



Mai 2025

## Newsletter 02/2025

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:

- **Fake Anschreiben vom „Bundeszentralamt für Steuern, An der Kuppe 1, 53225 Bonn“ im Umlauf**
- **Erhebung des Solidaritätszuschlags weiter verfassungskonform**
- **Fahrtkosten bei Leiharbeitnehmern**
- **Kryptowerte**
- **Jahresabschluss zum 31.12.2024**



Aktuell erhalten viele Steuerpflichtige ein Schreiben vom „Bundeszentralamt für Steuern“ mit der Aufforderung einen Verspätungszuschlag für „Verspätungszuschlag Steuererklärung“ zu entrichten. Es handelt sich dabei um ein gefälschtes Anschreiben, jedoch sieht das Schreiben sehr echt aus. Erkennen kann man es an dem Zahlungsziel (2 Tage nach Erhalt statt sofort oder 1 Monat nach Erhalt) oder der Kontoverbindung, die mit ES und nicht DE für Deutschland beginnt. Bitte prüfen Sie solche Zahlungsaufforderungen daher genau. Gerne unterstützen wir Sie dabei.

Die Verfassungsbeschwerde gegen die (Weiter-)Erhebung des Solidaritätszuschlags ist erfolglos geblieben. Damit bleibt diese Belastung für höhere Einkommen, Kapitaleinkünfte (als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer) und Kapitalgesellschaften (als Zuschlag zur Körperschaftsteuer) erhalten. Union und SPD stellen nun aber Entlastungen bei der Einkommensteuer für kleine und mittlere Einkommen und mittelfristig auch bei der Körperschaftsteuer in Aussicht.

In einer Beilage greifen wir aktuelle Fragen zum Jahresabschluss zum 31.12.2024 auf. Dabei gehen wir auf aktuelle Bilanzierungsfragen und Fragen der Bilanzpolitik ein, aber auch auf Vorbereitungshandlungen im Vorgriff auf mögliche Prüfungen durch die Finanzverwaltung.

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 Erfolgreiche Verfassungsbeschwerde gegen den Solidaritätszuschlag
- 2 Steuererklärungspflicht für Rentenbezieher
- 3 Kindergeld: Kein Kindergeldanspruch bei eigener Leistungsfähigkeit des behinderten Kindes
- 4 Ist die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen auch für Handwerkerleistungen in einem in der Schweiz gelegenen Haushalt zu gewähren?

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 5 Fahrstrecke für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte
- 6 Erste Tätigkeitsstätte bei Leiharbeitnehmern
- 7 Unentgeltliche ehrenamtliche Betätigung schließt Sozialversicherungspflicht aus

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 8 Bargeldintensiver Betrieb: Fehlen der Organisationsunterlagen zur elektronischen Kasse ist als schwerer formeller Mangel der Kassenaufzeichnung einzustufen
- 9 Steuerliche Behandlung besonderer Organisationsformen ärztlicher Betätigung – Abgrenzung der freiberuflichen von der gewerblichen Tätigkeit
- 10 Schlussabrechnungen der Corona-Überbrückungshilfen

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 11 Kommanditisten: Keine Korrektur der Verlustverrechnung bei Zurückzahlung einer Einlage, aber bestehender Außenhaftung auf Grund Handelsregistereintragung
- 12 Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 13 Handel mit Kryptowerten: Steuerliche Relevanz und steuerliche Erklärungspflichten

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 14 Zahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft sind noch keine Werbungskosten
- 15 FG hält Landesgrundsteuergesetz Hessen für verfassungsgemäß
- 16 FG hat keine verfassungsrechtlichen Zweifel an dem Flächen-/Wohnlagenmodell des Hamburgischen Grundsteuergesetzes
- 17 Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebauten Grundstück (Kaufpreisaufteilung)

---

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

---

- 18 Berücksichtigung des Verlusts aus dem Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein
- 19 Kein Arbeitslohn bei schenkweiser Übertragung von GmbH-Gesellschaftsanteilen zur Sicherung der Unternehmensnachfolge
- 20 Steuerliche Berücksichtigung fehlgeschlagener Gesellschafterfinanzierungen (Darlehensverluste) bei nur mittelbarer Beteiligung
- 21 Ableitung des Anteilswerts einer Kapitalgesellschaft aus Verkäufen zwischen fremden Dritten – der Substanzwert ist nicht zwingend der Mindestwert
- 22 Berücksichtigung eines Holdingabschlags bei der Ableitung des gemeinen Werts von Kapitalgesellschaftsanteilen aus Verkäufen



---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Erfolglose Verfassungsbeschwerde gegen den Solidaritätszuschlag

Mit am 26.3.2025 verkündetem Urteil hat der Zweite Senat des BVerfG eine Verfassungsbeschwerde gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 zurückgewiesen. Damit kann dieser grundsätzlich weiterhin erhoben werden. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass ein Großteil der Lohnsteuer- und Einkommensteuerpflichtigen bereits aktuell auf Grund der hohen Freigrenzen keinen Solidaritätszuschlag zahlt. Dieser belastet Höherverdienende, Kapitaleinkünfte (als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer) und Kapitalgesellschaften (als Zuschlag zur Körperschaftsteuer).

Das Gericht führt in seinem Urteil aus, dass eine solche Ergänzungsabgabe einen aufgabenbezogenen finanziellen Mehrbedarf des Bundes voraussetzt, der durch den Gesetzgeber allerdings nur in seinen Grundzügen zu umreißen ist. Im Fall des Solidaritätszuschlags ist dies der wiedervereinigungsbedingte finanzielle Mehrbedarf des Bundes. Weiter führt das Gericht aus, dass ein evidenter Wegfall des Mehrbedarfs eine Verpflichtung des Gesetzgebers begründet, die Abgabe aufzuheben oder ihre Voraussetzungen anzupassen. Insoweit trifft den Bundesgesetzgeber bei einer länger andauernden Erhebung einer Ergänzungsabgabe eine Beobachtungsobliegenheit. Allerdings kann ein offensichtlicher Wegfall des auf den Beitritt der damals neuen Länder zurückzuführenden Mehrbedarfs des Bundes auch heute (noch) nicht festgestellt werden. Eine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Aufhebung des Solidaritätszuschlags ab dem Veranlagungszeitraum 2020 bestand und besteht folglich nach Auffassung des BVerfG nicht.

In dem Tatbestand, dass ein Großteil der Stpfl. auf Grund der vergleichsweise hohen Freigrenzen nicht belastet ist, sieht das Gericht keinen Verstoß gegen das grundgesetzliche Gleichheitsgebot. Eine solche soziale Staffelung sei gerechtfertigt. Auch in der Belastung von Kapitalerträgen – unabhängig von deren Höhe – sieht das Gericht keine Ungleichbehandlung. Das Gericht sieht insoweit eine Wesensverschiedenheit von Abgeltungsteuer und Einkommensteuer.

#### Hinweis:

Der Entwurf des Koalitionsvertrags sieht eine Beibehaltung des Solidaritätszuschlags vor. Jedoch werden Entlastungen bei der Einkommensteuer für kleine und mittlere Einkommen in Aussicht gestellt. Die genaue Umsetzung bleibt aber abzuwarten. Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber jedenfalls keine effektiven Grenzen hinsichtlich der Erhebung von Ergänzungsabgaben gesetzt.

### 2 Steuererklärungspflicht für Rentenbezieher

Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegen mit einem gewissen Besteuerungsanteil der Einkommensteuer. Der Besteuerungsanteil hängt vom Jahr des Rentenbeginns ab und bleibt dann über die gesamte Bezugsdauer der Rente konstant. Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung, die im Jahr 2005 oder davor begannen, unterliegen zu 50 % der Besteuerung. Ab 2006 wird der Besteuerungsanteil für jeden neu hinzukommenden Rentnerjahrgang angehoben. Zu beachten ist, dass der nicht der Besteuerung unterliegende Anteil einmalig im Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, berechnet wird und für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs gilt (Rentenfreibetrag). Regelmäßige Anpassungen der Rentenhöhe führen also nicht zu einer Erhöhung des steuerfreien Anteils, Rentenanpassungen unterliegen folglich in voller Höhe der Einkommensteuer. Da bei der Auszahlung der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung – anders als z.B. bei Lohneinkünften – keine Steuer einbehalten wird, muss ggf. im Rahmen einer Einkommensteuerveranlagung geprüft werden, ob die rentenbeziehende Person Einkommensteuer bezahlen muss. Dies hängt im Wesentlichen ab von der Rentenhöhe, dem Rentenbesteuerungsanteil, ggf. anderen Einkünften und aber auch von persönlichen Abzugspositionen. Tatsächlich fällt dann Einkommensteuer aber erst an, wenn das zu versteuernde Einkommen über dem Grundfreibetrag liegt. Für 2024 lag der Grundfreibetrag bei 11 784 € für eine ledige Person und wird bei verheirateten Personen verdoppelt.



Grundsätzlich besteht für alle Stpfl. – also auch für Rentnerinnen und Rentner – eine umfassende **Steuererklärungspflicht**. Es muss jedoch keine Steuererklärung abgegeben werden, wenn die Einkünfte der steuerpflichtigen Person (gegebenenfalls vermindert um den Altersentlastungsbetrag) in der Summe den Grundfreibetrag nicht übersteigen. Nun ist zu beachten, dass die jährlichen Steigerungen der Altersrente dazu führen können, dass Rentenbezieher eine Einkommensteuererklärung abgeben müssen. Dies sollte individuell jährlich überprüft werden.

Zur Prüfung, ob Rentenbezieher eine Einkommensteuererklärung abgeben müssen, muss eine Vergleichsrechnung angestellt werden. Dem **Grundfreibetrag von 11 784 €** für 2024 (2025: 12 096 €) – bei zusammenlebenden Ehegatten/Lebenspartnern verdoppeln sich diese Beträge – muss die steuerliche Bemessungsgrundlage gegenübergestellt werden. Diese bildet sich insbesondere aus den folgenden Positionen:

	steuerpflichtiger Teil der Rente (also im jeweiligen Jahr zugeflossene Altersrente abzgl. Rentenfreibetrag abzgl. Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 102 €)
zzgl.	andere Einkünfte, wie z.B. Vermietungseinkünfte oder Betriebsrenten
abzgl.	Beitrag zur Kranken- und Pflegeversicherung
abzgl.	Spenden
abzgl.	unter bestimmten Bedingungen selbst getragene Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen und andere außergewöhnliche Belastungen einschl. Pauschalen in besonderen Fällen

Darüber hinaus kann – soweit sich eine Einkommensteuer ergeben sollte – für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt eine Steuerermäßigung geltend gemacht werden.

Weiterhin ist zu beachten, dass auf Kapitaleinkünfte – soweit der Sparerpauschbetrag von 1 000 € bzw. bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten: 2 000 € überschritten ist – bereits durch die Zinsen oder z.B. Dividenden auszahlende Bank Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag einbehalten wird. Auf Grund der Abgeltungswirkung des Steuereinhalts sind Kapitaleinkünfte im Regelfall in der Einkommensteuererklärung nicht mehr zu erfassen.

Zu beachten ist, dass sich abweichende Erklärungspflichten ergeben, wenn **neben der Rente auch Arbeitslohn bezogen wird**. Insoweit ist dann wiederum zu differenzieren:

- Übt die rentenbeziehende Person einen Minijob aus, so ergibt sich insoweit keine Einkommensteuerpflicht. Vielmehr zahlt der Arbeitgeber eine pauschale Lohnsteuer.
- Wird dagegen ein reguläres Beschäftigungsverhältnis ausgeübt, so wird – wie bei anderen Arbeitnehmern auch – auf den Arbeitslohn Lohnsteuer einbehalten, die im Grundsatz die insoweit anfallende Einkommensteuer abdecken soll. Allerdings besteht dann eine Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, wenn der steuerpflichtige Teil der Rente nach Abzug der Werbungskosten (pauschal: 102 €) – oder auch andere Einkünfte, wie z.B. Vermietungseinkünfte – im Jahr 410 € übersteigt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Sinnvoll ist eine regelmäßige – im ersten Schritt überschlägige – Prüfung, ob eine Einkommensteuererklärungspflicht besteht. Für Steuerfälle ohne besondere Aspekte hält die FinVerw eine vereinfachte Steuererklärung bereit, die nur vergleichsweise wenige Eingaben erfordert.

### **3 Kindergeld: Kein Kindergeldanspruch bei eigener Leistungsfähigkeit des behinderten Kindes**

Für ein Kind, welches das 18. Lebensjahr vollendet hat, besteht ein Anspruch auf Kindergeld, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, sofern die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Strittig war nun in einem vor dem FG Köln ausgetragenen Streitfall, wie diese Voraussetzungen zu prüfen sind. Im



Streitfall lag bei dem Sohn eine entsprechende Behinderung vor und diese war auch vor dem 25. Lebensjahr eingetreten. Streitig war allein, ob der Sohn wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Die Familienkasse versagte das Kindergeld, da der Sohn eine hohe Erwerbsminderungsrente bezog, welche ausreichend sein sollte, damit sich das Kind selbst unterhalten könne.

Das FG bestätigt in der Entscheidung vom 2.12.2024 (Az. 14 K 1296/24), dass vorliegend kein Kindergeld zu gewähren ist. Die Fähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt ist anhand eines Vergleichs zweier Bezugsgrößen zu prüfen, nämlich des gesamten existenziellen Lebensbedarfs des Kindes einerseits und seiner finanziellen Mittel andererseits. Diese Betrachtung ist grundsätzlich monatsbezogen vorzunehmen. Der gesamte Lebensbedarf eines behinderten Kindes setzt sich aus dem – betragsmäßig an den Grundfreibetrag des Einkommensteuergesetzes anknüpfenden – Grundbedarf und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen. Der behinderungsbedingte Mehrbedarf umfasst Aufwendungen, die gesunde Kinder nicht haben. Werden die Aufwendungen für den Mehrbedarf nicht im Einzelnen nachgewiesen, ist ein Mehrbedarf in Höhe des Behinderten-Pauschbetrages anzusetzen. Dem existenziellen Lebensbedarf sind die finanziellen Mittel des Kindes gegenüberzustellen. Zu den finanziellen Mitteln des behinderten volljährigen Kindes gehören seine Einkünfte und Bezüge.

Vorliegend waren als eigene finanzielle Mittel des Sohnes insbesondere die Erwerbsminderungsrente anzusetzen. Des Weiteren floss im Streitzeitraum eine Nachzahlung der Erwerbsunfähigkeitsrente zu, welche ebenso anzusetzen sei. Diese Mittel deckten den notwendigen Lebensbedarf, welcher sich errechnete aus dem Grundfreibetrag (aktuell: 12 096 € je Jahr, also 1 008 € je Monat) und dem Entlastungsbetrag für Pflegeleistungen, welcher vorliegend i.H.v. 125 € monatlich anzusetzen war. Miete, Mietnebenkosten und GEZ-Gebühren sowie Steuernachzahlungen können nicht bedarfserhöhend geltend gemacht werden, da diese Aufwendungen vom Grundbedarf gedeckt werden. Mietkosten, Mietnebenkosten, GEZ-Gebühren und Steuern entstehen jedem, unabhängig von einer Behinderung. Nur ein außergewöhnlicher Mietbedarf, der gerade behindertenspezifisch ist, könnte berücksichtigt werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass individuell zu prüfen ist, ob die individuellen finanziellen Mittel des Kindes insoweit den Grundbedarf decken. Dabei sind eine monatsgenaue Betrachtung anzustellen und insoweit die Einkünfte nach dem Zuflusszeitpunkt zu berücksichtigen.

#### **4 Ist die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen auch für Handwerkerleistungen in einem in der Schweiz gelegenen Haushalt zu gewähren?**

Mit Beschluss vom 20.2.2025 (Az. 7 K 1204/22) hat das FG Köln dem Europäischen Gerichtshof in Luxemburg die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob die Nichtgewährung einer Steuerermäßigung für in der Schweiz gelegene Haushalte gegen das Freizügigkeitsabkommen zwischen der EU und der Schweiz verstößt.

Im Streitfall wohnten der Stpfl. und sein Ehegatte in der Schweiz. Der Ehemann war als Arbeitnehmer in Deutschland tätig und unterhielt hierfür eine Wohnung in Deutschland. Für das gemeinsame Haus in der Schweiz beauftragten die Eheleute verschiedene Handwerks- und Gartenbauarbeiten. Diesbezüglich beehrten sie eine Ermäßigung ihrer Einkommensteuer. Das Finanzamt lehnte dies mit dem Hinweis ab, dass die Dienstleistungen in der Schweiz ausgeführt worden seien. Hiergegen erhoben die Eheleute Klage vor dem FG Köln und argumentierten, dass die gesetzliche Begrenzung auf in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegende Haushalte gegen das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Europäischen Union und der Schweiz verstoße.

Das auf den Streitfall anwendbare Freizügigkeitsabkommen enthält ein Recht auf Gleichbehandlung in Bezug auf Steuervergünstigungen. Die im Streitfall festzustellende Schlechterstellung gegenüber inländischen Stpfl. kann daher einen Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen bedeuten. Abzuwarten bleibt nun die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs.



#### Handlungsempfehlung:

In derartigen Konstellationen sollte in der Einkommensteuererklärung die Steuerermäßigung beantragt und bei einem ablehnenden Bescheid dieser verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 5 Fahrstrecke für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Fahrtkosten für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können mittels der Entfernungspauschale angesetzt werden. Dabei ist grds. für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 0,30 € anzusetzen. Insoweit bestimmt das Gesetz ausdrücklich, dass für die Bestimmung der Entfernung die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend ist; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zu Grunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird.

In der Praxis entsteht nicht selten Streit, ob eine **Umwegstrecke** der Berechnung der Entfernungspauschale zu Grunde gelegt werden kann. Die insoweit maßgeblichen Bedingungen hat jüngst das FG Niedersachsen mit Urteil vom 3.4.2024 (Az. 9 K 117/21) wie folgt konkretisiert:

- Eine Straßenverbindung ist dann als verkehrsgünstiger als die kürzeste Verbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusehen, wenn der Arbeitnehmer eine andere längere Straßenverbindung nutzt und die Arbeitsstätte auf diese Weise trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen i.d.R. schneller und pünktlicher erreicht. Offensichtlich verkehrsgünstiger ist die vom Arbeitnehmer gewählte Straßenverbindung dann, wenn ihre Vorteilhaftigkeit so auf der Hand liegt, dass sich auch ein unvoreingenommener, verständiger Verkehrsteilnehmer unter den gegebenen Verkehrsverhältnissen für die Benutzung der Strecke entschieden hätte. Dass bei extremen Stauverhältnissen die Umwegstrecke auch mal verkehrsgünstiger und schneller sein kann, reicht insoweit nicht aus.
- Die Indizwirkung der nicht feststellbaren regelmäßigen Fahrzeitverkürzung der längeren Strecke bzw. die im Regelfall sogar erhebliche Fahrzeitverkürzung der kürzeren Strecke bei normaler üblicher Verkehrslage überlagert im Rahmen der Gesamtbewertung mögliche Beeinträchtigungen durch Ampelschaltungen oder Innenstadtfahrten.
- Krankheitsgründe können grds. gegen die Zumutbarkeit der Benutzung der kürzeren Fahrstrecke sprechen. Die im Streitfall nicht weiter belegte erhöhte Unfallgefahr auf der kürzeren Fahrstrecke sowie eine dargelegte Erforderlichkeit von planbaren Pausen wegen Rückenleidens bzw. Schwerbehinderung steht einer Unzumutbarkeit der Benutzung der kürzeren Fahrstrecke jedenfalls dann nicht entgegen, wenn der Stpfl. – wie im Streitfall in der mündlichen Verhandlung dargelegt – infolge eines Standortwechsels des Arbeitgebers in einem späteren Veranlagungszeitraum einen Großteil der streitbefangenen kürzeren Fahrstrecke später tatsächlich nutzt.

Im Streitfall betrug die kürzeste Strecke 74,8 km. Der Stpfl. machte dagegen geltend, eine längere, und zwar 102 km lange Strecke sei offensichtlich verkehrsgünstiger. Dazu wurden diverse Gründe beigebracht, die eine ungünstige Verkehrslage auf der kürzesten Strecke belegen sollten. Letztlich verwarf das FG aber die vorgebrachten Argumente und setzte die Entfernungspauschale lediglich anhand der kürzesten Entfernung an. Die vorgebrachten Argumente konnten nicht überzeugen. Im Grundsatz gilt, dass eine Straßenverbindung dann verkehrsgünstiger ist, wenn damit die erste Tätigkeitsstätte trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen i.d.R. schneller und pünktlicher erreicht wird.



### **Handlungsempfehlung:**

Soll der Berechnung der Entfernungspauschale eine tatsächlich genutzte Umwegstrecke zu Grunde gelegt werden, so ist nachzuweisen, dass diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist. Dies kann sich auch aus Umständen wie Streckenführung, Schaltung von Ampeln o.Ä. ergeben. Ohne signifikante Fahrzeiterparnis müssen diese Umstände aber gravierend sein. Dieser Nachweis muss klar und eindeutig geführt werden, so dass dies ein unvoreingenommener Dritter leicht nachvollziehen kann. Insoweit muss im Einzelfall Beweisvorsorge getroffen werden.

## **6 Erste Tätigkeitsstätte bei Leiharbeitnehmern**

Fahrtkosten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können nur nach Maßgabe der Entfernungspauschale steuerlich geltend gemacht werden. Als erste Tätigkeitsstätte gilt die ortsfeste betriebliche Einrichtung eines Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Andere Fahrtkosten können Arbeitnehmer dagegen pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend machen. Insbesondere in den Fällen, in denen keine erste Tätigkeitsstätte existiert, können alle Fahrkosten des Arbeitnehmers nach Reisekostengrundsätzen, also mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer, steuerlich geltend gemacht werden.

Nun hat das FG Düsseldorf mit Urteil vom 20.11.2024 (Az. 15 K 1490/24 E) entschieden, dass der Arbeitnehmer eines Personaldienstleistungsunternehmens im Regelfall des § 1 Abs. 1b AÜG (Überlassung des Leiharbeitnehmers durch den Verleiher an denselben Entleiher für höchstens 18 Monate) auch dann keine erste Tätigkeitsstätte beim Entleiher hat, wenn der Arbeitsvertrag unbefristet ist und die Einsatzanweisung auf „Ende offen“ lautet. Dies vor dem Hintergrund, dass sich die gesetzlichen Rahmenbedingungen für Leiharbeitsverhältnisse geändert haben. Seit dem 1.4.2017 gilt die Regelung des § 1 Abs. 1b Satz 1 bis 3 AÜG in der neuen Fassung. Während nach vorheriger Fassung die Überlassungsdauer zeitlich unbegrenzt war, darf nunmehr der Verleiher denselben Leiharbeitnehmer nicht länger als 18 aufeinander folgende Monate demselben Entleiher überlassen; der Entleiher darf denselben Leiharbeitnehmer nicht länger als 18 aufeinanderfolgende Monate tätig werden lassen. Der Zeitraum vorheriger Überlassungen an denselben Entleiher ist vollständig anzurechnen, wenn zwischen den Einsätzen jeweils nicht mehr als drei Monate liegen. In einem Tarifvertrag von Tarifvertragsparteien der Einsatzbranche kann eine abweichende Überlassungshöchstdauer festgelegt werden. Diese im Urteilsfall bereits bei Vertragsabschluss zwischen dem Stpfl. und seinem Arbeitgeber, dem Verleiher, geltende gesetzliche Bestimmung des AÜG führt zu einer zeitlichen Befristung der Zuordnung des Leiharbeitnehmers zum Betrieb des Entleihers. Bei der für die Beurteilung einer dauerhaften Zuordnung entscheidenden Sicht ex ante, bei Abschluss des Arbeitsvertrages, konnte sich der Arbeitnehmer nicht darauf einstellen, unbefristet beim Entleiher tätig zu sein, und war nicht in der Lage, hinsichtlich seiner Mobilitätskosten hinreichend zu planen. Die Fahrten des Leiharbeitnehmers zur Arbeitsstätte des Entleihers sind somit als Reisekosten zu berücksichtigen.

### **Hinweis:**

Damit entscheidet das FG ausdrücklich gegen die Auffassung der FinVerw. Die FinVerw vertritt – ohne Begründung – die Auffassung, dass die arbeitsrechtlichen Regeln nach dem AÜG für das Steuerrecht keine Bedeutung hätten. Ob die FinVerw ihre Sichtweise beibehält, muss abgewartet werden.

## **7 Unentgeltliche ehrenamtliche Betätigung schließt Sozialversicherungspflicht aus**

Die Rechtsprechung hat sich in einer Vielzahl von Streitigkeiten mit den sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen ehrenamtlicher Betätigung beschäftigt. Streitig war die Sozialversicherungspflicht für Tätigkeiten in einem Museum, das durch einen gemeinnützigen Verein betrieben wurde. Während der Öffnungszeiten des Museums war jeweils eine der betroffenen Personen tätig. Wer jeweils diese Aufgabe wahrnahm, stimmten die betroffenen Personen demnach untereinander ab.



Die jeweils betroffene Person öffnete das Museum, nahm von den Besuchern Eintritt und organisierte bei Bedarf Museumsführer, nahm selbst aber keine Führungen vor. Weitere Tätigkeiten für den gemeinnützigen Verein (Stpfl.) seien lediglich durch einen Hausmeister, eine Reinigungskraft und die Museumsführer wahrgenommen worden. Alle sonstigen anfallenden Aufgaben seien vom Vorstand erledigt worden. Die Tätigkeit zwischen den betroffenen Personen und der Stpfl. hatte ihre Grundlage in einer mündlichen Vereinbarung und war unstreitig als ehrenamtliche Tätigkeit vorgesehen. Die betroffenen Personen erhielten eine als „Aufwandsentschädigung“ bezeichnete Zuwendung von 5 € pro Stunde und damit 30 € pro Tag. Weisungen durch die Stpfl. oder deren Vertreter seien nach Angaben der Stpfl. nicht erfolgt. Insoweit wurden nun Sozialversicherungsabgaben gefordert, da es sich um abhängige Beschäftigungen handelte.

Diese Sichtweise lehnte das Landessozialgericht Hessen nun mit Entscheidung vom 23.1.2025 (Az. L 1 BA 64/23) ab. Wer in einem gemeinnützig geführten Museum tätig wird mit den Aufgaben Öffnung/Schließung des Museums, Einnahme der Eintrittsgelder und Organisation von Führungen und dafür 5 €/Stunde bzw. 30 €/Tag erhält, übt nach der Entscheidung des Gerichts eine ehrenamtliche Tätigkeit aus ideellen Zwecken aus und fällt nicht unter die Sozialversicherungspflicht. Bei der Zahlung handele es sich um eine pauschale Aufwandsentschädigung zur Abgeltung von Fahrtkosten und Verpflegung und nicht um Arbeitsentgelt, für das Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten wären.

Die Deutsche Rentenversicherung hatte dagegen die über der jährlichen Ehrenamtspauschale von 720 € hinaus gezahlten Beträge als Arbeitsentgelt bewertet. Da die Vergütung evident hinter einer adäquaten Geldleistung für die zu beurteilende Tätigkeit zurückgeblieben sei, sei aber ohnehin von einer Unentgeltlichkeit auszugehen. Dass die Zuwendungen die steuerrechtliche Ehrenamtspauschale überschritten hätten, führe zu keiner abweichenden Beurteilung, wie das Gericht herausstellt. Da die betroffenen Personen jeweils über eine andere Lebensunterhaltssicherung (insbesondere als Rentner) verfügten, könne im Übrigen ein Missbrauchsfall ausgeschlossen werden.

**Hinweis:**

Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

**Handlungsempfehlung:**

Auch in gemeinnützigen Strukturen ist stets die Sozialversicherungspflicht zu prüfen. Keine Sozialabgaben fallen aber bei ehrenamtlicher Tätigkeit an.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 8 **Bargeldintensiver Betrieb: Fehlen der Organisationsunterlagen zur elektronischen Kasse ist als schwerer formeller Mangel der Kassenaufzeichnung einzustufen**

Bei bargeldintensiven Betrieben, insbesondere also Einzelhandelsbetrieben und Restaurants/Imbissen, steht regelmäßig die Kassenführung im Fokus der FinVerw. Zunächst muss die Kassenführung formell in Ordnung sein. So hat das Hessische FG mit Beschluss vom 26.6.2024 (Az. 3 V 432/23) eine Hinzuschätzung von Gewinnen und Umsätzen durch das Finanzamt bei einem Burger-Restaurant wegen dem Fehlen von sog. Organisationsunterlagen (wie Programmierprotokollen, Auswertungsdaten, Stammdatenänderungsdaten) zu dem von ihm verwendeten elektronischen Kassensystem bestätigt.

Elektronische Kassensysteme seien durch Umprogrammierung in nahezu beliebiger Weise manipulierbar. Es sei daher von erheblicher Bedeutung, dass das FA (hier der Betriebsprüfer) und das Gericht sich davon überzeugen können, wie die Kasse im Zeitpunkt ihrer Auslieferung und Inbetriebnahme programmiert war, sowie ob bzw. in welchem Umfang nach der Inbetriebnahme der Kasse spätere Programmeingriffe vorgenommen worden sind. Nur dann sei es möglich, vorgelegte Z-Bons auf ihr



Zustandekommen und im Hinblick auf die Vollständigkeit der erfassten Einnahmen zu überprüfen. Dies war im Streitfall mangels Vorhandenseins der Organisationsunterlagen zum Kassensystem nicht möglich. Liegen die erforderlichen Unterlagen nicht vor, gehe dies zu Lasten des Stpfl. Er trage grundsätzlich die objektive Beweislast dafür, dass seine Einnahmen vollständig erfasst sind.

Darüber hinaus stellt das Gericht klar, dass bei der Erfassung der Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse auch im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung die tägliche Erstellung eines Z-Bons erforderlich sei.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass zwingend die Organisationsunterlagen wie Programmierprotokolle, Auswertungsdaten, Stammdatenänderungsdaten zu dem verwendeten elektronischen Kassensystem vorgehalten werden müssen.

**9 Steuerliche Behandlung besonderer Organisationsformen ärztlicher Betätigung – Abgrenzung der freiberuflichen von der gewerblichen Tätigkeit**

Die Krankenkassen können mit Leistungserbringern, wie z.B. Ärzten, Therapeuten oder Pflegeeinrichtungen, Verträge über die hausarztzentrierte Versorgung nach § 73b SGB V und die besondere Versorgung nach § 140a SGB V schließen. Insoweit kann es sich im Einzelfall auch um gewerbliche Tätigkeiten handeln, die der Gewerbesteuer unterliegen. Auch wenn insoweit bei der Einkommenssteuer dann eine Steuerermäßigung gewährt wird, verbleibt gerade in Städten mit hohen Hebesätzen durch eine Gewerbesteuerpflicht eine steuerliche Mehrbelastung.

Ob es sich dabei um eine freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit handelt, wurde ursprünglich von der FinVerw anhand von vorlegten Musterverträgen geprüft. Unter Berücksichtigung der Anpassungen im SGB V im Rahmen des Versorgungsstärkungsgesetzes 2015 gilt nun nach der Verfügung der OFD Frankfurt/M. v. 29.1.2025 (Az. S 2246 A – 00012-0357 – St 214) Folgendes:

**Hausarztzentrierte Versorgung nach § 73b SGB V:**

- Bei der hausarztzentrierten Versorgung (sog. Hausarztmodell) verpflichtet sich der Versicherte gegenüber seiner Krankenkasse, ambulante fachärztliche Leistungen nur auf Überweisung des von ihm ausgewählten Hausarztes in Anspruch zu nehmen. Der Hausarzt übernimmt damit eine Lotsenfunktion und steuert den Behandlungsprozess. Im Gegenzug gewähren die Krankenkassen ihren Versicherten für die Teilnahme am Hausarztmodell einen finanziellen Bonus, z.B. die Zahlung von Prämien oder Zuzahlungsermäßigungen.
- Der Hausarzt erhält eine Pauschalvergütung für die Beratung und Information der Versicherten bei deren Beitritt zum Hausarztmodell (Einschreibepauschale) sowie eine Pauschale für die Ausgestaltung des hausärztlichen Versorgungsgeschehens (Steuerungspauschale). In der Übernahme der Koordination der medizinischen Maßnahmen, d.h. in der Steuerung des Behandlungsprozesses, durch den Hausarzt ist keine gewerbliche Tätigkeit zu sehen. Ungeachtet dessen sind derartige Verträge immer im Einzelfall auf das Vorhandensein gewerblicher Anteile zu prüfen.

**Besondere Versorgung nach § 140a SGB V:**

- Krankenkassen können mit Leistungserbringern (z.B. Ärzten) ohne Einschaltung der Kassenärztlichen Vereinigung besondere Verträge im Bereich der ambulanten Versorgung und der integrierten Versorgung sowie Strukturverträge abschließen (§ 140a SGB V). Die Zusammenarbeit von verschiedenen Leistungserbringern soll innovative Versorgungsmodelle sowie komplexe Behandlungsprozesse schaffen, womit eine interdisziplinäre, fach- und sektorübergreifende Versorgung möglich ist. Als Leistungserbringer kommen z.B. Ärzte, Therapeuten, Pflegekassen, pharmazeutische Unternehmen, Praxiskliniken, Pflegeeinrichtungen, Kassenärztliche Vereinigung und Hersteller von Medizinprodukten in Frage, die entsprechende Vergütungen hierfür von den Krankenkassen erhalten.



- Auf Grund der vielfältigen vertraglichen Ausgestaltungen ist aber eine generelle Aussage zur ertragsteuerlichen Behandlung von Verträgen dieser Art nicht möglich. Vielmehr ist im jeweiligen Einzelfall zu prüfen, ob die Verträge auch gewerbliche Tätigkeiten (z.B. Abgabe von Medikamenten, die für die originäre ärztliche Tätigkeit nicht unmittelbar erforderlich sind) umfassen, die ggf. zu einer Umqualifizierung der Einkünfte führen.

#### **Anstellung fachfremder oder fachgleicher Ärzte:**

- Beschäftigt ein niedergelassener Arzt einen anderen Arzt, bedient er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Mitarbeiter. Dies steht der Erzielung freiberuflicher Einkünfte durch den niedergelassenen Arzt nicht entgegen. Voraussetzung dafür, dass der niedergelassene Arzt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt, ist aber, dass dieser weiterhin leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Dies erfordert grundsätzlich eine persönliche Teilnahme des arbeitgebenden Arztes an der praktischen Arbeit des angestellten Arztes in ausreichendem Umfang.
- Entscheidet der angestellte Arzt hingegen allein und eigenverantwortlich über die medizinische Versorgung der Patienten, erzielt der arbeitgebende Arzt grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Insbesondere bei der Anstellung fachfremder Ärzte kann von einer Eigenverantwortlichkeit des Praxisinhabers nicht ausgegangen werden.
- Maßgebend für eine endgültige Bestimmung der Einkunftsart sind jedoch immer die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls.

#### **Handlungsempfehlung:**

Insoweit sollte stets der jeweilige Einzelfall steuerlich sorgfältig gewürdigt werden und die individuellen Verhältnisse ausreichend dokumentiert werden.

## **10 Schlussabrechnungen der Corona-Überbrückungshilfen**

Die Schlussabrechnungen der Corona-Überbrückungshilfen werden aktuell von den Bewilligungsbehörden geprüft und es ergehen – oftmals nach Nachfragen hinsichtlich Details der eingereichten Schlussabrechnungen – die endgültigen Bescheide, welche zu Abschlusszahlungen, aber auch zu Rückforderungen führen können.

Die Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass sich insoweit eine recht breite Spannweite ergibt. Nicht selten führen tatsächlich anzusetzende Aufwendungen der Abrechnungszeiträume, so z.B. aus Abschreibungen, zu Abschlusszahlungen bei den Überbrückungshilfen. Vielfach ergeben sich aber auch Rückforderungen. Dies ist nicht selten darauf zurückzuführen, dass die Bewilligung der Hilfen zunächst sehr großzügig erfolgte und zwischenzeitlich teilweise auch die Fördervoraussetzungen „präzisiert“ bzw. auch verschärft wurden. In der Praxis ist auf folgende Aspekte hinzuweisen:

- Schlussabrechnungen bzw. hierzu ergehende Nachfragen sollten möglichst ausführlich begründet werden. Im Bedarfsfall sollten ausführliche Begründungen und Nachweise beigebracht werden. Dies gilt auch deshalb, weil bei einem eventuellen Klageverfahren gegen eine Schlussabrechnung die Gerichte vielfach nachträglich vorgebrachte Nachweise nicht mehr akzeptieren.
- Im Rahmen der Schlussabrechnungen können die Bewilligungsstellen die Fördervoraussetzungen erneut prüfen. Auch dies erfordert eine sorgfältige Nachweisführung hinsichtlich der jeweiligen Fördervoraussetzungen.
- Nicht selten steht im Fokus der Prüfung die Frage, ob Umsatzrückgänge tatsächlich coronabedingt waren. Dies ist recht eindeutig bei solchen Betrieben, die von angeordneten Schließungen betroffen waren. Schwieriger ist der Nachweis bei indirekten Beeinträchtigungen, so z.B. durch Nachfragerückgänge oder Lieferkettenprobleme. Insoweit bedarf es einer sorgfältigen Nachweisführung. Geeignet wären z.B. Dokumentation von Betriebsschließungen oder eingeschränkten Öffnungszeiten, schriftliche Bestätigungen von Geschäftspartnern über pandemiebedingte Probleme und Belege über Kundenstornierungen oder Auftragsverluste, die unmittelbar mit Corona zusammenhängen.



- In der Gastronomie tritt nicht selten die Problematik auf, dass ursprünglich Umsätze aus dem Außer-Haus-Verkauf im Förderzeitraum nicht berücksichtigt werden sollten. Dies handhaben die Bewilligungsstellen nun aber teilweise anders, da das Zusammentreffen von Überbrückungshilfen und Umsätzen aus Außer-Haus-Verkäufen auch dazu führen kann, dass sich Betriebe besser stellen als vor der Corona-Pandemie. Jedoch ist die Rechtsgrundlage für die nachträgliche Anrechnung der Außer-Haus-Umsätze häufig unklar. Viele Unternehmen hatten darauf vertraut, dass diese Umsätze gemäß den ursprünglichen Richtlinien nicht berücksichtigt würden.

**Handlungsempfehlung:**

Insbesondere bei Nachfragen der Bewilligungsstellen sollten möglichst umfassend Nachweise und Erläuterungen gegeben werden. Schlussabrechnungen sind sorgfältig zu prüfen. Innerhalb von einem Monat nach Erhalt des Bescheids kann ein Widerspruch eingelegt werden. Im Einzelfall muss auch der Klageweg geprüft werden.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 11 **Kommanditisten: Keine Korrektur der Verlustverrechnung bei Zurückbezahlung einer Einlage, aber bestehender Außenhaftung auf Grund Handelsregistereintragung**

Ein Kommanditist kann anteilige Verluste der Gesellschaft nur insoweit bei seiner Einkommensteuer-Veranlagung mit anderen Einkünften verrechnen, als er durch diese Verluste auch wirtschaftlich belastet ist. Insoweit ist die Verlustverrechnung auf die geleistete Einlage bzw. eine im Handelsregister eingetragene höhere Haftsumme begrenzt. Im Grundsatz gilt daher, dass soweit der anteilige Verlust zu einem negativen Kapitalkonto führt oder dieses erhöht, der Verlust zunächst nicht mit anderen Einkünften des Gesellschafters ausgeglichen werden darf. Ein solcher Verlust kann dann steuerlich nur mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung an dieser Kommanditgesellschaft verrechnet werden.

Ergänzend ist aber auch geregelt, dass eine erfolgte Verlustverrechnung durch eine spätere fiktive Gewinnhinzurechnung korrigiert wird, wenn die wirtschaftliche Belastung in Gestalt einer geleisteten Einlage in das Gesellschaftsvermögen, welche den Verlustausgleich oder -abzug zunächst gerechtfertigt hat, nachträglich durch Entnahmen entfällt. Insoweit hat der BFH allerdings mit Entscheidung vom 16.1.2025 (Az. IV R 11/22) klargestellt, dass dies dann nicht in Betracht kommt, wenn eine überschießende Außenhaftung besteht, also der Kommanditist mit einer gegenüber der geleisteten Einlage höheren Haftsumme im Handelsregister eingetragen ist. In diesem Fall bleibt es trotz der getätigten Entnahme dabei, dass der Kommanditist den bisher berücksichtigten Verlust (weiterhin) wirtschaftlich trägt. Es kommt hierbei auch nicht darauf an, ob die Außenhaftung erst durch die Entnahme wiederauflebt oder ob die Außenhaftung – unabhängig von der Entnahme – auf Grund bisher unzureichender Einlagen bereits besteht.

**Handlungsempfehlung:**

Die Eintragung einer entsprechenden Haftung des Kommanditisten im Handelsregister kann mithin die steuerliche Verrechnung von Verlusten gewährleisten und ebenso nach erfolgter Verrechnung von Verlusten in späteren Jahren getätigte Entnahmen abfedern. Allerdings begründet dies auch eine wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten in Form der erweiterten Haftung. Insoweit sollte sorgfältig – auch unter Hinzuziehung steuerlichen Rats – abgewogen werden zwischen der wirtschaftlichen Haftung des Kommanditisten und dem Vorteil aus der steuerlichen Geltendmachung der Verluste.



## 12 Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger

Schließen sich Freiberufler in einer Personengesellschaft zur gemeinsamen Berufsausübung zusammen – so z.B. Ärzte, Steuerberater, Rechtsanwälte oder beratende Ingenieure – so erzielen die einzelnen Berufsträger im Grundsatz aus dieser Tätigkeit freiberufliche Einkünfte. Allerdings sind insoweit besondere Anforderungen zu beachten: Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von den natürlichen Personen im Gesellschafterkreis erfüllt werden. Jeder Gesellschafter muss mithin über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich entfalten. Erfüllt auch nur einer der Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht, so erzielen alle Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der BFH hatte nun über einen solchen Fall zu entscheiden. Im Streitfall ging es um eine Partnerschaftsgesellschaft, die eine Zahnarztpraxis betrieb. Die sieben Partner der Stpfl., drei Senior- und vier Juniorpartner waren approbierte Zahnärzte. Der Aufgabenbereich von Dr. AM, einem der Seniorpartner, war nach den Feststellungen des FG seit der Gründung der Stpfl., alle Angelegenheiten für die Praxis zu erledigen, die außerhalb der eigentlichen Patientenbehandlung zum Betrieb der Praxis gehörten. Hierunter fiel die Betreuung aller vertraglichen Angelegenheiten, die Vertretung der Stpfl. gegenüber Behörden und Kammern (Bezirksärztekammer, Kassenzahnärztliche Vereinigung, Gesundheitsamt, Röntgenstelle, Bauamt), dem Datenschutzbeauftragten, Gerichten, Lieferanten, Banken, dem Steuerberater, dem Finanzamt sowie die interne Revision. Des Weiteren gehörten zum Aufgabenbereich von Dr. AM die Instandhaltung sämtlicher zahnärztlicher Gerätschaften und Einrichtungsgegenstände sowie die Betreuung baulicher Erweiterungen und Umbaumaßnahmen und Personalangelegenheiten. Überdies war Dr. AM für die Qualitätssicherung, die Organisation der Abläufe und den Bereich Strahlenschutz/Röntgentätigkeit verantwortlich. Als hierzu Beauftragter trat er insbesondere mit den (Aufsichts-)Behörden in Kontakt. Nach den Feststellungen des FG beriet Dr. AM im Streitjahr fünf Patienten konsiliarisch. Die Beratung der Patienten erfolgte außerhalb der Praxisräume bzw. in Situationen, in denen Dr. AM die Patienten „immer wieder“ im Wartezimmer angetroffen habe. Dr. AM war nicht direkt „am Stuhl“ behandelnd tätig und auch sonst in die praktische zahnärztliche Arbeit der sechs Mitsozien und der fünf weiteren angestellten Zahnärzte nicht eingebunden.

Der BFH verwirft nun aber die Ansicht der FinVerw, die auch vom FG bestätigt wurde, dass gewerbliche Einkünfte vorlägen. Vielmehr erzielt die Gesellschaft Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

Das Gericht führt aus, dass das Berufsbild des (Zahn-)Arztes in besonderem Maße durch den persönlichen individuellen Dienst am Patienten geprägt ist. Diese patientenbezogene Betrachtung schließt es indes nicht aus, eine freiberufliche zahnärztliche Tätigkeit auch anzunehmen, wenn ein als Zahnarzt zugelassener Mitunternehmer im Rahmen eines größeren Zusammenschlusses von Berufsträgern neben einer gegebenenfalls äußerst geringfügigen behandelnden Tätigkeit v.a. und weit überwiegend organisatorische und administrative Leistungen für den Praxisbetrieb der Gesellschaft erbringt. Auch in diesem Fall entfaltet er Tätigkeiten, die zum Berufsbild des Zahnarztes gehören, denn die kaufmännische Führung und Organisation der Personengesellschaft ist die Grundlage für die Ausübung der am Markt erbrachten berufstypischen zahnärztlichen Leistungen und damit auch Ausdruck der freiberuflichen Mit- und Zusammenarbeit sowie der persönlichen Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit. Mit der konsiliarischen Beratung von fünf Patienten entfaltete Dr. AM zudem in geringfügigem, aber – so das Gericht – ausreichendem Umfang eine behandelnde Tätigkeit am Markt.

### Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sind in solchen Konstellationen die Tätigkeiten sorgfältig zu dokumentieren.



---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 13 Handel mit Kryptowerten: Steuerliche Relevanz und steuerliche Erklärungspflichten

Die FinVerw wertet aktuell Handelsdaten einer Krypto-Handelsplattform aus und überprüft, ob die Nutzer der Plattform ihre Gewinne richtig versteuert haben. Dies ist vor dem Hintergrund der vom BFH mit Urteil v. 14.2.2023 (Az. IX R 3/22) bestätigten Sichtweise zur steuerlichen Behandlung des Handels mit Kryptowerten zu sehen. Relevanz erlangte dies in der jüngeren Vergangenheit nicht zuletzt durch den teilweise deutlichen Wertanstieg und das gestiegene Interesse an diesen Werten, nicht zuletzt durch die politischen Entwicklungen in den USA. Dies dürfte dazu führen, dass vermehrt steuerlich relevante Tatbestände erfüllt worden sind.

Insoweit gilt für den Handel mit solchen Werten durch private Kapitalanleger:

- Kryptowerte wie Bitcoin, Ethereum und Monero sind als „anderes Wirtschaftsgut“ einzustufen. Damit werden Gewinne (und Verluste) aus dem Handel mit solchen Werten steuerlich als sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft erfasst, wenn zwischen Kauf und Verkauf eine Zeitspanne von nicht mehr als einem Jahr liegt. Diese virtuellen Werte werden angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, eine Fremdwährung oder andere virtuelle Werte erworben werden; sie werden veräußert i.S.d. Vorschrift, wenn sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht werden.
- Wird diese Jahresfrist überschritten, so sind Gewinne und Verluste steuerlich unbeachtlich. Einkünfte aus Kapitalvermögen werden aus dem Handel mit solchen Werten dann nicht erzielt.

#### Handlungsempfehlung:

Entscheidend für die Frage der steuerlichen Erfassung bei dem Handel von Kryptowerten durch private Kapitalanleger ist also die Jahresfrist. Sehr sorgfältig sollten Handelsaktivitäten dokumentiert und die steuerlichen Erklärungspflichten geprüft werden. Bei Nichtbeachtung drohen auch steuerstrafrechtliche Risiken. Anders ist die steuerliche Beurteilung dann, wenn Kryptowerte im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit gehandelt werden oder durch eine gewerbliche Tätigkeit Kryptowerte geschaffen werden.

In diesem Zusammenhang ist auf das aktuelle **Urteil des FG Nürnberg** vom 22.1.2025 (Az. 3 K 760/22 – die Revision wurde zugelassen) hinzuweisen. Das Gericht bestätigt die Erfassung des Handels mit Kryptowerten als Einkünfte aus sonstigen Veräußerungsgeschäften. Dabei sind folgende Aussagen von Relevanz:

- Das FG stellt klar, dass es den Begriff „Kryptowert“ statt des Begriffs „Kryptowährung“ verwendet, da es sich nicht um eine Währung handelt.
- Für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinne vorliegt, ist nach Ansicht des Gerichts nicht entscheidend, ob es sich bei den „Kryptowerten“ um Currency Token, Utility Token, Security Token oder Mischformen handelt. Ausreichend ist vielmehr, dass in dem „Kryptowert“ eine „vermögensmäßige Relevanz im Sinne einer Chance oder Möglichkeit“ – gesehen wird, welche sich dadurch äußert, dass Marktteilnehmer bereit sind, dafür Geld zu bezahlen und ein Marktpreis für den „Kryptowert“ existiert.
- Das FG widerspricht allerdings hinsichtlich der Ermittlung des steuerlich relevanten Veräußerungsgewinns der Ansicht der FinVerw, dass – neben der Einzelbetrachtung – zwingend die FiFo-Methode (first in, first out) als einzige Verwendungsreihenfolge von „Kryptowerten“ zulässig sei. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. die LiFo-Methode (last in, first out) währungs- und walletbezogen angewendet. Dies wird vom Gericht ausdrücklich für gesetzlich zulässig erklärt, weil keine gesetzliche Sonderregelung für „Kryptowerte“ existiere, wie sie beispielsweise „bei Fremdwährungsgeschäften“ besteht. Im Streitfall führte die Anwendung der LiFo-Methode zu einem für den Stpfl. günstigeren Ergebnis als die von der FinVerw befürwortete FiFo-Methode.



#### **Handlungsempfehlung:**

Der Stpfl. hatte sich für das Jahr 2017 von einer Krypto-Tracking-Software einen durch zahlreiche Transaktionen mit „Kryptowerten“ erzielten Gewinn mit der LiFo-Methode ermitteln lassen. Dies hat das Gericht nicht beanstandet. Dies verdeutlicht, dass in der Praxis stets eine Wertermittlung durch die Handelsplattform bzw. mit einer entsprechenden Software erfolgen sollte, welche Grundlage für die Steuererklärung sein sollte.

Aktuell hat die **FinVerw** mit Schreiben vom 6.3.2025 (Az. IV C 1 – S 2256/00042/064/043) zu Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung bestimmter Kryptowerte Stellung genommen. Herauszustellen sind die Äußerungen zu den **Steuererklärungs-, Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten**:

- Werden Kryptowerte über zentrale Handelsplattformen eines ausländischen Betreibers erworben oder veräußert, wird dadurch eine erweiterte Mitwirkungspflicht der Stpfl. begründet. Über die geschuldete Offenlegung der erheblichen Tatsachen und Angabe der bekannten Beweismittel hinaus haben die Stpfl. in diesen Fällen den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Dies umfasst insbesondere den regelmäßigen und vollständigen Abruf der Transaktionsübersichten zentraler Handelsplattformen. Fehlende Aufzeichnungen und Datenverluste (z.B. wegen Insolvenz der Handelsplattform oder auf Grund eines Hacker-Angriffs) gehen zu Lasten der Stpfl.
- Einkünfte müssen vollständig und richtig erklärt werden und für die Finanzbehörde nachvollziehbar sein. Die Nachvollziehbarkeit kann im Rahmen der Veranlagung auch über Steuerreports gewährleistet werden, wenn diese bei der Bearbeitung plausibel erscheinen, weil keine Hinweise auf eine Unvollständigkeit vorliegen (z.B. offenkundiges Fehlen einzelner Anschaffungskosten, Wallets oder Handelsplattformen), sie in sich schlüssig sind (z.B. weil Angaben sich nicht widersprechen) und nicht im äußeren Widerspruch zu sonstigen Erkenntnissen der Finanzbehörde stehen (z.B. zu übrigen Einkünften, der Mittelherkunft, weiteren Steuerreports oder Transaktionsübersichten). Für eine ausreichende Plausibilität sind außerdem regelmäßig Auszüge der Reporteinstellungen zur Bestimmung der Tatsachen, welche diesen zu Grunde liegen (z.B. angesetzte Kurse und genutzte Verbrauchsfolgeverfahren wie FiFo), sowie Ausführungen zu den zugrundeliegenden ertragsteuerrechtlichen Wertungen erforderlich.
- Werden Marktkurse nicht zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. des Tauschvorgangs, sondern mit nach dokumentierten Vorgaben ermittelten Tageskursen bewertet, so können diese von der Finanzbehörde bis auf Weiteres als Besteuerungsgrundlage berücksichtigt werden, solange eine gleichmäßige Wertermittlung gewährleistet ist. Der Tageskurs kann insbesondere dem Tagesdurchschnittskurs, Tageszeitkurs oder Tagesschlusskurs entsprechen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Insoweit ist dringend anzuraten, ausreichende Nachweise vorzuhalten.

---

## **Für Hauseigentümer**

---

### **14 Zahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft sind noch keine Werbungskosten**

Leistungen eines Wohnungseigentümers einer vermieteten Eigentumswohnung in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft sind steuerlich im Zeitpunkt der Einzahlung noch nicht als Werbungskosten abziehbar. Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung liegen erst dann vor, wenn aus der Rücklage Mittel zur Zahlung von Erhaltungsaufwendungen tatsächlich entnommen werden. Dies stellt der BFH nun mit Urteil vom 14.1.2025 (Az. IX R 19/24) klar.



Dies entspricht der bisherigen Einstufung. Hieran waren nun aber Zweifel aufgekommen, da die Wohnungseigentümergeinschaft nach nunmehrigem Gesellschaftsrecht rechtliche Selbständigkeit erlangt und daher der einzelne Eigentümer nicht mehr über die (anteilige) Erhaltungsrücklage verfügen kann.

Nach der Entscheidung des BFH erfordert der Werbungskostenabzug aber einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Vermietungstätigkeit und den Aufwendungen des Stpfl. Die Stpfl. hatten den der Erhaltungsrücklage zugeführten Teil des Hausgeldes zwar erbracht und konnten hierauf nicht mehr zurückgreifen, da das Geld ausschließlich der Wohnungseigentümergeinschaft gehört. Auslösender Moment für die Zahlung war aber nicht die Vermietung, sondern die rechtliche Pflicht jedes Wohnungseigentümers, am Aufbau und an der Aufrechterhaltung einer angemessenen Rücklage für die Erhaltung des Gemeinschaftseigentums mitzuwirken. Weder die Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft noch die Qualifikation der Erhaltungsrücklage als Gemeinschaftsvermögen ändern etwas an dem Umstand, dass zum Zeitpunkt der Zahlung des der Rücklage zuzuführenden Betrags noch kein für den Werbungskostenabzug ausreichender Zusammenhang zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung besteht. Ein Zusammenhang zur Vermietung entsteht erst, wenn die Gemeinschaft die angesammelten Mittel für Erhaltungsmaßnahmen verausgabt.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis sind die Angaben des Hausverwalters zur Verwendung der Erhaltungsrücklage dann der Steuererklärung des einzelnen Eigentümers der vermieteten Wohnung zu Grunde zu legen.

**15 FG hält Landesgrundsteuergesetz Hessen für verfassungsgemäß**

Nach der Entscheidung des FG Hessen v. 23.1.2025 (Az. 3 K 663/24) soll die Neuregelung des Hessischen Grundsteuergesetzes verfassungsgemäß sein. Das Gericht hat aber wegen grundsätzlicher Bedeutung dieser Rechtsfrage die Revision beim BFH zugelassen, diese ist unter dem Az. II R 12/25 anhängig.

Hintergrund ist, dass das Land Hessen eine vom Bundesmodell abweichende eigene Regelung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer getroffen hat. Der Grundsteuermessbetrag ermittelt sich in Hessen durch Multiplikation des jeweiligen Flächenbetrages für Wohnfläche und Grundstücksfläche mit der festgelegten Steuermesszahl multipliziert mit einem Faktorwert, der die Qualität der Lage des Grundstücks widerspiegeln soll. Der dadurch ermittelte Wert ist der Grundsteuermessbetrag, der durch die Finanzämter festgestellt und auf den sodann der von der jeweiligen Gemeinde festgelegte Hebesatz zur Berechnung der Grundsteuer angewandt wird.

Das FG sieht mit Verweis auf die Rechtsprechung des BVerfG kein Bestimmtheitsproblem, wenn bei Erlass eines Grundsteuermessbetragsbescheides der genaue Steuerbetrag noch nicht feststeht. Es reicht aus, dass die zu erwartende Größenordnung vorhersehbar ist. Auch ist kein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip gegeben, weil die Grundsteuer an das Eigentum am Grundbesitz anknüpft. Wer Eigentümer eines Grundstücks ist, ist per se leistungsfähig.

Gleiches gelte für das Äquivalenzprinzip: Die Grundsteuer knüpfe an die Nutzungsmöglichkeit der bereitgestellten kommunalen Infrastruktur an. Der Gesetzgeber dürfe typisierend davon ausgehen, dass größere Grundstücke und größere Gebäude die Infrastruktur auch in größerem Umfang nutzen, wohingegen das Alter eines Gebäudes dafür keine Rolle spiele. Daher sei es unbedenklich, dass das Grundsteuergesetz in Hessen allein auf die Grundstücks- und die Gebäudegröße abstelle.

**Hinweis:**

Endgültig sind diese Fragen noch nicht geklärt. Daher sollte stets geprüft werden, ob gegen Grundsteuermessbetragsbescheide vorsorglich Einspruch eingelegt werden sollte.



## 16 FG hat keine verfassungsrechtlichen Zweifel an dem Flächen-/Wohnlagenmodell des Hamburgischen Grundsteuergesetzes

Das FG Hamburg hat mit Urteil vom 13.11.2024 (Az. 3 K 176/23) entschieden, dass das Hamburgische Grundsteuergesetz im Hinblick auf die Bewertungsebene verfassungsgemäß ist.

Hintergrund ist, dass sich die Berechnung der Grundsteuer B in Hamburg materiell-rechtlich wesentlich von dem Bundesmodell unterscheidet. Die Bemessungsgrundlage für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens („Grundstücke“) ist nach dem Hamburgischen Grundsteuergesetz ein allein an der Grundstücks- und Gebäudefläche orientierter Grundsteuerwert. Es werden die Flächen des Grund und Bodens sowie die Wohn- und Nutzflächen der Gebäude jeweils mit sog. Äquivalenzzahlen – für Grund und Boden grundsätzlich 0,04 €/m<sup>2</sup> und für Gebäude stets 0,50 €/m<sup>2</sup> – multipliziert. Die einzelnen Produkte heißen nach der Diktion des Hamburgischen Grundsteuergesetzes „Äquivalenzzbeträge“, die als „Grundsteuerwert“ festgesetzt werden. Der wirtschaftliche Wert des Grundstücks ist ohne Bedeutung für den Grundsteuerwert („wertunabhängig“).

Das FG sieht in der Ausgestaltung des Grundsteuergesetzes jedenfalls einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.

Auch besteht bei einem etwaigen Belastungsgrund die „Möglichkeit zur Nutzung der öffentlichen Infrastruktur“, jedenfalls bei einem Erhebungsgebiet wie dem Stadtstaat Hamburg, das insgesamt einen städtischen Ballungsraum darstellt, keine durchgreifenden Bedenken dagegen, Grundsteuer nach dem Flächenmodell zu erheben. Das Flächenmodell ist prinzipiell geeignet, auch diesen Belastungsgrund in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerecht zu bemessen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn ein größeres Nutzungspotenzial von Gebäudeflächen gegenüber Grundstücksflächen berücksichtigt wird.

### Handlungsempfehlung:

Sowohl gegen das Bundes- als auch gegen die Landesmodelle werden verschiedene verfassungsrechtliche Zweifel vorgebracht. Gegen diese Entscheidung des FG Hamburg ist nun die Revision vor dem BFH anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt. Generell ist zu prüfen, ob gegen Grundsteuermessbetragsbescheide vorsorglich Einspruch eingelegt werden sollte.

## 17 Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)

Wird ein bebautes Grundstück erworben, so wird oftmals ein Gesamtkaufpreis gezahlt, welcher den Grund und Boden und das Gebäude umfasst. Wird das Grundstück für Vermietungszwecke genutzt, so muss der Kaufpreis allerdings separat zugeordnet werden, weil nur das Gebäude steuerlich der Abschreibung unterliegt, der Grund und Boden dagegen nicht. Ist insoweit ein Gesamtkaufpreis vereinbart, so erfolgt dessen Aufteilung (zzgl. Kaufnebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Maklergebühren und Notarkosten) anhand des Verhältnisses der Verkehrswerte des Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits. Die **FinVerw** hat hierzu eine Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke herausgegeben, welche nun mit Stand Januar 2025 aktualisiert wurde.

### Hinweis:

Im Einzelfall sind die Ergebnisse der von der Arbeitshilfe ermittelten Kaufpreisaufteilung sorgfältig zu überprüfen, da es sich um ein typisiertes Verfahren handelt. Zwingend sind die Ergebnisse dieser Aufteilung für den Stpfl. nicht, jedoch sollten Abweichungen hiervon sorgfältig begründet werden.

Im Übrigen entspricht es der ständigen **Rechtsprechung**, dass wenn im Kaufvertrag eine Kaufpreisaufteilung vorgenommen wurde, diese vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zu Grunde zu legen sind. Nach der BFH-Rechtsprechung ist eine Korrektur der von den Parteien getroffenen Aufteilung des Anschaffungspreises auf Grund und Boden und Gebäude nur dann geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Dies hat z.B. auch das FG München mit rechtskräftigem Urteil vom 10.4.2024 (Az. 12 K 861/19) bestätigt. Das Gericht hat entschieden, dass Abweichungen zwischen



der vertraglich vereinbarten AfA-Bemessungsgrundlage und der von einem Sachverständigengutachten ermittelten AfA-Bemessungsgrundlage von weniger als 10 % unbeachtlich seien. Im Streitfall ging es um eine vermietete Eigentumswohnung. Der Sachverständige hatte das Vergleichswertverfahren angewendet, was das FG auch für zutreffend hielt.

Andererseits hat das FG Düsseldorf mit Urteil vom 12.3.2024 (Az. 13 K 1262/21 E) entschieden, dass eine Korrektur der vertraglichen Aufteilung des Anschaffungspreises eines Grundstücks auf den Grund und Boden sowie das Gebäude geboten ist, wenn der vereinbarte Kaufpreisanteil für den Grund und Boden den Verkehrswert um mehr als 20 % und damit mehr als nur geringfügig unterschreitet. Im Übrigen bestätigt das Gericht, dass bei der Ermittlung der Verkehrswerte bei Mietwohngrundstücken im Privatvermögen, die als Renditeobjekte anzusehen sind (vorliegend: vermietetes Dreifamilienhaus), das Ertragswertverfahren anzuwenden ist.

#### **Handlungsempfehlung:**

Vielfach ist eine Kaufpreisaufteilung bereits im Grundstückskaufvertrag aus Sicht des Erwerbers sinnvoll. Allerdings muss sich eine solche Kaufpreisaufteilung im Rahmen der realen Wertverhältnisse bewegen. Anzuraten ist eine Verprobung mittels der von der FinVerw bereitgestellten Arbeitshilfe.

---

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

---

### **18 Berücksichtigung des Verlusts aus dem Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein**

Mit Urteil v. 19.11.2024 (Az. VIII R 8/22) hat der BFH zur Frage der steuerlichen Berücksichtigung eines aus dem Darlehensverzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers resultierenden Verlusts seine Rechtsprechung fortgeführt und entschieden, dass der Verlust aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen ist und nicht erst dann, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird (so auch BFH v. 24.10.2017, VIII R 19/16, BStBl II 2019, 34).

Die Anschaffungskosten der Darlehensforderung, auf die unter Besserungsvorbehalt verzichtet worden ist, sind danach nicht – und auch nicht anteilig – der Besserungsanwartschaft zuzuordnen. Bei der Prüfung, ob die im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer anzunehmende Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall widerlegt ist, muss nach Auffassung des BFH eine Gesamtbeurteilung von Gesellschafterdarlehen und Gesellschafterbeteiligung vorgenommen werden.

§ 20 Abs. 8 Satz 1 EStG ist dahin auszulegen, dass die Regelung des § 20 Abs. 2 EStG von der Regelung des § 17 EStG nur verdrängt wird, wenn und soweit sich der Verlust im zu beurteilenden Zeitraum bei der Ermittlung der Einkünfte aus § 17 EStG auswirkt. Dies setzt insbesondere voraus, dass die Tatbestände des § 20 Abs. 2 EStG und des § 17 Abs. 4 EStG im selben Veranlagungszeitraum verwirklicht werden.

Im konkreten Streitfall war umstritten, ob der Forderungsverzicht eines mit einem Geschäftsanteil von 12,8 % am Stammkapital beteiligten Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein im Zeitpunkt des Verzichts (2009) zu berücksichtigen war. In 2009 hatten die Gesellschafter einer GmbH dieser gegenüber auf alle Ansprüche aus den zuvor mit dieser geschlossenen Darlehensverträgen verzichtet; in 2013 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet.

Der BFH hat das Ergebnis des FG bestätigt, wonach in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung zum Zeitpunkt des Verzichts negative Einkünfte aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen waren. Der BFH führt weiter aus, dass nach seiner Rechtsprechung beim Forderungsverzicht zwischen dem noch werthaltigen und dem nicht mehr werthaltigen Teil der Forderung unterschieden



werden muss. Insoweit würden u.U. jeweils unterschiedliche Besteuerungstatbestände verwirklicht. Der Verzicht auf den werthaltigen Teil der Forderung führe zu einer verdeckten Einlage und somit zugleich zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung, i.Ü. liege ein Abtretungsverlust vor. Der Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt führe zivilrechtlich zum sofortigen Wegfall der Forderung, so dass dessen Rechtsfolgen bereits im Zeitpunkt des Verzichts eintreten würden.

Der Verlust des Stpfl. aus dem Forderungsverzicht könne auch nicht – wie es das FA meine – wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht als unbeachtlich qualifiziert werden. Denn es sei im vorliegenden Fall weder die Erzielung eines positiven Zinsüberschusses von vornherein ausgeschlossen gewesen noch, dass der Stpfl. aus der GmbH mittel- bis langfristig positive Beteiligungserträge oder einen Veräußerungsgewinn erzielen konnte.

**Hinweis:**

Mit dieser Entscheidung hat der BFH gegen die Auffassung mehrerer Finanzgerichte bestätigt, dass hinsichtlich der Frage der Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG eine Gesamtbetrachtung anzustellen ist und auch die Gewinnchancen im Zusammenhang mit der Beteiligung zu berücksichtigen sind. Wichtig ist zudem, dass der BFH den Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt dem unbedingten Forderungsverzicht hinsichtlich der steuerlichen Folgen gleichstellt.

**19 Kein Arbeitslohn bei schenkweiser Übertragung von GmbH-Gesellschaftsanteilen zur Sicherung der Unternehmensnachfolge**

Mit seinem Urteil vom 20.11.2024 (Az. VI R 21/22) hat der BFH (in Bestätigung der Entscheidung der Vorinstanz) hinsichtlich der Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen auf leitende Mitarbeiter entschieden,

- dass die schenkweise Übertragung von Geschäftsanteilen auf leitende Mitarbeiter zur Sicherung der Unternehmensnachfolge nicht ohne Weiteres zu Arbeitslohn führt.

Im Streitfall hatte eine langjährig beschäftigte Mitarbeiterin einer GmbH geklagt, die aus dem Arbeitsverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte. Die Gesellschafter der GmbH hatten dann im Jahr 2023 beschlossen, dass eine Übertragung der Geschäftsanteile erfolgen solle, und zwar zum einen an den gemeinsamen Sohn der beiden Gesellschafter und zum anderen an die Stpfl. und andere Mitglieder der Geschäftsleitung mit dem Ziel, dass die genannten Personen das Unternehmen auch nach dem Wechsel in der Geschäftsleitung verantwortlich führen und leiten sollten. Eine Führung und Leitung des Unternehmens nur durch ihren Sohn sei auf Grund dessen anderweitiger beruflicher Einbindung und fehlender unternehmerischer Erfahrung nicht gewährleistet. Die Mitglieder der Geschäftsleitung erhielten in der Folge jeweils 5,08 %, der Sohn 74,60 % der Anteile übertragen.

Die FinVerw würdigte diesen unentgeltlichen Erwerb der Geschäftsanteile bei der Stpfl. als Arbeitslohn (geldwerter Vorteil). Sowohl die Vorinstanz als auch der BFH haben dies zurückgewiesen und ausgeführt, dass zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile in Geld oder Geldeswert gehören, die „für“ eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Auch der verbilligte Erwerb einer GmbH-Beteiligung könne daher zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit führen, wenn der Vorteil hieraus dem Arbeitnehmer „für“ seine Arbeitsleistung gewährt wird. Im Streitfall sei allerdings das entscheidende Motiv für die Übertragung für alle Beteiligten erkennbar die Regelung der Unternehmensnachfolge gewesen, und nicht etwa die zukünftige Bindung und Erprobung der leitenden Mitarbeiterin. Der Vorteil sei nicht als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft der Stpfl. zu qualifizieren und daher auch nicht als Arbeitslohn zu erfassen.

**Hinweis:**

Im konkreten Fall ist die Motivation für die Übertragung sorgfältig zu dokumentieren.



## 20 Steuerliche Berücksichtigung fehlgeschlagener Gesellschafterfinanzierungen (Darlehensverluste) bei nur mittelbarer Beteiligung

Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 27.9.2024 (Az. der Revision beim BFH: VIII R 32/24) hat das FG Düsseldorf entschieden, dass bei Ausfall einer Darlehensforderung kein Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen ist, wenn ein Stpfl. einer Kapitalgesellschaft, an der er nur mittelbar beteiligt ist, dieser ein zinsloses Darlehen gibt. Denn es fehle an der Einkünfteerzielungsabsicht, da mangels Vereinbarung von Zinsen keine positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden konnten. Das Gleiche gelte i.Ü. für ohne Entgelt eingegangene Bürgschaftsverpflichtungen.

Im Streitfall hatten – verkürzt dargestellt – zwei Ehegatten geklagt, die zu jeweils 25 % an der im Jahr 2001 gegründeten H AG beteiligt waren und beabsichtigten, eine Systemgastronomie zu eröffnen. Dazu gründete die H AG in 2012 zwei Tochtergesellschaften (I. GmbH und I. AG), über deren Vermögen bereits in 2013 bzw. in 2015 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Die Stpfl. hatten diesen Tochtergesellschaften – ohne schriftliche Dokumentation – u.a. Darlehen gegeben, die zur Gänze ausfielen, und begehrten die Berücksichtigung der Darlehensverluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG).

Die FinVerw lehnte die Berücksichtigung der geltend gemachten Darlehensverluste ab, was das FG Düsseldorf wie folgt bestätigt hat:

- Zunächst lägen die Voraussetzungen des § 17 EStG nicht vor, da diese Vorschrift nur auf unmittelbare Beteiligungen Anwendung findet. Mittelbare Beteiligungen würden im Kontext des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG nur dann rechtliche Relevanz erlangen, soweit – anders als im Streitfall – auch eine unmittelbare Beteiligung bestanden habe.
- Eine Berücksichtigung der Darlehensverluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG) scheidet ebenfalls aus, da sich die für die Anerkennung solcher Einkünfte erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht im Streitfall nicht feststellen lassen würde.
- Der BFH habe zur Einkünfteerzielungsabsicht zwar in seiner Rechtsprechung einen sog. Gesamtbetrachtungsansatz (Gesamtbetrachtung von Beteiligung und Darlehens- bzw. Regressforderung) entwickelt, nach der die gesamten „aus der Beteiligung“ erzielten Einkünfte, d.h. sowohl Wertsteigerungen als auch Ausschüttungen maßgebend sind. Dieser Ansatz gelte jedoch nicht für mittelbare Beteiligungen, da aus mittelbaren Beteiligungen keine eigenen Einkünfte erzielt werden.
- Im Ergebnis sei – vor dem Hintergrund des sog. Trennungsprinzips – die Einkünfteerzielungsabsicht für jede Kapitalanlage getrennt zu beurteilen. Und die Darlehensverluste betreffend sei – in Ermangelung von Zinsvereinbarungen – eine solche Einkünfteerzielungsabsicht nicht festzustellen.

### Hinweis:

Das FG hat seine Auffassung zu nur mittelbar beteiligten Gesellschaftern klar und nachvollziehbar abgeleitet. Angesichts des beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens ist die weitere Entwicklung gleichwohl aufmerksam zu verfolgen. Gegebenenfalls wird der BFH dies nutzen, um die Reichweite seines Gesamtbetrachtungsansatzes erneut zu bestätigen. Für die Praxis sollte die vorliegende Entscheidung des FG jedenfalls Anlass sein zu prüfen, ob unverzinsliche Darlehen nicht doch verzinslich gestellt werden sollten. Das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht sollte jedenfalls dargelegt werden können und idealerweise dokumentiert sein; von lediglich mündlich geschlossenen Darlehensvereinbarungen ist aus steuerlicher Sicht nachdrücklich abzuraten.

## 21 Ableitung des Anteilswerts einer Kapitalgesellschaft aus Verkäufen zwischen fremden Dritten – der Substanzwert ist nicht zwingend der Mindestwert

Mit seinem Urteil v. 25.9.2024 (Az. II R 15/21) hat der BFH entschieden,

- dass der Wert von Anteilen an einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft dann nicht nach § 11 Abs. 2 Satz 3 des BewG auf den Substanzwert begrenzt ist, wenn eine Ableitung des (niedrigeren) gemeinen Werts aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, möglich ist.



- Zur Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen zwischen fremden Dritten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG seien solche Verkäufe nicht heranzuziehen, bei denen über Jahre hinweg regelmäßig derselbe Preis zu Grunde gelegt wird.

Im konkreten Streitfall war die Bewertung eines Anteils von 9,95 % an einer GmbH für Zwecke der Erbschaftsteuer strittig.

Eine Besonderheit des Sachverhalts lag darin, dass bereits in den Jahren zuvor mehrfach Einziehungen von Teilgeschäftsanteilen an der GmbH jeweils zu einem Einziehungskurs von 400 % des jeweiligen Nennkapitals sowie Anteilsveräußerungen unter Gesellschaftern zu einem Veräußerungspreis von 400 % bzw. 380 % des Nennkapitals erfolgt waren. Auch innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag erfolgten zwei Einziehungen von Teilgeschäftsanteilen an der GmbH zu einem Einziehungskurs von 400 %. Die FinVerw setzte bei der Wertfeststellung jedoch den Substanzwert an und stellte den Wert des Anteils an der GmbH auf ein Vielfaches des vereinbarten Preises fest. Nach Feststellung des BFH soll der Substanzwert der GmbH mehr als das Sechsfache des sich aus dem Einziehungskurs ergebenden Werts betragen haben.

Für diesen Streitfall hat das FG im ersten Zug entscheidungserheblich darauf abgestellt, dass stets – und so auch im Streitfall – nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG der Substanzwert als Mindestwert anzusetzen ist. Diese Auffassung hat der BFH verworfen und festgestellt, dass dieser Substanzwert als Untergrenze auf einen nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG aus zeitnahen Verkäufen unter fremden Dritten abgeleiteten Wert gerade keine Anwendung findet. Eine Begrenzung auf den Substanzwert erfolge also dann nicht, wenn eine Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, möglich ist.

Im konkreten Streitfall komme aber der Einziehungskurs i.H.v. 400 % des Nennkapitals nicht als Ableitung des gemeinen Werts aus solchen zeitnahen Verkäufen in Betracht, da eine solche Ableitung auf den Preis abstelle, der bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr tatsächlich erzielt wurde. Gewöhnlicher Geschäftsverkehr sei nach ständiger Rechtsprechung der Handel, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist.

Daher seien zur Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen zwischen fremden Dritten solche Verkäufe nicht heranzuziehen, bei denen regelmäßig derselbe Preis (insbesondere der Nominalwert) zu Grunde gelegt wird (so im Streitfall). Im Ergebnis, so der BFH, verletze der Ansatz des Substanzwerts die Stpfl. jedenfalls im Ergebnis nicht in ihren Rechten; die Revision der Stpfl. wurde abgewiesen.

**Hinweis:**

Mit diesem überaus praxisrelevanten Urteil hat der BFH klargestellt, dass der Substanzwert nur dann die Untergrenze des Werts eines Gesellschaftsanteils bildet, wenn kein gemeiner Wert aus den Veräußerungen unter fremden Dritten zu Marktkonditionen zu ermitteln ist. Damit rücken die Anforderungen der Rechtsprechung an solche Sachverhalte, die als Verkäufe unter fremden Dritten eingeordnet (bzw. diesen gleichgestellt) werden könnten, ins Zentrum des Interesses – solche Sachverhalte sollten sorgfältig beachtet (und auch dokumentiert) werden.

## **22 Berücksichtigung eines Holdingabschlags bei der Ableitung des gemeinen Werts von Kapitalgesellschaftsanteilen aus Verkäufen**

Mit Urteil vom 25.9.2024 (Az. II R 49/22) hat der BFH zur Frage der Ableitung des gemeinen Werts von Kapitalgesellschaftsanteilen aus Verkäufen unter fremden Dritten entschieden,

- dass sich der gemeine Wert eines nicht börsennotierten Anteils an einer Kapitalgesellschaft (im Streitfall: einer GmbH) nur dann nach § 11 Abs. 2 Satz 2 des BewG aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, ableiten lässt, wenn die Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgt, der die marktwirtschaftlichen Grundsätze von Angebot und Nachfrage vollzieht. Ob dies der Fall ist, richte sich nach den Umständen des Einzelfalls.



- Ein über die Jahre gleichbleibender pauschaler Holdingabschlag sei bei der Ableitung des gemeinen Werts eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft nicht zu berücksichtigen, wenn er nicht auf der konkreten Beschaffenheit des Wirtschaftsguts beruht und nicht auszuschließen ist, dass mit diesem auch persönliche Verfügungsbeschränkungen des Anteilsinhabers abgegolten werden sollen.

Im konkreten Streitfall sahen die spezifischen gesellschaftsvertraglichen Regelungen vor, dass Verfügungen über Gesellschaftsanteile an der GmbH nur nach vorheriger Zustimmung eines dafür beauftragten Gesellschafters erfolgen konnten. Die Zustimmung durfte nur erteilt werden, wenn die Anteile an bestimmte Personen, insbesondere Abkömmlinge der Firmengründer, deren Ehegatten, den Abkömmlingen gleichgestellte Personen sowie bestimmten Gesellschaften und Stiftungen übertragen werden sollten. Die Veräußerung an sonstige Erwerber setzte außerdem voraus, dass sämtliche Anteilseignervertreter im Aufsichtsrat nach vorheriger Beratung im Beirat die Verfügung im besonderen Einzelfall befürworteten. Nach diesen Regelungen sollte für Verkäufe von Geschäftsanteilen grundsätzlich der von der (Zentralabteilung Steuern der) GmbH ermittelte gemeine Wert i.S.d. § 11 BewG maßgebend sein. Bei dieser Berechnung wurde von der GmbH ein Marktwertabschlag von 20 % vorgenommen („Holding Discount“ oder Holdingabschlag), den die FinVerw allerdings nicht anerkannte – und stattdessen auf den nach ihrer Berechnung höheren Substanzwert der GmbH abstellte.

Während das FG Düsseldorf als Vorinstanz der Klage stattgegeben und den Holdingabschlag akzeptiert hat, hat der BFH diesen Abschlag mit folgenden Überlegungen verworfen:

- Gegen eine Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr spreche es z.B., wenn bei der Veräußerung von Anteilen i.d.R. eine bestimmte Reihenfolge bei den Personen einzuhalten ist, denen die Anteile zum Kauf angeboten wurden.
- Ein solches Vorgehen schließe es aus, dass sich bei mehreren Interessenten der Preis auf Grund der dann höheren Nachfrage erhöht und sich damit ein Preis in Abhängigkeit von Angebot und Nachfrage bildet.
- Zudem habe es in der Hand des beauftragten Gesellschafters gelegen, bei einer preislichen Abweichung von dem von der GmbH ermittelten Wert eine Ausnahme zuzulassen und die Zustimmung zur Veräußerung zu erteilen. Im gewöhnlichen Geschäftsverkehr von Anteilen zwischen fremden Dritten würden solche Preisbeschränkungen nicht existieren.
- Gegen eine freie Preisbildung bei den im Sachverhalt beobachteten Verkaufsfällen spreche zudem, dass die Verkaufspreise innerhalb eines bestimmten Zeitraums tatsächlich stets dieselben gewesen seien.
- Und schließlich sei auch die Annahme eines gleichbleibenden Holdingabschlags im gewöhnlichen Geschäftsverkehr gerade nicht festzustellen.

**Hinweis:**

Auch mit diesem überaus praxisrelevanten Urteil hat der BFH die Auffassung der FinVerw bestätigt, wonach der Substanzwert bei Verkäufen unter fremden Dritten nicht als Mindestwert zum Zuge kommen soll. Zudem hat der BFH sehr überzeugend aufgezeigt, dass die Wertfindung im konkreten Streitfall gerade nicht derjenigen vergleichbar war, die „im gewöhnlichen Geschäftsverkehr“ üblich ist. In einschlägigen Praxisfällen sollten daher Regelungen gefunden werden, die einer „freien Preisbildung“ zumindest nahekomen. Der Anschein, dass eine im Ermessen der Mitgesellschafter stehende Preisbeschränkung möglich sein könnte, sollte vermieden werden. Stattdessen könnten im Einzelfall Gestaltungen geprüft werden, bei denen die Preisbildung dadurch beeinflusst wird, dass mit veräußerten Anteilen (ggf. vorübergehend) geringere Rechte verbunden sein sollen.

Explizit offen gelassen hat der BFH i.Ü. die Frage, ob auch solche Personen als fremde Dritte anzusehen sind, die nicht in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum dritten Grad verwandt oder verschwägert sind.

=====