RTG DR. BÖHMER und Partner
Wirtschaftsprüfung / Steuerberatung

KTG Kurpfälzische Treuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft

Juni 2025

Newsletter 03/2025

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:

- **Stiftungsregister**
- **Gesellschafterdarlehen an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft**
- **Koalitionsvertrag: steuerliche Vorhaben**

Im Zentrum des Interesses steht aktuell der Koalitionsvertrag für die 21. Legislaturperiode, der wichtige Vorhaben der Bundesregierung aufführt. Im steuerlichen Bereich sind etliche Änderungen geplant. Diese stellen wir in einer Sonderbeilage vor.

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung sind die angekündigten Maßnahmen allerdings wenig ambitioniert. Nur punktuell sollen Unternehmen entlastet und Investitionen gefördert werden.
Wir freuen uns auf Ihre Rückfragen hierzu und selbstverständlich auch zu Fragen in anderen Angelegenheiten.

Mit herzlichen Grüßen

Ihre Partner in Ludwigshafen und Dessau-Roßlau

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

RTG DR. BÖHMER und Partner
Wirtschaftsprüfung / Steuerberatung

KTG Kurpfälzische Treuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft

Für alle Steuerpflichtigen

1 Stiftungsregister wird zum 1.1.2026 eingeführt

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

2 Umzugskosten zum Zwecke der erstmaligen Einrichtung eines Arbeitszimmers nicht als Werbungskosten abzugsfähig
3 Preisgeld für Wissenschaftler
4 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2025

Für Unternehmer und Freiberufler

5 Steuerliche Berücksichtigung von Anlaufverlusten bei Betriebsgründung
6 Tätigkeit eines Kfz-Meisters als Kfz-Sachverständiger als ingenieurähnliche Tätigkeit
7 Aktivierungsverbot für eine vom Schuldner bestrittene Forderung
8 Rückstellung für Mehrsteuern nach einer Betriebsprüfung
9 Weiterbelastung von Verwaltungskosten innerhalb einer Unternehmensgruppe
10 Keine Differenzbesteuerung bei anteiligem Recht zum Vorsteuerabzug am Liefergegenstand
11 Übertragung eines Unternehmens in Erbgang/Schenkung: Erstmalige Erklärung zur optionalen Vollverschonung von Betriebsvermögen im Rahmen eines Änderungsbescheids

Für Personengesellschaften

12 Verlustverrechnungsmöglichkeiten für Kommanditisten – Abgrenzung des maßgeblichen Kapitalkontos
13 Beginn der Gewerbesteuerpflicht eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft
14 Geschäftsleitende Holding-Personengesellschaft als Organträgerin

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

15 Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots bei Kapitaleinkünften

Für Hauseigentümer

16 Schuldzinsenabzug nach unentgeltlicher Übertragung eines Teils des Vermietungsobjektes
17 Gesellschafterdarlehen an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft
18 Bis 2022 in Betrieb genommene Photovoltaikanlagen: Inanspruchnahme der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung prüfen
19 Grundstückserwerb mit noch zu errichtendem Gebäude: Nachträgliche Sonderwünsche unterliegen i.d.R. der Grunderwerbsteuer
20 Nachbesserungen des thüringischen Grundsteuergesetzes geplant

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

21 Organschaft und atypisch stille Beteiligung
22 Arbeitslohn für eine mehrjährige Geschäftsführertätigkeit nach Anteilsveräußerung
23 Haftung einer GmbH für eine überhöht bescheinigte Einlagenrückgewähr
24 Sogenannte gemischte Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttungen
25 Tantiemezahlungen an einen Minderheitsaktionär als verdeckte Gewinnausschüttungen

Koalitionsvertrag für die 21. Legislaturperiode – Steuerpolitische Vorhaben

26 Koalitionsvertrag als Handlungsrahmen für die Bundesregierung
27 Für alle Steuerpflichtigen
28 Ehrenamt und gemeinnützige Körperschaften
29 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
30 Für Unternehmer und Freiberufler
31 Für Hauseigentümer

Für alle Steuerpflichtigen

1 Stiftungsregister wird zum 1.1.2026 eingeführt

Zum 1.1.2026 wird ein bundeseinheitliches Stiftungsregister mit Publizitätswirkung eingeführt. Registerbehörde ist das Bundesamt für Justiz. Gesetzesgrundlage sind der am 1.1.2026 in Kraft tretende § 82b Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches und das Stiftungsregistergesetz. Alle rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts in Deutschland sind verpflichtet, sich im bundesweiten Stiftungsregister eintragen zu lassen. Dies gilt sowohl für neu gegründete als auch für bestehende Stiftungen. Bestehende Stiftungen müssen sich bis zum 31.12.2026 zur Eintragung in das Stiftungsregister angemeldet haben.

Durch das Stiftungsregister wird die Transparenz über Stiftungen verbessert. Insbesondere wird den vertretungsberechtigten Organmitgliedern einer Stiftung der Nachweis ihrer organschaftlichen Vertretungsmacht erleichtert. Damit entfällt auch das Erfordernis, dass die Stiftungsbehörden der Länder zum Nachweis der Vertretungsmacht Vertreterbescheinigungen für Stiftungen ausstellen müssen. Aktuell führen lediglich die Stiftungsbehörden der einzelnen Bundesländer sogenannte Stiftungsverzeichnisse, die aber insoweit keine Publizitätswirkung haben.

Das **Stiftungsregister** wird über eine **Online-Plattform** zugänglich sein. Die Nutzung der Online-Plattform ist kostenlos und auch ohne vorherige Registrierung möglich. Insbesondere folgende Daten werden im Register veröffentlicht:

- Grunddaten der Stiftung (Name, Sitz, Datum der Anerkennung, ggf. Zeitraum, für den die Stiftung gegründet wurde),
- Angaben zu den Mitgliedern des Vorstands und deren Vertretungsmacht,
- Angaben zu satzungsmäßigen Beschränkungen der Vertretungsmacht des Vorstands nach § 84 Abs. 3 BGB,
- Angaben zu den besonderen Vertretern und deren Vertretungsmacht.

Bei der Anmeldung **einzureichende Dokumente** sind insbesondere:

- Satzung,
- Anerkennungsentscheidung der Stiftungsbehörde,
- Dokumente über Bestellung der Vorstandsmitglieder (und besonderen Vertretern),
- Dokumente über jede Änderung der Vertretungsberechtigten,
- Satzungsänderungen:
  - vollständiger Wortlaut der geänderten Satzung,
  - Entscheidung der Stiftungsorgane,
  - Entscheidung der Stiftungsbehörde über die Satzungsänderung (Genehmigung, Anerkennung).

Bei bestehenden Stiftungen gilt hinsichtlich der bis zum 31.12.2026 vorzunehmenden erstmaligen Anmeldung vereinfachend, dass Satzungsänderungen, die vor dem 1.1.2026 wirksam geworden sind, nicht gesondert anzumelden sind. Solche Satzungsänderungen sind vielmehr in der erstmaligen Anmeldung der Stiftung anzugeben und der Anmeldung ist ergänzend ein vollständiger Wortlaut der geänderten Satzung beizufügen.

Hinweis:

Nach erfolgter Eintragung der Stiftung in das Stiftungsregister muss die Stiftung den Namenszusatz „e.S.“ (eingetragene Stiftung) bzw. „e.VS.“ (eingetragene Verbrauchsstiftung) tragen. Insoweit ist dann die Korrespondenz, aber z.B. auch die Internetpräsenz, anzupassen.

Handlungsempfehlung:

Auch wenn das Register zunächst noch eingerichtet werden muss und bestehende rechtsfähige Stiftungen die Daten erst bis zum 31.12.2026 zur Eintragung in das Register melden müssen, ist es ratsam, bereits jetzt die entsprechenden Daten zusammenzutragen. Vielfach sind die notwendigen Daten nicht oder nicht ohne Weiteres verfügbar und deren Beschaffung bedarf dann entsprechenden Vorlaufs. Zukünftig ist dann jede Änderung, also insbesondere Satzungsänderung und Änderung hinsichtlich der Vertretung zur Eintragung im Stiftungsregister, anzumelden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

2 Umzugskosten zum Zwecke der erstmaligen Einrichtung eines Arbeitszimmers nicht als Werbungskosten abzugsfähig

Im Streitfall waren die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten beide in einem Arbeitsverhältnis und übten ihre Tätigkeit zunehmend von der privat genutzten Wohnung aus. Diese bot hierzu allerdings keine ausreichenden Möglichkeiten. Auf Grund dieser von den Stpfl. als unbefriedigend empfundenen Wohn-/Arbeitssituation (z.B. war die Nutzung zweier großer Bildschirme am Esstisch nicht möglich) suchten sie ab April des Streitjahres nach einer größeren Wohnung. Im Mai des Streitjahres mieteten die Stpfl. eine ca. 110 m² große Fünf-Zimmer-Wohnung, in die sie im Juli des Streitjahres einzogen. Zwei Zimmer der neuen Wohnung statteten sie büromäßig aus und nutzten diese als häusliche Arbeitszimmer.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Stpfl. unter anderem Umzugskosten i.H.v. 4 218 € als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Der Umzug sei beruflich veranlasst, da er zu einer wesentlichen Erleichterung der Arbeitsbedingungen der Stpfl. geführt habe. Denn in der neuen Wohnung verfüge jeder Ehegatte über ein eigenes Arbeitszimmer und könne deshalb zu Hause seiner beruflichen Tätigkeit ungestört nachgehen.

Der BFH bestätigt nun aber mit Entscheidung vom 5.2.2025 (Az. VI R 3/23) die Auffassung des FA, nach der die Umzugskosten nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind. Zwar können zu den Werbungskosten auch Aufwendungen für einen Umzug gehören. Dies aber nur dann, wenn die berufliche Tätigkeit des Stpfl. den entscheidenden Grund für den Wohnungswechsel darstellt und private Umstände hierfür eine allenfalls ganz untergeordnete Rolle spielen. Das Gebot der Rechtssicherheit verlangt zudem, dass sich dies anhand objektiver Umstände, die typischerweise auf eine berufliche Veranlassung des Umzugs schließen lassen, feststellen lässt. Eine derartige (objektivierte) berufliche Veranlassung wird von der Rechtsprechung beispielsweise anerkannt, wenn der Umzug die Folge eines Arbeitsplatzwechsels ist und die für die täglichen Fahrten zur Arbeitsstätte benötigte Zeit sich durch den Umzug erheblich vermindert. Aber auch andere objektive Gründe für einen Umzug, wie z.B. der Auszug aus einer oder der Einzug in eine Dienstwohnung, können nach der Rechtsprechung für eine (nahezu ausschließliche) berufliche Veranlassung von Umzugskosten sprechen.

Davon ausgehend ist aber eine nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung des Umzugs in eine andere Wohnung zu verneinen, wenn in dieser Wohnung (erstmals) die Möglichkeit zur Einrichtung eines Arbeitszimmers besteht. Es fehle an einem objektiven Kriterium, welches nicht durch die private Wohnsituation jedenfalls mitveranlasst ist. Denn auch in einem solchen Fall ist wegen des natürlichen Bestrebens nach einer von individuellen Vorlieben geprägten Verbesserung der Wohnqualität nicht mit der erforderlichen Sicherheit zu ermitteln, ob die Einrichtung des Arbeitszimmers Anlass oder nur Folge des Umzugs in die neue, u.U. größere Wohnung (anderen Zuschnitts) ist.

Hinweis:

Deutlich wird die nach wie vor restriktive Abgrenzung zu den Kosten der privaten Lebensführung.

3 Preisgeld für Wissenschaftler

Ob ein in Geld dotierter Preis an einen Wissenschaftler der Besteuerung unterliegt – und ggf. nach welcher Einkunftsart – hängt stets vom Einzelfall ab, wie der BFH in dem Urteil vom 21.11.2024 (Az. VI R 12/22) bestätigt.

Im Streitfall erzielte der Stpfl. hauptberuflich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Professor an der Hochschule S sowie Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit als Dozent und Berater. Zudem erhielt er vom Y-Institut einen Wissenschaftspreis für seine Habilitationsschriften. Das Finanzamt berücksichtigte das Preisgeld bei den Einkünften des Stpfl. aus freiberuflicher Tätigkeit. Dagegen sieht der BFH in dem Preisgeld nicht steuerbare Einkünfte. Ein mit einem Preisgeld dotierter Wissenschaftspreis könne nur dann Arbeitslohn darstellen, wenn er dem Arbeitnehmer für Leistungen verliehen wird, die dieser gegenüber seinem Dienstherrn erbracht hat.

Zwar habe das FG für den Streitfall zunächst zutreffend erkannt, dass auch ein Preis, der dem Arbeitnehmer nicht von seinem Arbeitgeber, sondern von einem Dritten (hier dem Y-Institut) verliehen wird, zu Arbeitslohn führen könne, wenn der Preis „für“ (s)eine Beschäftigung/Arbeitsleistung gewährt werde.

Das FG hat das Preisgeld aber rechtsfehlerhaft als Ertrag aus der Hochschullehrertätigkeit des Stpfl. an der Hochschule S angesehen. Denn es hat verkannt, dass der Wissenschaftspreis in keinerlei Zusammenhang mit diesem Dienstverhältnis stand. Nach den bindenden Feststellungen des Finanzgerichts habe der Stpfl. die Habilitationsschriften zum ganz überwiegenden Teil vor der Berufung in das Professorendienstverhältnis verfasst. Der preisbewehrten Habilitation liege zwar eine wissenschaftliche Forschungsleistung zu Grunde. Diese gründet aber nicht auf der Forschungstätigkeit des Stpfl. als Hochschullehrer gem. dem Hochschulgesetz NRW. Wissenschaftspreis und Preisgeld stellen sich daher entgegen der Auffassung des Finanzgerichts nicht als „Frucht“ dieser Tätigkeit dar. Das Y-Institut habe mit dem Wissenschaftspreis vielmehr die zuvor erbrachte wissenschaftliche Tätigkeit des Stpfl. gewürdigt und ausgezeichnet. Das damit zusammenhängende Preisgeld sei dem Stpfl. mithin nicht als Anerkennung für dessen gegenüber der Hochschule S geleisteten Dienste zugewandt worden.

Der BFH sieht das Preisgeld auch nicht als Betriebseinnahme bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. Im Streitfall besteht ein solcher tatsächlicher und wirtschaftlicher (Veranlassungs-)Zusammenhang des Preises mit der freiberuflichen Tätigkeit des Stpfl. als Dozent und Berater nicht. Denn der Stpfl. sei mit dem Wissenschaftspreis nicht für seine (unternehmerische) Lehr- und Beratungstätigkeit, sondern für seine Habilitationsschriften ausgezeichnet worden. Auch die Betriebsförderlichkeit der Habilitation könne den wirtschaftlichen Betriebsbezug des Preisgeldes nicht herstellen.

Hinweis:

Insoweit ist stets der Einzelfall zu beurteilen und zu prüfen, welche Leistung mit dem Preisgeld gewürdigt werden soll.

4 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2025

Ab 1.7.2025 gelten höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen. Die Pfändungsfreigrenzen sollen sicherstellen, dass der Schuldner auch bei einer Pfändung seines Arbeitseinkommens sein Existenzminimum sichern und die gesetzlichen Unterhaltspflichten erfüllen kann. Die Höhe der Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen wird jeweils zum 1.7. eines jeden zweiten Jahres an die Entwicklung des steuerlichen Grundfreibetrags angepasst.

Um diesen Prozentsatz wird nun die Pfändungsfreigrenze angehoben. Ab dem 1.7.2025 beträgt der monatlich unpfändbare Grundbetrag 1 555,00 € (bisher: 1 491,75 €). Dieser Betrag erhöht sich, wenn gesetzliche Unterhaltspflichten zu erfüllen sind. Übersteigt das Arbeitseinkommen den so ermittelten pfändungsfreien Betrag, verbleibt dem Schuldner vom Mehrbetrag bis zu einer Obergrenze ebenfalls ein bestimmter Anteil.

Hinweis:

Von Arbeitgebern sind in einschlägigen Fällen also ab Juli 2025 die erhöhten Pfändungsfreigrenzen bei der Lohnabrechnung und -auszahlung zu berücksichtigen.

Für Unternehmer und Freiberufler

5 Steuerliche Berücksichtigung von Anlaufverlusten bei Betriebsgründung

Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen aus der beabsichtigten Aufnahme einer Tätigkeit erfordert, dass eine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Dies muss ggf. glaubhaft gemacht werden. In der Praxis ist dies meist unproblematisch, wenn die Betriebsgründung tatsächlich erfolgt und nach einer gewissen Anlaufphase auch tatsächlich Gewinne erzielt werden.

Der BFH hat nun aber auch mit Beschluss vom 16.1.2025 (Az. X B 23/24) bestätigt, dass das FA bei bestehenden Unklarheiten über die Gewinnerzielungsabsicht Bescheide zunächst insoweit vorläufig erlassen kann. Die Stpfl. hatte bereits im Jahr 2017 Verluste aus dem geplanten Betrieb eines Cafés und Bistros erklärt, die das Finanzamt berücksichtigt hatte. Zur Betriebseröffnung kam es jedoch nicht. Im Streitjahr 2020 machte die Stpfl. erneut Verluste aus einem noch nicht eröffneten Café- und Bistrobetrieb geltend. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2020 berücksichtigte das Finanzamt diese Verluste, erklärte die Festsetzung allerdings für vorläufig hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil die Gewinnerzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden könne. Während des Einspruchsverfahrens, in dem die Stpfl. sich gegen den Vorläufigkeitsvermerk wandte, forderte das Finanzamt eine Gewinnprognose für die auf das Streitjahr folgenden vier Jahre an, die die Stpfl. nicht vorlegte.

Handlungsempfehlung:

Dies unterstreicht, dass bei Betriebsgründungen die Gewinnerzielungsabsicht vom Stpfl. auf Anfrage des Finanzamtes ausreichend glaubhaft gemacht werden sollte. Geeignet ist insoweit insbesondere ein Businessplan, der eine Prognose des beabsichtigten Gründungsvorhabens auch hinsichtlich einer Gewinnprognose über einen ausreichenden Zeitraum darstellt. Falls dann tatsächlich die Gründung nicht gelingen sollte, ist dies steuerlich unbeachtlich und die bis dahin angefallenen Aufwendungen sind steuerlich zu berücksichtigen. Entscheidend ist, dass bei der Gründung eine Gewinnerzielungsabsicht bestand. Wird dann im weiteren Verlauf entgegen der Prognose die Gewinnzone nicht erreicht, können weitere Verluste allerdings nur dann berücksichtigt werden, wenn der Stpfl. angemessen auf diese Entwicklung reagiert, also z.B. die Kosten überprüft, die Produkt-/Dienstleistungspalette anpasst oder andere Maßnahmen ergreift, um die Gewinnzone zu erreichen. Dies sollte sorgfältig dokumentiert werden.

6 Tätigkeit eines Kfz-Meisters als Kfz-Sachverständiger als ingenieurähnliche Tätigkeit

Die Tätigkeit eines Kfz-Meisters als Kfz-Sachverständiger kann als ingenieurähnliche Tätigkeit einzustufen sein und unterliegt damit als freiberufliche Tätigkeit nicht der Gewerbesteuer. Voraussetzung ist allerdings, dass im konkreten Fall der Stpfl. eine einem Ingenieur vergleichbare Ausbildung genossen hat und eine vergleichbare berufliche Tätigkeit ausübt.

Insoweit muss die Ausbildung nicht in einem förmlichen Ausbildungsgang erworben worden sein. Ein Kfz-Sachverständiger, der eine Berufsausbildung, wie sie in den Ingenieurgesetzen der Länder vorgeschrieben ist, nicht besitzt, kann vielmehr nachweisen, dass er vergleichbare Kenntnisse im Wege des Selbststudiums oder in anderer Weise als durch einen Hochschulabschluss erworben hat. Der Erwerb ingenieurmäßiger Kenntnisse kann auch mittels der eigenen Berufstätigkeit des Stpfl. nachgewiesen werden, z.B. anhand eigener praktischer Arbeiten.

Der BFH stellt nun aber in dem Beschluss vom 22.4.2025 (Az. VIII B 88/24) heraus, dass die rechtliche Gleichstellung des Qualifikationsniveaus eines Kfz-Meisters mit einem Bachelorabschluss im Europäischen Qualifikationsrahmen oder im Deutschen Qualifikationsrahmen für sich betrachtet nicht

den Nachweis erbringt, dass der Stpfl. über eine einem abgeschlossenen Ingenieurstudium in Breite und Tiefe vergleichbare Vorbildung verfügt.

Handlungsempfehlung:

Mithin ist für den konkreten Einzelfall nachzuweisen, dass der Stpfl. über mit dem Ingenieur vergleichbare Kenntnisse verfügt.

7 Aktivierungsverbot für eine vom Schuldner bestrittene Forderung

Im Streit stand, ob und in welcher Höhe eine von der Stpfl. vorgenommene Einzelwertberichtigung im Streitjahr 2014 in Ansatz gebracht werden kann. Der Stpfl. betrieb eine Unternehmensberatung, deren Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt wurde. Die Bilanz auf den 31.12.2014 wurde am 13.5.2016 erstellt. In dieser Bilanz wurden Forderungen gegen den Kunden E aus Beratungsleistungen ausgewiesen, die in voller Höhe wertberichtigt wurden. Der Stpfl. führte diverse Argumente für diese Einzelwertberichtigung an. Das FA wollte diese insbesondere deshalb nicht anerkennen, weil ein Mahnverfahren und Vollstreckungsmaßnahmen nicht eingeleitet wurden.

Das FG Münster bestätigt nun aber mit Urteil vom 26.3.2025 (Az. 7 K 2394/20 E,G) die Zulässigkeit der Wertberichtigung. Entscheidend sei der Umstand, dass in einem Schreiben des Rechtsanwalts des Kunden vom 11.11.2014 der Anspruch aus der Beratungsleistung insgesamt bestritten wurde. Das FG führt hierzu aus:

- **Forderungen eines Dienstleisters** auf Bezahlung sind in dem Zeitpunkt zu aktivieren, in dem dieser seine Dienstleistung vertragsgemäß erbracht hat. Auf die Rechnungsstellung und ggf. eine später eintretende Fälligkeit kommt es für die Aktivierung grundsätzlich nicht an. Daher hatte die Stpfl. die unterjährig jeweils monatlich gegenüber der Fa. E entstandenen Ansprüche aus dem abgeschlossenen Beratervertrag zunächst zutreffend jeweils als Forderung im Rahmen ihrer laufenden Buchführung gewinnwirksam erfasst. Die in den Monaten Januar bis Juli mit der Leistungserbringung entstandenen Forderungen waren unterjährig bis zum Bestreiten durch Anwaltsschriftsatz im November 2014 als rechtlich hinreichend sicher einzustufen.
- Die Stpfl. durfte auf Grund des vollständigen Bestreitens durch die Fa. E im November 2014 die offenen Forderungen in der Steuerbilanz zum Bilanzstichtag 31.12.2014 nicht (mehr) aktivieren. Es bestand insoweit **kein Aktivierungswahlrecht**, sondern sowohl für die Handels- als auch – was entscheidend ist – für die Steuerbilanz ein **Aktivierungsverbot**. Daher wurde die Netto-Summe der einzelnen Forderungen im Ergebnis zutreffend durch eine Teilwertabschreibung auf Null ausgebucht. Auf Grund des Bestreitens mit Anwaltsschriftsatz sprechen die tatsächlichen Gesamtumstände dafür, dass die Stpfl. – wirtschaftlich betrachtet – mit der Zahlung der noch offenen Forderungen zum Bilanzstichtag nicht mehr fest rechnen konnte und durfte.
- Das **Vorsichtsprinzip** in Form des Realisationsprinzips ist als „zwingendes Prinzip“ auch für die Steuerbilanz zu beachten. Der Ansatz einer bestrittenen Forderung mit ihren Anschaffungskosten (Nennwert) oder einem darunterliegenden Teilwert kommt daher grundsätzlich nicht in Betracht.
- Für die vorliegende Beurteilung sind **etwaige Erfolgsaussichten** eines möglichen oder ggf. auch bereits laufenden Gerichtsprozesses nicht von Bedeutung. Insoweit ist auch der Ansatz mit einem Zwischenwert zwischen den Anschaffungskosten und Null nicht zulässig. Denn die Aktivierung einer rechtlich entstandenen Forderung ist nicht nur dann nicht zulässig, wenn sie bereits am Bilanzstichtag bestritten war, sondern auch dann, wenn der Stpfl. nach den Umständen des Falles schon am Bilanzstichtag damit rechnen musste, dass der Verpflichtete oder Dritte den Anspruch bestreiten wird.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass in solchen Fällen die vollständige Wertberichtigung/Ausbuchung der bestrittenen Forderung stets geboten ist.

8 Rückstellung für Mehrsteuern nach einer Betriebsprüfung

Erfolgt eine steuerliche Außenprüfung durch die FinVerw und führt diese zu Steuernachforderungen, so sind Rückstellungen für diese Steuernachforderungen erst zu dem Bilanzstichtag zu bilden, zu dem der Stpfl. ernsthaft mit der Aufdeckung des zu den Mehrsteuern führenden Sachverhalts rechnen muss. Dies bestätigt das FG Münster mit Entscheidung vom 15.11.2024 (Az. 12 K 817/19 G,F). Steuerlich von Bedeutung ist diese Frage letztlich allerdings nur, wenn die Steuernachforderungen abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen. Bei Steuernachforderungen betreffend Gewerbesteuer (oder Körperschaftsteuer bei Kapitalgesellschaften) ist dies nicht der Fall, wohl dagegen z.B. bei Umsatzsteuernachforderungen.

Im Streitfall wurde in den Jahren 2015 und 2016 eine steuerliche Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2013 durchgeführt. Diese Prüfung führte zu Steuernachforderungen bei der Umsatzsteuer. Das FG kommt nun zu dem Ergebnis, dass diese Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 2011, 2012 und 2013 nicht gewinnmindernd in diesen Jahren zu berücksichtigen sind. Vielmehr sind Rückstellungen für diese Mehrsteuern erst zu dem Bilanzstichtag zu bilden, zu dem der Stpfl. auf Grund eines hinreichend konkreten Sachverhalts ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss. Dies ist vorliegend das Jahr, in dem der Prüfer die entsprechende Sachbehandlung beanstandet hat. Vorher musste die Stpfl. nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme rechnen.

Hinweis:

Dies gilt nach dem Urteil des Finanzgerichts unabhängig davon, ob der Steuernachzahlung eine Steuerhinterziehung zu Grunde liegt oder nicht. Gegen diese Entscheidung ist nun die Revision beim BFH anhängig.

9 Weiterbelastung von Verwaltungskosten innerhalb einer Unternehmensgruppe

Werden innerhalb einer Unternehmensgruppe Verwaltungsleistungen erbracht, so können diese weiterbelastet werden und führen dann bei den Empfängern der Leistungen zu Betriebsausgaben. Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug ist zum einen eine entsprechende Vereinbarung und zum anderen die Anwendung fremdüblicher Verrechnungspreise. Das FG Münster hat in der Entscheidung vom 15.11.2024 (Az. 12 K 817/19) insoweit als angemessenes Entgelt den tatsächlich entstandenen Personalaufwand zuzüglich eines Gewinnaufschlags (i.d.R. 5 %) angesetzt.

Hinweis:

Nicht fremdübliche Verrechnungspreise würden steuerlich zu einer Korrektur führen über die Instrumente der Entnahmen/Einlagen bzw. bei Beziehungen zu Kapitalgesellschaften der vGA/verdeckten Einlage.

10 Keine Differenzbesteuerung bei anteiligem Recht zum Vorsteuerabzug am Liefergegenstand

Vor allem auch im Gebrauchthandel wird oftmals von der umsatzsteuerlichen Differenzbesteuerung Gebrauch gemacht. Hierbei schuldet der Gebrauchtwarenhändler beim Wiederverkauf nur Umsatzsteuer auf die Differenz zwischen Verkaufspreis und seinem Einkaufspreis, sofern er die Ware ohne Recht zum Vorsteuerabzug (regelmäßig von Privatpersonen) erwirbt. Dies ist vorteilhaft, da bei regulärer Umsatzversteuerung der Umsatzsteuer auf die Ausgangsumsätze kein Vorsteuerabzug aus den Eingangsumsätzen gegenüberstünde, da insoweit kein Erwerb von einem anderen Unternehmer erfolgte.

Der Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung unterliegt allerdings engen Grenzen. Der BFH hat nun in der Entscheidung vom 11.12.2024 (Az. XI R 9/23) mit Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung des EuGH klargestellt, dass die Anwendung der Differenzbesteuerung dann ausscheidet, wenn am Liefergegenstand ein teilweiser Vorsteuerabzug bestand. Im Streitfall ging es um die Lieferung gebrauchter Waschkommoden, die restauriert und mit Hilfe neuer Teile zu neuwertigen Waschtischen umgearbeitet wurden (sog. Upcycling). Konkret setzten sich die Waschkommoden zusammen aus einer (ohne Recht zum Vorsteuerabzug von einer Privatperson erworbenen) Kommode und aus (mit Recht zum Vorsteuerabzug erworbenen) Sanitärgegenständen (Waschbecken, Armaturen usw.). Die

Lieferung der so hergerichteten Waschkommode konnte nicht der Differenzbesteuerung unterworfen werden, sondern unterlag nach den normalen Regeln der Umsatzsteuer.

Hinweis:

Bei der Lieferung an Privatpersonen ist dies finanziell ungünstig, da eine höhere Umsatzsteuer anfällt, welche entweder an die Kunden weitergegeben werden muss, oder die der Unternehmer zu tragen hat.

Handlungsempfehlung:

Diese Rechtsprechung trifft in der Praxis auf eine Vielzahl an Fällen zu. Entscheidend ist insoweit, dass durch die Be-/Verarbeitung oder Ergänzung ein neu zusammengesetztes Gesamtprodukt entsteht. Anders hätte es sich im Streitfall hingegen verhalten, wenn an den Kunden zunächst eine Kommode und ein Waschbecken geliefert und anschließend der Zusammenbau als selbständiger Umsatz ausgeführt würde, da dann je nach Vertragsgestaltung von mehreren Leistungen auszugehen wäre. Die Lieferung der Kommode als eigenständige Leistung unterläge dann der Differenzbesteuerung.

11 Übertragung eines Unternehmens in Erbgang/Schenkung: Erstmalige Erklärung zur optionalen Vollverschonung von Betriebsvermögen im Rahmen eines Änderungsbescheids

Die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen – Einzelunternehmen, freiberufliche Unternehmen, Anteile an Personengesellschaften und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % – ist erbschaftsteuerlich deutlich begünstigt. Um die Begünstigung erlangen zu können, müssen verschiedene Bedingungen erfüllt werden. So darf insbesondere das sog. Verwaltungsvermögen (u.a. Forderungen, Zahlungsmittel, Wertpapiere, fremdvermietete Grundstücke) eine gewisse Quote nicht überschreiten. Im Detail muss die Einhaltung dieser Voraussetzungen für den Einzelfall sorgfältig geprüft werden. Die erbschaft-/schenkungsteuerliche Begünstigung besteht in einem Wertabschlag von 85 % oder gar 100 %, so dass im Ergebnis der Wert des Unternehmens nur in sehr geringem Umfang oder gar nicht der Erbschaft-/Schenkungsteuer unterliegt. Diese Begünstigungen sind dann an weitere, zukünftig zu erfüllende Voraussetzungen geknüpft:

– **Regelverschonung** mit einem 85 %-Verschonungsabschlag: Voraussetzung ist zunächst, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs bzw. bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Auch fällt der Verschonungsabschlag nachträglich weg, wenn der Betrieb innerhalb einer Frist von fünf Jahren veräußert oder aufgegeben wird sowie wenn innerhalb dieser Fünfjahresfrist Entnahmen getätigt werden, die die Summe der Einlagen und der Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 € übersteigen.

– **Optionsverschonung** mit einem 100 %-Verschonungsabschlag: Der Erwerber kann unwiderruflich die Anwendung der erweiterten Optionsverschonung beantragen. Dann gelten insoweit verschärfte Behaltensfristen, die im Grundsatz nicht über fünf Jahre, wie bei der Regelverschonung, sondern über sieben Jahre laufen.

Hinweis:

Wird gegen die Behaltensregeln verstoßen, so hat dies unterschiedliche Konsequenzen. Teilweise wird der Verschonungsabschlag rückwirkend ganz versagt – so z.B. bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs –, teilweise wird der Verschonungsabschlag in vermindertem Umfang gewährt – so bei einem Verstoß gegen die Lohnsummenklausel. Dies ist im Einzelfall sorgfältig über diesen Bindungszeitraum zu überwachen.

Nun hat der BFH mit Urteil vom 11.12.2024 (Az. II R 44/21) zur **zeitlichen Inanspruchnahme der Optionsverschonung** klargestellt, dass diese auch noch erstmalig im Rahmen eines Änderungsbescheides erklärt werden kann. Solche steuerlichen Wahlrechte können im Grundsatz bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübt werden. Dies war allerdings deshalb fraglich, da bei nachträglichen Änderungsbescheiden eine gegenläufige Korrektur/Änderung aus anderen Gründen nur in dem Rahmen erfolgen kann, als die Änderung des Bescheides reicht.

Im Streitfall erfolgten zunächst Schenkungsteuerbescheide auf Basis vorläufiger Wertermittlungen. Nach Feststellung des Werts des Betriebsvermögens erging ein geänderter Schenkungsteuerbescheid, der eine höhere Steuer auswies. Hiergegen legte der Stpfl. Einspruch ein und beantragte nun die Optionsverschonung. Die Voraussetzungen der Optionsverschonung waren zwar unzweifelhaft erfüllt, jedoch reichte deren Wirkung betragsmäßig über den Umfang der Änderung durch die geänderten Schenkungsteuerbescheide hinaus. Dies ist nach der Entscheidung des BFH aber kein Hindernis für die erstmalige Wahl der Optionsverschonung. Wird nun die Optionserklärung – wie im vorliegenden Fall – nicht bis zur Bestandskraft der erstmaligen Schenkungsteuerfestsetzung erklärt, ist sie bei einer Änderung der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen, soweit ihre steuerrechtlichen Auswirkungen nicht über den Änderungsrahmen hinausgehen.

Handlungsempfehlung:

Solche Fälle sind komplex und die steuerlichen Auswirkungen können hoch sein. Stets sollte steuerlicher Rat eingeholt werden. Es zeigt sich aber auch gerade im Streitfall, dass eine zeitlich späte Ausübung des Antrags auf Optionsverschonung deshalb vorteilhaft sein kann, weil dann vielfach absehbar ist, ob die strengeren Anwendungsvoraussetzungen hinsichtlich der Nachbehaltensfrist erfüllt werden können. Dies ist deshalb wichtig, da nicht etwa nachträglich zur Regelverschonung gewechselt werden kann, wenn diese strengen Nachbehaltensregeln nicht erfüllt werden können.

Für Personengesellschaften

12 Verlustverrechnungsmöglichkeiten für Kommanditisten – Abgrenzung des maßgeblichen Kapitalkontos

Kommanditisten tragen das Risiko der Personengesellschaft nur begrenzt, und zwar bis zur Höhe der vereinbarten Kapitaleinlage bzw. einer höheren vereinbarten, im Handelsregister eingetragenen Haftsumme. Aus diesem Grund ist gesetzlich geregelt, dass Kommanditisten diesen zugerechnete Verlustanteile der Personengesellschaft nur insoweit steuerlich mit anderen Einkünften verrechnen können, als diese von ihnen auch wirtschaftlich getragen werden. Darüber hinausgehende Verlustanteile kann ein Kommanditist nur mit zukünftigen Gewinnanteilen aus dieser Beteiligung verrechnen. Zentrale Größe für die Bestimmung des Verlustverrechnungspotenzials ist das steuerliche Kapitalkonto des Kommanditisten. Die Abgrenzung dieser Größe hat nun der BFH in der Entscheidung vom 16.1.2025 (Az. IV R 28/23) weiter konkretisiert.

Im Streitfall ging es insbesondere um die Frage, ob von der Gesellschaft geltend gemachte Investitionsabzugsbeträge und deren steuerliche Hinzurechnung bei erfolgter Durchführung der Investition Auswirkungen auf das Verlustverrechnungspotenzial des Kommanditisten haben. Hierzu hat der BFH entschieden, dass

- die **außerbilanzielle Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages** bei Durchführung der Investition das steuerliche Kapitalkonto des Kommanditisten unberührt lässt. Sie ist daher nicht in die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes einzubeziehen. Abzustellen ist auf das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft zuzüglich ggf. bestehender Ergänzungsbilanzen des Kommanditisten. Der Hinzurechnungsbetrag stellt aber keine handels- oder steuerrechtliche Bilanzposition dar; er ist außerbilanziell zu erfassen und beeinflusst daher das Kapitalkonto nicht.
- Entsprechendes gilt in Bezug auf die **außerbilanzielle Bildung** eines Investitionsabzugsbetrags. Die hieraus resultierende Gewinnminderung erfolgt ebenfalls unabhängig von der Entwicklung des Kapitalkontos des Kommanditisten.

– Ein **Kapitalkonto i.S.d. Verlustverrechnungsmöglichkeiten** liegt i.d.R. vor, wenn auf dem Konto auch Verluste verbucht werden, die auf diese Weise stehen gebliebene Gewinne aufzehren können. Kann der Kommanditist frei über das auf dem für ihn geführten Gesellschafterkonto bestehende Guthaben verfügen, spricht dies gegen die Einordnung des Kontos als Kapitalkonto in diesem Sinne.

Zentral ist in der Praxis die **Abgrenzung der Kapitalkonten** i.S.d. Verlustverrechnungsmöglichkeiten. Führt eine KG für die Kommanditisten mehrere Konten mit verschiedenen Bezeichnungen, ist daher anhand des Gesellschaftsvertrags zu ermitteln, welche zivilrechtliche Rechtsnatur diese Konten haben, d.h., ob sie Eigenkapital oder Forderungen und Schulden ausweisen. Nur Eigenkapitalkonten gehören zum Kapitalkonto in diesem Sinne. Zur Abgrenzung gilt:

– Ein **Kapitalkonto** in diesem Sinne wird i.d.R. angenommen, wenn auf dem Konto auch Verluste verbucht werden, die auf diese Weise stehen gebliebene Gewinne aufzehren können.

– Auch spricht es nach der Rechtsprechung für das Vorliegen eines Kapitalkontos in diesem Sinne, wenn das Konto in den Fällen des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft in die **Ermittlung des Abfindungsguthabens** des Gesellschafters eingeht.

– Bei der **Abgrenzung der Gesellschafterkonten** kommt auch der Frage der Verfügbarkeit von Guthaben erhebliche Bedeutung zu. Während Verfügungsbeschränkungen für das Vorliegen eines Eigenkapitalkontos sprechen, steht eine freie Verfügbarkeit des Guthabens und damit ein unbeschränkter Auszahlungsanspruch der Einordnung als Kapitalkonto in diesem Sinne entgegen. Daher können auf einem Gesellschafterkonto, dessen Guthaben sich die Gesellschafter nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags jederzeit auszahlen lassen können, keine Einlagen im rechtlichen Sinne gebucht werden.

– Ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines Kapitalkontos kann darin gesehen werden, dass das Guthaben **zusätzliche Stimm- bzw. Mitwirkungsrechte** verschafft.

Handlungsempfehlung:

Sollen Einlagen zu einer Erhöhung des Verlustverrechnungsvolumens beitragen, so müssen diese also auf einem Kapitalkonto gebucht werden, welches insoweit dem Eigenkapital zugeordnet wird. Insoweit ist eine sorgfältige Abgrenzung der Kapitalkonten vorzunehmen. Dies betrifft die Regelung zu den Kapitalkonten im Gesellschaftsvertrag, aber auch die tatsächliche Handhabung durch die Gesellschaft.

13 Beginn der Gewerbesteuerpflicht eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft

Kapitalgesellschaften unterliegen stets („kraft Rechtsform“) der Gewerbesteuer. Mithin beginnt für eine Kapitalgesellschaft die Gewerbesteuerpflicht mit der Errichtung der Gesellschaft. Dies ist anders bei Personenunternehmen, also Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Diese unterliegen nur dann und auch erst dann der Gewerbesteuerpflicht, wenn ein stehender Gewerbebetrieb begründet worden ist. Maßgebend für den Beginn des Gewerbebetriebs ist der Beginn der werbenden Tätigkeit. Für den Beginn der werbenden Tätigkeit ist entscheidend, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, so dass sich das Unternehmen daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann. Dies führt allerdings in der Praxis dazu, dass Vorbereitungshandlungen vor Beginn der werbenden Tätigkeit bei der Gewerbesteuer – anders als bei der Einkommensteuer – noch unbeachtlich sind. Solche Aufwendungen können also gewerbesteuerlich nicht geltend gemacht werden.

Dies bestätigt der BFH erneut mit Urteil vom 20.2.2025 (Az. IV R 23/22). Im Hinblick auf den **Beginn der werbenden Tätigkeit** ist zu differenzieren:

– Ist **Gegenstand der Unternehmung** der Handel, stellt der Vertragsschluss über den Erwerb der zu veräußernden Gegenstände den frühestmöglichen Zeitpunkt für den Beginn der werbenden Tätigkeit dar.

– Bei einem Dienstleistungsunternehmen beginnt die werbende Tätigkeit regelmäßig mit der **tatsächlichen Tätigkeitsaufnahme**. So beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines Hotelbetriebs

mit der Eröffnung des Hotels. Der Bau eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach der Fertigstellung begonnen werden soll, begründet dagegen noch keine sachliche Gewerbesteuerpflicht.

– Auch die Tätigkeit einer gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zu einem stehenden Gewerbebetrieb. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer derartigen Personengesellschaft beginnt mit der Aufnahme ihrer **vermögensverwaltenden Tätigkeit**.

Was als werbende Tätigkeit anzusehen ist, richtet sich nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer Tätigkeit. Bei Personengesellschaften kann zur Bestimmung des Beginns ihrer sachlichen Gewerbesteuerpflicht nicht auf die Absichten der an ihr beteiligten Gesellschafter abgestellt werden. Maßgeblich bleibt die von der Personengesellschaft tatsächlich ausgeübte Tätigkeit.

Mithin macht es für den Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht einen Unterschied, ob die Personengesellschaft ein mit einem Hotel zu bebauendes Grundstück in der Absicht erwirbt, die Hotelimmobilie nach Abschluss der Baumaßnahmen an einen Erwerber zu veräußern, oder ob die Personengesellschaft ein derartiges Grundstück in der Absicht erwirbt, das errichtete Hotel nach Abschluss der Baumaßnahmen mit verändertem Gesellschafterbestand selbst zu betreiben.

Handlungsempfehlung:

Soweit möglich, sollten Aufwendungen vor Aufnahme der werbenden Tätigkeit vermieden oder möglichst gering gehalten werden. Ansonsten ist zu berücksichtigen, dass diese gewerbesteuerlich nicht geltend gemacht werden können.

14 Geschäftsleitende Holding-Personengesellschaft als Organträgerin

Im Rahmen einer Organschaft bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer kann Organgesellschaft nur eine Kapitalgesellschaft sein. Organträger kann dagegen auch eine Personengesellschaft sein. Dies setzt allerdings voraus, dass die Personengesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Eine gewerbliche Prägung im Falle einer klassischen GmbH & Co. KG wäre insoweit nicht ausreichend.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 27.11.2024 (Az. I R 23/21) eine wichtige Entscheidung für die Gestaltungspraxis gefällt. Und zwar hat das Gericht klargestellt, dass eine gewerbliche Tätigkeit in diesem Sinne auch dann vorliegt, wenn die Organträger-Personengesellschaft ausschließlich als geschäftsleitende Holding tätig ist. Konzerninterne entgeltliche Dienstleistungen oder andere zusätzliche gewerbliche Aktivitäten sind in einem solchen Fall nicht erforderlich.

Damit entscheidet der BFH ausdrücklich gegen die Auffassung der FinVerw, welche an die gewerbliche Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding zusätzliche Anforderungen stellt.

Demgegenüber hält der BFH an seiner Rechtsprechung zur geschäftsleitenden Holding fest und überträgt sie auf die Voraussetzungen einer Organträger-Personengesellschaft nach dem Körperschaftsteuergesetz. Notwendig – aber auch ausreichend – ist eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. Einkommensteuergesetzes. Eine solche Tätigkeit kann auch unter den für eine geschäftsleitende Holding entwickelten Kriterien vorliegen. Eine zusätzliche gewerbliche Betätigung, z.B. in der Form der Erbringung entgeltlicher Dienstleistungen, ist auch im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft nicht zwingend erforderlich.

Deutlich stellt der BFH aber auch heraus, dass eine Organträger-Personengesellschaft gerade nicht jeder (vermögensverwaltende) Holding-Mantel, sondern nur eine (gewerblich tätige) geschäftsleitende Holding sein kann, wobei zwischen der rein vermögensverwaltenden Ausübung von Gesellschafterrechten und der gewerblichen Tätigkeit durch Ausübung einer einheitlichen Leitung ein erheblicher Unterschied besteht.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte sorgfältig dokumentiert werden, dass die Holding tatsächlich auch geschäftsleitend tätig wird. Erforderlich ist in diesem Zusammenhang, dass die geschäftsleitende Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt oder auf andere Weise einen entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Tochter-

gesellschaften ausübt. Insoweit muss stets eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls erfolgen. Insbesondere kann angeführt werden, dass die Geschäftsführer der Holding-Personengesellschaft regelmäßig an Geschäftsführersitzungen teilnehmen, in deren Rahmen das Tagesgeschäft der Tochtergesellschaften erörtert und bestimmt wird.

Hinweis:

Die FinVerw geht bislang – und dem folgend die Gestaltungspraxis – davon aus, dass die Tätigkeit ausschließlich als geschäftsleitende Holding nicht ausreichend ist. Die FinVerw dürfte diese zu enge Auslegung nun nicht mehr aufrecht erhalten können.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

15 Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots bei Kapitaleinkünften

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist ein Werbungskostenabzug grundsätzlich ausgeschlossen. Werbungskosten sind vielmehr mit der Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags von 1 000 € (bei Zusammenveranlagung: 2 000 €) abgegolten. Der BFH bestätigt mit Beschluss vom 8.4.2025 (Az. VIII B 79/24), dass dieses Werbungskostenabzugsverbot auch gegenüber Beziehern höherer Kapitalerträge, denen Werbungskosten (hier: aus Vermögensverwaltergebühren) deutlich oberhalb des Sparerpauschbetrags erwachsen, eine grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässige typisierende Regelung im System der abgeltend besteuerten Kapitalerträge darstellt.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob eine Option zum Teileinkünfteverfahren möglich ist, was einen 40 %igen Werbungskostenabzug eröffnet.

Für Hauseigentümer

16 Schuldzinsenabzug nach unentgeltlicher Übertragung eines Teils des Vermietungsobjektes

Streitig war die steuerliche Behandlung von Schuldzinsen nach der unentgeltlichen Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Vermietungsobjekt. Der Vater übertrug einen ideellen 2/5-Miteigentumsanteil eines bis dahin in seinem Alleineigentum befindlichen, fremdvermieteten Grundstücks im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf seinen Sohn. Ein Schuldbeitritt oder eine Schuldübernahme der aus der Anschaffung dieses Grundstücks resultierenden Darlehensverbindlichkeiten erfolgte nicht. Vielmehr verblieb diese Schuld vollständig beim Vater. Die Grundstücksgemeinschaft, bestehend aus dem Vater und dessen Sohn, begehrte nun den steuerlichen Abzug der aus dem Darlehen resultierenden Zinsen. Das Finanzamt wollte diese dagegen lediglich zu 3/5 als Sonderwerbungskosten des Vaters bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Vermietungseinkünfte der Grundstücksgemeinschaft berücksichtigen.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 3.12.2024 (Az. IX R 2/24 und inhaltsgleich das Verfahren unter dem Az. IX R 3/24) die Ansicht des Finanzamtes bestätigt. Schuldzinsen sind als Werbungskosten abzugsfähig, soweit sie für ein Darlehen geleistet worden sind, das tatsächlich zum Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden ist. Dementsprechend verlieren Schulden ihre Objektbezogenheit und gehen in den privaten, nicht mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Bereich über, soweit der Grundstückseigentümer ein Grundstück unter ausdrücklicher Zurückbehaltung der Darlehensverpflichtung überträgt. Mit der

Übertragung eines Vermietungsobjekts im Wege der Schenkung unter Zurückbehalt der Darlehensverpflichtung fällt deren Zweck, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, weg. Soweit die Schuldzinsen vorliegend auf den übertragenen Miteigentumsanteil entfallen, dienen diese nicht (mehr) der Erzielung von Vermietungseinkünften durch den Vater, sondern der Finanzierung der Schenkung des Miteigentumsanteils an den Sohn.

Handlungsempfehlung:

In solchen Konstellationen muss in der Praxis geprüft werden, ob der Beschenkte in die Finanzierung eintritt. Dies kann aber dann zu einer teilentgeltlichen Übertragung führen.

17 Gesellschafterdarlehen an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

Der vom BFH zu entscheidende Streitfall stellte sich im Kern recht schlicht dar: Es ging um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, deren Tätigkeit in der Vermietung einer dieser gehörenden Immobilie lag. Mithin erzielten die Gesellschafter dieser Gesellschaft hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nun hatte eine Gesellschafterin der Gesellschaft zur Finanzierung des Erwerbs der Immobilie ein größeres Darlehen gegeben. Dieses wurde verzinst und strittig war, ob diese Zinsaufwendungen als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften anzusetzen sind.

Der BFH hat mit Entscheidung vom 27.11.2024 (Az. I R 19/21) den Werbungskostenabzug der Zinsen für das Gesellschafterdarlehen verneint, soweit die Darlehensgeberin selbst an der Gesellschaft beteiligt ist. Entscheidend ist, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft steuerlich transparent behandelt wird. Das heißt deren Wirtschaftsgüter – und Einnahmen und Ausgaben – werden anteilig den Gesellschaftern zugerechnet. Für eine durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft vorgenommene Vermietung eines Grundstücks folgt daraus, dass Mietverträge zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern steuerrechtlich nicht anzuerkennen sind, wenn und soweit diesen das Grundstück bzw. das Nutzungsrecht an dem Grundstück anteilig zuzurechnen ist.

Gleiches gilt für Darlehensverträge zwischen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft und ihrem Gesellschafter. Soweit dem Gesellschafter eine Forderung oder eine Verbindlichkeit aus einem Darlehensvertrag mit seiner Gesellschaft steuerrechtlich zuzurechnen ist, fallen Gläubiger und Schuldner des Vertrags zusammen, so dass die Forderung bei Maßgabe der steuerrechtlichen Betrachtung für Besteuerungszwecke erlischt (sogenannte Konfusion). In diesem Umfang ist die schuldrechtlich wirksame Vereinbarung steuerrechtlich nicht anzuerkennen mit der Folge, dass entsprechende Zinsen beim Darlehensnehmer keine abzugsfähigen Werbungskosten darstellen und beim Darlehensgeber nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen zählen. Das Darlehen ist mithin steuerlich als Einlage zu behandeln.

Handlungsempfehlung:

Vermögensverwaltende Personengesellschaften kommen in der Praxis sehr häufig vor. Dies insbesondere im Immobilienbereich. Steuerlich weisen diese Besonderheiten auf, so dass es sinnvoll ist, im Einzelfall steuerlichen Rat einzuholen.

18 Bis 2022 in Betrieb genommene Photovoltaikanlagen: Inanspruchnahme der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung prüfen

Bis 2022 war die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen regulär mit Umsatzsteuer belegt. Anlagenbetreiber haben in diesen Konstellationen vielfach auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, um den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Anlage zu erreichen und mithin nur den Nettobetrag der Anlage finanzieren zu müssen. Dies hatte dann aber auch zur Folge, dass diese Anlagenbetreiber die umsatzsteuerlichen Pflichten zu erfüllen hatten, so Umsatzsteuer-Voranmeldungen und eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzugeben hatten und auf den Eigenverbrauch entfiel Umsatzsteuer.

Insoweit ist zu beachten, dass der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung den Stpfl. für fünf Jahre bindet. Ist nun diese fünfjährige Bindungsfrist abgelaufen, so kann der Unternehmer durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt zur Kleinunternehmerregelung wechseln. Der Wechsel erfolgt zu Beginn

des folgenden Kalenderjahres. Dies entbindet dann von den umsatzsteuerlichen Pflichten und erspart die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch des Stroms.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, welche Optionen umsatzsteuerlich bestehen und im jeweiligen Fall vorteilhaft sind.

Hinweis:

Bei ab dem 1.1.2023 errichteten Photovoltaikanlagen stellt sich diese Frage regelmäßig nicht mehr, da die Lieferung und Installation dieser Anlagen nicht mehr mit Umsatzsteuer belastet ist (Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer) und daher ein Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht mehr erforderlich ist.

19 Grundstückserwerb mit noch zu errichtendem Gebäude: Nachträgliche Sonderwünsche unterliegen i.d.R. der Grunderwerbsteuer

In die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer sind auch Leistungen einzubeziehen, die der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt. Klassischer Fall ist der Erwerb eines Grundstücks mit noch zu errichtendem Gebäude in einem einheitlichen Vertragswerk.

So lag auch der Streitfall, über den der BFH zu entscheiden hatte. Der Stpfl. erwarb von der Veräußerin einen Teil eines noch zu vermessenden Grundstücks mit einer Doppelhaushälfte als Ausbauhaus zu einem Festpreis. Die Veräußerin verpflichtete sich, das Doppelhaus auf dem Grundstück zu errichten. Bauweise, Größe und Ausstattung des Ausbauhauses richtete sich darüber hinaus nach der Bau- und Leistungsbeschreibung (BLB), die Teil des Vertrags wurde. Im Streitfall wurden nun aber nachträgliche Sonderwünsche berücksichtigt. Das Finanzamt wollte auch diese Leistungen in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage mit einbeziehen.

Der BFH hat dies mit Urteil vom 30.10.2024 (Az. II R 18/22) im Wesentlichen bestätigt. Vergütungen für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche stellen zwar dann keine Gegenleistung dar, wenn die Vereinbarungen nicht mit dem Veräußerer oder der Veräußererseite, sondern etwa unmittelbar mit einzelnen Handwerkern getroffen worden sind. Von diesen Ausnahmen abgesehen, unterliegen aber Vergütungen für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche beim Grundstückserwerb mit noch zu errichtendem Gebäude als zusätzliche Leistungen der Grunderwerbsteuer. Der rechtliche Zusammenhang mit dem Erwerbsgeschäft kann sich bei nachträglich vereinbarten Sonderwünschen dadurch ergeben, dass eine vom Veräußerer geschuldete, sich aus dem Erwerbsgeschäft ergebende Bauleistung konkretisiert, verändert oder z.B. durch qualitativ höherwertige Materialien ersetzt und dafür eine zusätzliche Gegenleistung vereinbart wird.

Hinweis:

Mithin unterliegen der Grunderwerbsteuer auch nachträglich vereinbarte Sonderwünsche, die i.V.m. dem ursprünglichen Kaufvertrag stehen, z.B. dadurch, dass nur der Verkäufer sie ausführen kann (so z.B. Optionen für höherwertige Badezimmerfliesen oder eine bessere Balkonverglasung). Anders ist dies nur dann, wenn unabhängig von dem ursprünglichen Kaufvertrag und nicht mit dem Veräußerer selbst, sondern anderen Handwerkern, Zusatzleistungen vereinbart werden.

20 Nachbesserungen des thüringischen Grundsteuergesetzes geplant

Das Thüringische Grundsteuergesetz soll punktuell nachgebessert werden. Grund hierfür ist, dass deutlich geworden ist, dass die Anwendung des Bundesmodells eine finanzielle Unwucht zu Lasten der Wohnzwecken dienenden Grundstücke mit sich bringt. Dies soll nun besser austariert werden. Vorgesehen ist, dass in dem neuen Landesgesetz einerseits die thüringischen spezifischen Steuermesszahlen für Wohnen und Nichtwohnen festgelegt werden. Den Kommunen soll andererseits die Möglichkeit eingeräumt werden, im Bereich der Grundsteuer B differenzierte Hebesätze für Wohnen und Nichtwohnen festzulegen. Wenn der Landtag diesem Vorhaben zustimmt, können die differenzierten Hebesätze von den Kommunen ab 2026 eingeführt werden. Die Festlegung der neuen Regelungen für die Steuermesszahlen wäre aus technischen Gründen frühestens ab 2027 möglich.

Hinweis:

Der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Handlungsbedarf besteht für die Grundstückseigentümer nicht.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

21 Organschaft und atypisch stille Beteiligung

Die in der Praxis weit verbreitete Gestaltung der körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt u.a. den Abschluss eines sog. Gewinn- oder Ergebnisabführungsvertrags (mit einer Laufzeit von mindestens fünf Jahren) voraus, auf dessen Grundlage sich die Organgesellschaft verpflichtet, „*ihren gesamten Gewinn […] abzuführen*“ (so das gesetzliche Erfordernis gem. § 15 KStG).

Vor diesem Hintergrund sind nun zwei aktuelle Urteile des BFH vom 11.12.2024 (Az. I R 33/22 und I R 17/21) zu sehen, mit dem der BFH zu den Voraussetzungen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft entschieden hat,

– dass eine Kapitalgesellschaft auch dann Organgesellschaft im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft sein kann, wenn an ihr eine atypisch stille Beteiligung besteht, weil sie ihren – unter Berücksichtigung der Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters ermittelten – handelsrechtlichen Jahresüberschuss als „ganzen Gewinn“ i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG an den Organträger abführen kann.

Im Streitfall unter dem Az. I R 33/22 hatte die FinVerw im Zuge einer Außenprüfung die Auffassung vertreten, dass die Voraussetzungen für eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft nicht vorgelegen hätten, weil eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung bestehe, nicht Organgesellschaft sein könne. Das FG Mecklenburg-Vorpommern bestätigte diese Auffassung, weil in Folge der atypisch stillen Beteiligung nicht der „ganze Gewinn“ an den vermeintlichen Organträger abgeführt worden sei.

Der BFH hat das Urteil der Vorinstanz nun aber aufgehoben und entschieden, dass die Organschaft sehr wohl anzuerkennen ist und auch keine vGA wegen der auf Grund des Ergebnisabführungsvertrags erfolgten Gewinnabführungen angesetzt werden dürfen:

– Ob der gesetzlich geforderten Verpflichtung zur Abführung des „ganzen Gewinns“ auch dann entsprochen werde, wenn an der Organgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung besteht, die mit einer Gewinnzuweisung an den stillen Gesellschafter verbunden ist, sei in Finanzgerichtsrechtsprechung, Literatur und von Verwaltungsseite unterschiedlich beurteilt worden. Der BFH habe in seiner Rechtsprechung die Streitfrage bislang noch nicht abschließend beantwortet.

– Der überwiegende Teil des Schrifttums gehe davon aus, dass auch bei Bestehen einer atypisch stillen Beteiligung an der Organgesellschaft der „ganze Gewinn“ abgeführt wird, da die in § 14 KStG erwähnte Gewinnabführung nach zivilrechtlichen Maßstäben zu bestimmen sei. Und im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Organgesellschaft werde die Gewinnbeteiligung des (atypisch) stillen Gesellschafters als Aufwand bilanziert. Der nach dem Abzug dieses Aufwands ausgewiesene Gewinn sei damit der „ganze Gewinn“, der der Abführungspflicht unterliege.

– Aus der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Jahresüberschusses folge, dass auch die Gewinnermittlung im Einzelnen handelsrechtlichen Vorgaben zu folgen hat.

Diese Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung hat nach Feststellung des BFH zur Folge, dass der Gewinnanteil des (atypisch) still Beteiligten als Aufwand (Abführungsverpflichtung aus einem Teilgewinnabführungsvertrag i.S.d. § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG) zu erfassen ist, der den abzuführenden Jahresüberschuss mindert. Der danach verbleibende Gewinn ist als „ganzer Gewinn“ anzusehen, der zum Gegenstand eines auf Gesamtgewinnabführung gerichteten Unternehmensvertrags

gemacht wird. Gegenstand der Abführungsverpflichtung – auch für steuerrechtliche Zwecke – ist somit der handelsrechtliche Jahresüberschuss und nicht der steuerrechtlich ermittelte Gewinn.

Im konkreten Streitfall unter dem Az. I R 17/21 hat der BFH die „Unschädlichkeit" atypisch stiller Beteiligungen ebenfalls bestätigt, und zwar teilweise inhaltsgleich mit der vorgenannten Entscheidung (unter dem Az. I R 33/22). Die Besonderheit im Fall I R 17/21 lag darin, dass ein Beratungsunternehmen (eine GmbH) geklagt hatte, das über viele eigene Niederlassungen verfügte, wobei an den Niederlassungen atypisch stille Gesellschaften mit einem oder mehreren beteiligten Partnern, die als Berater die jeweilige Niederlassung leiteten und/oder dort Beratungsleistungen erbrachten, bestanden hatten. Zu dieser Konstellation hat der BFH entschieden,

– dass auch dann, wenn unabhängig voneinander mehrere atypisch stille Beteiligungen jeweils (nur) an verschiedenen Niederlassungen einer Kapitalgesellschaft bestehen würden (sog. Tracking-Stock-Struktur), diese Kapitalgesellschaft grundsätzlich Organträger einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft sein könnte. In dieser Konstellation ist der Organträger-GmbH ein selbständiger Geschäftsbereich verblieben, an dem weder zivilrechtlich noch ertragsteuerrechtlich andere Personen beteiligt seien. Auch die Gewinnabführungen der Organgesellschaft hätten allein der GmbH zugestanden, die atypisch stillen Gesellschafter seien daran nicht beteiligt gewesen. Zudem sei allein die GmbH die Vertragspartnerin des Gewinnabführungsvertrages gewesen. Ob dies auch dann gilt, wenn die atypisch stille Beteiligung am gesamten Geschäftsbetrieb der Organträger-GmbH besteht, konnte der BFH im Streitfall offenlassen.

Hinweis:

Mit diesen beiden Entscheidungen hat der BFH – auf der Basis einer sehr klaren Ableitung aus einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise – die steuerrechtlich umstrittene Frage erstmals verneint, ob atypisch stille Beteiligungen an einer abführungspflichtigen Kapitalgesellschaft steuerrechtlich grundsätzlich als „organschaftsschädlich" betrachtet werden müssen. Wenn in der Fachwelt einhellig die Auffassung vertreten wird, dass Zahlungen der abführungspflichtigen GmbH an den an ihr typisch still beteiligten Gesellschafter als Betriebsausgabe zu behandeln sind, als solche den Gewinn mindern und der hiernach verbleibende Gewinn als der „ganze Gewinn" i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zu betrachten ist, dann kann nach Auffassung des BFH für Zahlungen auf Grund von atypisch stillen Beteiligungen nichts anderes gelten.

22 Arbeitslohn für eine mehrjährige Geschäftsführertätigkeit nach Anteilsveräußerung

Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 4.12.2024 (Az. 12 K 1271/23) hat das FG Köln zu einer Frage, die sowohl die Anteilsveräußerung nach § 17 EStG wie auch Arbeitslohn nach § 19 EStG betrifft, entschieden,

– dass dann Arbeitslohn vorliegt, wenn ein Teil eines Veräußerungspreises für Gesellschaftsanteile dafür gezahlt wird, dass der (dann ehemalige) Gesellschafter weiterhin als Geschäftsführer für einen bestimmten Zeitraum tätig werden soll.

Im konkreten Streitfall stritten die Beteiligten um die Qualifikation eines Betrages als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 EStG oder als Teil des Veräußerungspreises im Rahmen der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 17 EStG. Der Stpfl. war zu Beginn des Streitjahres 2020 zu 50 % an der A-GmbH beteiligt und für diese als Geschäftsführer tätig. Diese Anteile verkaufte er an die D-GmbH, wobei der Kaufvertrag eine Regelung enthielt, nach der in den Kaufpreisbestandteilen zu Gunsten des Stpfl. ein Teilbetrag für die Fortsetzung der Geschäftsführung durch ihn über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren enthalten sein sollte.

Die D-GmbH verpflichtete sich zur Fortführung des Unternehmens und stellte den Verkäufer von allen rechtlichen und wirtschaftlichen Nachteilen u.a. für den Fall frei, dass die Gesellschaft während der Dauer der Geschäftsführertätigkeit auf Betreiben der Käuferin ihren Geschäftsbetrieb einstellen würde, ohne dass hierfür ein rechtlich und/oder wirtschaftlich zwingender Grund bestünde. Bei vorzeitiger Beendigung der Geschäftsführertätigkeit durch den Stpfl. sollte ein Rückerstattungsanspruch hinsichtlich des Kaufpreisbestandteils zugunsten der D-GmbH bestehen.

Das FA vertrat zu diesem Sachverhalt die Auffassung, dass es sich vorliegend um eine Gegenleistung für die mehrjährige Geschäftsführertätigkeit des Stpfl. handele und diese mithin nach §§ 19 EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG (progressionsmildernde Fünftelregelung) zu versteuern sei. Demgegenüber begehrte der Stpfl., auch diese Gegenleistung als Teil des Veräußerungspreises im Rahmen der Ermittlung des Gewinns i.S.v. § 17 EStG (mit 40 %iger Steuerfreistellung) zu berücksichtigen.

Das FG hat die Klage als nicht begründet abgelehnt und ausgeführt,

– dass es sich bei entsprechenden Bezügen und Vorteilen dann um Arbeitslohn handele, wenn ein geldwerter Vorteil durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sei; dies sei nach dem Veranlassungsprinzip zu entscheiden.

– Kein Arbeitslohn liege z.B. vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bzw. zwischen Arbeitnehmer und Drittem gewährt werde.

Für den konkreten Streitfall hat das FG Köln daher das Vorliegen von Arbeitslohn bejaht, weil der Verbleib des Betrages beim Stpfl. rechtlich und dadurch auch tatsächlich an die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit bei der A-GmbH geknüpft war. Das (Fort-)Bestehen des Geschäftsführer-Dienstverhältnisses sei notwendige Voraussetzung für die Vorteilsgewährung in Form der Zahlung und später der Nichtrückzahlung des streitbefangenen Teilbetrages gewesen.

Hinweis:

In der Gestaltungspraxis sollte – auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des BFH – darauf geachtet werden, ob sich die Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Dies wird regelmäßig bei den verbreiteten Aktienoptionsprogrammen der Fall sein. Kein Arbeitslohn liegt dagegen dann vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird.

23 Haftung einer GmbH für eine überhöht bescheinigte Einlagenrückgewähr

Bei Zahlungen von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter, die nicht auf Grund eines Leistungsaustauschs erfolgten, ist stets zwischen kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinnausschüttungen und der Rückzahlung von über das Nennkapital hinaus geleisteten Einlagen der Gesellschafter zu unterscheiden. Solche (Kapital-)Rückzahlungen stellen beim Empfänger keine Einkünfte dar, folglich ist auch keine Kapitalertragsteuer einzubehalten. In technischer Hinsicht hat die Kapitalgesellschaft ein sog. „steuerliches Einlagekonto“ zu führen und dann eine derartige Einlagenrückgewähr gesondert zu bescheinigen.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil v. 1.10.2024 (Az. VIII R 35/20) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat,

– dass der Aussteller einer solchen Bescheinigung nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG verschuldensunabhängig für die auf den überhöhten Ausweis der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer haftet.

– Die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer ist durch Haftungsbescheid geltend zu machen.

Im konkreten Streitfall war die Körperschaft (Stpfl.) im Ausschüttungszeitpunkt davon ausgegangen, dass kein ausschüttbarer Gewinn vorhanden war, daher bescheinigte sie entsprechend in voller Höhe der Gewinnausschüttung eine Einlagenrückgewähr. Im Rahmen einer durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass bei der Stpfl. entgegen bisheriger Annahme ein ausschüttbarer Gewinn zur Verfügung stand, der nach der gesetzlich vorgegebenen Reihenfolge vorrangig für die Gewinnausschüttung als verwendet galt. Ein entsprechender Kapitalertragsteuerabzug war von der Stpfl. aber nicht vorgenommen worden.

Nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG haftet der Aussteller der Bescheinigung verschuldensunabhängig für die auf den überhöhten Ausweis der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer, wobei es

auf die Veranlagung beim Gläubiger der Kapitalerträge nicht ankommt. Von dieser verschuldensunabhängigen Haftung wegen Erteilung einer zu hohen Bescheinigung der Einlagenrückgewähr kann sich die ausstellende Kapitalgesellschaft nur dadurch befreien, dass sie die Bescheinigungen berichtigt (im Streitfall unterblieb eine solche Berichtigung). Auf der Grundlage berichtigter Bescheinigungen kann die Kapitalertragsteuer gegebenenfalls auch von den Gläubigern der Kapitalerträge nachgefordert werden.

Hinweis:

Bei der Ausstellung entsprechender Bescheinigungen ist also besondere Sorgfalt geboten. Wird eine auskehrende Kapitalgesellschaft (mittels Haftungsbescheid) in Anspruch genommen, so steht dieser gegenüber dem Anteilseigner ein Rückforderungsanspruch zu. Wenn die Kapitalgesellschaft in der Folge allerdings auf eine Rückforderung der Kapitalertragsteuer verzichten sollte, dann liegt im Zeitpunkt des Verzichts regelmäßig eine vGA (an die Anteilseigner) vor, die ihrerseits einer Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % unterliegt.

24 Sogenannte gemischte Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttungen

Mit seinem Beschluss vom 24.10.2024 (Az. I R 40/21) hat der BFH (betreffend eine Kapitalgesellschaft, die nach ihrem Geschäftszweck am Profifußballbetrieb teilnimmt) zur Berücksichtigung von Aufwendungen, die nicht ausschließlich im betrieblichen Bereich veranlasst sind, entschieden,

– dass weder die Finanzierung eines Nachwuchsleistungszentrums noch die Ausgabe von Freikarten an Spieler des Nachwuchsleistungszentrums als vGA zu qualifizieren sind.

Im konkreten Streitfall war Gegenstand des Unternehmens der Stpfl., sich am bezahlten und unbezahlten Fußballsport innerhalb und außerhalb der Lizenzligen des Deutschen Fußball-Bund e.V. (DFB) zu beteiligen. Die Stpfl. war Trägerin aller Lizenzen, die ihre Mannschaften zur Benutzung von Einrichtungen zur Durchführung nationaler oder internationaler Clubwettbewerbe berechtigen; ihre erste Herrenmannschaft spielte seit 2010 in verschiedenen Ligen. Verkürzt dargestellt war persönlich haftender Gesellschafter der Stpfl. eine GmbH, deren einziger Gesellschafter ein e.V. war. Der Verein war im Streitjahr 2013 wegen Förderung des Sports als gemeinnützig anerkannt. Die Stpfl. betrieb auf eigene Kosten ein Nachwuchsleistungszentrum (NLZ). Eine Vereinbarung zwischen der Stpfl. und dem Verein über die Aufteilung bzw. Teilübernahme von Kosten existierte nicht.

Die FinVerw vertrat dazu die Auffassung, dass die Übernahme der Kosten des NLZ als eine Förderung des ideellen und nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereichs des Vereins (als Gesellschafter der Stpfl.) anzusehen sei, was steuerrechtlich als vGA qualifiziere. Das Niedersächsische FG hat der gegen die entsprechenden Bescheide erhobenen Klage stattgegeben und auch der BFH hat die Annahme von vGA wie folgt verworfen:

– Unter einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sei bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht.

– Diese Grundsätze habe der BFH auch bereits für die Beurteilung sogenannter gemischter Aufwendungen (Veranlassung nicht ausschließlich im betrieblichen Bereich) konkretisiert. Übernehme danach eine Kapitalgesellschaft Aufwendungen für den Gesellschafter, die in nicht nur untergeordnetem Umfang dessen private Interessen berühren oder die sonst mit dem außersteuerlichen Bereich zusammenhängen, dann sei dieses Verhalten regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst.

– Bei gemischt veranlassten Aufwendungen im Anwendungsbereich der vGA gebe es keine Rechtsgrundlage für ein striktes Aufteilungsverbot. Daher könnten mehrere Veranlassungszusammenhänge auch jeweils anteilig Berücksichtigung finden. Voraussetzung für die Aufteilung sei aber die Trennbarkeit der jeweiligen Veranlassungsbeiträge. Fehle es an objektivierbaren Kriterien für die Aufteilung, so führe die für den Ansatz einer vGA genügende Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis dazu, dass ein Abzug als Betriebsausgaben einkommenserhöhend durch den Ansatz einer vGA ausgeglichen wird.

– Im Ergebnis sei der Veranlassungszusammenhang durch das Prinzip der wertenden Selektion der Aufwandsursachen gekennzeichnet. Dies führe im Streitfall dazu, dass der Betrieb des Nachwuchsleistungszentrums als auf betrieblicher Grundlage erfolgend zu qualifizieren sei und die Einrichtung auch nicht teilweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei – und insoweit keine vGA vorliege. Zur Teilnahme der Profimannschaften an den Lizenzligen sei nach den verbandsrechtlichen Vorgaben der Betrieb des NLZ erforderlich gewesen, weshalb ein ordentlicher und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter ein solches NLZ betrieben hätte. Demgegenüber habe es für die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks des Vereins als Gesellschafter der Stpfl. des Betriebs eines NLZ nicht bedurft.

Hinweis:

Mit diesem sehr klar abgeleiteten Beschluss hat der BFH nicht nur zur körperschaftsteuerlichen Berücksichtigung besonderer Aufwendungen im Bereich der Sportvereine Stellung genommen, sondern auch seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt, nach der sog. gemischte Aufwendungen durchaus im Rahmen einer Aufteilung berücksichtigungsfähig sind. Sind – wie im Streitfall – durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Teile der Aufwendungen als geringfügig und damit vernachlässigbar zu qualifizieren, dann liegt insgesamt keine vGA vor.

25 Tantiemezahlungen an einen Minderheitsaktionär als verdeckte Gewinnausschüttungen

Mit seinem Urteil vom 24.10.2024 (Az. I R 36/22) hat der BFH zur Frage der Voraussetzungen von vGA Unterschiede zwischen den Vorstandsmitgliedern einer AG (die zugleich Minderheitsaktionäre sind) und Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH herausgearbeitet und entschieden, dass eine Vergütungsvereinbarung zwischen einer AG und einem Vorstandsmitglied, das zugleich Minderheitsaktionär der AG ist, nur dann dem Fremdvergleich nicht genügt, wenn die Umstände des Einzelfalles eindeutig darauf schließen lassen, dass sich der Aufsichtsrat bei der Vergütungsvereinbarung einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds ausgerichtet hat. Davon ist bei einem Aufsichtsrat, der mit Personen besetzt ist, die dem als Minderheitsaktionär beteiligten Vorstandsmitglied nicht nahestehen, nur auf der Grundlage besonderer Umstände auszugehen.

Im konkreten Streitfall war die steuerliche Behandlung von Gewinn- und Umsatztantiemen, die der alleinvertretungsberechtigte Vorstand (zugleich ein Minderheitsaktionär) einer AG als Vorstandsvergütung erhalten hatte, umstritten. Die FinVerw qualifizierte in der Folge einer Außenprüfung die an den Vorstand gezahlten Vergütungen insgesamt (Umsatztantieme) bzw. teilweise (Gewinntantieme) als vGA.

Der BFH hat dazu ausgeführt, dass eine Vereinbarung mit einem Mehrheitsaktionär, der zugleich Vorstandsmitglied der AG ist, nicht ohne Weiteres mit der Vereinbarung einer GmbH gegenüber ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gleichgesetzt werden könne, da dem die strukturellen Unterschiede in den Entscheidungsstrukturen zwischen einer AG und einer GmbH entgegenstünden.

Hinweis:

Auch nach diesem Urteil des BFH bleibt es also für die GmbH-Gesellschafter bei den hohen Anforderungen des materiellen Fremdvergleichs i.R. der steuerlichen Würdigung zivilrechtlicher (schuldrechtlicher) Verträge zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern, weil eben die Einflussmöglichkeiten der Minderheitsgesellschafter einer GmbH höher sind als die Einflussmöglichkeiten von Minderheitsaktionären einer AG. Umsatztantiemen würdigt der BFH i.Ü. regelmäßig als vGA (mit seltenen Ausnahmen, z.B. in der Aufbauphase einer GmbH), so dass Umsatztantiemen auch nur ausnahmsweise vereinbart werden sollten.

Koalitionsvertrag für die 21. Legislaturperiode – Steuerpolitische Vorhaben

26 Koalitionsvertrag als Handlungsrahmen für die Bundesregierung

Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 21. Legislaturperiode ist eine wichtige Grundlage für das politische Handeln und zeigt auf, in welchen Bereichen Änderungen zu erwarten sind. Die Erfahrung zeigt allerdings auch, dass von der Regierung stets auch auf aktuelle Entwicklungen reagiert werden muss, so dass der Koalitionsvertrag nur einen Handlungsrahmen gibt.

Hinweis:

Die genaue Ausgestaltung dieser Vorhaben im Einzelnen sowie ihr zeitliches Inkrafttreten sind offen. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass die geplanten Maßnahmen unter Finanzierungsvorbehalt stehen. Die Umsetzung erster Maßnahmen dürfte bereits kurzfristig erfolgen.

27 Für alle Steuerpflichtigen

Die **Tarifvorschriften zur Einkommensteuer** sollen punktuell angepasst werden:

- Die Einkommensteuer für kleine und mittlere Einkommen soll zur „Mitte der Legislaturperiode“ gesenkt werden. Insoweit soll eine „spürbare“ Entlastung erfolgen, der zeitliche Rahmen und die Größenordnungen sind jedoch nicht weiter ausgeführt. Offensichtlich werden diese Aspekte insbesondere an den finanziellen Möglichkeiten ausgerichtet. Dies dürfte auch von der kurzfristigen Wirtschaftsentwicklung und der damit zu erwartenden Entwicklung bei den Steuereinnahmen abhängen.
- Nicht angesprochen wird der Einkommensteuer-Spitzensatz, so dass aktuell davon auszugehen ist, dass dieser nicht steigen wird, wie dies zwischenzeitlich diskutiert wurde.
- Der Solidaritätszuschlag soll unverändert bestehen bleiben. Dieser belastet also weiterhin höhere Einkommen bei der Einkommensteuer und Kapitalanleger als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer.

Die **Besteuerung von Rentnerinnen und Rentnern** soll vereinfacht werden und diese sollen von Erklärungspflichten so weit wie möglich generell entlastet werden. Abzuwarten bleibt die genaue Ausgestaltung. Möglich ist insoweit, dass ähnlich wie bei den Lohneinkünften bei Rentenzahlungen die Einkommensteuer bereits an der Quelle einbehalten wird, so dass dann vielfach eine Einkommensteuererklärung entbehrlich werden könnte.

Die finanzielle Situation von Alleinerziehenden soll durch Anhebung oder Weiterentwicklung des **Alleinerziehenden-Entlastungsbetrags** verbessert werden. Gleichzeitig soll ein gesetzlicher Kopplungsmechanismus zwischen Kinderfreibetrag und Kindergeld eingeführt werden, um die Schere zwischen der Entlastungswirkung der Kinderfreibeträge und dem Kindergeld schrittweise zu verringern.

Hinweis:

Bereits im vergangenen Jahr erfolgten Anpassungen des Einkommensteuertarifs für 2025 und für 2026, um eine verfassungsrechtlich gebotene Freistellung des steuerlichen Existenzminimums zu berücksichtigen und inflationsbedingte Steuererhöhungen („kalte Progression“) zu verhindern.

28 Ehrenamt und gemeinnützige Körperschaften

Für gemeinnützige Körperschaften, so z.B. für gemeinnützige Vereine, sind deutliche Erleichterungen geplant:

- Zur Stärkung des Ehrenamts soll die **Übungsleiterpauschale** von bisher 3 000 € auf 3 300 € und die **Ehrenamtspauschale** von 840 € auf 960 € angehoben werden. Dies macht die ehrenamtliche Tätigkeit attraktiver.

- Die **Freigrenze für die Abstandnahme von der steuerlichen Erfassung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe** soll von derzeit 45 000 € auf 50 000 € erhöht werden. Grundsätzlich unterliegen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einer gemeinnützigen Körperschaft der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Hiervon wird aus Vereinfachungsgründen abgesehen, wenn die Einnahmen die Grenze von aktuell 45 000 € nicht übersteigen. Typische wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bei Vereinen sind die selbst betriebene Vereinsgaststätte oder z.B. ein Café in einem Museum, der Verkauf von Speisen und Getränken bei Veranstaltungen, die Durchführung von geselligen Veranstaltungen, die Erlöse aus Inseraten in Vereinspublikationen und Werbung für Unternehmen auf den Vereinsanlagen (z.B. Bandenwerbung), Sponsoring, Firmenwerbung auf der Vereinskleidung oder auch der Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem Vereinsgebäude. Die steuerliche Erfassung solcher Tätigkeiten erfolgt, da insoweit die gemeinnützige Körperschaft in Wettbewerb zu privaten Wirtschaftsteilnehmern tritt.
- Der **Katalog der gemeinnützigen Zwecke** soll „modernisiert“ werden. Konkret wird an anderer Stelle des Koalitionsvertrags ausgeführt, dass die Gemeinnützigkeit des E-Sports anerkannt werden soll (dies hatte sich schon die vorhergehende Bundesregierung vorgenommen). Auch soll Journalismus als gemeinnütziger Zweck anerkannt werden. Damit sollen nicht gewinnorientierte Journalismus-Organisationen gefördert werden. Nach aktuellem Recht ist dies fraglich, sodass Rechtssicherheit geschaffen werden soll. Ebenso sollte bereits in der abgelaufenen Legislaturperiode gesetzlich klargestellt werden, dass gemeinnützige Organisationen außerhalb ihrer Satzungszwecke gelegentlich zu tagespolitischen Themen Stellung nehmen können. In der Begründung zum Gesetzentwurf hieß es dazu, dass etwa „Karnevals- oder Sportvereine sich vereinzelt für Frieden oder gegen Rassismus engagieren“ dürfen, ohne ihre Gemeinnützigkeit zu gefährden. Dies ist letztlich aber nicht Gesetz geworden und dürfte wieder aufgegriffen werden können.
- Das Gemeinnützigkeitsrecht soll vereinfacht werden:
  - Gemeinnützige Organisationen mit Einnahmen bis 100 000 € sollen von dem **Erfordernis einer zeitnahen Mittelverwendung** ausgenommen werden. Grundsätzlich müssen gemeinnützige Körperschaften insbesondere vereinnahmte Spenden und Mitgliedsbeiträge zeitnah für die satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Dies muss z.B. in einer Mittelverwendungsrechnung nachgewiesen werden. Nach aktuellem Recht sind gemeinnützige Körperschaften mit Gesamteinnahmen von 45 000 € im Jahr von dieser Verpflichtung ausgenommen. Diese Grenze soll auf 100 000 € angehoben werden. Dies würde den administrativen Aufwand von solchen Körperschaften deutlich verringern. Betroffen sind insbesondere kleinere Sportvereine, aber z.B. auch Fördervereine an Schulen oder Kindertagesstätten. Zu den Gesamteinnahmen zählen z.B. Mitgliedsbeiträge, Spenden und Einnahmen aus einem Zweckbetrieb bzw. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.
  - Erzielen gemeinnützige Körperschaften aus wirtschaftlichen Tätigkeiten weniger als 50 000 € Einnahmen im Jahr, soll zukünftig keine **Sphärenaufteilung** mehr dahingehend erfolgen, ob diese Einnahmen aus einem Zweckbetrieb oder aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stammen. Die im Rechnungswesen der gemeinnützigen Körperschaft vorzunehmende Sphärenaufteilung ist z.B. notwendig, um den steuerpflichtigen Gewinn von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zu ermitteln oder dient der Ermittlung einer zulässigen Rücklagenzuführung, welche sich für die einzelnen Sphären unterscheidet.
  - Weiterhin soll die **Gemeinnützigkeitsprüfung für kleine Vereine** vereinfacht werden.
- Auch soll die kürzlich erst eingeführte **Wohngemeinnützigkeit** mit Investitionszuschüssen ergänzt werden. Ebenso soll das genossenschaftliche Wohnen weiter gefördert werden.
- **Sachspenden** an gemeinnützige Organisationen sollen möglichst weitgehend von der Mehrwertsteuer befreit werden.
- Flankierend soll das Datenschutz-, Gemeinnützigkeits-, Vereins- und Zuwendungsrecht vereinfacht werden. Konkrete Ausführungen hierzu werden allerdings nicht gemacht.

29 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Arbeitnehmer sollen generell entlastet werden und insbesondere soll eine Ausweitung der Arbeitsleistung attraktiver werden, um wirtschaftliche Impulse zu setzen:

- Als steuerliche Anreize für Mehrarbeit sollen **Überstundenzuschläge**, die über die tariflich vereinbarte bzw. an Tarifverträgen orientierte Vollzeitarbeit hinausgehen, steuerfrei gestellt werden.
- Steuerliche Begünstigung von **Prämien zur Ausweitung der Arbeitszeit**: Es sollen Anreize zur Ausweitung der Arbeitszeit gesetzt werden. Wenn Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber eine Prämie zur Ausweitung der Arbeitszeit von Teilzeit auf dauerhaft an Tarifverträgen orientierte Vollzeit zahlen, soll diese Prämie steuerlich begünstigt werden. Fehlanreize und Mitnahmeeffekte sollen dabei vermieden werden.
- Über eine sog. „**Aktivrente**“ sollen zusätzliche finanzielle Anreize auch für freiwilliges längeres Arbeiten geschaffen werden. Wer das gesetzliche Rentenalter erreicht und freiwillig weiter arbeitet, soll sein Gehalt bis zu 2 000 € im Monat steuerfrei erhalten.
- Zur unmittelbaren Entlastung vieler Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer soll die sog. **Entfernungspauschale** ab 2026 dauerhaft erhöht und vom ersten Kilometer an bei 0,38 € liegen. Aktuell liegt die Pauschale für die ersten 20 Kilometer Wegstrecke von der Wohnung zum Arbeitsplatz bei 0,30 € pro Kilometer, erst ab dem 21. Kilometer können 0,38 € berücksichtigt werden. Diese Maßnahme bietet eine spürbare steuerliche Entlastung für Berufspendlerinnen und -pendler, insbesondere für diejenigen mit kürzeren Arbeitswegen – jedenfalls und soweit zusammen mit anderen Werbungskosten der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 230 € überschritten wird.
- Zur Reduzierung der Steuerbürokratie soll eine sog. **Arbeitstagepauschale** geprüft werden, in der Werbungskosten für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer zusammengefasst werden können.
- **Elterngeld und Mutterschutz** sollen attraktiver ausgestaltet werden. So beim Elterngeld u.a. durch eine Anhebung der Einkommensgrenze sowie des Mindest- und Höchstbetrags, eine Flexibilisierung der Berechnungsgrundlage für das Elterngeld bei Selbständigen und die Einführung von Elterngeld für Pflegeeltern. Daneben ist die Einführung des Mutterschutzes für Selbständige analog zu den Mutterschutzfristen für Beschäftigte geplant.

Hinweis:

Nicht mehr angesprochen wird die in der letzten Legislaturperiode geplante, letztlich aber nicht umgesetzte Fortentwicklung der Lohnsteuerklassen für verheiratete Stpfl.

30 Für Unternehmer und Freiberufler

Die Rahmenbedingungen der Unternehmensbesteuerung sollen verbessert werden, um wirtschaftliche Impulse zu setzen und den Wirtschaftsstandort zu stärken:

- Beginnend ab dem Jahr 2028 soll der **Körperschaftsteuersatz** in 1 %-Schritten auf letztlich 10 % abgesenkt werden.
- Der **Einkommensteuertarif**, welcher maßgeblich die Belastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften bestimmt, soll – zumindest im oberen Tarifbereich – nicht angepasst werden. Für Personenunternehmen bleibt daher die vergleichsweise hohe Spitzenbelastung von ca. 49 % (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer). Personenunternehmen, also Einzelunternehmen und Personengesellschaften, sollen aber dadurch gefördert werden, dass die Steuersatzbegünstigung bei der Einkommensteuer für nicht entnommene Gewinne deutlich verbessert werden soll. Ebenso soll die Möglichkeit der Option zum Körperschaftsteuersystem deutlich verbessert werden, so dass Personengesellschaften einfacher von dem vergleichsweise niedrigen Körperschaftsteuersatz profitieren können. Profitieren können Personengesellschaften von diesen Maßnahmen dann, wenn Gewinne nicht entnommen werden, also im Unternehmen verbleiben. Dann kann über diese Instrumente ein Belastungsniveau vergleichbar oder identisch mit den Kapitalgesellschaften erreicht werden.

– Der **Solidaritätszuschlag** soll unverändert bestehen bleiben. Dieser wird also weiterhin als Zuschlag zur Körperschaftsteuer erhoben und belastet damit Kapitalgesellschaften. Personenunternehmen, also Einzelunternehmen und Personengesellschaften, werden ggf. insoweit belastet, als der Solidaritätszuschlag bei höheren Einkünften als Zuschlag zur Einkommensteuer erhoben wird.

– Um den Standortwettbewerb der Kommunen bei der **Gewerbesteuer** zu begrenzen, soll der Mindesthebesatz von derzeit 200 % auf 280 % angehoben werden. Scheinsitzverlegungen in sog. Gewerbesteuer-Oasen, also Gemeinden mit einem sehr niedrigen Gewerbesteuer-Hebesatz, soll mit allen zur Verfügung stehenden administrativen Maßnahmen wirksam begegnet werden. Im Übrigen soll die Gewerbesteuer unangetastet bleiben. Dies betrifft insbesondere die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen (so für Zinsen und bestimmte Mietaufwendungen) und aber auch die erweiterte Grundstückskürzung.

Hinweis:

Mitte letzten Jahres hatte die vom BMF eingesetzte Expertenkommission umfangreiche Vorschläge zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung gemacht. Diese Ansätze werden im Koalitionsvertrag nicht angesprochen. Allerdings soll nach dem Koalitionsvertrag geprüft werden, ob ab dem Jahr 2027 die gewerblichen Einkünfte neu gegründeter Unternehmen rechtsformunabhängig in den Geltungsbereich der Körperschaftsteuer fallen können.

Die **Investitionstätigkeit** soll angeregt werden durch einen „Investitions-Booster“: Für Ausrüstungsinvestitionen soll eine degressive Abschreibung von 30 % für die Jahre 2025, 2026 und 2027 eingeführt werden. Dieses – allerdings nicht gerade neue – Instrument würde es erlauben, die Investitionsausgaben kurzfristig steuermindernd geltend zu machen, was zu positiven Liquiditätseffekten durch die Verschiebung der Steuerlast in spätere Jahre führt.

Hinweis:

Es ist damit zu rechnen, dass diese degressive Abschreibung kurzfristig eingeführt werden wird. Aktuell ist der zeitliche Anwendungsbereich offen, so dass zu prüfen ist, ob anstehende größere Investitionen hinausgeschoben werden, bis klar ist, ab wann diese degressive Abschreibung greifen wird.

Zur Stützung der Wirtschaft sind weiterhin vorgesehen eine Senkung der **Stromsteuer** auf das europäische Mindestmaß und eine Reduktion der Umlagen und Netzentgelte. Daneben soll die **Elektromobilität** gefördert werden, was insbesondere als Stütze der Automobilindustrie und deren Zuliefererindustrie dienen soll:

– Für rein elektrisch betriebene Fahrzeuge soll eine Sonderabschreibung eingeführt werden.

– Die steuerliche Förderung von E-Fahrzeugen als Dienstwagen soll zudem ausgeweitet werden durch Anhebung der maßgeblichen Bruttopreisgrenze auf 100 000 €.

– Zur Förderung der umweltfreundlichen E-Mobilität sollen Elektroautos allgemein bis zum Jahr 2035 von der Kfz-Steuer befreit werden.

Bei der **steuerlichen Forschungszulage** sollen der Fördersatz und die Bemessungsgrundlage deutlich angehoben und das Verfahren vereinfacht werden.

Hinweis:

Nicht angesprochen wird die **erbschaftsteuerliche Begünstigung bei der Übertragung von Unternehmensvermögen bzw. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**. Offensichtlich sind insoweit keine Änderungen geplant. Abzuwarten bleibt allerdings der Ausgang der diese Fragen betreffenden Verfahren beim BVerfG. In der Praxis kann jedenfalls nur dazu geraten werden, vorgesehene Übertragungen auf die nächste Familiengeneration umzusetzen, um die aktuell bestehenden umfangreichen Vergünstigungen zu nutzen.

Bei der **Umsatzsteuer** sind folgende Maßnahmen vorgesehen:

– Der Umsatzsteuersatz für **Speisen in der Gastronomie** soll zum 1.1.2026 dauerhaft auf 7 % reduziert werden. Dies würde zu einer Entlastung von Restaurants führen (die ggf. an die Kunden weitergegeben werden kann), aber auch z.B. in Bäckereien und Imbissen die Differenzierung bei Speisen zwischen Außerhausverkauf (regelmäßig 7 %) und Verzehrung an Ort und Stelle (aktuell regelmäßig 19 % Umsatzsteuer) erübrigen.

– Auf die verpflichtende **Ausgabe von Kassenbons** soll verzichtet werden. Andererseits soll für Geschäfte mit einem jährlichen Umsatz von über 100 000 € ab dem 1.1.2027 eine Registrierkassenpflicht eingeführt werden.
– Um Unternehmen von Bürokratie zu entlasten, soll die Erhebung der **Einfuhrumsatzsteuer** auf ein Verrechnungsmodell umgestellt werden.

31 Für Hauseigentümer

Im Immobilienbereich werden zwei Aspekte angesprochen:

– Zur **Neubauförderung** und zur Sanierung bestehenden Wohnraums sollen steuerliche Maßnahmen verbessert werden.
– Die Kosten für **energetische Sanierungen geerbter Immobilien** sollen künftig von der Einkommensteuer absetzbar sein. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass gerade solche Immobilien oftmals energetisch in einem sehr schlechten Zustand sind und eine Sanierung die Erben stark belasten kann.

Weiterhin soll das Vermieten attraktiver werden durch den Grundsatz „Wer günstig vermietet, wird steuerlich belohnt“. Offen bleibt, wie dies umgesetzt werden soll.

========