgewinn vielfach steuerlich begünstigt besteuert wird. Insoweit ist die Frage zu beantworten, ob im konkreten Fall die Earn-Out-Zahlung rückwirkend den Kaufpreis verändert (und damit der begünstigten Besteuerung des Veräußerungsgewinns unterliegt) oder aber zu nachträglichen Einkünften führt und den normalen steuerlichen Regeln unterliegt. Insoweit ist steuerlich grds. wie folgt zu differenzieren:

- sog. **rückwirkungslose Earn-Out-Klausel**: ein gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreis führt zu nachträglichen Einkünften;
- sog. **rückwirkende Earn-Out-Klausel**: In anderen Fällen kann auf Grund der Ausgestaltung der Vereinbarung die geleistete „Earn-Out-Zahlung“ als rückwirkendes Ereignis bezogen auf den Veräußerungstatbestand und auf den Veräußerungsgewinn zurückwirken. Dies ist insbesondere der Fall, bei welcher nur das Entstehen der sich hieraus ergebenden, bereits betragsmäßig festgelegten Kaufpreiskomponenten vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist.



Hierzu hatte der BFH mit Urteil vom 9.11.2023 (Az. IV R 9/21) für den Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils entschieden, dass neben gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisen auch für sog. Earn-Out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreiskomponenten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist (sog. rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln), zwingend erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern sind.

Die FinVerw teilt nun mit, dass diese Entscheidung des BFH über den entschiedenen Fall hinaus anzuwenden ist und darüber hinaus nicht nur für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, sondern auch für die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen gilt.

Handlungsempfehlung:

Solche Kaufpreisklauseln sind sorgfältig auch unter Berücksichtigung der steuerlichen Folgen zu formulieren. Hierzu ist regelmäßig steuerlicher Rat einzuholen.

23 Betriebsaufspaltung als Steuerrisiko in der Praxis

Von einer steuerlichen Betriebsaufspaltung wird dann gesprochen, wenn zwischen zwei rechtlich selbständigen Einheiten eine personelle und eine sachliche Verflechtung vorliegt. Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen. Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn die eine Einheit der anderen (mindestens) eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.

Typische Konstellation ist, dass auf der einen Seite eine Besitzunternehmung steht (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft), welche Anlagevermögen – insbesondere Grundvermögen – hält und dieses einer von den gleichen Personen beherrschten Betriebskapitalgesellschaft zur Nutzung überlässt. Mittels einer solchen Struktur kann insbesondere wertvolles Anlagevermögen, wie eine Immobilie, aus dem Haftungsbereich des Betriebsunternehmens herausgehalten werden. Aber es bieten sich z.B. auch Vorteile im Hinblick auf die Jahresabschlusspublizität, da das im Unternehmensregister veröffentlichte Jahresergebnis der Betriebsgesellschaft um die Pacht aufwendungen an das Besitzunternehmen vermindert wird.

Das steuerliche Risiko einer Betriebsaufspaltung liegt nun weniger in der laufenden Besteuerung. Die Gewerbesteuerbelastung des Besitzunternehmens wird jedenfalls ganz oder zumindest teilweise bei den Gesellschaftern durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer wieder ausgeglichen. Das Risikopotenzial liegt jedoch insbesondere darin, dass eine solche steuerliche Betriebsaufspaltung nicht selten ungewollt entsteht und auch ungewollt beendet wird. Die Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung durch Wegfall der personellen oder/und der sachlichen Verflechtung führt nun zur Aufdeckung und Versteuerung sämtlicher stiller Reserven in dem verpachteten Anlagevermögen und in den Anteilen an der Betriebsgesellschaft. Dies kann zu erheblichen Steuerbelastungen führen.

Aktuell hat der BFH mit Entscheidung vom 19.9.2024 (Az. IV R 5/20) einen solchen Fall aufgegriffen. Insbesondere bestätigt das Gericht, dass für die Annahme einer personellen Verflechtung entscheidend ist, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personengruppe bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen steht. Insoweit genügt es für die Annahme des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens, dass an beiden Unternehmen mehrere Personen in unterschiedlicher Höhe beteiligt sind, die zusammen in beiden Unternehmen über die Mehrheit der Stimmen verfügen (sogenannte Personengruppentheorie). Jene Personen bilden – unabhängig von einer unterschiedlichen Beteiligungshöhe – eine durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe. Dies wird damit gerechtfertigt, dass die Gesellschafter des Betriebsunternehmens nicht zufällig zusammengekommen sind, sondern sich auch beim Besitzunternehmen zur Verfolgung eines bestimmten Zwecks zusammengefunden haben, ihr Handeln also durch gleichgerichtete Interessen bestimmt ist.



Die von der Personengruppentheorie aufgestellte Vermutung gleichgerichteter Interessen kann nur ausnahmsweise widerlegt werden. Dies ist der Fall, wenn ein konkreter Interessenkonflikt nachgewiesen wird. Aber auch bei extrem konträren Beteiligungsverhältnissen in Besitz- und Betriebsgesellschaft kann das Vorliegen gleichgerichteter Interessen in Frage gestellt sein.

Die Möglichkeit der Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in der Besitz- und der Betriebsgesellschaft muss sich sowohl auf die laufenden Geschäfte als auch auf die die wesentlichen Betriebsgrundlagen betreffenden Nutzungsüberlassungsverträge erstrecken. Die Person bzw. Personengruppe muss die laufenden Geschäfte aktiv beherrschen. In Bezug auf das Nutzungsverhältnis hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen verlangt die Rechtsprechung, dass dieses nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe aufgelöst werden kann, die die laufenden Geschäfte (aktiv) beherrscht.

Handlungsempfehlung:

Solche Konstellationen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung müssen in der Praxis zwingend erkannt werden. Im Einzelfall können Maßnahmen ergriffen werden, um eine personelle Verflechtung zu vermeiden. Dies bedarf allerdings einer sorgfältigen Gestaltung. Im Übrigen können Maßnahmen ergriffen werden, um den Bestand einer steuerlichen Betriebsaufspaltung zumindest gegen eine unbeabsichtigte Beendigung abzusichern.

24 Grundbesitzende Personengesellschaft – Grunderwerbsteuer bei Gesellschafterwechsel

Halten Personengesellschaften Grundbesitz, so können Veränderungen im Gesellschafterkreis Grunderwerbsteuer – bezogen auf die von der Personengesellschaft gehaltenen Grundstücke – auslösen. Dies, weil die Personengesellschaft im Grunderwerbsteuerrecht grds. als transparent eingestuft wird, so dass der Gesellschafterwechsel wie eine (anteilige) Übertragung der Grundstücke eingestuft wird. In der Praxis sind die grunderwerbsteuerlichen Vorgaben regelmäßig zu beachten, denn diese sind neben den Personenhandelsgesellschaften auch auf die Grundstücks-GbR anwendbar.

So unterliegen der Grunderwerbsteuer Rechtsvorgänge, die innerhalb von zehn Jahren dazu führen, dass mindestens 90 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar auf neue Gesellschafter übergehen. In diesem Fall wird grunderwerbsteuerlich eine Übereignung von Grundbesitz auf eine neue Personengesellschaft fingiert. Ziel der Vorschriften ist es, Vorgänge (zu 100 %) zu besteuern, bei welchen – ohne Übertragung eines Grundstücks – lediglich die Gesellschafter der grundbesitzenden Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren praktisch vollständig (das Gesetz legt aktuell mindestens 90 % fest) ausgewechselt werden.

Beispiel:

A, B, C und D gründen in 01 eine Personengesellschaft. A, B und C sind zu jeweils 30 % beteiligt. D ist zu 10 % beteiligt. Anschließend erwirbt die Personengesellschaft in 01 ein Grundstück. Nun erwirbt im Jahr 05 E alle Anteile von A, B und C, insgesamt also 90 % der Anteile an der Personengesellschaft.

Dieser Vorgang unterliegt der Grunderwerbsteuer. Es wird ein Übergang des Grundstücks angenommen, obwohl zivilrechtlich das Grundstück weiterhin im Eigentum der (bisherigen) Personengesellschaft steht.

Hinweis:

Im Grundfall ist diese Regelung einfach anzuwenden. In der Praxis können aber vielfache Konstellationen auftreten, die die Beurteilung sehr schwer machen und stets die Hinzuziehung fachlichen Rats erfordern. So sind im Einzelfall einzelne Tatbestandsmerkmale, wie unmittelbare oder mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes, Übertragung auf Alt- oder Neugesellschafter, Umfang der grunderwerbsteuerlichen Zurechnung von Grundbesitz, Einhaltung der grundstücksbezogenen Zehnjahresfristen usw. sorgfältig zu prüfen.

Daneben unterliegen Rechtsgeschäfte zu 100 % der Besteuerung, welche den Anspruch auf Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften begründen oder eine solche Übertragung ohne vorausgehendes schuldrechtliches Geschäft bewirken, wenn hierdurch – unmittelbar oder mittelbar – mindestens 90 % der Anteile in der Hand des Erwerbers bzw. in der Hand von herrschenden bzw. abhängigen Unternehmen/Personen vereinigt oder mindestens 90 % der Anteile uno actu auf einen Dritten übertragen werden. Das gilt ohne zeitliche Begrenzung.



Beispiel:

A ist seit langer Zeit zu 70 % am Kommanditkapital der grundbesitzenden GmbH & Co. KG beteiligt. Er hält ebenfalls 70 % der Anteile an der Komplementär-GmbH. Nun erwirbt A von einem anderen Gesellschafter den Kommanditanteil und auch dessen Anteil an der Komplementär-GmbH, so dass A nunmehr zu 90 % an der GmbH & Co. KG beteiligt ist.

Dieser Vorgang unterliegt der Grunderwerbsteuer bezogen auf die Grundstücke der GmbH & Co. KG.

Gerade in kleineren Unternehmensgruppen kann die Anwendung dieser Vorschriften schwierig sein. Insoweit ist auf das aktuelle Urteil des BFH vom 31.7.2024 (Az. III R 28/21) hinzuweisen. Der BFH stellt weiterhin Folgendes heraus:

- Auch die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften unterliegt der Grunderwerbsteuer, um Missbrauch zu verhindern (Steergestaltung durch share deals). Dabei kann die Änderung des Gesellschafterbestandes in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens zehn Jahren (alte Rechtslage: fünf Jahre) erfolgen.
- Ein Übergang von Anteilen an der grundbesitzenden Personengesellschaft auf Gesellschafter, die länger als zehn Jahre (alte Rechtslage: fünf Jahre) zuvor unmittelbar oder mittelbar an ihr beteiligt sind (sogenannte Altgesellschafter), reicht allerdings nicht aus.
- Ist eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt, so gilt: Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 90 % (alte Rechtslage: 95 %) der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen.
- Insoweit hat der BFH nun entschieden, dass für die Beurteilung der Frage, ob eine unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft als neue Gesellschafterin in diesem Sinne gilt, weil an ihr mindestens 90 % (alte Rechtslage: 95 %) der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, nur auf die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft abzustellen ist. „Neue Gesellschafter“ sind danach solche Personen, die zuvor nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligt waren. Eine zuvor bereits bestehende Beteiligung des neuen Gesellschafters der Kapitalgesellschaft an der grundbesitzenden Personengesellschaft ist dagegen unerheblich.

Andererseits hat der BFH mit Urteil vom 21.8.2024 (Az. II R 16/22) klargestellt, dass wenn eine an der grundbesitzenden Personengesellschaft mittelbar beteiligte Personengesellschaft in die Gesellschafterstruktur eingefügt wird (Verlängerung der Beteiligungskette), ohne dass sich die Gesellschafter geändert haben, entsprechend kein neuer Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft in diesem Sinne hinzugekommen ist, so dass dieser Vorgang nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt. Dies entspricht der transparenten Betrachtung der Personengesellschaften.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass in Unternehmensgruppen stets eine sorgfältige Analyse der Beteiligungsstruktur und deren zeitlicher Entwicklung erfolgen muss, um die verschiedenen Ersatztatbestände erfassen zu können.

25 Beteiligungsgesellschaft/Holding: Allgemeine Betriebsausgaben sind ggf. nur teilweise steuerlich abzugsfähig

Im Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass Werbungskosten/Betriebsausgaben steuerlich so behandelt werden wie die dazugehörigen Einnahmen. Sind also z.B. Einnahmen nicht dem betrieblichen Bereich zuzuordnen, so sind auch diesbezügliche Betriebsausgaben steuerlich nicht ansetzbar. Dieser Grundsatz greift aber auch bei ganz oder teilweise steuerbefreiten Einnahmen. Bei Personengesellschaften kann dies insbesondere Relevanz erlangen, wenn Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen vereinnahmt werden. Solche Gewinnausschüttungen sind – soweit an der Personengesellschaft natürliche Personen beteiligt sind – nach dem sog. Teileinkünfteverfahren zu 40 % steuerfrei gestellt und unterliegen nur mit den verbleibenden 60 % der Einkommensteuer. Damit wird berücksichtigt, dass diese Erträge bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft selbst ja bereits versteuert wurden.



Diese teilweise Steuerbefreiung von Gewinnausschüttungen hat dann allerdings auch zur Konsequenz, dass mit der Beteiligung im Zusammenhang stehende Aufwendungen lediglich zu 60 % steuermindernd geltend gemacht werden können. Dies greift z.B. dann, wenn die Personengesellschaft, die die Beteiligung hält, den Erwerb der Beteiligung ihrerseits fremdfinanziert hat und hieraus Zinsaufwendungen erwachsen.

Die Frage des teilweisen Betriebsausgabenabzugs stellt sich nun aber besonders deutlich bei einer Beteiligungsholding, also einer Personengesellschaft, deren Gesellschaftszweck ausschließlich im Halten von Beteiligungen besteht. In diesem Fall stellt sich die Frage, ob auch allgemeine laufende Kosten der Personengesellschaft von dem teilweisen Betriebsausgabenabzugsverbot erfasst sind.

Über einen solchen Fall hatte nun der BFH zu entscheiden. Es ging um eine GmbH & Co. KG, deren Gegenstand des Unternehmens die Beteiligung an anderen Gesellschaften war. Sie hielt 100 % der Anteile an der V GmbH, die ihrerseits Beteiligungen an anderen Gesellschaften hielt. Die GmbH & Co. KG erzielte im Streitjahr ausschließlich Dividendenerträge aus ihrer Beteiligung an der V GmbH. Streitig war nun, wie ihre Kosten für Abschluss- und Prüfungsarbeiten, Rechtsberatung und Geldverkehr sowie Beiträge zur Industrie- und Handelskammer (IHK) steuerlich zu berücksichtigen waren. Die FinVerw wollte diese nach dem Teileinkünfteverfahren nur anteilig zu 60 % als Betriebsausgaben steuerlich ansetzen.

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 27.11.2024 (Az. IV R 25/22), dass es sich bei den Aufwendungen für die Abschluss- und Prüfungsarbeiten, die Rechtsberatung, die IHK-Mitgliedschaft und für den Zahlungsverkehr zwar um Betriebsausgaben handelt, diese jedoch dem anteiligen Abzugsverbot unterliegen. Diese Aufwendungen sind durch die Erzielung von Beteiligungserträgen als gewerbliche Einkünfte veranlasst. Denn das Halten der Beteiligung an der V GmbH erfolgte im Streitjahr in Ausübung des einzigen Unternehmensgegenstands der GmbH & Co. KG. Da somit ausschließlich Einnahmen erzielt wurden, die dem Teileinkünfteverfahren unterlagen, standen sämtliche Betriebsausgaben mit den anteilig steuerfreien Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang. Unerheblich sei, dass es sich insoweit (überwiegend) um Aufwendungen auf Grund ihr obliegender rechtlicher Verpflichtungen handelt. Die Erfüllung einer rechtlichen Obliegenheit stehe dem Bestehen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs und dem Abzug der damit verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben nicht entgegen.

Hinweis:

Da im Streitfall die GmbH & Co. KG ausschließlich eine Beteiligung hielt und daneben keiner anderen Tätigkeit nachging, hat der BFH sämtliche Allgemekosten dem Teilabzugsverbot unterworfen. Anders ist dies dann, wenn die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG neben dem Halten der Beteiligung auch anderen Tätigkeiten nachgeht.

26 Gewinnübertragung aus Grundstücksveräußerungen von einem anderen Gewerbebetrieb des Kommanditisten

Werden stille Reserven bei Veräußerung eines langjährig betrieblich genutzten Grundstücks aufgedeckt, so können diese unter bestimmten Bedingungen auf ein neu erworbenes Grundstück/Gebäude (Reinvestitionsobjekt) übertragen werden. Buchungstechnisch werden dann die Anschaffungs-/Herstellungskosten des Reinvestitionsobjekts gemindert. Im Ergebnis wird damit die Besteuerung dieser stillen Reserven i.d.R. bis zur Veräußerung des Reinvestitionsobjekts aufgeschoben.

Bei Personengesellschaften ist eine solche Übertragung aufgedeckter stiller Reserven gesellschaftsbezogener ausgelegt. Das heißt, zum einen muss für den einzelnen Gesellschafter geprüft werden, ob dieser die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt. Zum anderen kann dann aber auch der Gesellschafter die anteilig auf ihn entfallenden aufgedeckten stillen Reserven auf ein Reinvestitionsobjekt in einem anderen Gewerbebetrieb von ihm oder rechtsträgerübergreifend einer anderen Personengesellschaft, soweit er an dieser beteiligt ist, übertragen.

So lag auch der Fall, den nun der BFH zu entscheiden hatte. Der alleinige Kommanditist einer GmbH & Co. KG hatte bei einer anderen Personengesellschaft, an der er mit 50 % beteiligt war, dort



aufgedeckte stille Reserven, soweit diese auf ihn entfielen, auf ein Reinvestitionsobjekt bei der GmbH & Co. KG übertragen. Bei der Gesellschaft wurden dann entsprechend die Anschaffungs-/Herstellungskosten dieses Reinvestitionsobjektes gemindert. Die Gegenbuchung erfolgt im Kapital; d.h. entsprechend minderte sich auch das Kapital des Gesellschafters.

Auf Grund eines auf den Kommanditisten entfallenden Verlustanteils stellte sich die Frage, in welcher Höhe der Gesellschafter diesen Verlust bei seiner Einkommensteuer mit anderen Einkünften verrechnen konnte. Dies vor dem Hintergrund, dass bei einem Kommanditisten Verluste nur insoweit bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind, als diese zu einer wirtschaftlichen Belastung des Kommanditisten führen. Insoweit wird auf das bilanzielle Kapitalkonto abgestellt, sodass Verluste nur in Höhe des bestehenden Kapitalkontos bzw. einer eventuell höheren im Handelsregister eingetragenen Außenhaftung Berücksichtigung finden. Soweit das Kapitalkonto auf Grund des Verlustes negativ wird, darf dieser nur mit Gewinnen, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung zuzurechnen sind, verrechnet werden.

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 12.12.2024 (Az. IV R 24/22), dass die Übertragung der stillen Reserven auf das Reinvestitionsobjekt zu einer Minderung des insoweit maßgeblichen Kapitalkontos in Höhe der übertragenen stillen Reserven führt. Im Urteilsfall war daher der entstandene Verlust der Gesellschaft teilweise von der Ausgleichs- bzw. Abzugsfähigkeit eingeschränkt und konnte nur mit Gewinnen der Gesellschaft in späteren Jahren verrechnet werden.

Handlungsempfehlung:

Diese Aspekte sind bei der Steuerplanung zu berücksichtigen. Andererseits bestätigt das Gericht auch die hohe Flexibilität bei der Nutzung dieser steuerlichen Regelung zum Hinausschieben der Besteuerung von realisierten stillen Reserven aus Grundstückverkäufen bei Personengesellschaften.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

27 Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein

Gerät eine GmbH in eine Krise, so erfolgt als erste finanzielle Sanierungsmaßnahme vielfach ein Verzicht der Gesellschafter auf bestehende Forderungen gegenüber der GmbH. Nicht selten geschieht dies gegen Besserungsschein; der Verzicht wird also unter der auflösenden Bedingung ausgesprochen, dass die GmbH wirtschaftlich und finanziell in der Lage sei, sämtliche Darlehen in vollständiger Höhe aus einem Bilanzgewinn oder einem Liquidationsüberschuss zurückzuzahlen.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 19.11.2024 (Az. VIII R 8/22) zu den steuerlichen Folgen einer solchen Sanierungsmaßnahme auf Seiten des Gesellschafters Stellung genommen. Im Streitfall hatten die Gesellschafter der GmbH ein Darlehen gegeben. Auf Grund einer wirtschaftlichen Schieflage der GmbH verzichtete der Stpfl. auf sein Darlehen gegen Besserungsschein. In den Folgejahren erzielte die GmbH fortdauernd Verluste und ging schließlich vier Jahre nach dem Forderungsverzicht in Insolvenz.

Die GmbH behandelte den Darlehensverzicht im Zeitpunkt des Verzichts in vollem Umfang als sonstigen betrieblichen Ertrag. Der Gesellschafter machte insoweit in der Einkommensteuererklärung einen steuerlichen Verlust geltend. Dies zunächst bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, da er auch Geschäftsführer der GmbH war. Das Finanzamt wollte den Verlust aus dem Forderungsverzicht nicht berücksichtigen.

Der BFH hat nun entschieden, dass der Forderungsverzicht im Grundsatz zu Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen führt. Im Einzelnen wurde der Fall wie folgt gewürdigt:



- Der Forderungsverzicht des Stpfl. hat nicht zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geführt. Vielmehr war sowohl die Gewährung des Darlehens als auch der erklärte Darlehensverzicht gegenüber der GmbH vorrangig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.
- Der Verzicht auf den werthaltigen Teil der Forderung führt zu einer verdeckten Einlage und damit zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung.
- In Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung führt der Forderungsverzicht zu einem Abtretungsverlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Der Verlust aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht ist bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird. Entscheidend sei, dass auch der Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt zivilrechtlich zum sofortigen Wegfall der Forderung führt.
- Insoweit liegen hier auch nicht etwa nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung vor, da sich dies in dem Jahr des Forderungsverzichts steuerlich nicht ausgewirkt hätte.

Hinweis:

Anders wäre der Forderungsverzicht dann zu beurteilen, wenn im gleichen Jahr die Gesellschaft liquidiert worden wäre oder über diese das Insolvenzverfahren eröffnet worden und klar gewesen wäre, dass der Gesellschafter insoweit keine Zahlungen mehr zu erwarten hätte. Dann hätte der Forderungsverzicht zu einem Verlust aus der Aufgabe der Beteiligung geführt.

Handlungsempfehlung:

Solche Fälle sind steuerlich komplex und daher sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden. Auch ist anzuraten, den zeitlichen Ablauf und die Wertentwicklung der Beteiligung sorgfältig zu dokumentieren.

28 Entgelt für die drittnützige Verpfändung eines Bankguthabens und die Einräumung eines Abrufdarlehens

Im Streitfall stellten die Stpfl. Sicherheiten für die N-GmbH. Die N-GmbH beabsichtigte, für ein bestimmtes Bauvorhaben Fremdkapital in Anspruch zu nehmen, und hatte dafür Sicherheiten zu leisten. Des Weiteren vereinbarten die Stpfl. mit der N-GmbH, dass diese einen Girokredit bis zur Höhe von 250 000 € in beliebigen Teilbeträgen abrufen könne. Als Gesamtentgelt für diese Sicherheitenstellung und die Einräumung des Abrufdarlehens wurde ein Betrag von 50 000 € vereinbart, welches die Stpfl. in 2017 vereinnahmten. In ihrer Einkommensteuererklärung erklärten die Stpfl. insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen und wollten den besonderen Steuersatz von 25 % zur Anwendung kommen lassen. Das FA sah dagegen sonstige Einkünfte und unterwarf diese Einnahmen dem regulären Einkommensteuertarif, was eine deutlich höhere Steuerbelastung ergab.

Der BFH bestätigt nun mit Urteil vom 22.10.2024 (Az. VIII R 7/23), dass keine Kapitaleinkünfte, sondern Einkünfte aus Leistungen vorliegen, die dem regulären Einkommensteuertarif unterliegen. Entscheidend war insbesondere, dass mit der Sicherheitenstellung keine Kapitalüberlassung vorlag. Das Entgelt wurde eben nicht für die Kapitalüberlassung gezahlt, sondern war Gegenleistung für die vorübergehende Übernahme der dinglichen Haftung. Auch die Einräumung eines (nicht in Anspruch genommenen) Abrufdarlehens gegen Pauschalvergütung führte zu steuerpflichtigen sonstigen Einkünften aus Leistungen.

Hinweis:

Die Unterscheidung zwischen den einzelnen Einkunftsarten kann insoweit also Auswirkungen auf den anzuwendenden Steuersatz haben.



Für Hauseigentümer

29 Stromlieferungen an Mieter unterliegen der Umsatzsteuer

Auf Grund der deutlich geringeren Preise für Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) werden Mieterstrommodelle attraktiver. In diesen Fällen errichtet der Vermieter auf der vermieteten Immobilie eine PV-Anlage und gibt den Strom entgeltlich an die Mieter weiter. Für den Vermieter kann dies sehr interessant sein, da der erzielte Strompreis ganz deutlich über der Einspeisevergütung für die Einspeisung in das öffentliche Stromnetz liegen dürfte.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 17.7.2024 (Az. XI R 8/21) hierzu entschieden, dass die Lieferung von Strom durch den Vermieter an seine Mieter i.d.R. steuerpflichtig ist, und zwar auch dann, wenn die Vermietung steuerfrei erfolgt, wie insbesondere bei der Vermietung zu Wohnzwecken.

Im Streitfall vermietete der Stpfl. zwei Gebäude zu Wohnzwecken steuerfrei. Auf beiden Objekten installierte der Stpfl. im Jahr 2018 PV-Anlagen nebst Batteriespeicher. An den PV-Anlagen waren Messgeräte installiert, welche den insgesamt produzierten Strom sowie den Strom, der über die Batteriespeicher direkt an die Mieter fließt, maßen. Überschüssiger Strom wurde an ein Versorgungsunternehmen geliefert. Soweit der mit der PV-Anlage produzierte Strom nicht ausreichte, um den Bedarf der Mieter zu decken, kaufte der Stpfl. Strom im eigenen Namen von Dritten hinzu und gab diesen mit einem Gewinnaufschlag an die Mieter weiter. Der Strom wurde jährlich nach Verbrauch abgerechnet. Der Strompreis war marktüblich. Die Lieferung des Stroms wurde vertraglich in einer Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag geregelt. Die Zusatzvereinbarung konnte, unabhängig vom Mietvertrag, mit einer Frist von vier Wochen zum Monatsende gekündigt werden. Im Falle einer Kündigung des Stromlieferungsvertrags musste der Mieter die Kosten des Umbaus der Zähleranlage tragen.

Der Stpfl. machte nun den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der PV-Anlage geltend. Diesen versagte ihm das Finanzamt mit der Begründung, die Stromlieferung sei keine eigenständige Leistung, die steuerpflichtig ist, sondern eine unselbständige Nebenleistung zur steuerfreien Vermietung des Wohnraums, welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der BFH hat nun dem Stpfl. Recht gegeben. Die Stromlieferungen an die Mieter stellen eigenständige, von der Vermietung zu trennende Leistungen dar. Entscheidend ist, dass es den Mietern möglich ist, die Lieferanten oder die Nutzungsmodalitäten der betreffenden Leistungen auszuwählen. Gemäß den Vorgaben des Energiewirtschaftsgesetzes (§ 42a Abs. 2 EnWG) besteht ein Verbot, Miet- und Energieversorgungsverträge zu koppeln.

Mithin sind die Stromlieferungen an die Mieter umsatzsteuerpflichtig und entsprechend steht dem Vermieter aus der Errichtung der PV-Anlage der Vorsteuerabzug zu.

Das Gericht grenzt den vorliegenden Sachverhalt ausdrücklich von seinem Urteil zum Vorsteuerabzug eines Vermieters aus einer neuen Heizungsanlage ab. In diesem Fall hatte der BFH den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Heizungsanlage versagt, da diese in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der steuerfreien Vermietung steht. Die Kosten der Heizungsanlage können zivilrechtlich nicht auf die Mieter abgewälzt werden, sondern sind Bestandteil der „Grundmiete“.

Hinweis I:

Relevanz hat dieses Urteil zunächst nur für steuerfreie Vermietungen, also insbesondere die Vermietung zu Wohnzwecken oder die Vermietung an Unternehmer, die steuerfreie Leistungen erbringen, wie z.B. ein Arzt. Bei der Vermietung von Gewerbeeinheiten wird dagegen regelmäßig zur Umsatzsteuer optiert, so dass auch die Vermietung (und die Nebenkosten) der Umsatzsteuer unterliegen.

Des Weiteren unterliegt nach aktuellem Recht die Lieferung von PV-Anlagen einem Umsatzsteuersatz von 0 %, so dass sich die Frage des Vorsteuerabzugs nicht stellt, wenn die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Diese wäre im Streitfall unter dem aktuellen Recht gegeben. Allerdings



ändert auch diese Lieferung und Installation der PV-Anlage ohne Umsatzsteuerbelastung nichts daran, dass die spätere Lieferung des Stroms an die Mieter der Umsatzsteuer unterliegt. Im Einzelfall ist dann zu prüfen, ob der Vermieter von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen und dann die Stromlieferung ohne Umsatzsteuerbelastung erfolgen kann, was einen Preisvorteil für die Mieter bedeutet.

Hinweis II:

Ertragsteuerlich dürften solche Anlagen i.d.R. unter die einkommensteuerliche Steuerbefreiung fallen. Das heißt die Erlöse aus der Stromlieferung an die Mieter und auch aus der Lieferung von überschüssigem Strom an einen Energieversorger sind dann nicht bei der Einkommensteuer zu erfassen. Allerdings können dann auch keine Kosten aus dem Erwerb und der Unterhaltung der PV-Anlage steuerlich geltend gemacht werden. Diese Steuerfreiheit ist daran geknüpft, dass die PV-Anlage (nach aktuellem Recht) eine Leistung von 30 kw (peak) je Wohn- oder Gewerbeinheit nicht überschreitet und der Stpfl. insgesamt insoweit begünstigte Anlagen mit einer Leistung von maximal 100 kw (peak) betreibt. Ein Wahlrecht zur Anwendung der Steuerbefreiung besteht nicht; diese kommt bei Vorliegen der Anlagevoraussetzungen zwingend zur Anwendung.

30 Verbilligte Vermietung kann den Werbungskostenabzug gefährden

Einkommensteuerlich relevant ist eine Vermietungstätigkeit nur dann, wenn diese mit Einkünfterzielungsabsicht betrieben wird, d.h. über die gesamte Nutzungsdauer der Immobilie ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten angestrebt wird. Bei der Vermietung von Wohnimmobilien wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, so dass auch einzelne Jahre mit Werbungskostenüberschüssen – so z.B. bei größeren Erhaltungsaufwendungen – keiner gesonderten Prüfung der Überschusserzielungsabsicht bedürfen. Nur in Ausnahmefällen wird bei Wohnimmobilien die Einkünfterzielungsabsicht in Frage gestellt, so z.B. bei langfristigem Leerstand oder wenn die Immobilie dem Stpfl. von vorneherein nur für einen sehr begrenzten Zeitraum zur Vermietung zur Verfügung steht.

Gesetzlich wird die Einkünfterzielungsabsicht aber dann in Frage gestellt, wenn die Vermietung zu einer Miete deutlich unter dem Marktniveau erfolgt. Die Motivation für die verbilligte Vermietung spielt zwar keine Rolle, in der Praxis sind aber in erster Linie Fälle der Vermietung an nahe Angehörige betroffen. Insoweit differenziert das Gesetz zwischen folgenden Fällen:

- Miete beträgt mindestens 66 % der ortsüblichen Marktmiete: Es wird von einer voll entgeltlichen Vermietung ausgegangen, so dass Werbungskosten in vollem Umfang abzugsfähig sind.
- Miete beträgt weniger als 50 % der ortsüblichen Marktmiete: Die Nutzungsüberlassung ist in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Damit sind Werbungskosten nur noch anteilig abzugsfähig.
- Miete beträgt mindestens 50 %, aber weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete: Für den Einzelfall ist die Einkünfterzielungsabsicht anhand einer Prognoserechnung nachzuweisen. Nur wenn diese positiv ausfällt, ist eine (voll) entgeltliche Vermietung anzunehmen. Andernfalls liegt ebenfalls eine Teilentgeltlichkeit vor und die Werbungskosten sind nur hinsichtlich des entgeltlichen Teils abzugsfähig.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte für den Einzelfall geprüft werden, ob die 66 %-Grenze überschritten werden kann, um den vollen Werbungskostenabzug zu sichern. Der Jahreswechsel sollte insoweit Anlass einer Überprüfung und ggf. Anpassung sein. Vergleichsgröße zur tatsächlich vereinbarten Miete ist die ortsübliche Marktmiete auf Basis des Mietspiegels, eines Gutachtens oder durch Zugrundelegung von Mieten vergleichbarer Wohnungen. Dies sollte sorgfältig dokumentiert werden.

31 Steuerbegünstigte Übertragung von privaten Immobilien in Grenzen über ein Betriebsvermögen möglich

Die Übertragung von vermieteten Immobilien ist bei der Schenkung-/Erbchaftsteuer im Grundsatz nicht begünstigt. Nur bei zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken wird ein Wertabschlag von 10 % gewährt. Für sich im steuerlichen Betriebsvermögen befindende vermietete Immobilien greift



zudem die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen regelmäßig nicht, da solche Immobilien i.d.R. als steuerschädliches Verwaltungsvermögen eingestuft werden. Das FG Münster hat nun aber mit Entscheidung vom 14.11.2024 (Az. 3 K 906/23 F und 3 K 308/23 F) eine Gestaltung bestätigt, die – zumindest in besonderen Fällen – die Nutzung der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen erschließen kann. Strittig war, ob am Bewertungsstichtag nicht vermietete Grundstücke, die sich noch im Zustand der Bebauung befanden, steuerschädliches Verwaltungsvermögen darstellen. Der Fall stellte sich im Wesentlichen wie folgt dar:

- Der Vater des Stpfl. (und des Bruders im Parallelverfahren) gründete im Jahr 2017 eine GmbH & Co. KG und legte Geld in diese ein, welche sodann, ihrem Gesellschaftszweck entsprechend, von diesem Geld zwei aneinander angrenzende unbebaute Grundstücke erwarb und mit Ferienhäusern bebauen ließ.
- Nach Abschluss der wesentlichen Baumaßnahmen, aber noch vor Nutzungsaufnahme und Fertigstellungsanzeige, verschenkte der Vater an seine Söhne seine Gesellschaftsanteile mit Wirkung zum 31.12.2019.
- Nachdem im Juni 2020 noch Einrichtungsgegenstände geliefert wurden, fand eine erstmalige Vermietung im Juli 2020 statt.
- Das Finanzamt qualifizierte den Grundbesitz der GmbH & Co. KG im Rahmen einer Betriebsprüfung als Verwaltungsvermögen. Die Grundstücke seien zur Überlassung an Dritte erworben worden. Dies ergebe sich aus der Eigenart der Grundstücke sowie dem eindeutigen Gesellschaftszweck der GmbH & Co. KG („Vermietung von Ferienwohnungen“), folglich der beabsichtigten Nutzung. Dies reiche für die Einstufung als schädliches Verwaltungsvermögen aus.

Dem widersprach nun das FG und stufte die Grundstücke als begünstigtes Betriebsvermögen ein. Maßgebend für die Einordnung von Wirtschaftsgütern als Verwaltungsvermögen seien die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer. Vorliegend wurde der Grundbesitz am Übertragungsstichtag nicht Dritten zur Nutzung überlassen, sodass eine Einstufung als Verwaltungsvermögen ausschied. Auf eine am Stichtag beabsichtigte zukünftige Nutzungsüberlassung an Dritte kommt es nicht an.

Hinweis:

Dieser Fall verdeutlicht, dass die Wahl des Übertragungsstichtages entscheidend für die erbschaftsteuerliche Belastung sein kann. In der Literatur wird dagegen bei gezielter temporärer Entmietung zum Übertragungsstichtag eine unangemessene Gestaltung angenommen.

Abzuwarten bleibt allerdings, ob gegen diese Entscheidung des FG Münster vom Finanzamt die Revision eingelegt werden wird.

32 Erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksgesellschaften: Enge Voraussetzungen sind zu beachten

Aus verschiedenen Gründen kann es im Einzelfall sinnvoll sein, private Immobilien in einer Immobiliengesellschaft zu halten. Dies kann die Übertragbarkeit in Teilschritten vereinfachen, ermöglicht klare Regeln für die Verwaltung der Immobilien und sichert u.U. eine sehr günstige Besteuerung der laufenden Einnahmen. Allerdings kann dies dazu führen, dass rechtsformbedingt Gewerbesteuer anfällt, so insbesondere bei einer Immobiliengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG. Diese Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer kann bei Gesellschaften, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, unter bestimmten Voraussetzungen vermieden werden. Bei derartigen Strukturen wird auf Antrag der Gewinn, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt, nicht der Gewerbesteuer unterworfen (sog. erweiterte Gewerbesteuerkürzung).



Die Rechtsprechung betont vielfach, dass die Tatbestandsvoraussetzung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung in Gestalt der Ausschließlichkeit gleichermaßen qualitativ, quantitativ sowie zeitlich zu verstehen sei. So schließt insbesondere jede gewerbliche Tätigkeit die erweiterte Grundstücks Kürzung insgesamt aus. Mit Urteil vom 17.10.2024 (Az. III R 1/23) hat der BFH aber auch klargestellt, dass die zeitlichen Voraussetzungen eng auszulegen sind. In zeitlicher Hinsicht ist das Ausschließlichkeitsgebot nicht erfüllt, wenn eine grundstücksverwaltende Kapitalgesellschaft ihr einziges Grundstück vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert und sie über diesen Zeitpunkt hinaus fortbesteht (nämlich bis zum Ende des Erhebungszeitraums). Im Urteilsfall hatte die Gesellschaft ihren gesamten Grundbesitz einen Tag vor Ablauf des Erhebungszeitraums („zu Beginn des 31.12.“) veräußert. Dies führte dazu, dass die erweiterte Grundstücks Kürzung für das gesamte Jahr nicht in Anspruch genommen werden konnte.

Hinweis:

Unschädlich ist allerdings eine Veräußerung zum 31.12., 23:59 Uhr, also zum Ende des Jahres.

33 Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von „Wohnungsunternehmen“

Die Übertragung vermieteter Wohnungen ist erbschaftsteuerlich grds. nicht begünstigt. Nur bei zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken wird ein Wertabschlag von 10 % gewährt. Wird an sich privates Immobilienvermögen in einer Gesellschaft (GmbH oder GmbH & Co. KG) gebündelt, so wird hierdurch im Grundsatz nicht die Steuerbegünstigung bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer für Betriebsvermögen erschlossen. Von dieser Begünstigung ausgeschlossen sind nämlich im Betriebsvermögen enthaltenes sog. **Verwaltungsvermögen**, zu welchem unter anderem auch „Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten“ gehören. Insoweit wird steuerlich von schädlichem Verwaltungsvermögen gesprochen. Ausnahmsweise gilt dagegen in solchen Fällen die Steuerbegünstigung bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer für Betriebsvermögen, wenn ein sog. **Wohnungsunternehmen** vorliegt. Das Gesetz nennt insoweit folgende Voraussetzungen:

- die überlassenen Grundstücke gehören zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft,
- der Hauptzweck des Betriebs ist die Vermietung von Wohnungen und
- dessen Erfüllung erfordert einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Zu dem letztgenannten Kriterium, also dem Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, führt die FinVerw aus, dass folgende Indizien für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sprechen:

- Umfang der Geschäfte,
- Unterhalten eines Büros,
- Buchführung zur Gewinnermittlung,
- umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte,
- Bewerbung der Tätigkeit,
- Anbieten der Dienstleistung/der Produkte einer breiteren Öffentlichkeit gegenüber.

Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist regelmäßig anzunehmen, wenn das Unternehmen mehr als 300 eigene Wohnungen hält.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis erfasst dies also größere Immobilienbestände. Die FinVerw gibt der Praxis insoweit vergleichsweise gut handhabbare Abgrenzungskriterien. In der Praxis muss dennoch sehr sorgfältig der Einzelfall hinsichtlich des Vorliegens dieser Voraussetzungen geprüft werden. Zur Vorbereitung von Schenkungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge kann auch erwogen werden, das Vorliegen dieser Voraussetzungen bei der FinVerw mittels verbindlicher Voraussetzung abzufragen.



Zu beachten ist allerdings, dass die **Rechtsprechung** diese Ausnahme von der Annahme schädlichen Verwaltungsvermögens – und damit die Gewährung der Steuervergünstigung für Betriebsvermögen – sehr viel enger auslegt. So hat bereits mit Urteil vom 24.10.2017 (Az. II R 44/15) der BFH entschieden, dass entscheidend die Art der Vermietungstätigkeit sei. Diese müsse ihrer Art nach über die einer reinen Vermögensverwaltung hinausgehen. Dies ist regelmäßig nur gegeben, wenn zusätzlich zur Vermietung auch Nebenleistungen/Sonderleistungen angeboten werden, wie z.B. die Übernahme der Reinigung der vermieteten Wohnungen oder der Bewachung des Gebäudes oder – wegen eines besonders schnellen, sich aus der Natur der Vermietung ergebenden Wechsels der Mieter oder Benutzer der Räume – eine Unternehmensorganisation erforderlich ist. Sonderleistungen des Vermieters liegen beispielsweise vor, wenn die Räume in der mit dem Mieter vereinbarten Weise ausgestattet werden, Bettwäsche überlassen und monatlich gewechselt wird, ein Aufenthaltsraum mit Fernsehapparat und ein Krankenzimmer bereitgehalten werden sowie ein Hausmeister bestellt wird.

Die FinVerw hatte allerdings mitgeteilt, dass dieses Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewandt wird. Nun hat aber das FG Münster mit Entscheidung vom 10.10.2024 (Az. 3 K 751/22 F) diese Rechtsprechung bestätigt. Im Streitfall wurde daher die schenkung-/erbschaftsteuerliche Vergünstigung nicht gewährt. Das FG hat die Revision beim BFH zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, ob der BFH insoweit die Abgrenzungskriterien abstecken muss. Hinsichtlich der Revisionszulassung stellt das FG fest, dass nach der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, der der erkennende Senat gefolgt ist, die Rückausnahmegesamtheit auch bei großen Wohnungsunternehmen, die ertragsteuerlich als gewerblich eingestuft werden, in der Praxis nur höchst selten zur Anwendung kommt.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, wie kritisch diese Ausnahmegesamtheit für die Begünstigung von Wohnungsunternehmen ausgelegt wird. In der Praxis muss daher der konkrete Einzelfall sehr sorgfältig steuerlich geprüft werden.

34 Parkhaus als erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen – Hotels dagegen schon

Der Übergang von Betriebsvermögen und ebenso Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligungsquote von mind. 25 % ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer erheblich begünstigt. Im besten Fall kann eine Steuerbelastung vollständig vermieden werden. Von dieser Begünstigung ausgeschlossen ist jedoch im Betriebsvermögen enthaltenes sog. Verwaltungsvermögen, zu welchem unter anderem auch „Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten“ gehören.

Bislang war die Frage ungeklärt, ob eine zu Verwaltungsvermögen führende Nutzungsüberlassung auch dann vorliegt, wenn sie nach ertragsteuerlichen Grundsätzen nicht mehr als bloße Vermögensverwaltung, sondern als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. Die FinVerw verneint dies bisher regelmäßig nur im Fall von Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen oder Campingplätzen. Der BFH hatte mit Urteil vom 28.2.2024 (Az. II R 27/21) entschieden, dass ein verpachteter Parkhausbetrieb als Verwaltungsvermögen einzustufen ist, da unter den Begriff der Nutzungsüberlassung auch die kurzfristige und langfristige Überlassung von Parkplätzen an Parkende fällt. Im Übrigen hat das Gericht auch die vorstehende Ansicht der FinVerw zur Einstufung von Beherbergungsbetrieben abgelehnt.

Die FinVerw teilt nun mit Gleich lautenden Erlassen der Länder vom 19.11.2024 mit, dass

- entgegen der Rechtsauffassung des BFH an der Einstufung von Beherbergungsbetrieben als steuerlich begünstigtes Vermögen festgehalten wird,
- im Übrigen aber das Urteil des BFH anzuwenden ist. Es ist auch auf Fälle anzuwenden, in denen der Betrieb des Parkhauses nicht verpachtet ist.



Handlungsempfehlung:

Nach der Auffassung der FinVerw ist daher die Übertragung von z.B. Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen und Campingplätzen weiterhin begünstigt. Würde ein solcher Fall dem BFH vorgelegt, so dürfte die Entscheidung eher anders ausgehen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

35 Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen durch das BMF

Der BFH hatte bereits mit seinem Urteil vom 28.9.2022 unter dem Az. VIII R 20/20 – gegen die Auffassung der FinVerw – entschieden, dass ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Gewinnausschüttung einer GmbH, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zu Grunde zu legen ist.

Damit hatte der BFH ausdrücklich der Auffassung der FinVerw (vgl. BMF-Schreiben v. 17.12.2013, BStBl I 2014, 63) widersprochen, wonach die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten – also vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende – Gewinnausschüttung einer GmbH voraussetzen sollte, dass entweder im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt wurde oder die Satzung eine Klausel enthält, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Schreiben des BMF v. 4.9.2024 zu sehen, mit dem die FinVerw inkongruente Gewinnausschüttungen steuerrechtlich grundsätzlich dann anerkennt, wenn diese zivilrechtlich wirksam sind. Dies sei, so das BMF, bei GmbH insbesondere in den folgenden Fällen gegeben:

- **Abweichende Regelung der Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag:** Zivilrechtliche Wirksamkeit liege vor, wenn im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt ist und die Ausschüttung diesem Verhältnis entspricht.
- **Öffnungsklausel für abweichende Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag:** Zivilrechtliche Wirksamkeit liege vor, wenn der Gesellschaftsvertrag eine Klausel enthält, „nach der mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter eine von der satzungsmäßigen oder gesetzlichen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann“.
- **Punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss:** Zivilrechtliche Wirksamkeit liege auch dann vor, wenn ein entsprechend punktuell die Satzung durchbrechender Beschluss (ohne Dauerwirkung) über eine inkongruente Vorabauschüttung, der von der Gesellschafterversammlung mit den Stimmen aller Gesellschafter gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann.
- **Gespaltene Gewinnverwendung, zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung:** Das BMF weist ergänzend darauf hin, dass nach der Entscheidung des BFH v. 28.9.2021 zudem ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem der auf den Mehrheitsgesellschafter gem. seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen ist und damit noch nicht zu einem Zufluss der Gewinnausschüttung führt.



Hinweis:

Dieses aktuelle BMF-Schreiben soll in allen noch offenen Fällen anzuwenden sein und das inhaltlich überholte BMF-Schreiben v. 17.12.2013 ersetzen. Für die Praxis ist zu beachten, dass inkongruente Gewinnausschüttungen nun aber nicht ohne Weiteres unbedenklich sind; es ist vielmehr weiterhin in jedem Einzelfall sicherzustellen, dass der entsprechende Beschluss zivilrechtlich wirksam ist.

36 VGA: Vorteilseignung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Grund ersparten Aufwands

Mit seinem Urteil vom 22.5.2024 (Az. I R 2/21) hat der BFH zur Frage des Vorliegens einer verhinderten Vermögensmehrung bei verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und entschieden,

- dass sich bei einer vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung eine Vorteilseignung daraus ergeben kann, dass der Gesellschafter eigenen Aufwand erspart (die Aufwandsersparnis könne sich auch aus dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Erstattungs- bzw. Ausgleichsanspruchs ergeben),
- und dass der Ansatz einer verhinderten Vermögensmehrung in dem Zeitpunkt zu erfolgen hat, zu dem der Vermögensvorteil, der zu erzielen unterlassen wurde, hätte bilanziert werden müssen.

Im konkreten Streitfall hatte – vereinfacht dargestellt – eine GmbH geklagt (Stpfl.), die über ihre Muttergesellschaft in den US-amerikanischen Mutterkonzern X eingebunden war. Die Stpfl. erhielt von der ausländischen Fa. J aus Venezuela Aufträge, die die GmbH letztlich aber nicht erfüllte, da die USA Venezuela mit einem Wirtschaftsembargo belegten und der Konzern die Stpfl. anwies, die von J erteilten Aufträge nicht mehr weiter auszuführen. In der Folge erhob die Fa. J Anfang 2009 in Venezuela gegen die GmbH Klage wegen Nichterfüllung der genannten Aufträge und machte Schadensersatzforderungen geltend. Die GmbH leistete nachfolgend Schadensersatzzahlungen (und hatte zudem Verfahrenskosten zu tragen), für die sie zuvor entsprechend Rückstellungen bildete bzw. aufstockte.

Zu diesem Sachverhalt vertrat das beklagte FA die Auffassung, dass die Zahlung der Verfahrenskosten und des Schadensersatzbetrages durch die Stpfl. ebenso wie die der Stpfl. im Zusammenhang mit der Auftragsausführung entstandenen Kosten und der der Stpfl. durch die Nichtfortführung der Aufträge entgangene Gewinn vGA darstellten. Die Auftragsstornierung sei allein im Interesse der Konzernmutter erfolgt.

Das Schleswig-Holsteinische FG gab der dagegen gerichteten Klage statt.

Der BFH hat dieses Urteil aufgehoben, die Sache zurückverwiesen und in seiner Entscheidung u.a. darauf abgestellt, dass eine vGA unter dem Gesichtspunkt einer verhinderten Vermögensmehrung wegen fehlender Vorteilseignung (sonstiger Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) vorliegen könne. Denn eine Vorteilseignung könne sich bei einer vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung insbesondere auch daraus ergeben, dass der Gesellschafter eigenen Aufwand erspart, weil die Gesellschaft ihn trägt. Eine solche Aufwandsersparnis könne sich auch aus dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Erstattungs- bzw. Ausgleichsanspruchs ergeben. Eine solche Aufwandsersparnis komme auch im Streitfall in Betracht. Denn wenn der Mutterkonzern X die (Tochter-)GmbH durch eine erteilte Weisung zu einem Vertragsbruch veranlasst haben sollte, ohne dafür eine fremdübliche Gegenleistung zu erbringen, hätte sie insoweit Aufwand erspart. Schließlich hätte X der (Tochter-)GmbH ja eine Schadensübernahme und einen Gewinnausgleich auch verbindlich zusagen können, um sie zum Vertragsbruch zu bewegen.

Hinweis:

Das FG wird im nächsten Zug substantielle Feststellungen zum Inhalt des US-Embargos zu treffen haben. Denn der Vertragsbruch wäre dann nicht durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst gewesen, wenn sich eine entsprechende Verpflichtung der GmbH bereits aus dem Embargo ergeben hätte. Der Vertragsbruch wäre zudem auch dann nicht durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst, wenn ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter (der GmbH) sich auch ohne entsprechende Weisung auf Grund der im Falle einer Vertragsfortführung gegebenenfalls drohenden wirtschaftlichen Folgen für den Vertragsbruch entschieden hätte.



Dieses Urteil des BFH verdeutlicht jedenfalls, dass die meisten Sachverhalte schon anhand der Fragestellung gelöst werden können, ob die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zugewandt hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Nur noch in Ausnahmefällen wird danach zusätzlich das Tatbestandselement der Vorteilsgeneithheit näher betrachtet werden müssen.

37 Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

Mit zwei inhaltsgleichen Urteilen v. 10.4.2024 (Az. II R 22/21 und II R 23/21) hat der BFH zum schenkungssteuerlichen Begriff der Leistung i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG entschieden,

- dass Leistung jedes Tun, Dulden oder Unterlassen ist, das die Hingabe von Vermögen bewirkt. Auch die Abtretung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft an diese selbst erfüllt den Leistungsbegriff.
- Die erbschaftsteuerliche Norm des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiere eine Schenkung. Dabei sei die Freigebigkeit der Leistung an die Gesellschaft anders als beim Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht Voraussetzung für die Steuerbarkeit.
- Die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sei nach den Regeln des § 11 des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. Dazu sei der gemeine Wert des Anteils des Bedachten vor der Leistung an die Gesellschaft mit dem gemeinen Wert dieses Anteils nach der Leistung zu vergleichen.

In beiden konkreten Streitfällen war – verkürzt dargestellt – das Vorliegen einer Schenkung in Gestalt der Werterhöhung der Anteile einer Kapitalgesellschaft strittig. Der Stpfl., seine Kinder, sein Bruder A und dessen Kinder sowie sein Bruder B und dessen Kinder waren Erben der D zu je 1/10. Zum Nachlass gehörte ein Geschäftsanteil mit dem Nennbetrag von 9 000 € an der T GmbH, deren Stammkapital 27 000 € betrug. Die übrigen Geschäftsanteile hielt die H KG, an der neben einer Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung der Stpfl. und seine beiden Brüder als Kommanditisten beteiligt waren. Mit notariellem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 10.10.2013 veräußerten die Miterben gemeinschaftlich den durch Erbanfall erworbenen Anteil an der T GmbH zu einem Kaufpreis von 300 000 € an die T GmbH. Der Bestimmung des Kaufpreises lagen zwei Unternehmensbewertungen zum 31.12.2009 zu Grunde, auf Grund derer sich die Miterben auf einen Unternehmenswert der T GmbH von 1 000 000 € an diesem Stichtag geeinigt hatten.

Das Finanzamt stellte demgegenüber den Wert des veräußerten Geschäftsanteils auf den 10.10.2013 mit rd. 1,8 Mio. € fest. Auf Grund der Differenz zwischen dem festgestellten Wert und dem vereinbarten Kaufpreis ging das FA von Schenkungen i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG der nicht an der H KG beteiligten Miterben zu Gunsten der Kommanditisten der H KG aus und erließ entsprechende Bescheide. Das Sächsische FG wies die dagegen gerichtete Klage ab.

Der BFH hat das Urteil der Vorinstanz aufgehoben, die Sache zurückverwiesen und hervorgehoben,

- dass nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gilt, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt.
- § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiere eine Schenkung des an eine Kapitalgesellschaft Leistenden an den mittelbar oder unmittelbar beteiligten (Mit-)Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil durch die Leistung eine Werterhöhung erfährt. Eine objektive Unentgeltlichkeit der Leistung des Zuwendenden verlange diese Fiktionsnorm gerade nicht.
- Leistung i.S.d. Vorschrift sei grundsätzlich jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen des Zuwendenden bewirkt.



- Für den Streitfall erfülle die Anteilsabtretung durch die Miterben den Leistungsbegriff des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ungeachtet dessen, dass der Vorgang für die T GmbH einen Erwerb eigener Anteile darstellt.
- Die Höhe der Bereicherung richte sich in diesen Fällen auch bei einer mittelbaren Beteiligung an der Gesellschaft nach der Werterhöhung des Anteils des Bereicherten.
- Im konkreten Streitfall habe zum Zeitpunkt der Abtretung des Anteils ein deutliches Missverhältnis zwischen der Leistung der Miterben und der Gegenleistung der T GmbH bestanden.

Hinweis:

Im Ergebnis, so der BFH, sei maßgebend, ob am Stichtag eine Werterhöhung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft eingetreten ist; auf eine Realisation der Werterhöhung komme es nicht an. Das FG werde daher im nächsten Zug in jedem der beiden Verfahren Feststellungen dazu zu treffen haben, ob es nach den genannten Grundsätzen zu einer Werterhöhung der Gesellschaftsanteile i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gekommen ist.

Für die Praxis hervorzuheben ist, dass seit der Einführung dieses zusätzlichen Besteuerungstatbestands Ende 2011 nicht mehr nur zivilrechtliche Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern einer GmbH erfasst werden, sondern auch Werterhöhungen, die durch Leistungen eines Gesellschafters an die GmbH erfolgt sind (z.B. disquotale Einlagen).

38 Forderungsverzicht zwischen den Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

Mit Urteilen v. 19.6.2024 (Az. II R 40/21 bzw. II R 41/21) hat der BFH vor dem Hintergrund der Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zum Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH entschieden,

- dass der im Rahmen einer Kapitalerhöhung ausgesprochene Verzicht eines Gesellschafters auf einen angemessenen Wertausgleich durch insoweit begünstigte Mitgesellschafter eine freigebige Zuwendung zu Gunsten dieser Mitgesellschafter darstellt.

Im Streitfall war das Vorliegen einer Schenkung strittig. Konkret waren der Stpfl., sein Vater und sein Bruder Gesellschafter einer GmbH. Jeder Gesellschafter war zu einem Drittel am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Das Stammkapital i.H.v. 27 000 € brachten die Gesellschafter durch Bareinlagen i.H.v. jeweils 9 000 € auf. Der auszuschüttende Gewinn sollte nach der Satzung den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung am Stammkapital zustehen. In 2006 fassten die Gesellschafter den Beschluss, bislang im Privatvermögen der Gesellschafter gehaltenes Kapitalvermögen in die GmbH einzulegen. Dabei sollte jeder Gesellschafter über seinen Teil der Rücklagen frei verfügen können und insbesondere bei disquotalen Einlagen jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der Kapitalrücklagen bleiben. Der Vater brachte nachfolgend rd. 5 Mio. € (über sein Verrechnungskonto) in die Kapitalrücklage ein. In 2012 beschlossen die Gesellschafter eine Kapitalerhöhung, zu der nur der Stpfl. und sein Bruder zugelassen wurden. Nachfolgend ergab sich für den Vater auf Grund der verringerten Beteiligungsquote eine Wertminderung von rd. 1,06 Mio. €, zu deren Ausgleich sich der Stpfl. und sein Bruder mit notariellem Vertrag zu lebenslänglichen Zahlungen an den Vater i.H.v. monatlich 14 500 € verpflichteten.

Das FA sah den Wertverlust des Vaters durch die Ausgleichvereinbarung als nicht vollständig ausgeglichen an und nahm eine gemischte Schenkung des Vaters an den Stpfl. und seinen Bruder an. Das FG hingegen hob den entsprechenden Schenkungsteuerbescheid mit der Begründung auf, dass die Aufstockung der Kapitalrücklage auf disquotalen Einlagen des Vaters beruhe, die nach der im Einlagezeitpunkt geltenden Rechtslage nicht der Schenkungsteuer unterlegen hätten. Zudem habe die Kapitalrücklage jedem der Gesellschafter in Höhe seiner Beteiligungsquote zugestanden.

Der BFH hat die Festsetzung der Schenkungsteuer wie folgt als zutreffend qualifiziert:

- Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gelte als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.



- Eine von den Beteiligungsquoten abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage sei zivilrechtlich zulässig und grundsätzlich auch steuerrechtlich anzuerkennen.
- Allerdings führe eine gesellschaftsrechtlich zulässige und auch in steuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennende Vereinbarung entsprechender disquotaler Rückzahlungsansprüche in Bezug auf die Kapitalrücklage dazu, dass ein späterer Verzicht auf eine derartige Forderung im Verhältnis der Gesellschafter untereinander einen schenkungsteuerbaren Vorgang nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auslöst.
- Und durch den Verzicht auf einen vollen Ausgleich des von ihm aufgebrauchten Betrags der Kapitalrücklage im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung bei der GmbH habe der Vater eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an den Stpfl. bewirkt.

Hinweis:

Kernfeststellung des BFH ist hier, dass eine von den Beteiligungsquoten abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage zivilrechtlich zulässig und grundsätzlich auch steuerrechtlich anzuerkennen ist. Für eine solche gesellschafterbezogene Zuordnung der Kapitalrücklage brauche es allerdings zum einen eine Regelung in der Satzung der GmbH, nach der eine entsprechende von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage möglich ist. Zum anderen müssen die Gesellschafter wirksam einen entsprechenden Beschluss gefasst haben.

Die Besonderheit des konkreten Streitfalls liegt darin, dass die Aufstockung der Kapitalrücklage der GmbH auf disquotalen Einlagen beruhte, die nach der im Zeitpunkt der Einlageleistung maßgebenden Rechtslage nicht der Besteuerung nach der vorrangigen Regelung des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG (die erst Ende 2011 in das ErbStG eingefügt wurde) unterlegen haben.

39 Wegfall der Antragsvoraussetzungen nach der Option zum Teileinkünfteverfahren

Mit seinem Urteil vom 17.7.2024 (Az. VIII R 37/23) hat der BFH zur Problematik der einkommensteuerlich vorgesehenen Option (im Streitfall durch einen GmbH-Gesellschafter ausgeübt) zur Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen nach dem sog. Teileinkünfteverfahren entschieden,

- dass ein Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 1 i.V.m. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG für denjenigen Veranlagungszeitraum, in dem eine Beteiligung veräußert wird, als erstes Antragsjahr gestellt werden kann, wenn der Antragsteller in diesem Veranlagungszeitraum bis zur Veräußerung zu irgendeinem Zeitpunkt in ausreichendem Umfang an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Das Erzielen von Kapitalerträgen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG in diesem Veranlagungszeitraum sei nicht erforderlich; es genüge die abstrakte Möglichkeit, aus der Beteiligung Kapitalerträge erzielen zu können.
- Nach einer wirksamen Antragstellung sei das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom FA zu unterstellen. Die Beteiligungsvoraussetzungen müssten nur für das erste Antragsjahr erfüllt sein; ihr Wegfall in einem der folgenden vier Veranlagungszeiträume ist unerheblich.
- Nachlaufende Beteiligungsaufwendungen seien unter Beachtung des Teilabzugsverbots als Werbungskosten daher auch dann abziehbar, wenn der GmbH-Gesellschafter die Beteiligung im ersten Antragsjahr veräußert und in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ausschließlich Aufwendungen anfallen.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung sehr klar abgeleitet, dass die Norm des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG („ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind“) nicht nur eine Nachweiserleichterung, sondern eine gesetzliche Fiktion normiert. Diese Regelung fingiert also das Vorliegen der Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG bis zum Ablauf des vierten auf das Antragsjahr folgenden VZ, ohne dass die Voraussetzung der qualifizierten Beteiligung tatsächlich noch erfüllt ist. Mit dieser Entscheidung, die den Stpfl. in einschlägigen Sachverhalten den Werbungskostenabzug eröffnet, sollte in allen noch offenen Fällen argumentiert werden.



40 **Organschaft: „Wichtiger Grund“ zur vorzeitigen Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags**

Die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft setzt voraus, dass ein Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer auch tatsächlich durchgeführt worden ist. Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG nur ausnahmsweise dann unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Düsseldorf v. 20.11.2024 (Az. 7 K 2466/22 F) zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass die Corona-Pandemie nicht per se als „wichtiger Grund“ i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG angesehen werden kann, um eine vorzeitige Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags als unschädlich anzunehmen.

Im konkreten Streitfall war der Gewinnabführungsvertrag vor Ablauf der fünfjährigen Mindestlaufzeit außerordentlich gekündigt worden. Zur Rechtfertigung der außerordentlichen Kündigung wurde u.a. vorgetragen, dass die Aufhebung des Vertrags vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie und des am 16.3.2020 beschlossenen erstmaligen bundesweiten „Lockdowns“ aus wichtigem Grund erfolgt sei. Auf Grund der geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen hätte ein steuerlich anzuerkennender Kündigungsgrund vorgelegen. Konkret seien für die Stpfl. die Prognosen in den letzten Märztagen 2020 immer negativer geworden, so dass wahrscheinlich gewesen sei, dass der Organträger auf Grund drohender Verluste erheblich in Anspruch genommen werden würde.

Diese Auffassung haben sowohl das FA wie auch das FG zurückgewiesen mit der Folge, dass die ertragsteuerliche Organschaft von Beginn an steuerlich nicht anerkannt wurde. Das FG beruft sich zur Begründung auf die Rechtsprechung des BFH, nach der es für die Frage, ob ein wichtiger Grund vorliegt, nicht darauf ankommt, ob gesellschaftsrechtlich oder nach den vertraglichen Vereinbarungen ein wichtiger Grund vorliegt. Vielmehr müsse – so der BFH – objektiv ein wichtiger Grund für die Abkürzung der Mindestlaufzeit bestehen. Anders als im Zivilrecht könne der wichtige Grund, der eine Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags rechtfertigen soll, nicht im Belieben der Parteien stehen. Der wichtige Grund für die Vertragsbeendigung müsse vielmehr nach eigenen steuerrechtlichen Maßstäben objektiv vorliegen.

Das FG stimmt zwar der Ansicht der Stpfl. zu, dass auf Grund der im Jahr 2020 auftretenden Corona-Pandemie in der Gesamtheit geänderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen aufgetreten sind. Diese lagen unstreitig bei Vertragsabschluss des Gewinnabführungsvertrags im Jahr 2017 noch nicht vor und waren auch nicht absehbar. Dies genüge (unter Berücksichtigung der Umstände des konkreten Einzelfalls) aber nicht, um einen wichtigen Grund für eine Vertragsaufhebung im konkreten Fall zum 31.3.2020 zu begründen. Eine drohende dauerhafte Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der Stpfl. als Organgesellschaft, die die Existenz des Organträgers bedrohte, war für das FG nicht feststellbar. Auch aus dem Auftreten der Pandemie selber könne jedenfalls zum 31.3.2020 kein wichtiger Grund i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG abgeleitet werden.

Damit folgt das FG gerade nicht der im Fachschrifttum vertretenen Ansicht, wonach bereits jede Änderung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Annahme einer Kündigung aus wichtigem Grund ausreichen soll. Da die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen stetigen Änderungen unterworfen seien, ohne dass dies zwingend erheblichen Einfluss auf die Vertragsbeziehung haben müsse, könnten – so das FG – ansonsten Manipulationen nicht verhindert werden. Ob Pandemieauswirkungen eine unschädliche Kündigung aus „wichtigem Grund“ rechtfertigen, ist vielmehr „im Einzelfall“ unter Würdigung der konkret drohenden und dauerhaften Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage zu bewerten.



Hinweis:

Da die Entscheidung vorläufig nicht rechtskräftig ist, ist die weitere Entwicklung aufmerksam zu verfolgen. Für die Praxis hervorzuheben ist in jedem Fall, dass das Vorliegen eines „wichtigen Grundes“ i.S.d. § 14 KStG für den konkreten Einzelfall sorgfältig begründet werden muss, um nicht rückwirkend die Anerkennung der Organshaft zu gefährden. Die FinVerw nennt als wichtige Gründe beispielhaft die Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation des Organträgers oder der Organgesellschaft sowie die (Teil-)Veräußerung oder Einbringung der Organbeteiligung durch den Organträger.

41 Organshaft: Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auch für organschaftliche Innenfinanzierung

Mit seinem Urteil vom 20.11.2024 (Az. 9 K 1908/21 F) hat das FG Münster zur Frage des Teil-Abzugsverbots für Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG bei organschaftlicher Innenfinanzierung entschieden, dass Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Einkünften auch dann nur teilweise zum Abzug zugelassen sind, wenn sie von einer Organgesellschaft (GmbH) an den Organträger gezahlt werden (organschaftliche Innenfinanzierung). Der Zinsaufwand der Organgesellschaft sei nicht mit dem korrespondierenden Zinsertrag des Organträgers zu saldieren; eine Konsolidierung der im Organkreis erzielten Einkommen finde nicht statt.

Im Streitfall hatte – sehr verkürzt dargestellt – eine GmbH (Organgesellschaft) geklagt, die eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erworben hatte. Die Finanzierung dieses Beteiligungserwerbs erfolgte über ein Darlehen des Organträgers (im Streitfall: einer KG). Strittig war nun, ob auf die insoweit anfallenden Zinsaufwendungen das Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG anzuwenden sei. Die FinVerw vertrat dazu die Auffassung, dass der Zinsaufwand im Zusammenhang mit dem Ertrag aus der Beteiligung der Tochtergesellschaft stehe; Ertrag und Aufwand seien nach dem Teileinkünfteverfahren nur zu 60 % steuerlich zu berücksichtigen. Im Rahmen der Einkommenszurechnung seien demzufolge auf Ebene des Organträgers 40 % der Zinsaufwendungen nicht abziehbar.

Das FG hat diese Auffassung bestätigt und darauf verwiesen, dass § 8b Abs. 1 bis 6 KStG auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden sind. Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 1 bis 3 KStG oder mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben i.S.d. § 3c Abs. 2 EStG enthalten, so sind vielmehr § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Dies habe zur Folge, dass die Beteiligungserträge bei der Einkommensermittlung der Organgesellschaft in voller Höhe berücksichtigt werden und erst auf der Ebene des Organträgers – abhängig von dessen persönlichem Steuerstatus – dem Regime des § 8b KStG oder dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen. Vorliegend seien die Vorschriften der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organträgerin anzuwenden, da diese eine Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Mitunternehmern war. Dem stehe nicht entgegen, dass die Zinsaufwendungen der Stpfl. zu einem Zinsertrag bei dem Organträger führen. Denn weder § 14 noch § 15 KStG sei als Rechtsfolge eine Konsolidierung der Einkommen (hier: Zinsaufwendungen und Zinserträge) von Organgesellschaft und Organträger zu entnehmen. Entscheidend war ausschließlich, dass in dem der Organträgerin zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft Zinsaufwendungen enthalten waren, die mit teilweise steuerbefreiten Dividenden zusammenhingen. Auf die Zinsaufwendungen war somit § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden.

Hinweis:

Das FG bezieht sich in seiner Begründung auf die vom BFH so genannte „Brutto-Methode“, nach der § 3c Abs. 2 EStG so anzuwenden sein soll, als hätte der Organträger die Dividenden erhalten. Ist der Organträger wie im Streitfall eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter aus natürlichen Personen bestehen, so gilt dann das Teileinkünfteverfahren. Die „Brutto-Methode“ greift bei Organschaften i.Ü. nicht nur bei Beteiligungserträgen, sondern auch bei der Anwendung der Regelungen über die sog. Zinsschranke.



42 Keine vGA wegen bloß tatsächlicher Nutzungsmöglichkeit einer spanischen Immobilie

Mit seinem Urteil v. 1.10.2024 (Az. VIII R 4/21) hat der BFH im Hinblick auf den Ansatz einer vGA im Zusammenhang mit der Nutzung einer spanischen Immobilie klargestellt,

- dass die lediglich tatsächlich gegebene Möglichkeit des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, ein betriebliches Wirtschaftsgut der Kapitalgesellschaft (hier: Wohnimmobilie) auch privat nutzen zu können (hier: zu Wohnzwecken), für sich genommen beim Gesellschafter noch nicht zu einer vGA führt.
- Eine vGA könne aber anzunehmen sein, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter ein betriebliches Wirtschaftsgut unentgeltlich oder verbilligt auch zur privaten Nutzung überlassen hat (Zuwendung).
- Eine vGA könne auch vorliegen, wenn der Gesellschafter das betriebliche Wirtschaftsgut ohne Nutzungsvereinbarung oder entgegen einem Nutzungsverbot privat nutzt und sich so zulasten der Gesellschaft einen Vorteil verschafft, der ihm von der Gesellschaft nicht zugewendet worden ist.

Im konkreten Streitfall lebten die Stpfl. (Eheleute) mit ihren Kindern bis 2007 in Spanien. Die Immobilie bestand nach Angaben der Stpfl. aus drei Teilen: Ein Teil stand im Eigentum des Stpfl., die beiden anderen Teile gehörten jeweils zwei spanischen Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der Sociedad de responsabilidad limitada (S.L.). An diesen Gesellschaften waren die Stpfl. jeweils zur Hälfte beteiligt, sie zahlten an die beiden Kapitalgesellschaften jeweils eine Miete i.H.v. monatlich 1 000 €. Im Jahr 2007 verlegten die Stpfl. ihren Wohnsitz in die Bundesrepublik Deutschland und stellten die Mietzahlungen ein. In welchem Umfang und aus welchen Gründen die Stpfl. die Immobilie danach selbst nutzten, ist zwischen den Beteiligten streitig. Nach mehrjährigen (vergeblichen) Bemühungen gelang es den Eheleuten erst in 2013, die Immobilie zu veräußern.

Das FA rechnete in den Einkommensteuerbescheiden der Stpfl. für die Streitjahre (2010 bis 2012) eine vGA in Höhe einer marktüblichen Miete (von jeweils 42 000 € p.a.) hinzu. Das Hessische FG bestätigte dieses Ergebnis mit der Begründung, die Möglichkeit der jederzeitigen unentgeltlichen Nutzung der Immobilie reiche für die Annahme einer vGA aus.

Demgegenüber stellt der BFH fest, dass die bloße Nutzungsmöglichkeit „für sich genommen beim Gesellschafter noch nicht zu einer vGA“ führt. Dem entspreche die bisherige Rechtsprechung zur vGA, die an einen tatsächlichen Nutzungsvorteil anknüpfe. Es komme auf die Überlassung zur Nutzung (Zuwendung) an. Eine vGA könne zudem auch dann vorliegen, wenn der Gesellschafter das betriebliche Wirtschaftsgut ohne Nutzungsvereinbarung oder entgegen einem Nutzungsverbot privat nutzt und sich so zulasten der Gesellschaft einen Vorteil verschafft, der ihm von der Gesellschaft nicht zugewendet worden ist. Der Vorteil des Gesellschafters liege dann in der tatsächlichen privaten Nutzung, für die ein (angemessenes) Entgelt nicht entrichtet worden ist. Vorliegend hat der BFH die Rechtssache an die Vorinstanz zurückverwiesen, da für den Streitfall noch Feststellungen zur tatsächlichen privaten Nutzung zu treffen waren.

Hinweis:

Für die Praxis ist aus diesem Urteil abzuleiten, dass eine sorgfältige Analyse der Umstände des konkreten Einzelfalls erforderlich ist. Abzuwarten bleibt, ob die FinVerw dieses Urteil über den entschiedenen Fall hinaus anwendet.

43 Steuerliche Erfassung der entgeltlichen Ablösung eines Nießbrauchs an GmbH-Anteilen

Mit Urteil v. 20.9.2024 (Az. IX R 5/24) hat der BFH zur steuerlichen Einstufung der entgeltlichen Ablösung des Nießbrauchs an GmbH-Anteilen entschieden,

- dass dieser Vorgang dann nicht steuerbar ist, wenn der Vorbehaltsnießbraucher nicht wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile ist.
- Die Frage, ob das wirtschaftliche Eigentum an GmbH-Anteilen dem Nießbrauchsberechtigten zuzurechnen ist, sei Gegenstand der tatrichterlichen Würdigung durch das FG.



Im konkreten Streitfall, der in der Praxis häufiger vorkommen dürfte, war die steuerliche Behandlung der entgeltlichen Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs an Geschäftsanteilen an einer GmbH bei der Nießbrauchsberechtigten strittig. Die Stpfl. übertrug ihre GmbH-Beteiligung (Z-GmbH) im Jahr 2012 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter Vorbehalt eines Nießbrauchs, der insbesondere das Gewinnbezugsrecht umfasste, unentgeltlich auf ihren Sohn. Im Rahmen der Veräußerung der Geschäftsanteile im Jahr 2018 vereinbarten die Stpfl. und ihr Sohn die Aufhebung des Nießbrauchs an den Anteilen an der Z-GmbH gegen Zahlung eines Ablösebetrags. Das FA erfasste den Ablösebetrag im Einkommensteuerbescheid der Stpfl. für das Streitjahr 2018 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 17 i.V.m. § 24 EStG. Dazu stellte das FG Nürnberg mit Urteil v. 29.9.2023 (7 K 1029/21, EFG 2024, 902) fest, dass der Sohn im Jahr 2012 auch wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Geschäftsanteile geworden sei. Denn nach ständiger Rechtsprechung gehe das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil auf einen Erwerber über, wenn dieser auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbes. Gewinnbezugs- und Stimmrecht) sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind.

Bei Nießbrauchsgestaltungen sei insoweit erforderlich, dass der Nießbrauchsberechtigte eine Rechtsposition innehat, die ihm entscheidenden Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft verschafft und insofern dem zivilrechtlichen Gesellschafter gleichstellt. Insoweit stellte das FG für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere darauf ab, dass dem Sohn die Veräußerung der Anteile jederzeit möglich gewesen wäre und sich die Stpfl. (trotz der unwiderruflichen Stimmrechtsvollmacht) aus der Gesellschaft zurückgezogen und die Abstimmung in den Gesellschafterversammlungen den Gesellschaftern überlassen hatte.

Basierend auf den Feststellungen des FG folgte der BFH, dass auf Grund des Übergangs sowohl des zivilrechtlichen als auch des wirtschaftlichen Eigentums der Ablösebetrag für die Aufgabe des Nießbrauchsrechts weder nach § 20 Abs. 2 EStG noch nach anderen Normen steuerlich zu erfassen sein könne. Insbesondere käme eine Erfassung nach § 17 EStG nur dann in Betracht, wenn zumindest wirtschaftliches Eigentum bestehen würde. Zum anderen sei der Ablösebetrag nicht als Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit nach § 17 i.V.m. § 24 EStG von der Stpfl. zu versteuern. Da die Stpfl. nach den Feststellungen des FG bereits mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums auch das wirtschaftliche Eigentum verloren hatte, fehle es jedenfalls an der kausalen Verknüpfung zwischen der Zahlung des Ablösebetrags und der Aufgabe der Geschäftsanteile an der Z-GmbH. Infolge des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums wären die Einnahmen von deren Sohn und nicht von der Stpfl. als Einkünfte zu versteuern. Die Vereinnahmung des Ablösebetrags bei der Stpfl. sei daher als nicht steuerbare Vermögensumschichtung einzuordnen.

Hinweis:

Aus diesem für die Stpfl. günstigen Urteil ist abzuleiten, dass im jeweiligen Einzelfall stets geprüft werden muss, ob auf Grund der individuellen Abreden das wirtschaftliche Eigentum beim Nießbraucher (und nicht etwa beim zivilrechtlichen Eigentümer) liegt oder nicht.

44 Bundessozialgericht zur Sozialversicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern

Mit seinem für die Praxis wichtigen Urteil vom 20.2.2024 (B 12 KR 1/22 R) hat das BSG zur Sozialversicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern seine Rechtsprechung fortgeführt und entschieden, dass der Umfang der Kapitalbeteiligung und das Ausmaß des sich daraus für ihn ergebenden Einflusses auf die Gesellschaft das wesentliche Merkmal bei der Abgrenzung von abhängiger Beschäftigung darstellt, wenn ein GmbH-Geschäftsführer zugleich als Gesellschafter am Kapital der Gesellschaft beteiligt ist.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH geklagt, deren Gesellschafter eine Holding-GmbH mit Anteilen i.H.v. 50 % und zwei natürliche Personen mit Anteilen i.H.v. jeweils 25 % waren. Der Beigeladene



war Geschäftsführer der Stpfl. und zudem zu 50 % Gesellschafter der Holding-GmbH. Die andere Hälfte der Geschäftsanteile an der Holding-GmbH hielt seine Ehefrau. Der Beigeladene und seine Ehefrau waren jeweils alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer der Holding-GmbH.

Dazu vertrat die Deutsche Rentenversicherung die Auffassung, es läge eine Versicherungspflicht des Beigeladenen auf Grund einer Beschäftigung vor. Die Vorinstanzen haben die Klage bzw. die Berufung abgewiesen und auch das BSG hat dieses Ergebnis der Versicherungspflicht bestätigt. Das BSG stellt dazu u.a. folgende Grundsätze heraus:

- Nach der ständigen Rechtsprechung des BSG setzt eine Beschäftigung voraus, dass der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber persönlich abhängig ist.
- Ein Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht per se kraft seiner Kapitalbeteiligung selbständig tätig, sondern muss, um nicht als abhängig Beschäftigter angesehen zu werden, über seine Gesellschafterstellung hinaus die Rechtsmacht besitzen, durch Einflussnahme auf die Gesellschafterversammlung die Geschicke der Gesellschaft bestimmen zu können. Eine solche Rechtsmacht ist bei einem Gesellschafter gegeben, der zumindest 50 % der Anteile am Stammkapital hält.
- Der selbständig tätige Gesellschafter-Geschäftsführer muss in der Lage sein, einen maßgeblichen Einfluss auf alle Gesellschafterbeschlüsse auszuüben und dadurch die Ausrichtung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens umfassend mitbestimmen zu können. Ohne diese Mitbestimmungsmöglichkeit sei ein Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer in weisungsgebundener, funktionsgerecht dienender Weise in die GmbH als seine Arbeitgeberin eingegliedert.

Im Streitfall war nun aber der Geschäftsführer der klagenden GmbH weder an der GmbH beteiligt noch habe er als Gesellschafter-Geschäftsführer der Holding-GmbH über eine hinreichende, die Beschäftigung ausschließende Rechtsmacht verfügt. Zwar könne sich die Rechtsmacht auch aus einer mittelbaren Beteiligung ergeben, im Streitfall fehle aber diese Rechtsmacht, weil seine Ehefrau mit einer Beteiligung i.H.v. ebenfalls 50 % gleichberechtigte Gesellschafterin-Geschäftsführerin der Holding-GmbH war.

Hinweis:

Nach der Rechtsprechung des BSG ist für die praktische Befreiung von der Sozialversicherungspflicht entscheidend, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer über seine Gesellschafterstellung hinaus die Rechtsmacht besitzt, durch Einflussnahme auf die Gesellschafterversammlung die Geschicke der Gesellschaft bestimmen zu können. Eine solche Rechtsmacht ist nach der Rechtsprechung des BSG zum einen bei einem Gesellschafter gegeben, der zumindest 50 % der Anteile am Stammkapital hält. Zum anderen kann auch bei geringeren Kapitalbeteiligungen von unter 50 % diese Rechtsmacht gegeben sein, wenn der Gesellschafter z.B. über eine „echte Sperrminorität“ verfügt und so Entscheidungen des Unternehmens maßgeblich beeinflussen kann. Da das BSG schon mit Urteil v. 14.3.2018 entschieden hatte, dass einem Minderheitsgesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag eine umfassende („echte“ oder „qualifizierte“), die gesamte Unternehmenstätigkeit erfassende Sperrminorität eingeräumt sein muss, wird mit Blick auf eine Sozialversicherungsfreiheit empfohlen, dies gesellschaftsvertraglich zu regeln.

Auslandspauschalen 2025 sowie Kleinunternehmerbesteuerung

45 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Wird vom Arbeitgeber keine steuerfreie Erstattung geleistet, kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Werbungskosten geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der FinVerw bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die



ab dem 1.1.2025 geltenden Sätze aufgeführt, welche durch BMF-Schreiben v. 2.12.2024 (Az. IV C 5 – S 2353/19/10010 :006) bekannt gegeben wurden. **Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt.** Zu beachten sind die teilweise deutlich veränderten Pauschalbeträge. Für die in der Tabelle nicht erfassten Länder ist der für **Luxemburg** geltende Pauschalbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschalbetrag maßgebend. Die festgesetzten Beträge für die Philippinen gelten auch für Mikronesien, die Beträge für Trinidad und Tobago gelten auch für die zu dessen Amtsbezirk gehörenden Staaten Antigua und Barbuda, Dominica, Grenada, Guyana, St. Kitts und Nevis St. Lucia, St. Vincent und Grenadinen sowie Suriname.

Hinweis:

Die Pauschalbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

46 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschalbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese, in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschalbeträge, sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern, und zwar um 20 % für ein Frühstück und um jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale.

a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschalbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschalbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschalbetrag für Belgien (40,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschalbetrag für die Niederlande i.H.v. 32,00 € maßgebend.

b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschalbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschalbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschalbetrag für Belgien i.H.v. 40,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 59,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 40,00 €.



c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt neun Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von neun Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 40,00 € steuerfrei erstattet werden.

47 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden können.

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	50	33	112
Äthiopien	44	29	159
Äquatorialguinea	42	28	166
Albanien	27	18	112
Algerien	47	32	120
Andorra	41	28	91
Angola	40	27	368
Argentinien	35	24	113
Armenien	29	20	107
Aserbaidshan	44	29	88



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Australien			
– Canberra	74	49	186
– Sydney	57	38	173
– im Übrigen	57	38	173
Bahrain	48	32	153
Bangladesch	46	31	189
Barbados	54	36	206
Belgien	59	40	141
Benin	40	27	168
Bhutan	27	18	176
Bolivien	46	31	108
Bosnien und Herzegowina	23	16	75
Botsuana	46	31	176
Brasilien			
– Brasilia	51	34	88
– Rio de Janeiro	69	46	140
– Sao Paulo	46	31	151
– im Übrigen	46	31	88
Brunei	45	30	110
Bulgarien	22	15	115
Burkina Faso	38	25	174
Burundi	36	24	138
Chile	44	29	154
China			
– Chengdu	41	28	131
– Hongkong	71	48	169
– Kanton	36	24	150



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
– Peking	30	20	185
– Shanghai	58	39	217
– im Übrigen	48	32	112
Costa Rica	60	40	127
Côte d'Ivoire	59	40	166
Dänemark	75	50	183
Dominica	45	30	177
Dominikanische Republik	50	33	167
Dschibuti	77	52	255
Ecuador	27	18	103
El Salvador	65	44	161
Eritrea	46	31	78
Estland	29	20	85
Fidschi	32	21	183
Finnland	54	36	171
Frankreich			
– Paris sowie die Departments 77, 78, 91 bis 95	58	39	159
– im Übrigen	53	36	105
Gabun	64	43	263
Gambia	40	27	161
Georgien	45	30	87
Ghana	46	31	203
Grenada	45	30	177
Griechenland			
– Athen	40	27	139
– im Übrigen	36	24	150
Guatemala	46	31	124



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Guinea	59	40	140
Guinea-Bissau	32	21	113
Guyana	45	30	177
Haiti	58	39	130
Honduras	57	38	198
Indien			
– Bangalore	42	28	155
– Chennai	22	15	80
– Kalkutta	32	21	167
– Mumbai	53	36	218
– Neu-Delhi	46	31	211
– im Übrigen	22	15	80
Indonesien	45	30	179
Iran	33	22	196
Irland	58	39	129
Island	62	41	187
Israel	66	44	190
Italien			
– Mailand	42	28	191
– Rom	48	32	150
– im Übrigen	42	28	150
Jamaika	39	26	171
Japan			
– Tokio	50	33	285
– Osaka	33	22	141
– im Übrigen	33	22	121
Jemen	24	16	95



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Jordanien	57	38	134
Kambodscha	42	28	108
Kamerun	56	37	275
Kanada			
– Ottawa	62	41	214
– Toronto	54	36	392
– Vancouver	63	42	304
– im Übrigen	54	36	214
Kap Verde	38	25	90
Kasachstan	33	22	108
Katar	56	37	149
Kenia	51	34	219
Kirgisistan	27	18	74
Kolumbien	34	23	123
Kongo, Republik	62	41	215
Kongo, Demokrat. Republik	65	44	337
Korea, Demokrat. Volksrepublik	28	19	92
Korea, Republik	48	32	108
Kosovo	24	16	71
Kroatien	46	31	191
Kuba	51	34	170
Kuwait	56	37	241
Laos	35	24	71
Lesotho	28	19	104
Lettland	35	24	76
Libanon	69	46	146
Liberia	65	44	173



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Libyen	63	42	135
Liechtenstein	56	37	190
Litauen	26	17	109
Luxemburg	63	42	139
Madagaskar	33	22	116
Malawi	41	28	109
Malaysia	36	24	86
Malediven	70	47	200
Mali	38	25	120
Malta	46	31	114
Marokko	41	28	87
Marshall Inseln	63	42	102
Mauretanien	35	24	86
Mauritius	44	29	172
Mazedonien	29	20	95
Mexiko	48	32	177
Mikronesien	33	22	116
Moldau, Republik	26	17	73
Monaco	52	35	187
Mongolei	23	16	92
Montenegro	32	21	85
Mosambik	51	34	208
Myanmar	23	16	103
Namibia	30	20	112
Nepal	36	24	126
Neuseeland	58	39	148
Nicaragua	46	31	105



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Niederlande	47	32	122
Niger	42	28	131
Nigeria	46	31	182
Nordmazedonien	27	18	89
Norwegen	75	50	139
Österreich	50	33	117
Oman	64	43	141
Pakistan			
– Islamabad	23	16	238
– im Übrigen	34	23	122
Palau	51	34	193
Panama	41	28	82
Papua-Neuguinea	59	40	159
Paraguay	39	26	124
Peru	34	23	143
Philippinen	41	28	140
Polen			
– Breslau	34	23	124
– Warschau	40	27	143
– im Übrigen	34	23	124
Portugal	32	21	111
Ruanda	44	29	117
Rumänien			
– Bukarest	32	21	92
– im Übrigen	27	18	89
Russische Föderation			
– Moskau	30	20	235



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
– St. Petersburg	28	19	133
– im Übrigen	28	19	133
Sambia	38	25	105
Samoa	39	26	105
San Marino	34	23	79
São Tomé – Príncipe	36	24	147
Saudi-Arabien			
– Djidda	57	38	181
– Riad	56	37	186
– im Übrigen	56	37	181
Schweden	66	44	140
Schweiz			
– Genf	66	44	186
– im Übrigen	64	43	180
Senegal	42	28	190
Serbien	27	18	97
Sierra Leone	57	38	145
Simbabwe	63	42	198
Singapur	71	48	277
Slowakische Republik	33	22	121
Slowenien	38	25	126
Spanien			
– Barcelona	34	23	144
– Kanarische Inseln	36	24	103
– Madrid	42	28	131
– Palma de Mallorca	44	29	142
– im Übrigen	34	23	103



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Sri Lanka	36	24	112
Sudan	33	22	195
Südafrika			
– Kapstadt	33	22	130
– Johannesburg	36	24	129
– im Übrigen	29	20	109
Südsudan	51	34	159
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	27	18	85
Taiwan	51	34	174
Tansania	44	29	97
Thailand	36	24	114
Togo	39	26	118
Tonga	29	20	102
Trinidad und Tobago	66	44	203
Tschad	42	28	155
Tschechische Republik	32	21	77
Türkei			
– Ankara	32	21	110
– Izmir	44	29	120
– im Übrigen	24	16	107
Tunesien	40	27	144
Turkmenistan	28	19	135
Uganda	41	28	143
Ukraine	26	17	98
Ungarn	32	21	85
Uruguay	40	27	113



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Usbekistan	34	23	104
Vatikanstaat	48	32	150
Venezuela	45	30	127
Vereinigte Arabische Emirate	65	44	156
Vereinigte Staaten von Amerika (USA)			
– Atlanta	77	52	182
– Boston	63	42	333
– Chicago	65	44	233
– Houston	62	41	204
– Los Angeles	64	43	262
– Miami	65	44	256
– New York City	66	44	308
– San Francisco	59	40	327
– Washington, D.C.	66	44	203
– im Übrigen	59	40	182
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	66	44	163
– im Übrigen	52	35	99
Vietnam	36	24	111
Weißrussland	20	13	98
Zentralafrikanische Republik	53	36	210
Zypern	42	28	125

=====