

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen

Datum

## **Mandanten-Rundschreiben Oktober bis Dezember 2024**

**Keine Umsatzsteuer auf Steckersolargeräte • Wachstumsinitiative: Rentenpolitische Maßnahmen • Neue Sonderabschreibung für E-Fahrzeuge • Unentgeltliche Betriebsübertragung • Steuerliche Änderungen zum 1.1.2025 • Bilanzpolitik • Mindestlohn, Minijob-Grenze • Inflationsausgleichsprämie • Sachbezugswerte**

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Ende des Jahres nähert sich nun mit großen Schritten, sodass es wieder einmal an der Zeit ist, einen Blick zurückzuwerfen. Die Wirtschaft konnte im zu Ende gehenden Jahr vielfach nicht allzu viele Lichtblicke erkennen. So mag für manche vielleicht das Positivste sein, dass nach dem Auseinanderfallen der Koalition nun wieder auf etwas mehr Realitätswahrnehmung der Regierenden gehofft werden kann, damit die wahren Probleme endlich erkannt werden. Überbordenden neuen bürokratischen Vorschriften (von der E-Rechnung bis zur Nachhaltigkeitsberichtserstattung) steht die als erfolgreichem Bürokratieabbau "gefeierte" Verkürzung der Aufbewahrungsfrist für Belege von 10 auf 8 Jahre entgegen. Man könnte es auch anders ausdrücken: Wer keine großen Erfolge hat, muss wenigstens die kleinen Dinge herausstellen...

In diesem Mandanten-Rundschreiben berichten wir in gewohnter Weise über aktuelle Entwicklungen aus Verwaltung, Gesetzgebung und Rechtsprechung. Aufgrund der aktuellen Situation ist es allerdings vielfach ungewiss, ob Gesetzesvorhaben überhaupt noch verabschiedet werden können. Wir können hier nur abwarten.

Wir möchten dieses Mandanten-Rundschreiben aber auch nutzen, um uns bei Ihnen für die vertrauensvolle Zusammenarbeit zu bedanken. Ihnen und Ihren Familien wünschen wir eine besinnliche Adventszeit, ein frohes Weihnachtsfest und einen guten Rutsch in ein gutes, gesundes und friedvolles neues Jahr 2025.

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Entlastung bei der Einkommensteuer noch für 2024 - Grundfreibetrag und Kinderfreibetrag
- 2 Unterhaltsleistungen ab 2025 nur noch bei Banküberweisung anerkannt
- 3 Aufwendungen für Kinderbetreuung können ab 2025 in größerem Umfang steuerlich geltend gemacht werden
- 4 Anwendung des Nullsteuersatzes für Steckersolargeräte ausgeweitet
- 5 Verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe des Zinssatzes für Aussetzungszinsen
- 6 Steuerbefreiung für eine nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH
- 7 Heizungsförderung: seit 27.8.2024 erweiterter Anwendungsbereich

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 8 Inflationsausgleichsprämie kann nur noch bis zum 31.12.2024 gewährt werden
- 9 Mindestlohn steigt zum 1.1.2025 und ebenso die Minijob-Grenze
- 10 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2025, Beitragssätze Sozialversicherung
- 11 Sachbezugswerte für 2025
- 12 Betriebsveranstaltungen: Erweiterter Anwendungsbereich für die Pauschalierung der Lohnsteuer - Sozialversicherungsfreiheit muss zeitnah geltend gemacht werden
- 13 Feier des Arbeitgebers anlässlich einer Arbeitnehmer-Verabschiedung
- 14 Bundeskabinett beschließt Neuregelungen zur Umsetzung rentenpolitischer Maßnahmen der Wachstumsinitiative
- 15 Steuerverschärfung für ausländische Alterseinkünfte geplant

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 16 Überprüfung und ggf. Anpassung der Steuervorauszahlungen
- 17 Verkürzte Aufbewahrungspflichten durch das Bürokratieentlastungsgesetz IV
- 18 Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1.1.2025
- 19 Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen beginnt zum 1.1.2025
- 20 Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer (W-IdNr) beginnt
- 21 Geplant: Sonderabschreibung für vollelektrische und emissionsfreie Fahrzeuge
- 22 Künstlersozialabgabe: Beitragssatz bleibt auch in 2025 konstant
- 23 Unentgeltliche Betriebsübertragung: Betriebsübergeber kann ggf. nachträgliche Betriebsausgaben geltend machen
- 24 Ertragsteuerliche Erfassung der Tätigkeit von über soziale Plattformen aktiven Influencern
- 25 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei Erbaueinsetzung
- 26 Parkhaus als erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen
- 27 Änderungen des Umsatzsteuergesetzes zum 1.1.2025
- 28 Erbschaftsteuerliche Begünstigungen bei der Übertragung von Unternehmensvermögen

---

## **Für Personengesellschaften**

---

- 29 Risiko der Gewerblichkeit einer vermögensverwaltenden Tätigkeit bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft
- 30 Entgeltlicher Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft: nun doch anteilige Anschaffung der zum Vermögen gehörenden Grundstücke

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 31 Verrechnung von Verlusten aus Termingeschäften mit anderen Kapitalerträgen

---

## **Für Hauseigentümer**

---

- 32 Grundsteuer: Nachweismöglichkeit des niedrigeren gemeinen Werts
- 33 Zahlungen in eine Erhaltungsrücklage als Werbungskosten?
- 34 Teilweise Schenkung kein privates Veräußerungsgeschäft
- 35 Vermessungskosten können Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung sein
- 36 Steuerbefreite Photovoltaikanlagen: Erweiterter Anwendungsbereich ab dem 1.1.2025
- 37 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bzw. für energetische Sanierungsmaßnahmen

---

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

---

- 38 Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des HGB
- 39 Kein Wahlrecht des GmbH-Gesellschafters bezüglich der Berücksichtigung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG bzw. § 20 Abs. 2 EStG
- 40 Veräußerungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG sind auch Steuerberatungskosten zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns
- 41 VGA bei Nichterfüllung der Ansatzvoraussetzungen für eine Pensionsrückstellung
- 42 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 43 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Entlastungen bei der Einkommensteuer noch für 2024 – Grundfreibetrag und Kinderfreibetrag

Noch für das laufende Jahr erfolgt eine Entlastung kleinerer und mittlerer Einkommen bei der Einkommensteuer. Entlastungen für die Jahre 2025 und 2026 sind ebenfalls geplant, deren genaue Umsetzung ist vorläufig aber noch offen. Für 2024 treten folgende Entlastungen ein:

	neu für 2024	bisheriger Stand
Kinderfreibetrag (je Stpfl. – bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten verdoppeln sich die Beträge)	3 306 €	3 192 €
Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer	11 784 €	11 604 €
Einsetzen des linearen Einkommensteuersatzes von 42 %	66 761 €	66 761 €
Kindergeld	250 € (unverändert)	250 €

Auch wurden die Grenzbeträge für das Einsetzen des **Solidaritätszuschlages** erhöht, sodass der Kreis der Stpfl., der vom Solidaritätszuschlag ausgenommen ist, noch weiter steigen wird.

Die für 2024 erfolgenden Änderungen kommen beim Lohnsteuerabzug erstmals für die **Lohnabrechnung Dezember 2024** zur Anwendung. Damit wird vermieden, dass mit Inkrafttreten des Gesetzes sämtliche bereits erstellten Lohnabrechnungen für 2024 korrigiert werden müssen. Die Lohnabrechnungen Januar 2024 bis November 2024 bleiben also unverändert. Die lohnsteuerliche Berücksichtigung der steuerlichen Entlastung für 2024 erfolgt vielmehr insgesamt bei der Lohn-, Gehalts- bzw. Bezügeabrechnung für Dezember 2024.

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

#### Hinweis:

Die Änderungen wurden vom Bundesrat am 22.11.2024 beschlossen. Insoweit ist nach aktuellem Stand von einer Zustimmung auszugehen. Das weitere Gesetzgebungsverfahren zu Entlastungen in den Jahren 2025 und 2026 ist aktuell ungewiss.

### 2 Unterhaltsleistungen ab 2025 nur noch bei Banküberweisung anerkannt

Ab dem 1.1.2025 werden nach der Änderung durch das Jahressteuergesetz 2024 Unterhaltsaufwendungen nur noch als außergewöhnliche Belastungen anerkannt, wenn Geldleistungen durch Banküberweisung auf ein Konto der unterhaltenen Person bezahlt werden. Bislang werden auch andere Zahlungswege zugelassen (z. B. Mitnahme von Bargeld bei Familienheimfahrten).

#### Handlungsempfehlung:

Insoweit sollten die Geldleistungen ggf. auf Banküberweisung umgestellt werden. Daneben sind unverändert aber auch Sachleistungen möglich.

### 3 Aufwendungen für Kinderbetreuung können ab 2025 in größerem Umfang steuerlich geltend gemacht werden

Kosten der Kinderbetreuung können begrenzt steuerlich geltend gemacht werden. Nach der bestehenden Regelung können zwei Drittel der Aufwendungen für Kinderbetreuung, höchstens 4 000 € je Kind, als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Begünstigt sind Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst

zu unterhalten. Dabei sind Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen nicht abziehbar. Abzugsfähig sind insbesondere Kosten für die Kindertagesstätte oder eine Tagesmutter.

Als familienpolitische Maßnahme wird **ab 2025** die Begrenzung von zwei Drittel der Aufwendungen auf **80 % der Aufwendungen** und der Höchstbetrag der als Sonderausgaben abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten auf **4 800 € je Kind** erhöht.

**Hinweis:**

Insoweit ist zu beachten, dass Kinderbetreuungskosten nur bei demjenigen steuermindernd als Sonderausgaben berücksichtigt werden können, der sie getragen hat. Dies gilt auch für alleinerziehende Eltern im **paritätischen Wechselmodell** (bei annähernd gleichwertiger Haushaltsaufnahme des Kindes in beide Haushalte), wie der BFH nun entschieden hat. In der Praxis müssen in solchen Fällen die Kinderbetreuungskosten anteilig von beiden Elternteilen gezahlt werden und Kindergeld sowie Entlastungsbetrag für Alleinerziehende müssen gemeinsam entsprechend den Wünschen zugeordnet werden. Daneben hat der BFH in diesem Urteil entschieden, dass auch im Falle des paritätischen Wechselmodells die alleinige Zuordnung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende zu lediglich einem Elternteil rechtmäßig ist. Treffen die Berechtigten hinsichtlich des Entlastungsbetrags keine Bestimmung untereinander, steht der Entlastungsbetrag demjenigen zu, an den das Kindergeld gezahlt wird. Stets wird der Entlastungsbetrag wegen desselben Kindes für denselben Monat nur einem Berechtigten gewährt, auch wenn mehrere Berechtigte die Voraussetzungen für seine Gewährung erfüllen; eine Aufteilung ist nicht vorgesehen.

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

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

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

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

**Hinweis:**

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

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

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

Der Stpfl. kann einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid aber auch mit einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung verbinden. Bestehen dann ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit

des strittigen Steuerbetrags, so ist dieser zunächst nicht zu zahlen, bis die Höhe der Steuer umfassend geprüft und geklärt ist, also das Rechtsbehelfsverfahren durch Entscheidung, Rücknahme oder Abhilfe beendet wird. Geht dieses Verfahren zu Lasten des Stpfl. aus, so ist der ausgesetzte Steuerbetrag nachzuzahlen. Dies ist dann verbunden mit Aussetzungszinsen. Gesetzlich sind diese aktuell mit 0,5 % je Monat, also 6 % p.a., festgelegt.

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

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

## **6 Steuerbefreiung für eine nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH**

Steuerbefreit sind bis zu einem Betrag von 840 € im Jahr Einnahmen aus einer für eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine gemeinnützige Körperschaft erbrachten nebenberuflichen ehrenamtlichen Tätigkeit. Begünstigt sind z. B. die Tätigkeiten der Mitglieder des Vorstands, des Kassierers, der Bürokräfte, des Reinigungspersonals, des Platzwartes, des Aufsichtspersonals oder des Schiedsrichters im Amateurbereich. Eine Tätigkeit wird nebenberuflich ausgeübt, wenn sie – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeitberufs in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z. B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

Der BFH hatte nun darüber zu entscheiden, ob von dieser Steuerbefreiung auch die nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH erfasst ist. Der Stpfl. war nebenberuflich Mitglied des Aufsichtsrats der Q GmbH. Er erhielt eine als Aufwandsentschädigung bezeichnete Zahlung i. H. v. 620 €. Die Q GmbH, deren Gesellschafter Kommunen sind, nimmt die kommunalen Pflichtaufgaben der Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung für die beteiligten Kommunen wahr. Die als Mehrheitsgesellschafterin beteiligte Stadt D wird in der Gesellschafterversammlung der Q GmbH vom Oberbürgermeister vertreten. Neben der Gesellschafterversammlung ist weiteres Organ der Q GmbH der Aufsichtsrat. Die Stadtverordnetenversammlung der Stadt D bestellte den Stpfl. durch Beschluss zum Mitglied des Aufsichtsrates der Q GmbH und entsandte ihn als ihren Vertreter in dieses Gremium. Die Höhe des Entgelts, das der Stpfl. für die Tätigkeit erhielt, richtete sich nach der gemeindlichen Satzung der Stadt D über die Entschädigung der Gemeindevertreter in rechtlich selbstständigen Unternehmen der Stadt D. Die Zahlung an den Stpfl. erfolgte aus dem Vermögen der Q GmbH.

Der BFH bestätigt, dass die Vergütung für die Aufsichtsrats­tätigkeit grds. als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit einzustufen ist und unter die angeführte Steuerbefreiung fällt. Der Stpfl. hat seine Aufsichtsrats­tätigkeit im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeübt. Eine Tätigkeit in diesem Sinne ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Stpfl. nach außen für die juristische Person des öffentlichen Rechts aufgrund eines förmlichen Beststellungsakts als deren Vertreter auftritt. Die Stadt D bestellte den Stpfl. durch Beschluss zum Mitglied des Aufsichtsrates der Q GmbH und entsandte ihn als ihren Vertreter in dieses Gremium. Die gesetzlichen Regelungen zur Steuerbefreiung enthalten insbesondere keinen Katalog begünstigter Tätigkeiten, sodass die begünstigte ehrenamtlich unterstützte Tätigkeit nicht der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke dienen muss. Unmaßgeblich ist zudem, dass die Vergütung für diese Tätigkeit nicht von der entsendenden Stadt D erfolgte, sondern von der Q GmbH.

**Hinweis:**

Die Betriebsausgaben i. H. v. 225 €, die im Zusammenhang mit der Aufsichtsratsstätigkeit angefallen waren (Fahrtkosten), konnten nicht geltend gemacht werden. Ein Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, die mit den steuerfreien Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag von 840 € übersteigen.

**7 Heizungsförderung: seit 27.8.2024 erweiterter Anwendungsbereich**

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

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

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

**Hinweis:**

Die Antragstellung für die neue Heizungsförderung erfolgt über das Kundenportal "Meine KfW" ([meine.KfW.de](http://meine.KfW.de)).

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

**8 Inflationsausgleichsprämie kann nur noch bis zum 31.12.2024 gewährt werden**

In der Zeit bis zum 31.12.2024 kann der Arbeitgeber an den Arbeitnehmer steuer- und sozialversicherungsfreie Inflationsausgleichsprämien von maximal 3 000 € gewähren. Mithin läuft diese Möglichkeit, den Arbeitnehmern steuer- und sozialversicherungsfrei eine Leistung zu gewähren, mit dem 31.12.2024 aus. Hierzu nochmals die wichtigsten Aspekte in Kürze:

- Der Begünstigungszeitraum ist zeitlich befristet – vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024. In diesem Zeitraum sind Zahlungen der Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber bis zu einem Betrag von 3 000 € steuer- und sozialversicherungsfrei möglich. Die Zahlung kann auch in Teilbeträgen erfolgen, soweit insgesamt der Betrag von 3 000 € nicht überschritten wird.
- Die Inflationsausgleichsprämie muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.
- Die Leistung muss zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise gewährt werden (Inflationsbezug). Eine entsprechende (schriftliche) Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist nicht erforderlich. Ausreichend ist insoweit z. B., wenn die Zahlung in der Lohnabrechnung als "Inflationsausgleichsprämie" gekennzeichnet wird.
- Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen. Die steuerfreie Inflationsausgleichsprämie ist weder vom Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen noch vom Arbeitnehmer in der Einkommensteuererklärung anzugeben.

**Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob noch im Dezember 2024 entsprechende Leistungen gezahlt werden sollen. Dabei ist zu beachten, dass je Arbeitnehmer in dem jeweiligen Arbeitsverhältnis und für den gesamten Begünstigungszeitraum die Grenze von 3 000 € nicht überschritten wird. Ein übersteigender Betrag wäre nicht lohn- und sozialversicherungsfrei.

**9 Mindestlohn steigt zum 1.1.2025 und ebenso die Minijob-Grenze**

Zum 1.1.2025 steigt der Mindestlohn auf 12,82 € je Stunde (aktuell 12,41 € je Stunde). Entsprechend wird auch die Verdienstgrenze für Minijobs auf 556 € pro Monat angehoben und der Übergangsbereich (für sog. Midijobs) liegt bei 556,01 € bis 2 000 €.

**Hinweis:**

Ggf. sind abweichende (höhere) Branchenmindestlöhne zu beachten. Auch diese steigen teilweise zum 1.1.2025 an, so z. B. im Elektrohandwerk und in der Pflegebranche. Branchenmindestlöhne sind Mindestlöhne, die von Gewerkschaften und Arbeitgebern in einem Tarifvertrag ausgehandelt und dann für allgemeingültig erklärt werden. Diese Branchenmindestlöhne gelten für alle Unternehmen und Betriebe einer Branche, auch wenn sie nicht tarifgebunden sind.

**Handlungsempfehlung:**

Zu prüfen ist, ob eine Anhebung des vereinbarten Lohns auf den ab dem 1.1.2025 geltenden Mindestlohn notwendig ist. Arbeitnehmer, die ein versicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis (mit entsprechender Absicherung, z. B. Krankenversicherungsschutz) wünschen, müssen ab dem 1.1.2025 einen Bruttoverdienst von mindestens 556,01 € haben. Auch insoweit ist ggf. eine Anpassung erforderlich.

**10 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2025, Beitragssätze Sozialversicherung**

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2025 wie in der Übersicht "Beitragsbemessungsgrenzen" aufgeführt dar. Dabei ist zu beachten, dass sich die Werte für die Beitragsbemessungsgrenze in der Renten- und Arbeitslosenversicherung bisher nach den Rechtskreisen West und Ost unterschieden. Nach einer schrittweisen Angleichung in den vergangenen Jahren gelten ab 2025 bundeseinheitliche Werte.

Übersicht: Beitragsbemessungsgrenzen

	2025	2024	
	(bundeseinheitlich)	West	Ost
<b>Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung</b>			
Beitragsbemessungsgrenze			
– jährlich	96 600,00 €	90 600,00 €	89 400,00 €
– monatlich	8 050,00 €	7 550,00 €	7 450,00 €
<b>Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung</b>			
Beitragsbemessungsgrenze			
– jährlich	66 150,00 €	62 100,00 €	62 100,00 €
– monatlich	5 512,50 €	5 175,00 €	5 175,00 €
Versicherungspflichtgrenze			
– jährlich	73 800,00 €	69 300,00 €	69 300,00 €
– monatlich	6 150,00 €	5 775,00 €	5 775,00 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren			
– jährlich	66 150,00 €	62 100,00	62 100,00
– monatlich	5 512,50 €	5 175,00	5 175,00

Die **Beitragssätze zur Sozialversicherung** stellen sich nach jetzigem Stand wie folgt dar:



gesetzliche Rentenversicherung	18,6 %
Arbeitslosenversicherung	2,6 %
gesetzliche Pflegeversicherung	3,6 % (4,2 % bei kinderlosen Versicherten, die das 23. Lebensjahr vollendet haben; den Beitragszuschlag von 0,6 % trägt der Arbeitnehmer alleine) Eltern mit mehr als einem Kind unter 25 Jahren werden entlastet; ab dem 2. Kind um jeweils 0,25 %-Punkte je Kind, max. 1,0 %. Der Abschlag mindert ausschließlich den Arbeitnehmeranteil; der Arbeitgeberanteil bleibt konstant bei 1,7 %.
gesetzliche Krankenversicherung	14,6 % durchschnittlicher Zusatzbeitragssatz in der gesetzlichen Krankenversicherung: 2,5 % (2024: 1,7 %) – der Zusatzbeitrag (und die Umlagesätze) der einzelnen Krankenkassen können sich hiervon abweichend entwickeln.

Der **Umlagesatz für das Insolvenzgeld** wird wieder auf das eigentlich vorgesehene gesetzliche Niveau angehoben. Der Umlagesatz für 2025 beträgt nach derzeitigem Stand wieder 0,15 % (der verminderte Umlagesatz von 0,06 % galt nur für 2023 und 2024).

## 11 Sachbezugswerte für 2025

Werden den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt**, liegen sog. Sachbezüge vor. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb als "geldwerter Vorteil" steuer- und sozialversicherungspflichtig. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung. Die Sachbezugswerte entwickeln sich wie in der Übersicht "Sachbezugswerte" dargestellt.

Übersicht: Sachbezugswerte

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			monatlich	täglich	monatlich	täglich
2025	333,00 €	282,00 €	69,00 €	2,30 €	132,00 €	4,40 €
2024	313,00 €	278,00 €	65,00 €	2,17 €	124,00 €	4,13 €

### Handlungsempfehlung:

Wegen der vergleichsweise geringen Sachbezugswerte kann es günstiger sein, wenn statt Barlohn Sachbezüge, z. B. in Form von Restaurantgutscheinen, an die Arbeitnehmer ausgegeben werden. Sachbezüge sind (insgesamt) bis zu einer Freigrenze von 50,00 € je Monat lohnsteuerfrei und unterliegen auch nicht der Sozialversicherungspflicht. Im Einzelfall sollte die Umsetzung einer solchen Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, da die Anerkennung von Sachbezügen an enge Bedingungen geknüpft ist.

## 12 Betriebsveranstaltungen: Erweiterter Anwendungsbereich für die Pauschalierung der Lohnsteuer – Sozialversicherungsfreiheit muss zeitnah geltend gemacht werden

Arbeitslohn, der aus Anlass einer Betriebsveranstaltung zufließt, kann vom Arbeitgeber pauschal mit 25 % versteuert werden. Den **Anwendungsbereich der Lohnsteuerpauschalierung bei Betriebsveranstaltungen** hat der BFH nun neu abgesteckt:

- Nach der ab dem Veranlagungszeitraum 2015 geltenden gesetzlichen Definition kann eine Betriebsveranstaltung auch dann vorliegen, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Auch in diesen Fällen kann die Lohnsteuer auf die geldwerten Vorteile mit 25 % pauschal erhoben werden.
- Der Freibetrag von 110 €, der zur Lohnsteuerfreiheit des geldwerten Vorteils aus einer Betriebsveranstaltung führt, kann allerdings nur dann in Anspruch genommen werden, wenn

die Betriebsveranstaltung allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

**Hinweis:**

Diese Klarstellung des BFH ist für die Praxis von großer Bedeutung. In weitem Umfang können nun geldwerte Vorteile aus Betriebsveranstaltungen, wie beispielsweise Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern und Jubiläumsfeiern, mit 25 % pauschal besteuert werden. Soll der Freibetrag von 110 € genutzt werden, so muss allerdings das weitere Merkmal erfüllt sein, dass die Betriebsveranstaltung allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

Allerdings ist zu beachten, dass sich eine **Sozialversicherungsfreiheit nur bei rechtzeitiger Pauschalbesteuerung** ergibt. Nach der Entscheidung des Bundessozialgerichts (BSG) kommt es darauf an, dass die pauschale Besteuerung "mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum" erfolgt. Im Gegensatz zum Lohnsteuerrecht muss für das Sozialversicherungsrecht bzgl. der Beitragsfreiheit im Monat des Zuflusses des Arbeitsentgelts entschieden werden und gem. dem Besprechungsergebnis der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung vom 20.4.2016 die Pauschalbesteuerung mit 25 % bis spätestens Ende Februar des Folgejahres auch tatsächlich erfolgt sein. Die pauschale Besteuerung i. S. d. Sozialversicherungsrechts setzt voraus, dass der Arbeitgeber die pauschale Steuer beim FA spätestens zum 28.2. des Folgejahrs angemeldet hat.

**Handlungsempfehlung:**

Insbesondere für die aktuell stattfindenden Weihnachts- oder Jahresabschlussfeiern muss aufgrund der Entscheidung des BSG auf eine rechtzeitige Pauschalbesteuerung geachtet werden.

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

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

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

Grundsätzlich gilt, dass die Zuwendung von Arbeitslohn nur dann anzunehmen ist, wenn der Arbeitnehmer für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft eine objektive Bereicherung erfährt. Eine objektive Bereicherung des Arbeitnehmers ist jedoch dann nicht gegeben, wenn die Bewirtung der Gäste anlässlich eines Festes des Arbeitgebers erfolgt. Ob ein Empfang, den ein Arbeitgeber beispielsweise anlässlich eines besonderen Ereignisses eines seiner Mitarbeiter ausrichtet, als Fest des Arbeitgebers oder als das des Arbeitnehmers erscheint, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden.

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

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

**Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist nun beim BFH die Revision anhängig.

#### **14 Bundeskabinett beschließt Neuregelungen zur Umsetzung rentenpolitischer Maßnahmen der Wachstumsinitiative**

Im Rahmen der Wachstumsinitiative der Bundesregierung soll die längere Erwerbsarbeit von Arbeitnehmern gefördert werden, um so die Arbeitsleistung der Volkswirtschaft insgesamt zu steigern. Dabei soll das gesetzliche Renteneintrittsalter unangetastet bleiben, jedoch punktuelle Anreize zu einer Weiterarbeit auch nach Erreichen des gesetzlichen Renteneintrittsalters gesetzt werden. Das Bundeskabinett hat am 4.9.2024 diese rentenpolitischen Maßnahmen beschlossen, sodass diese im Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden können. Vorgesehen sind folgende Änderungen:

- **Vorbeschäftigungsverbot soll entfallen:** Es soll erleichtert werden, nach dem Erreichen des Rentenalters einen befristeten Arbeitsvertrag mit dem bisherigen Arbeitgeber zu schließen. Anders als nach aktuellem Recht soll ein sachgrundlos befristeter Arbeitsvertrag mit dem bisherigen Arbeitgeber möglich sein, auch wenn bereits in der Vergangenheit ein befristetes Arbeitsverhältnis mit demselben Arbeitgeber bestand.
- **Möglichkeit der Auszahlung der Arbeitgeberanteile:** Arbeitgeber sollen zukünftig anstelle der Arbeitgeberbeiträge zur Arbeitsförderung und Rentenversicherung, die für versicherungsfreie Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im Rentenalter zu entrichten sind, diese Beträge zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn auszahlen können. Damit soll für diese Personen ein finanzieller Anreiz geschaffen werden, eine mehr als geringfügige Erwerbstätigkeit (weiter) auszuüben. Das entspricht bei den aktuellen Beitragssätzen einer Entgelterhöhung von 10,6 %.

Nach aktuellem Recht sind die Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung und zur Arbeitslosenversicherung auch bei solchen Personen abzuführen, ohne dass hierdurch Leistungsansprüche für die beschäftigte Person entstehen. Allerdings können entsprechende Rentnerinnen und Rentner auf ihre Rentenversicherungsfreiheit verzichten und ebenfalls weiter den Arbeitnehmeranteil zur Rentenversicherung entrichten. Dadurch erlangen sie eine Steigerung der Rente ab dem 1.7. des Folgejahres.

- **Rentenaufschubprämie:** Bei Aufschieben des Renteneintritts über die Regelaltersgrenze hinaus und nach Weiterarbeit im Rahmen einer versicherungspflichtigen Beschäftigung (also kein Mini-Job) können Versicherte zukünftig anstelle der monatlichen Zuschläge eine Einmalzahlung – die Rentenaufschubprämie – in Anspruch nehmen.

Die sich dann ergebende monatliche Rente wird bei Beantragung der Rentenaufschubprämie mit der Anzahl der Kalendermonate multipliziert, die die Rente später in Anspruch genommen wird, und einmalig bei Rentenbeginn ausgezahlt. Diese Inanspruchnahme soll auf einen Zeitraum der späteren Renteninanspruchnahme von maximal 36 Monaten begrenzt sein. Wird also z. B. mit einem um 30 Monate hinaus geschobenen Renteneintritt eine Rente von 1 500 € erwartet, so kann sich die Person eine Rentenaufschubprämie von  $1\,500 \text{ €/Monat} \cdot 30 \text{ Monate} = 45\,000 \text{ €}$  auszahlen lassen. Alternativ kann – wie nach bisherigem Recht – aufgrund des Rentenaufschubs eine dauerhafte Rentensteigerung von in diesem Fall  $30 \text{ Monate} \cdot 0,5 \text{ Prozentpunkte/Monat} = 15 \%$  gewählt werden.

- **Höhere Hinzuverdienstgrenze bei Hinterbliebenenrente:** Auch für Hinterbliebene soll es stärkere Anreize geben, eine Beschäftigung aufzunehmen oder weiter zu arbeiten: Erwerbseinkommen und kurzfristiges Erwerbseinkommen (wie Sozialhilfe oder Bürgergeld) sollen bis zu einem Sockelbetrag von aktuell 538 €/Monat von der Einkommensanrechnung auf Renten wegen Todes ausgenommen werden.

### **Handlungsempfehlung:**

Aufgrund des Endes der bisherigen Bundesregierung ist fraglich geworden, ob die geplanten Gesetze noch beschlossen werden (Anlage 1)

## **15 Steuerverschärfung für ausländische Alterseinkünfte geplant**

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 soll ab 2025 eine Steuerverschärfung für ausländische Alterseinkünfte eintreten. Diese Leistungen sollen, anders als nach aktuellem Recht, ab 2025 von dem System der nachgelagerten Besteuerung erfasst werden, wenn die steuerliche Förderung während der Beitragsphase nicht im Inland, sondern nur nach ausländischem Steuerrecht erfolgte. Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen während einer Auslandstätigkeit keine unbeschränkte Steuerpflicht bestand. Besondere Bedeutung wird diese Neuregelung für Auszahlungen aus Pensionsplänen aus den USA (insbesondere US-amerikanischen Altersvorsorgeplänen – sog. 401(k)-Plan) haben.

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

## **16 Überprüfung und ggf. Anpassung der Steuervorauszahlungen**

Aufgrund der aktuell sehr unterschiedlichen wirtschaftlichen Entwicklung in den einzelnen Branchen und teilweise deutlichen Ergebnismrückgängen sollte geprüft werden, ob eine Anpassung der Steuervorauszahlungen angezeigt ist. Die Herabsetzung von Steuervorauszahlungen ist stets zu prüfen, da dies ein einfaches und effektives Instrument zur Schonung der Liquidität ist. Besonders wichtig ist dies bei rückläufigen Ergebnissen, da die Vorauszahlungen im Grundsatz nach der zuletzt vom Finanzamt vorgenommenen Steuerveranlagung bemessen werden und damit die in manchen Branchen vergleichsweise guten Jahre 2021 und 2022 zu Grunde gelegt werden. Aktuell ist eine Anpassung der Steuervorauszahlungen noch in folgendem Rahmen möglich (längere Fristen bei überwiegend Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft):

- Die Anpassung der Vorauszahlungen für das **Jahr 2023** ist bis zum 30.6.2025 möglich und kann mittels Vorlage einer (vorläufigen) Gewinn- und Verlustrechnung und ggf. Ermittlung des steuerlichen Gewinns beantragt werden.
- Die Anpassung der Vorauszahlungen für das **Jahr 2024** ist bis zum 1.6.2026 möglich und kann bereits jetzt mittels Vorlage einer aktuellen BWA und einer Hochrechnung des voraussichtlichen Jahresergebnisses beantragt werden.
- Ebenso sind die Vorauszahlungen für das **Jahr 2025** in den Blick zu nehmen. Diese sind grds. bemessen nach der zuletzt vorliegenden Steuerveranlagung, also einem mehr oder weniger weit zurückliegenden Jahr. Liegt eine nutzbare Planung für 2025 vor, so kann auf dieser Basis eine Anpassung der Vorauszahlungen geprüft und ggf. beantragt werden.

Bei steigenden Gewinnen besteht im Grundsatz kein Handlungsbedarf des Stpfl. Dennoch kann auch in diesen Fällen eine Anpassung zu prüfen sein, wenn größere Abschlusszahlungen vermieden werden sollen.

Wird für 2024 mit einem steuerlichen Verlust gerechnet, so kann auch bereits im Wege der Anpassung der Vorauszahlungen für 2023 ein Verlustrücktrag in Vorjahre beantragt werden.

## **17 Verkürzte Aufbewahrungspflichten durch das Bürokratieentlastungsgesetz IV**

Sowohl nach dem Handelsgesetzbuch – also für Handelsgewerbetreibende – als auch nach den Steuergesetzen bestehen Aufbewahrungspflichten für bestimmte Unterlagen, damit über eine angemessene Zeit eine Prüfung erfolgen kann. Mit dem Bürokratieentlastungsgesetz IV wurden die Aufbewahrungspflichten nun verkürzt. Diese stellen sich folgendermaßen dar:

Art der Unterlage	Aufbewahrungsform	Aufbewahrungszeit
Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen	Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse: im Original, ansonsten: Original oder in digitaler Form	zehn Jahre
empfangene Handelsbriefe	Original oder in digitaler Form	sechs Jahre
Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe	Original oder in digitaler Form	sechs Jahre
sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (so z. B. innerbetriebliche Korrespondenz, Auftrags- und Bestellunterlagen, Kostenstellen, Aus- und Einfuhrunterlagen, Mahnvorgänge)	Original oder in digitaler Form	sechs Jahre
Buchungsbelege	Original oder in digitaler Form	<b>acht Jahre</b> (bisher: zehn Jahre)

Verkürzt wurde nun die **Aufbewahrungspflicht für Buchungsbelege auf acht Jahre**. Bislang galt eine Aufbewahrungspflicht über zehn Jahre. Die Aufbewahrungspflicht für Buchungsbelege beginnt in dem jeweiligen Buchungsjahr, also in dem Geschäftsjahr, in dem diese verbucht wurden.

**Handlungsempfehlung:**

Im Jahresabschluss sind die Kosten für die Aufbewahrung der Unterlagen als Rückstellung zu berücksichtigen. Die erfolgte Verkürzung der Aufbewahrungspflichten führt nun dazu, dass diese Rückstellung zu überprüfen und anzupassen ist. Somit sind die Buchungsbelege für 2015 und frühere Jahre nicht mehr aufbewahrungspflichtig.

**Hinweis:**

Allerdings ist zu beachten, dass steuerlich ggf. eine längere Aufbewahrungsfrist gilt: Aufgrund steuerrechtlicher Vorgaben läuft die Aufbewahrungsfrist von zehn oder sechs Jahren dann nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Die steuerlichen Aufbewahrungsvorschriften sind daher mit der Festsetzungsfrist verknüpft. Dies muss für den Einzelfall separat geprüft werden. So bestehen z. B. weiterhin Aufbewahrungspflichten, wenn für das entsprechende Jahr eine steuerliche Außenprüfung noch läuft oder ein Rechtsbehelfsverfahren anhängig ist.

**18 Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern ab dem 1.1.2025**

Erbringt ein Unternehmer eine Leistung an einen anderen, im Inland ansässigen Unternehmer für dessen Unternehmen (B2B – Business-to-Business), muss zukünftig grundsätzlich eine **elektronische Rechnung (E-Rechnung)** erteilt werden. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format – z. B. als XML-Datei, die der Normenreihe EN 16931 entspricht – ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Eine Rechnung in einem anderen elektronischen Format, wie z. B. als PDF-Datei, erfüllt nicht diese Voraussetzungen. Die E-Rechnung wird damit bei B2B-Leistungen zum neuen Rechnungsstandard und die Erstellung einer Papierrechnung zum Ausnahmefall.

**Hinweis:**

Neben rein strukturierten E-Rechnungen können auch hybride Rechnungsformate die Voraussetzungen an eine E-Rechnung erfüllen. Ein hybrides Format besteht neben dem strukturierten Datenteil (z. B. XML-Datei) auch aus einem menschenlesbaren Datenteil (z. B. PDF-Dokument). Beide Datenteile sind in einer Datei zusammengefasst.

Die grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung gilt **ab 1.1.2025**. Umgesetzt wurden aber umfangreiche Übergangsregelungen. Die FinVerw hat hierzu ein begleitendes Einführungsschreiben vorgelegt, welche praktische Fragen insbesondere auch zum Übergang auf die E-Rechnung klärt. Unternehmen müssen rechtzeitig sicherstellen, dass der Empfang und die Erteilung von E-Rechnungen möglich werden. Individuell ist zu prüfen, ob dies über die Implementierung eines

entsprechenden Prozesses im eigenen ERP-System/Rechnungsprogramm oder durch die Nutzung einer separaten Softwarelösung erfolgt.

Die **E-Rechnungspflicht** gilt nur für einen bestimmten Kundenkreis und für bestimmte Leistungen:

- Eine Pflicht zur E-Rechnung besteht zukünftig grds. nur dann, wenn Unternehmer ihre Leistung an einen Kunden erbringen, der selbst Unternehmer ist und die abgerechnete Leistung für sein Unternehmen empfängt (B2B). Im B2C-Bereich, also bei Leistungserbringung an Nichtunternehmer/Privatkunden, gilt die E-Rechnungspflicht also nicht; es kann aber in Absprache mit dem Kunden eine E-Rechnung oder eine Rechnung im hybriden Format übermittelt werden.
- Weiterhin ist Voraussetzung, dass der Kunde im Inland ansässig ist.
- Die E-Rechnungspflicht greift nur für Leistungen, die in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig oder aber steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 bis 7 UStG sind. Damit gilt die deutsche E-Rechnungspflicht nicht für Leistungen, die nicht in Deutschland steuerbar oder aber steuerfrei gem. § 4 Nr. 8 ff. UStG sind – so insbesondere Grundstücksvermietungen, Grundstücksübertragungen, Leistungen z. B. der Ärzte, Zahnärzte und Physiotherapeuten, Krankenhausleistungen, künstlerische Leistungen, Schul- und Bildungsleistungen.

Generell gilt die E-Rechnungspflicht **nicht für Kleinbetragsrechnungen** (bis 250,00 €) und für **Fahrausweise** (ohne Betragsgrenze). Die Erteilung einer E-Rechnung ist in diesen Fällen aber möglich. Die Regelungen zur verpflichtenden Verwendung von E-Rechnungen gelten ebenso für die Rechnungsausstellung in Form einer **Gutschrift** sowie z. B. für Rechnungen

- über Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet,
- die von **Kleinunternehmern** ausgestellt werden,
- Umsätze, die der Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterliegen,
- über Umsätze, für welche die Differenzbesteuerung angewendet wird.

Voraussetzung ist dann allerdings stets, dass die genannten Umsätze an inländische Unternehmer ausgeführt werden.

#### **Hinweis:**

Damit muss auch ein Kleinunternehmer, der nur gelegentlich Leistungen an andere Unternehmer erbringt, die Möglichkeit schaffen, zukünftig E-Rechnungen ausstellen zu können.

Die E-Rechnungspflicht gilt auch gegenüber Unternehmern als Rechnungsempfängern, die selbst Kleinunternehmer sind oder ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführen, so z. B. als Vermieter einer Wohnung oder als Arzt. Nach den **Übergangsregelungen** zur verpflichtenden E-Rechnung kann (Wahlrecht) eine Rechnung nach bisherigem Standard, also auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem anderen elektronischen Format (z. B. als PDF-Datei), übermittelt werden

- **bis zum 31.12.2026** für einen nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2027 ausgeführten Umsatz – damit ist generell noch in 2025 und 2026 eine Rechnungsstellung nach den bisherigen Regelungen zulässig;
- **bis zum 31.12.2027** für einen nach dem 31.12.2026 und vor dem 1.1.2028 ausgeführten Umsatz, wenn der Gesamtumsatz des die Rechnung ausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800 000 € betragen hat – m.a.W. wenn der leistende Unternehmer in 2026 Umsätze größer 800 000 € getätigt hat, muss er verpflichtend ab 1.1.2027 E-Rechnungen ausstellen;
- **bis zum 31.12.2027** für einen nach dem 31.12.2025 und vor dem 1.1.2028 ausgeführten Umsatz, wenn die Rechnung mittels elektronischen Datenaustauschs (EDI) übermittelt wird. Über den 31.12.2027 hinaus dürfen EDI-Rechnungen nur noch genutzt werden, wenn sie kompatibel zur Norm EN 16931 sind und der Rechnungsempfänger dem zugestimmt hat.

Die neue E-Rechnung gilt grundsätzlich ab 1.1.2025 und sofern ein inländisches Unternehmen als Rechnungsaussteller die Übergangsregelungen nicht in Anspruch nimmt, müssen inländische unternehmerische **Rechnungsempfänger** bereits ab dem 1.1.2025 in der Lage sein, elektronische Rechnungen nach den neuen Vorgaben empfangen und verarbeiten zu

können. Insoweit ist zu beachten, dass die elektronische Rechnungsstellung nicht an eine Zustimmung des Rechnungsempfängers geknüpft ist. Damit müssen zukünftig auch z. B. umsatzsteuerliche Kleinunternehmer oder auch Unternehmer, die ausschließlich umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen, wie z. B. Ärzte oder Wohnungsvermieter, in der Lage sein, elektronische Rechnungen im strukturierten Format empfangen und archivieren zu können.

#### **Hinweis:**

Bei Rechnungen an Endverbraucher bleibt deren Zustimmung Voraussetzung für die elektronische Rechnungsstellung.

Die FinVerw gewährt Erleichterungen beim Übergang auf die E-Rechnung. Zu nennen sind insbesondere:

- **Dauerrechnungen:** Für vor dem 1.1.2027 als sonstige Rechnung (also z. B. in Papierform oder als PDF) erteilte Dauerrechnungen (z. B. bei einem Mietverhältnis), besteht keine Pflicht, zusätzlich eine E-Rechnung auszustellen, solange sich die Rechnungsangaben nicht ändern.
- **End- oder Restrechnung bei zuvor erteilten Voraus- und Anzahlungsrechnungen:** In einer Endrechnung, mit der ein Unternehmer über die ausgeführte Leistung insgesamt abrechnet, sind die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte oder Teilentgelte sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Entgelte oder Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Statt einer Endrechnung kann auch eine Restrechnung erteilt werden. Derzeit sind die Anforderungen an eine Endrechnung noch nicht im strukturierten Teil einer E-Rechnung darstellbar. Es bietet sich in den fraglichen Fällen daher an, stattdessen eine Restrechnung zu stellen. Es wird aber von der FinVerw vor dem Hintergrund der noch bestehenden technischen Einschränkungen nicht beanstandet, wenn in einer bis zum 31.12.2027 als E-Rechnung ausgestellten Endrechnung ein Anhang als unstrukturierte Datei in der E-Rechnung enthalten ist.
- **Rechnungsberichtigung:** Der Rechnungsaussteller kann die ausgestellte E-Rechnung berichtigen. Für eine Rechnungsberichtigung gelten die allg. Anforderungen an Form und Inhalt einer Rechnung. Daher muss die Berichtigung einer E-Rechnung ebenfalls in der für diese vorgeschriebenen Form (unter Verwendung des entsprechenden Rechnungstyps) erfolgen. Für Umsätze, die vor dem 1.1.2025 ausgeführt worden sind, gilt keine Verpflichtung zur Verwendung einer E-Rechnung. Gleiches gilt für den Zeitraum, in dem die Übergangsregelungen – z. B. bei kleineren Unternehmen – in Anspruch genommen werden können. Daher kann eine Rechnungsberichtigung für solche Umsätze auch ohne Verwendung einer E-Rechnung erfolgen.

## **19 Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen beginnt zum 1.1.2025**

Bereits vor einigen Jahren war eine Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen gesetzlich verankert worden. Nun steht ab dem 1.1.2025 die elektronische Übermittlungsmöglichkeit für diese Meldungen an die Finanzämter über das Programm "Mein ELSTER" und die ERiC-Schnittstelle ab dem 1.1.2025 zur Verfügung, sodass die Meldepflicht auch tatsächlich einsetzt. Daher gilt zur **Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen:**

- Die Mitteilung von **vor dem 1.7.2025 angeschafften** elektronischen Aufzeichnungssystemen ist bis zum 31.7.2025 zu erstatten.
- **Ab dem 1.7.2025 angeschaffte** elektronische Aufzeichnungssysteme sind innerhalb eines Monats nach Anschaffung mitzuteilen. Dies gilt ebenfalls für ab dem 1.7.2025 außer Betrieb genommene elektronische Aufzeichnungssysteme. Die Mitteilung der Außerbetriebnahme elektronischer Aufzeichnungssysteme setzt allerdings vorher die Mitteilung der Anschaffung voraus.
- Elektronische Aufzeichnungssysteme, die vor dem 1.7.2025 endgültig außer Betrieb genommen wurden und im Betrieb nicht mehr vorgehalten werden, sind nur mitzuteilen, wenn die Meldung der Anschaffung des elektronischen Aufzeichnungssystems zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgt ist.

**Hinweis:**

Zu den meldepflichtigen elektronischen Aufzeichnungssystemen gehören z. B. elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, Tablet-/App-Kassensysteme (softwarebasierte eAS), Waagen mit Registrierkassenfunktion, Hotelsoftware mit Kassenfunktion, Praxissoftware für Ärzte mit integriertem Kassensystem, welches der Abwicklung von Barzahlungen dient. Weiterhin hierzu zählen EU-Taxameter und Wegstreckenzähler. Nicht erfasst werden dagegen z. B. Fahrscheinautomaten und Fahrscheindrucker, Kassen- und Parkscheinautomaten sowie Ladepunkte für Elektro- oder Hybridfahrzeuge, Waren- und Dienstleistungsautomaten. Die Meldepflicht gilt auch für **gemietete oder geleaste elektronische Aufzeichnungssysteme**.

**20 Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer (W-IdNr) beginnt**

Mit dem 1.11.2024 hat die Vergabe der W-IdNr begonnen, die zukünftig der eindeutigen Identifikation der wirtschaftlich Tätigen dienen soll. Wirtschaftlich Tätiger ist jede natürliche Person, Personengesellschaft oder Körperschaft (z. B. Kapitalgesellschaft), die einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Dies betrifft Unternehmen aller Rechtsformen. Die Vergabe der W-IdNr erfolgt in mehreren Stufen, welche 2026 abgeschlossen sein sollen. Die W-IdNr besteht aus den Buchstaben "DE" und neun Ziffern. Sie entspricht im Aufbau der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr). Da natürliche Personen mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten nebeneinander ausüben können, wird der Person eine W-IdNr erteilt und diese ergänzt um ein Unterscheidungsmerkmal. Für die erste wirtschaftliche Tätigkeit wird zugleich das Unterscheidungsmerkmal 00001 zugeordnet. Beispielsweise könnte eine W-IdNr mit dem Unterscheidungsmerkmal 00001 konkret wie folgt aussehen: DE123456789-00001.

**Handlungsempfehlung:**

Die USt-IdNr, welcher in der Praxis eine hohe Bedeutung zukommt, bleibt insoweit unverändert bestehen. Die USt-IdNr ist also wie gewohnt für Unternehmen, die innergemeinschaftlich grenzüberschreitend tätig sind, weiter zu verwenden. Wirtschaftlich Tätigen, denen bis 30.11.2024 vom Bundeszentralamt für Steuern bereits eine USt-IdNr erteilt wurde, wird diese künftig auch als W-IdNr zugeteilt. Auch die Steuernummer bleibt nach Einführung der W-IdNr in ihrer Funktion bestehen und ist zunächst insbesondere auf den steuerlichen Vordrucken der Finanzbehörden wie bisher zu verwenden. Im Übrigen besteht aktuell kein Handlungsbedarf für Unternehmer im Hinblick auf die stufenweise Zuteilung der W-IdNr. Aktuell dient bei der Kommunikation mit den Finanzbehörden die Steuernummer als Identifikationsmerkmal.

**Hinweis:**

Nun wird auch gesetzlich klargestellt, dass bis zur Bereitstellung eines maschinellen Antragsverfahrens zur Wirtschafts-Identifikationsnummer zur Identifikation des wirtschaftlich Betroffenen weiterhin die Steuernummer verwendet werden kann.

**21 Geplant: Sonderabschreibung für vollelektrische und emissionsfreie Fahrzeuge**

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

Vorgesehen ist Folgendes:

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



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

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

**Hinweis:**

Auch hier ist unklar, ob und wann es noch zum Beschluss der Gesetze kommt (Anlage 2).

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

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

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

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

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

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

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

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

**Handlungsempfehlung:**

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

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

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

Insoweit hat der BFH nun wichtige Detailfragen geklärt. Zur unentgeltlichen Betriebsübertragung stellt der BFH fest, dass

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

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

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

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

**Hinweis:**

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

**24 Ertragsteuerliche Erfassung der Tätigkeit von über soziale Plattformen aktiven Influencern**

Die FinVerw hat mit Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 2.7.2024 zur ertragsteuerlichen Behandlung von "digital agierenden Stpfl. (Influencern)" Stellung genommen. Bei diesen Tätigkeiten werden insbesondere Einnahmen als Werbepartner oder aus Provisionen erzielt. Im

Folgenden stellen wir die wichtigsten Aspekte dar, damit in der Praxis bestehender Handlungsbedarf erkannt werden kann.

#### **Handlungsempfehlung/Hinweis:**

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

#### **Einkunftsart:**

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

- Eine gewerbliche Tätigkeit liegt vor, soweit nicht ausnahmsweise eine selbstständige Arbeit gegeben ist. Regelmäßig liegen hinsichtlich der Werbeeinnahmen Einnahmen aus Gewerbebetrieb vor. Dies gilt auch, wenn die Tätigkeit ansonsten keinen gewerblichen Charakter hat.
- Der Handel mit eigenen Produkten wie z. B. Kleidung, Schmuck oder Kosmetikprodukten stellt einen typischen Gewerbebetrieb dar.
- Bei der Tätigkeit als Berater muss geprüft werden, ob der Influencer aufgrund seiner Ausbildung eine als Katalogberuf gekennzeichnete freiberufliche Tätigkeit mit seiner Tätigkeit ausübt oder eine vergleichbare Qualifikation vorweist. Wird rein über die eigenen Erfahrungen berichtet, so reicht dies nicht aus, um eine freiberufliche Tätigkeit anzunehmen, sondern es liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor. Nutzt dagegen z. B. eine Rechtsanwältin die sozialen Medien, um z. B. Verbraucher oder Mieter über ihre Rechte zu informieren, so liegt eine freiberufliche Tätigkeit vor. In diesem Zusammenhang erzielte Werbeeinnahmen stellen allerdings gewerbliche Einkünfte dar.
- Wird der Influencer im Rahmen der Produktplatzierung tätig, indem er die positiven Eigenschaften des Produktes hervorhebt, liegt keine künstlerische Tätigkeit vor. Die Werbetätigkeit bietet regelmäßig einen zu geringen Spielraum für die Entfaltung einer eigenen schöpferischen Leistung von künstlerischem Rang.
- Eine schriftstellerische Tätigkeit liegt z. B. bei einem Travel-Influencer nur dann vor, wenn die Reiseberichte objektiv und kritisch erfolgen. Hiervon kann nicht ausgegangen werden, wenn dieser für einen Auftraggeber im Rahmen einer Vertrauenswerbung tätig wird, z. B. wenn Reise- oder Übernachtungskosten übernommen werden. Wenn ein Reise-Blog als Plattform genutzt wird, um auf dieser Werbung zu schalten und hieraus Einnahmen zu generieren, liegen insoweit gewerbliche Einkünfte vor.

#### **Hinweis:**

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

#### **Einkünfteermittlung:**

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

- Durch das Hinterlegen von Links zu kommerziellen (wie z. B. Verkaufsplattformen) und nichtkommerziellen Anbietern auf der eigenen Webseite oder in Videobeiträgen erhalten Influencer regelmäßige Umsatzbeteiligungen, die als Betriebseinnahme zu erfassen sind.

- Oftmals erhalten Influencer von anderen Unternehmen zu bewerbende Produkte oder Dienstleistungen. Hierbei handelt es sich nicht um Geschenke, sondern um ein Entgelt für die Tätigkeit des Bewerbers. Hinsichtlich der überlassenen Produkte ist danach zu differenzieren, ob diese behalten werden dürfen oder ob sie an den Auftraggeber zurückgegeben werden müssen bzw. sich bei der Arbeit verbrauchen.
- Bei den Dienstleistungen oder Produkten, die der Influencer behalten darf, handelt es sich um Einnahmen in Geldeswert, die als Betriebseinnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind.

Zu den Betriebsausgaben gilt insbesondere Folgendes:

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

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

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

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

## **25 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei Erbaueinandersetzung**

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

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

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

#### **Handlungsempfehlung:**

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

## **26 Parkhaus als erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen**

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

Bislang war die Frage ungeklärt, ob eine zu Verwaltungsvermögen führende Nutzungsüberlassung auch dann vorliegt, wenn sie nach ertragsteuerlichen Grundsätzen nicht mehr als bloße Vermögensverwaltung, sondern als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. Die FinVerw verneint dies bisher regelmäßig nur im Fall von Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen oder Campingplätzen. In der Fachliteratur wird dagegen teilweise die Auffassung vertreten, dass die originär gewerbliche Vermietung grundsätzlich – also auch über die von der FinVerw begünstigten Beherbergungsbetriebe hinaus – nicht zu Verwaltungsvermögen führen soll. Eine solche weite Auslegung des Gesetzes hat nun der BFH abgelehnt.

Im Urteilsfall war der Stpfl. Alleinerbe seines 2018 verstorbenen Vaters (Erblasser). Zum Nachlassvermögen gehörte das Einzelunternehmen des Erblassers. Dieses umfasste ein mit einem Parkhaus und einer Tankstelle bebautes Grundstück. Das Parkhaus, das täglich 24 Stunden geöffnet war, hatte der Erblasser ursprünglich selbst betrieben. Ab Anfang 2000 verpachtete er es unbefristet an den Stpfl. Die Einnahmen aus dem Pachtverhältnis führten beim Erblasser zu gewerblichen Einkünften. Die Tankstelle, die 7,12 % der gesamten Bruttofläche des bebauten Grundstücks ausmachte, war bis Ende 2018 an eine GmbH verpachtet. Das FA ging insoweit davon aus, dass insgesamt Verwaltungsvermögen vorliegt und damit die erbschaftsteuerliche Begünstigung für Betriebsvermögen nicht zu gewähren sei.

Der BFH bestätigt die Ansicht der FinVerw. Zunächst bestätigt das Gericht, dass vorliegend unzweifelhaft mit dem Parkhaus und der Tankstelle ein "Dritten zur Nutzung überlassenes Grundstück, Grundstücksteil" vorlag. Insoweit wird die Überlassung an jede nicht mit dem Nutzungsüberlassenden identische Person erfasst. Auf den Rechtsgrund der Nutzungsüberlassung komme es für die Frage der Qualifizierung als Verwaltungsvermögen nicht an; sie könne entgeltlich im Rahmen eines Miet- oder Pachtvertrags oder unentgeltlich im Rahmen eines Leihvertrags erfolgen. Auch fallen unter den Begriff der Nutzungsüberlassung nicht nur langfristige, sondern auch kurzfristige Nutzungsüberlassungen, wie im Streitfall die kurzfristige Überlassung von Parkplätzen an Parkende.

Der BFH sieht auch keinen Anlass für eine einschränkende Auslegung der Norm auf solche Fälle, bei denen sich die Nutzungsüberlassung des Grundbesitzes aus ertragsteuerlicher Sicht nicht mehr als bloße Vermögensverwaltung, sondern als originär gewerbliche Tätigkeit darstellt. Zwar war es erklärtes Ziel des Gesetzgebers, solches Betriebsvermögen nicht von den

Begünstigungen auszunehmen, das unmittelbar einem Betrieb und zugleich dem Erhalt von Arbeitsplätzen dient und daher sollte insbesondere bei Beherbergungsbetrieben keine zu Verwaltungsvermögen führende Nutzungsüberlassung vorliegen. Im Gesetzeswortlaut hat dies aber keinen Niederschlag gefunden. Ausgenommen von dem Ausschluss hinsichtlich der Grundstücksüberlassung an Dritte sind nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur folgende Fälle:

- die Überlassung von Wohnungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs,
- die Überlassung von Grundstücken zum Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten im Rahmen von Lieferungsverträgen,
- die Überlassung von Grundstücken zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung.

Im Umkehrschluss sollte nach der gesetzgeberischen Entscheidung mithin jede andere Nutzungsüberlassung von Grundstücken, z. B. Zimmern im Rahmen von Beherbergungsbetrieben, Räumen in Gaststätten und auch Parkplätzen in Parkhäusern, nicht begünstigt sein.

**Hinweis:**

Die Tragweite dieses Urteils ist noch nicht ganz absehbar. Klargestellt ist, dass die Nutzungsüberlassung von Parkplätzen im Rahmen von Parkhausbetrieben zu nicht begünstigtem Vermögen führt. Wird die Argumentation konsequent auf andere vergleichbare Fälle angewandt, so betrifft dies eine Vielzahl von anderen Unternehmen, insbesondere auch die von der FinVerw bisher begünstigten Beherbergungsbetriebe wie Hotels, Pensionen und Campingplätze. Daneben aber z. B. auch Business- bzw. Office-Center, Self Storage-Unternehmen oder Einkaufszentren. Insoweit bleibt nun abzuwarten, wie die FinVerw auf dieses Urteil reagiert.

**Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall kann sorgfältig zu prüfen sein, ob die bislang noch von der FinVerw angewandte weitere Sichtweise – so insbesondere in Bezug auf Hotels und andere Beherbergungsbetriebe – noch für vorweggenommene Erbfolgen genutzt werden sollte.

## **27 Änderungen des Umsatzsteuergesetzes zum 1.1.2025**

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 treten zum 1.1.2025 punktuelle Änderungen bei der Umsatzsteuer in Kraft (Anlage 3). Herauszustellen sind folgende Aspekte:

**Steuerbefreiung für Bildungsleistungen:**

- Die nationale Regelung der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen wird an die (zwingend geltende) Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie angepasst. Den Vorgaben des Unionsrechts folgend fallen auch steuerbare Bildungsleistungen, welche von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, erbracht werden, unter die Steuerbefreiung. Zu den Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit den vorgenannten Bildungsaufgaben betraut sind, gehören insbesondere in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft betriebene allgemeinbildende oder berufsbildende Schulen und staatliche Hochschulen i. S. d. § 1 Hochschulrahmengesetz.
- Des Weiteren wird der Umfang der begünstigten Leistungen von derzeit "Leistungen, die auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten" auf "Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen" ausgedehnt.
- Ebenso wird Schul- und Hochschulunterricht steuerbefreit, der von Privatlehrern erteilt wird.

**Handlungsempfehlung:**

Für den Einzelfall ist zu prüfen, ob ab 1.1.2025 die Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden kann und welche Nachweise ggf. zu führen sind (z. B. Bescheinigung der Landesbehörde, welche auch zukünftig erforderlich ist). Der Gesetzgeber hat die Änderungen dergestalt vorgenommen, dass keine Schlechterstellung gegenüber dem bisherigen Recht erfolgen soll.

**Besteuerung der Kleinunternehmer:**

- Bei Kleinunternehmern wird wie bisher auf die Besteuerung mit Umsatzsteuer verzichtet. Künftig kommt für deren Leistungen allerdings eine Steuerbefreiung zur Anwendung statt der

bisherigen Nichterhebung der Umsatzsteuer. Kleinunternehmer dürfen entsprechend in ausgestellten Rechnungen keine Umsatzsteuer ausweisen; vielmehr ist in der Rechnung auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung hinzuweisen. Weiterhin besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

- Die Kleinunternehmerregelung kann angewendet werden, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 25 000 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 100 000 € nicht überschreitet. Bislang galten insoweit die Grenzen von 22 000 € bzw. 50 000 €. Inhaltlich verschärft wurde aber die Anwendung der Betragsgrenze für das laufende Jahr: Während die bisherige 50 000 €-Grenze prognoseabhängig war, entfällt ab 2025 die Kleinunternehmerregelung im laufenden KJ mit Wirkung ab diesem Zeitpunkt, sobald die Umsatzgrenze von 100 000 € überschritten wird. Im Jahr der Aufnahme der Tätigkeit ist die Kleinunternehmerregelung nur anzuwenden, wenn die 25 000 €-Grenze nicht überschritten wird. Bereits der Umsatz, mit dem die Grenze überschritten wird, unterliegt der Regelbesteuerung, während die bis zum Zeitpunkt der Überschreitung bewirkten Umsätze steuerfrei bleiben.
- Auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann verzichtet werden, was den Unternehmer dann aber für mindestens fünf Kalenderjahre bindet.
- Die Kleinunternehmerregelung gilt auch für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer. Diese können die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen, wenn der Jahresumsatz im Gemeinschaftsgebiet im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet.
- Inländische Unternehmer können ab 2025 die Kleinunternehmerregelungen anderer EU-Mitgliedstaaten beanspruchen, was dann voraussetzt, dass der Unternehmer an dem besonderen Meldeverfahren für Kleinunternehmer teilnimmt. Insoweit muss beim Bundeszentralamt für Steuern die Teilnahme an diesem besonderen Meldeverfahren beantragt werden.

#### **Hinweis:**

Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist insbesondere dann von Vorteil, wenn Leistungen gegenüber Privatpersonen oder Unternehmern, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, erbracht werden. Im Einzelfall ist nun zu prüfen, ob aufgrund der angehobenen Betragsgrenzen ab 2025 die Kleinunternehmerregelung angewendet werden kann. Inländische Unternehmer sollten auch prüfen, ob sie ab 2025 Kleinunternehmerregelungen in anderen EU-Mitgliedstaaten beanspruchen wollen und in diesem Fall muss die Teilnahme an dem entsprechenden Meldeverfahren beantragt werden.

#### **Vorsteuerabzug aus Leistungen von Unternehmern, die die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnen:**

- Kleinere Unternehmen können die Umsatzsteuer abweichend von den üblichen Regeln nach vereinnahmten Entgelten berechnen, d. h. insbesondere schulden diese dann die Umsatzsteuer auf erbrachte Ausgangsleistungen erst in dem Voranmeldungszeitraum, in dem von dem Abnehmer das Entgelt vereinnahmt wird. Nach der Grundregel würde die Umsatzsteuer unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung bereits für den Voranmeldungszeitraum geschuldet, in dem die Leistung erbracht wird.
- Hiervon unabhängig kann der Vorsteuerabzug stets bereits dann erfolgen, wenn die Eingangsleistung erbracht wurde und eine entsprechende Rechnung vorliegt. Dies wird nun – allerdings **erstmalig für Rechnungen, die nach dem 31.12.2027 ausgestellt werden** – geändert. Dann muss der leistende Unternehmer in der Rechnung vermerken, wenn die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten erfolgt und beim Leistungsempfänger ist in diesem Fall der Vorsteuerabzug erst in dem Voranmeldungszeitraum zulässig, in dem die Zahlung auf die ausgeführte Leistung entrichtet wurde.

#### **Handlungsempfehlung:**

Diese Änderung muss dann entsprechend im Rechnungswesen berücksichtigt werden, um eine zeitlich richtige Zuordnung des Vorsteuerabzugs gewährleisten zu können.

## **28 Erbschaftsteuerliche Begünstigungen bei der Übertragung von Unternehmensvermögen**

Die unentgeltliche Übertragung von unternehmerischem Vermögen in Form von Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften und Beteiligungen an

Kapitalgesellschaften ist im Grundsatz nach wie vor schenkung-/erbschaftsteuerlich stark privilegiert. Im günstigsten Fall kann eine völlige Befreiung von der Schenkung-/Erbschaftsteuer erlangt werden. Ob dies gelingt, hängt allerdings von einer Vielzahl an Bedingungen ab, die stets sehr sorgfältig für den Einzelfall zu prüfen sind.

Die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen stehen nun erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. Unter dem Az. 1 BvR 804/22 ist insofern beim BVerfG ein Verfahren anhängig, das insbesondere der Frage nachgeht, ob Erwerberinnen und Erwerber, für die diese Begünstigungsnormen keine Anwendung finden, in verfassungsrechtlich zu beanstandender Weise benachteiligt werden. Beanstandet wird u. a., dass Nachlassgegenstände des Privatvermögens wesentlich höher besteuert werden als identische Gegenstände des Betriebsvermögens. Das BVerfG hatte eine Entscheidung in diesem Verfahren noch für dieses Jahr angekündigt. Der Ausgang dieses Verfahrens ist allerdings völlig offen.

Hinzu kommt, dass aktuell deutliche Verbesserungen beim sog. "90 %-Einstiegstest" eingetreten sind. Der Gesetzgeber will mit dieser Prüfung verhindern, dass nichtunternehmerisches Vermögen, wie z. B. Grundvermögen oder Kapitalvermögen, in dem Kleid eines Unternehmens begünstigt übertragen wird. Daher werden Unternehmen von der steuerlichen Begünstigung vollständig ausgeschlossen, deren Vermögen zu mind. 90 % aus sog. Verwaltungsvermögen besteht. Der BFH hatte entschieden, dass die gesetzliche Regelung der Berechnung des 90 %-Tests dahingehend auszulegen ist, dass bei Handelsunternehmen, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln in Form von Forderungen/liquiden Mitteln besteht und nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dient, für den 90 %-Einstiegstest die betrieblich veranlassten Schulden von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind. Dieser Sichtweise hat sich zwischenzeitlich auch die FinVerw angeschlossen (Ländererlass v. 19.6.2024) und zwar dergestalt, dass über den entschiedenen Sachverhalt hinaus die Anwendung des Urteils nicht auf typische Handelsunternehmen begrenzt ist. Entscheidende Voraussetzung für die Anwendung des 90 %-Tests in der vom BFH getroffenen Auslegung ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften nach seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient.

---

## Für Personengesellschaften

---

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

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

- **Gewerbliche Prägung:** Sind an der an sich vermögensverwaltend oder freiberuflich tätigen Personengesellschaft ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt, so spricht man von einer gewerblich geprägten Personengesellschaft. Anwendungsfall ist insbesondere die klassisch ausgestaltete GmbH & Co. KG. In diesem Fall wird per Gesetz angeordnet, dass sämtliche Einkünfte der Gesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb einzustufen sind. Es besteht also insbesondere auch eine Gewerbesteuerpflicht. Die entstehende Gewerbesteuer der Gesellschaft wird bei den Gesellschaftern, soweit es sich um natürliche Personen handelt, allerdings durch die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb wieder – vielfach allerdings nicht vollständig – ausgeglichen.



- **Abfärberegulung:** Übt die Personengesellschaft neben der vermögensverwaltenden oder freiberuflichen Tätigkeit auch eine hiervon getrennte gewerbliche Tätigkeit aus, so gelten stets alle Einkünfte als gewerbliche Einkünfte (sog. Abfärberegulung). Diese Wirkung tritt allerdings nicht ein, wenn die gewerblichen Einkünfte nur sehr gering sind (Bagatellregelung).

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

Zu diesem Fall der Aufwärtsabfärbung hat der BFH weitere Detailfragen geklärt. Insoweit gilt nach der Rechtsprechung:

- Allein die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft führt noch nicht zu einer Aufwärtsabfärbung und damit der Gewerblichkeit der im Übrigen an sich vermögensverwaltenden oder freiberuflichen Tätigkeit der Personengesellschaft. Erforderlich ist vielmehr, dass im betreffenden Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft aus der Beteiligung auch Einkünfte bezogen werden.
- Unerheblich ist aber, ob aus der Beteiligung positive oder negative Einkünfte (Verluste) bezogen wurden. Dies wurde auch gesetzlich klargestellt. Ausreichend ist vielmehr, dass der Personengesellschaft aus der Beteiligung Einkünfte zugerechnet werden.
- Insoweit existiert keine Bagatellregelung. Das heißt auch die Zurechnung von geringfügigen Einkünften führt dazu, dass die Einkünfte der Personengesellschaft insgesamt als gewerbliche Einkünfte eingestuft werden.
- Der BFH entschied zudem, dass auch eine Zurechnung nur verrechenbarer Verluste zu einer Aufwärtsabfärbung führt. Ist eine Personengesellschaft also selbst wiederum als Kommanditistin an einer KG beteiligt und ist der ihr zuzurechnende Verlustanteil nicht durch das Kapitalkonto gedeckt, ist der Verlust als sogenannter verrechenbarer Verlust zwar im Folgebescheid nicht zu berücksichtigen, löst aber dennoch eine Aufwärtsabfärbung aus. Maßgebend sei, dass dem Kommanditisten insoweit zunächst negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden, welche dann in verrechenbare Verluste umgewandelt werden und sodann einer Verwertungssperre unterliegen.

#### **Handlungsempfehlung:**

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

#### **Hinweis:**

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

### **30 Entgeltlicher Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft: nun doch anteilige Anschaffung der zum Vermögen gehörenden Grundstücke**

Werden Immobilien innerhalb einer Frist von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert, so unterliegt der Veräußerungsgewinn grundsätzlich als "privates Veräußerungsgeschäft" der Besteuerung; anders ist dies insbesondere nur dann, wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Insoweit hatte der BFH entschieden, dass der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft nicht als Anschaffung in diesem Sinne gelte, weil dies vom Wortlaut des Gesetzes nicht erfasst sei. Der Gesetzgeber hat nun mit dem Jahressteuergesetz 2024 eine Gesetzesänderung vorgenommen, sodass auch die Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Erbengemeinschaft als Anschaffung oder Veräußerung der dieser zuzurechnenden Immobilien gilt. Dies gilt für alle verfahrensrechtlich

offenen Fälle, also ggf. auch Fälle in der Vergangenheit. Dieser Gesetzesänderung muss allerdings noch der Bundesrat zustimmen, was nach aktuellem Stand als wahrscheinlich gilt.

**Handlungsempfehlung:**

Insoweit macht es nun keinen Unterschied, ob ein Miterbe ein Grundstück bzw. einen Grundstücksteil aus der Erbmasse erwirbt oder ob er einen entsprechenden Anteil an der Erbengemeinschaft erwirbt. In beiden Fällen wird eine Anschaffung angenommen und eine Veräußerung des Grundstücks(teils) innerhalb von zehn Jahren steuerlich als Veräußerungsgeschäft erfasst.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 31 Verrechnung von Verlusten aus Termingeschäften mit anderen Kapitalerträgen

Die steuerliche Geltendmachung von Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist in mehrfacher Hinsicht eingeschränkt:

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

In Reaktion auf die Rechtsprechung, welche erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel an der Verlustverrechnungsbeschränkung für Verluste aus Termingeschäften geäußert hatte, werden die besonderen Verlustverrechnungskreise für Termingeschäfte und Forderungsausfälle mit dem Jahressteuergesetz 2024 aufgehoben. Bestehende Verlustvorträge aus Termingeschäften und Forderungsausfällen sind in allen offenen Fällen uneingeschränkt mit allen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar. Das heißt bestehende Verlustvorträge aus Termingeschäften und Forderungsausfällen stehen ab sofort für eine Verlustverrechnung mit allen Einkünften aus Kapitalvermögen zur Verfügung.

**Handlungsempfehlung:**

Generell ist zu beachten, dass bei Verlusten aus Wertpapierveräußerungen, die bei dem jeweiligen Kreditinstitut in diesem Jahr nicht zum Ausgleich gelangen und die mit Erträgen aus Kapitalanlagen bei anderen Kreditinstituten verrechnet werden sollen, **bis zum 15.12.2024 ein Antrag auf Bescheinigung der Verluste** gestellt werden muss, um den Verlustausgleich mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen dann in der Steuererklärung für 2024 zu ermöglichen.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 32 Grundsteuer: Nachweismöglichkeit des niedrigeren gemeinen Werts

Ab 2025 greifen die neuen Bewertungen des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer. Dabei hängt die letztliche Belastung des Grundstückseigentümers (bzw. der Mieter, da die Grundsteuer regelmäßig über die Nebenkosten an diese weitergegeben wird) sowohl von dem vom Finanzamt festgestellten Grundsteuerwert ab, als auch vom Hebesatz, den die jeweilige Gemeinde festlegt. Kennzeichnend für die Ermittlung des Grundsteuerwerts ist, dass eine stark typisierende und pauschalierende Wertermittlung zur Anwendung kommt. Dies ist im Grundsatz auch erforderlich und sinnvoll, um die Vielzahl der Bewertungsfälle mit vertretbarem Aufwand abarbeiten zu können. Andererseits bedingt dies, dass individuelle Aspekte bei der Bewertung

nicht berücksichtigt werden, sodass es im Einzelfall auch zu Werten kommen kann, die den Verkehrswert des Grundstücks deutlich übersteigen. Insoweit hat der BFH in zwei Beschlüssen klar zum Ausdruck gebracht, dass Stpfl. die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden gemeinen Wert ihres Grundstücks nachzuweisen. Dem ist auch im Grundsatz die FinVerw gefolgt. Nun soll dies auch gesetzlich festgeschrieben werden, und zwar ist

- der niedrigere gemeine Wert als Grundsteuerwert anzusetzen, wenn der Stpfl. nachweist, dass der nach den pauschalierenden gesetzlichen Regeln ermittelte Grundsteuerwert erheblich von dem gemeinen Wert der wirtschaftlichen Einheit im Feststellungszeitpunkt abweicht;
- von einer erheblichen Abweichung ist stets auszugehen, wenn der Grundsteuerwert den nachgewiesenen gemeinen Wert um mindestens 40 % übersteigt.
- Als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis über die zu bewertende wirtschaftliche Einheit dienen, wenn die maßgeblichen Verhältnisse hierfür gegenüber den Verhältnissen am Hauptfeststellungszeitpunkt unverändert sind.

#### **Handlungsempfehlung:**

In Fällen, in denen die nach dem Gesetz ermittelten Grundstückswerte offensichtlich deutlich über den Verkehrswerten liegen, ist zu prüfen, ob ein niedrigerer Wert nachgewiesen werden sollte. Soweit kein zeitnaher Kaufpreis vorliegt, bedarf dies der Vorlage eines Bewertungsgutachtens des zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen.

### **33 Zahlungen in eine Erhaltungsrücklage als Werbungskosten?**

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

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

### **34 Teilweise Schenkung kein privates Veräußerungsgeschäft**

Das Niedersächsische FG hat entschieden, dass eine teilentgeltliche Übertragung einer Immobilie im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unterhalb der historischen Anschaffungskosten nicht – und auch nicht anteilig – als privates Veräußerungsgeschäft einzustufen ist.

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

Das Finanzamt sah insoweit ein "privates Veräußerungsgeschäft". Die Übertragung sei in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Es ergebe sich ein entgeltlicher Teil von 54,76 %, nämlich 115 000 € (übernommene Verbindlichkeit) zu 210 000 € (Wert der

Immobilie). Entsprechend errechnete das Finanzamt folgenden Veräußerungsgewinn, der der Einkommensteuer unterliegen sollte:

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

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

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

**Hinweis:**

Nun ist gegen diese Entscheidung allerdings die Revision beim BFH anhängig, sodass die Klärung dieser Frage letztlich durch den BFH erfolgt. In der Praxis ist insoweit also Vorsicht geboten.

**35 Vermessungskosten können Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung sein**

Die OFD NRW hat die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung von Vermessungskosten, die anlässlich einer Grundstücksübertragung anfallen, bekräftigt. Die Kosten der Übergabe der verkauften Sache, wie z. B. die Vermessungskosten, fallen nach der gesetzlichen Grundregel im Bürgerlichen Gesetzbuch dem Verkäufer zur Last. Verpflichtet sich der Käufer zur Übernahme dieser Kosten, sind sie Teil der Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung, d. h. auch insoweit fällt Grunderwerbsteuer an.

**Hinweis:**

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

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

### 36 Steuerbefreite Photovoltaikanlagen: Erweiterter Anwendungsbereich ab 1.1.2025

Der Anwendungsbereich für bei der Einkommensteuer (und auch Körperschaftsteuer) steuerbefreite Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) soll ab dem 1.1.2025 vereinheitlicht und punktuell erweitert werden. Steuerbefreit sind dann die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von auf, an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) vorhandenen PV-Anlagen, wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Stpfl. oder Mitunternehmerschaft beträgt. Dies gilt für PV-Anlagen, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden.

Nach bislang geltendem Recht wird zwischen zwei Gebäudeklassen differenziert. Bei Mehrfamilienhäusern oder Häusern, die sowohl Wohn- als auch Gewerbebezwecken dienen, sind aktuell nur PV-Anlagen von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit begünstigt. Durch die Änderung werden auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten PV-Anlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt.

#### Handlungsempfehlung:

Ggf. kann in solchen Fällen das Hinausschieben der Investition bis nach dem 31.12.2024 sinnvoll sein.

#### Hinweis:

Fallen PV-Anlagen unter diese Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer (und ggf. Körperschaftsteuer), so sind sämtliche Einnahmen und Entnahmen betreffend dieser PV-Anlage(n) steuerfrei gestellt. Im Gegenzug können allerdings auch die Betriebsausgaben steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden.

### 37 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bzw. für energetische Sanierungsmaßnahmen

Aufwendungen für Handwerkerleistungen in der selbstgenutzten Immobilie können unter bestimmten Bedingungen steuermindernd geltend gemacht werden. Insoweit bestehen insbesondere zwei Steuerermäßigungsvorschriften:

- **Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen:** Energetische Sanierungsmaßnahmen an ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden werden steuerlich durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer gefördert. Die Immobilie muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme älter als zehn Jahre sein. Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden. Förderfähige Maßnahmen sind z. B. die Wärmedämmung der Wände oder Dachflächen, die Erneuerung der Fenster und Außentüren und die Erneuerung der Heizungsanlage. Von besonderer Bedeutung sind die einzuhaltenden technischen Mindestanforderungen, die in einer Rechtsverordnung festgehalten sind. Die Einhaltung dieser Anforderungen muss zwingend von dem ausführenden Fachunternehmen bescheinigt werden. Für die Bescheinigung sind die amtlich vorgeschriebenen Muster zu verwenden.
- **Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen:** Bei kleineren Maßnahmen an selbstgenutzten Immobilien bzw. solchen, bei denen die technischen Anforderungen für die Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen nicht eingehalten oder nachgewiesen werden können, kann ggf. die Steuerermäßigung bei Aufwendungen für Handwerkerleistungen genutzt werden. Gefördert werden allgemein Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen. Insoweit sind allerdings die Begrenzungen zu beachten, insbesondere:
  - Gefördert wird nur der vom Handwerker in Rechnung gestellte Lohnanteil, Fahrtkosten sowie anteilige Maschinenkosten und nicht die Materiallieferungen und
  - pro Jahr können maximal Aufwendungen i. H. v. 6 000 € angesetzt werden, welche dann mit einer Steuerermäßigung von 20 % gefördert werden. Es kann also maximal eine Steuerermäßigung von 1 200 € im Kalenderjahr geltend gemacht werden.

Vorliegen muss eine Rechnung des Handwerkers und die Rechnung muss zwingend mittels Zahlung auf ein Bankkonto des Handwerkers beglichen werden. Darüber hinaus werden allerdings keine besonderen Anforderungen gestellt.

In beiden Fällen kann die Steuerermäßigung für 2024 grundsätzlich nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Leistungen erbracht sind und die Zahlung auf das Bankkonto des Handwerkers noch in 2024 erfolgt. Dies wird bestätigt in zwei aktuellen Urteilen:

- **Energetische Maßnahme und Ratenzahlung:** Der BFH hat entschieden, dass der Abschluss einer energetischen Maßnahme nicht bereits mit deren Fertigstellung, sondern erst mit der vollständigen Zahlung des Rechnungsbetrags auf das Konto des Erbringers der Leistung vorliegt. Im Urteilsfall war die Leistung des Handwerkers (die Erneuerung der Heizungsanlage) in 2021 vollständig erbracht und auch in Rechnung gestellt worden, jedoch wurde der Rechnungsbetrag in monatlichen kleinen Raten bezahlt. Das Gericht bestätigt, dass die Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen erst dann in Anspruch genommen werden kann, wenn der Rechnungsbetrag vollständig entrichtet wurde.

**Hinweis:**

Offen bleiben konnte, ob der Fall anders zu beurteilen ist, wenn der Rechnungsbetrag vom Handwerker ausdrücklich in ein Darlehen umgewandelt wird, welches dann in Raten getilgt wird.

- **Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und Vorauszahlungen:** Das FG Düsseldorf hat bestätigt, dass die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen grundsätzlich nicht auf der Grundlage einer Vorauszahlung für Lohnkosten in Anspruch genommen werden kann. Vielmehr kann die Steuerermäßigung erst mit Ausführung (und Zahlung) geltend gemacht werden. Die steuerliche Begünstigung einer Vorauszahlung ist allenfalls denkbar, wenn solche Zahlungsmodalitäten marktüblich oder sonst sachlich begründet sind und die Zahlung seitens des Handwerksbetriebes angefordert wurde.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 38 Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des HGB

Die Anforderungen an die handelsrechtliche Rechnungslegung sind gestaffelt: Kleine Kapitalgesellschaften genießen gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften eine Reihe von Vorteilen, sodass auch vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau betrachtet werden sollten. So unterliegen kleine Kapitalgesellschaften insbesondere nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer. Die Aufstellung des Jahresabschlusses kann für diese Gesellschaften später erfolgen. Außerdem sind auch deutlich weniger Pflichtangaben im Anhang zu machen, die Bilanz braucht weniger tief gegliedert zu werden und auf einen Lagebericht kann verzichtet werden. Darüber hinaus existieren noch deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im Unternehmensregister, insbesondere braucht die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt zu werden.

Daneben ist aktuell zu beachten, dass große Gesellschaften ab 2025 der Nachhaltigkeitsberichterstattung unterfallen, sodass insoweit die Abgrenzung zur mittelgroßen Gesellschaft von besonderer Bedeutung ist.

Daher sollte zum Jahresende, das ja regelmäßig auch das Ende des Wirtschaftsjahrs darstellt, geprüft werden, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Allerdings treten die Rechtsfolgen ohnehin erst dann ein, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden. Die Größenklassen (§ 267 HGB) stellen sich nach der erfolgten Anhebung der Schwellenwerte ab 2024 (genauer: für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen) wie folgt dar:

	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Bilanzsumme	≤ 7,5 Mio. €	≤ 25 Mio. €	> 25 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 15 Mio. €	≤ 50 Mio. €	> 50 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

Entsprechende Gestaltungsüberlegungen sind auch bei Vorliegen von Tochtergesellschaften bezüglich der Schwellenwerte zur Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses anzustellen. Es besteht dann eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn mindestens zwei der drei nachfolgend genannten Merkmale überschritten werden. Bei der Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht wird zwischen der Brutto- und der Nettomethode differenziert. Bei der Bruttomethode wird aus den Bilanzen der einzubeziehenden Unternehmen lediglich durch Aufaddieren eine Summenbilanz erstellt, bei der Nettomethode wird ein "Probe"-Konzernabschluss einschließlich der erforderlichen Konsolidierungsbuchungen aufgestellt.

Die Schwellenwerte für Konzernabschlüsse (§ 293 HGB) sind nach ihrer aktuellen Anhebung ab 2024 (genauer: für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen) wie folgt gesetzlich festgelegt:

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 30 Mio. €	≤ 25 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 60 Mio. €	≤ 50 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

**Handlungsempfehlung:**

Soweit beabsichtigt wird, gerade das gestaltbar erscheinende Kriterium der Bilanzsumme mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können verschiedene sachverhaltsgestaltende wie auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre (z. B. Aufschub von Investitionen und/oder Außenfinanzierungen, Rückführung von Außenfinanzierungen, sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen). Diese Instrumente sind in aller Regel bis zum Bilanzstichtag anzuwenden.

**39 Kein Wahlrecht des GmbH-Gesellschafters bezüglich der Berücksichtigung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG bzw. § 20 Abs. 2 EStG**

Die steuermindernde Berücksichtigung von Darlehensverlusten oder Bürgschaftsinanspruchnahmen (nach alter Rechtslage sog. nachträgliche Anschaffungskosten) bei insolventen GmbH auf der Ebene der GmbH-Gesellschafter ist (schon aufgrund der Änderungen in Rechtsprechung und EStG) ein "Dauerbrenner" in der steuerlichen Beratung. Zu dieser Problematik hat der BFH (zum Ausfall von Darlehen im Zusammenhang mit der Auflösung einer Kapitalgesellschaft) u. a. folgende Feststellungen getroffen:

- Die Existenz des Wahlrechts des Stpfl., auch für Veräußerungen vor dem 31.7.2019 rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG in Anspruch zu nehmen, lasse die vom BFH in 2017 angeordnete befristete Fortgeltung der herkömmlichen Rechtsgrundsätze zur Behandlung von (ehemals) eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 EStG nicht entfallen.
- Stpfl. könnten im Fall der Nichtausübung dieses Wahlrechts nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG nicht auf die Anwendung dieser vom BFH formulierten Fortgeltungsanordnung verzichten.

Im konkreten Urteilsfall war über das Vermögen einer GmbH in 2016 das Insolvenzverfahren eröffnet worden, der zuvor noch vom Gesellschafter Darlehen gewährt worden waren; zudem verbürgte sich der Gesellschafter. Der Insolvenzverwalter teilte in 2022 mit, dass nicht damit zu rechnen sei, dass an den Stpfl. im Rahmen des Insolvenzverfahrens noch Zahlungen geleistet werden würden. Der Stpfl. machte daher für 2016 (Streitjahr) Verluste nach § 17 EStG geltend und berücksichtigte dabei den Ausfall der Rückzahlungsansprüche aus den Darlehen. Das FA wollte hingegen nur den Stammkapitalverlust berücksichtigen. Das FG hingegen ordnete diesen

Verlust bereits im Streitjahr 2016 dem § 17 EStG und den Verlust aus dem Ausfall von Darlehensforderungen den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG zu.

Der BFH hat aktuell die Entscheidung des FG aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung wie folgt zurückverwiesen:

- Ein Auflösungsverlust stehe fest, wenn der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) feststehen. Im Streitfall habe daher der Verlust des Stpfl. aus seiner Beteiligung an der GmbH im Streitjahr bereits festgestanden.
- Der Gesetzgeber habe in § 17 Abs. 2a EStG eine Definition der Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. v. § 17 EStG in Anlehnung an § 255 HGB aufgenommen. § 17 Abs. 2a EStG ist nach § 52 Abs. 25a Satz 1 EStG erstmals für Veräußerungen i. S. v. § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG nach dem 31.7.2019 anzuwenden. Auf Antrag des Stpfl. ist § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG auch für Veräußerungen vor diesem Datum anzuwenden.
- Dieses Wahlrecht aus § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG trete neben die von der BFH-Rechtsprechung vom 11.7.2017 ausgesprochene zeitlich befristete Fortgeltung der alten Rechtsgrundsätze.
- Werde – wie im Streitfall – ein solcher Antrag nicht gestellt, dann seien diese bislang gültigen Rechtsprechungsgrundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Dem stehe nicht entgegen, dass es im Einzelfall für den Stpfl. günstiger sein könnte, auf die Fortgeltung der bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen zu verzichten.

**Hinweis:**

Das FG wird also zunächst ermitteln müssen, wann der Eintritt der Krise der GmbH erfolgt ist. Sollte die Krise vor der Gewährung der streitgegenständlichen Darlehen eingetreten sein, dann wären diese als krisenbedingte Darlehen mit ihrem Nennbetrag als nachträgliche Anschaffungskosten bei den Einkünften aus § 17 EStG zu berücksichtigen. In der Beratungspraxis sollte daher in einschlägigen Sachverhalten in jedem Fall auch die Möglichkeit einer steuerlichen Berücksichtigung entsprechender Verluste gem. § 20 EStG geprüft werden. Denn die Ausübung des gesetzlichen Wahlrechts könnte im Einzelfall steuerliche Vorteile mit sich bringen.

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

Das Hessische FG hat sich zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG gegen die Auffassung des BFH gestellt und entschieden,

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

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

- Der Begriff der Veräußerungskosten ist gesetzlich nicht definiert, der IX. Senat des BFH definiere diese als Aufwendungen in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang mit der



Veräußerung (unmittelbare veräußerungsbedingte Kausalität). Andere Senate des BFH würden hingegen auf die Frage abstellen, ob hinsichtlich der Veräußerungskosten ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht. Abzustellen sei hiernach auf das "auslösende Moment" für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn.

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

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

#### **Hinweis:**

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

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

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

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

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

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

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

**Hinweis:**

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

## 42 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind wichtige in 2024 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

### Organschaft

- **Finanzielle Eingliederung bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen auf der Ebene der Organgesellschaft:** Mit seinem Urteil hat der BFH zu den Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft entschieden, dass dann, wenn die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vorsieht, der Organträger auch über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen muss, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG zu erfüllen (und zwar vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen). Damit das Kriterium der finanziellen Eingliederung erfüllt sei, müsse der Organträger seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Organgesellschaft durchsetzen können.

### Handlungsempfehlung:

Aus gestalterischer Sicht sollten vor dem Hintergrund dieses Urteils bei Gesellschaftsverträgen im konkreten Einzelfall die Mehrheitserfordernisse (zumindest soweit eine ertragsteuerliche Organschaft in Betracht kommen könnte) sorgfältig geprüft werden.

- **Finanzielle Eingliederung in Umwandlungsfällen (Fußstapfentheorie):** Der BFH hat mit vier teilweise inhaltsgleichen Urteilen seine Rechtsprechung zur Fußstapfentheorie in Umwandlungsfällen bestätigt und fortentwickelt. Diese vier Urteile zusammenfassend ist festzuhalten, dass der BFH die bislang umstrittene Frage der Anwendung der Fußstapfentheorie in verschiedenen Konstellationen erstmalig höchstrichterlich entschieden hat – und zwar gegen die Auffassung der FinVerw. Nach diesen vier höchstrichterlichen Entscheidungen tritt die übernehmende Körperschaft "*umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft*" ein.

### Hinweis:

Damit kann in Umwandlungsfällen vielfach eine bestehende Organschaft nahtlos fortgeführt werden, da der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers tritt.

- **Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Verrechnungskonto):** Mit einem nicht rechtskräftigen Urteil hatte das FG Köln entschieden, dass ein Gewinnabführungsvertrag nur dann auch tatsächlich durchgeführt ist, wenn die durch ihn begründeten Verpflichtungen innerhalb angemessener Zeit beglichen werden. Daher führe die bloße Verbuchung auf einem Verrechnungskonto ohne zeitnahen Ausgleich auch nicht zur Begleichung der durch den Gewinnabführungsvertrag begründeten Verpflichtung in angemessener Zeit. Im konkreten Streitfall war der von der Organ-GmbH an den Organträger abzuführende Gewinn (ebenso wie Zinszahlungen) lediglich gegen das Konto "Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter" gebucht worden.

#### Hinweis:

Auch zu diesem Jahreswechsel ist die Revision noch beim BFH anhängig, sodass weiterhin davon auszugehen ist, dass ein schlichter Ausweis unter den Verbindlichkeiten zur Anerkennung der "Durchführung" der organschaftlichen Gewinnabführung nicht genügt.

- **Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Erfüllungssurrogate):** Mit einem in 2024 rkr. gewordenen Urteil hat das FG Hamburg zur Frage der tatsächlichen Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags entschieden, dass der Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags die Umwandlung eines Gewinnabführungs- oder eines Verlustübernahmeanspruchs in ein Darlehen grundsätzlich nicht entgegensteht und dass ein solches Darlehen auch nicht fremdüblich vereinbart sein muss (zeitnahe Erfüllung durch Erfüllungssurrogate). Allerdings müsse, so das FG, der Darlehensanspruch werthaltig sein, damit der Vertrag als durchgeführt anzusehen (und damit die Organschaft anzuerkennen) sei.

#### Hinweis:

Nach Auffassung des FG Hamburg soll es für die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags einerseits nicht genügen, schlicht Forderungen und Verbindlichkeiten einzubuchen, da der Anspruch auf Gewinnabführung als auch die Verpflichtung zum Verlustausgleich mit Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahrs der Organgesellschaft entstehen. Andererseits soll aber – als praktikabler Ausweg – die Umwandlung in ein Darlehen ausreichend sein, wobei die vorherige Erfüllung der gegenseitigen Ansprüche durch Zahlung und anschließende Neuausreichung als Darlehen ebenso wenig erforderlich sein soll wie die Vereinbarung einer marktüblichen Verzinsung. Der BFH hat die Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen, sodass davon auszugehen ist, dass der BFH keine grundsätzlichen Bedenken gegen dieses Ergebnis hat.

Diese Rechtsprechung verdeutlicht, dass die Durchführung des Gewinnabführungsvertrages notwendige Voraussetzung für die Anerkennung der steuerlichen Organschaft ist. Das heißt die Gewinnabführungsverpflichtung bzw. Verlustübernahmeverpflichtung muss zwingend im ersten Schritt beim Organträger und der Organgesellschaft bilanziell im Jahresabschluss ausgewiesen werden und sodann im zweiten Schritt in angemessener Zeit erfüllt werden, so im Regelfall durch Zahlung oder ggf. ausdrückliche Umwandlung in eine Darlehensverbindlichkeit.

- **Schädliche Folgen der Teilaufhebung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen:** Mit seinem erst kürzlich bekannt gewordenen Beschluss hat sich das OLG Jena mit den Folgen der Teilaufhebung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen befasst. Im konkreten Streitfall sollte ein zwischen zwei GmbH geschlossener Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag dahingehend geändert werden, dass (lediglich) die Ziffer über die Beherrschung gestrichen wird. Der Gewinnabführungsvertrag sollte unverändert bestehen bleiben, sodass der Vorgang von den Beteiligten als schlichte Vertragsänderung interpretiert wurde.

Das OLG Jena hat dies nun aber nicht als Änderung des bestehenden Unternehmensvertrages gewertet, sondern als Aufhebung des bestehenden Unternehmensvertrages verbunden mit dem Neuabschluss eines – isolierten – Gewinnabführungsvertrages.

#### Hinweis:

Der Inhalt dieses Beschlusses kann von herausragender praktischer Relevanz sein, da die steuerliche Anerkennung der körperschaftsteuerlichen bzw. gewerbesteuerlichen Organschaft ja das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags mit einer Laufzeit von mindestens fünf Jahren voraussetzt. In der Praxis muss daher sorgfältig darauf geachtet werden, dass vor Ablauf der fünfjährigen Mindestlaufzeit gerade keine Kündigung bzw. Aufhebung erfolgt.

#### Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

- **Höhe des Veräußerungsgewinns bei teilentgeltlicher Übertragung von GmbH-Anteilen:** Der BFH hat zur teilentgeltlichen Übertragung von GmbH-Anteilen die sog. "strenge Trennungstheorie" fortgeführt und entschieden, dass dann, wenn im Privatvermögen gehaltene GmbH-Anteile im Wege einer gemischten Schenkung teilentgeltlich auf den Erwerber übertragen werden, diese Übertragung nach dem Verhältnis der tatsächlichen Gegenleistung zum Verkehrswert der übertragenen Anteile in eine entgeltliche Anteilsübertragung (Veräußerung i. S. v. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG) und eine unentgeltliche Anteilsübertragung (i. S. v. § 17 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 5 EStG) aufzuteilen ist. Der Veräußerungsgewinn werde dann aus der Differenz zwischen dem

Veräußerungspreis und den auf den entgeltlichen Teil entfallenden Anschaffungskosten der Anteile ermittelt.

**Hinweis:**

Damit ist nun höchstrichterlich geklärt, dass bei teilentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern i. S. d. § 17 EStG bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die strenge Trennungstheorie (und nicht etwa die modifizierte Trennungstheorie) zum Zuge kommt.

- **Abgeltungsteuer und Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren:** Der BFH hat zu den entsprechenden Antragsvoraussetzungen der Option zum Teileinkünfteverfahren für "unternehmerisch beteiligte Gesellschafter" gegen die Auffassung der FinVerw entschieden, dass nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen zu unterstellen ist. Diese müssten lediglich für das erste Antragsjahr vorliegen; ihr Wegfall in den nachfolgenden vier Veranlagungszeiträumen sei unerheblich.

**Hinweis:**

Das Ergebnis dieser höchstrichterlichen Entscheidung sollte in allen noch offenen einschlägigen Verfahren vorgetragen und die Gewährung der Option unabhängig von einem späteren Wegfall der Voraussetzungen begehrt werden. Vorteilhaft kann dies insbesondere sein, um den (anteiligen) Werbungskostenabzug zu eröffnen, so z. B. bei Fremdfinanzierungsaufwendungen in Bezug auf den Erwerb der Beteiligung. In der Steuererklärung für 2024 ist mithin zu prüfen, ob ein Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens möglich und sinnvoll ist. Der Antrag gilt, solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen nachfolgend jeweils erfüllt sein müssen.

- **Abgeltungsteuer und Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren:** Mit Urteil hat der BFH seine Rechtsprechung zur Option zum Teileinkünfteverfahren (gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG) bei Wegfall der Antragsvoraussetzungen in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen bestätigt. Danach genügt es für eine wirksame Optionsausübung, dass die Voraussetzungen auch nur für das erste Antragsjahr zu irgendeinem Zeitpunkt in ausreichendem Umfang vorliegen; ihr Wegfall in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen sei unerheblich. Für die Antragstellung sei zudem das Erzielen von Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG im Antragsjahr nicht erforderlich; es genüge die abstrakte Möglichkeit, aus der Beteiligung Kapitalerträge erzielen zu können.

Im Übrigen seien sog. nachlaufende Beteiligungsaufwendungen unter Beachtung des Teilabzugsverbots als Werbungskosten auch dann abziehbar, wenn der Anteilseigner die Beteiligung im ersten Antragsjahr veräußere und in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ausschließlich Aufwendungen anfallen würden.

#### **43 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

Der anstehende Jahreswechsel sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern in Hinblick auf vGA-Risiken zu überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2024 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Daneben sollten Vereinbarungen zwischen GmbH und Gesellschafter aber auch regelmäßig auf deren Angemessenheit hin überprüft werden, was sich zum Jahreswechsel anbietet. Dabei sind auch die wirtschaftlichen Entwicklungen der Gesellschaft und des Geschäftsumfelds in den Blick zu nehmen. Sollen in 2025 Änderungen bei den Vereinbarungen erfolgen, so müssen bei beherrschenden Gesellschaftern diese noch in 2024 in die Wege geleitet werden, um einen Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot zu vermeiden und das Klarheitsgebot zu erfüllen. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

a) **Übergreifende Fragen**

b) **Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH bzw. Minderungen des Vermögens bei der GmbH**

## a) Übergreifende Fragen

- **Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen:** Der BFH hatte sich bereits 2022 mit Urteil gegen die Auffassung der FinVerw entschieden, dass ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabauschüttung einer GmbH, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zu Grunde zu legen ist.

Darauf hat nun das BMF mit Schreiben vom 4.9.2024 reagiert. Inkongruente Gewinnausschüttungen sind danach steuerrechtlich grundsätzlich dann anzuerkennen, wenn diese zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind. Die generelle Prüfung eines Gestaltungsmissbrauchs erfolgt – entgegen der früheren Auffassung der FinVerw – nicht.

### Hinweis:

Dieses BMF-Schreiben ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Damit ist eine weitgehende Gestaltungsmöglichkeit bei Gewinnausschüttungen eröffnet. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist stets allerdings die zivilrechtliche Wirksamkeit, die sicherzustellen ist. In diesem Rahmen können steuerlich wirksam von den Beteiligungsverhältnissen abweichende inkongruente Gewinnverteilungen als auch den steuerlichen Zuflusszeitpunkt beeinflussende inkongruente Auszahlungen, also solche, die nur einzelnen Gesellschaftern zufließen und zu versteuern sind und bei den anderen Gesellschaftern auf personengebundene Rücklagenkonten gebucht werden, umgesetzt werden.

- **Irrtümliche Zuwendung und Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis:** Mit einem Urteil hat der BFH zu den Voraussetzungen einer vGA entschieden, dass für die Frage, ob eine Vermögensverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, bei der Prüfung eines möglicherweise fehlenden Zuwendungswillens aufgrund eines Irrtums des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht darauf abzustellen ist, ob einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiter der Irrtum gleichfalls unterlaufen wäre. Vielmehr sei allein maßgebend, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer einem solchen Irrtum unterlegen ist.

Es bedürfe i. d. R. weder der Absicht, Gewinne verdeckt auszuschütten, noch eines entsprechenden Ausschüttungsbewusstseins. Sollte es allerdings an einem Zuwendungswillen fehlen, der zur Annahme einer vGA erforderlich ist, dann scheidet eine vGA aus, weil es insoweit an der konkreten Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis fehlt.

### Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH seine Rechtsprechung bestätigt, nach der im Rahmen des Tatbestands der vGA ausnahmsweise doch subjektive Elemente von Bedeutung sein können – wenn es nämlich an jeglichem finalen Zuwendungswillen in Richtung eines Vermögenstransfers zu Lasten der Gesellschaft und zu Gunsten des Gesellschafters fehlt (gegeben z. B. bei Buchungsfehlern eines steuerlichen Beraters).

## b) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH bzw. Minderungen des Vermögens bei der GmbH

- **Ermittlung der Kostenmiete beim Vorliegen einer vGA aufgrund der Überlassung einer Immobilie an den Mehrheitsgesellschafter:** Mit einem nicht rechtskräftigen Urteil hat das FG Düsseldorf entschieden, dass eine vGA dann anzunehmen sein könne, wenn die zwischen Gesellschaft und Mehrheitsgesellschafter vereinbarte Miete unterhalb der Kostenmiete zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags liegt. Es sei nicht etwa die Marktmiete, sondern die sog. Kostenmiete anzusetzen.

### Hinweis:

Nach der Entscheidung des FG Düsseldorf ergibt sich die Kostenmiete aus den Elementen Fremdkapitalkosten, Eigenkapitalkosten, Gebäudeabschreibung mit der regulären steuerlichen AfA (umfasst auch eine etwaige Abschreibung der Küche und der Außenanlagen), Verwaltungs- und Instandhaltungskosten, Mietausfallwagnis und 5 % Gewinnzuschlag.

- **Nichtabziehbarkeit der Kosten einer Beratungs-GmbH für einen Ferrari Dino und für ein Sky-Abonnement:** Mit rechtskräftigen Urteil hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass die Aufwendungen einer Beratungs-GmbH für einen Ferrari Dino, der auf Oldtimerveranstaltungen zur Kundenakquisition eingesetzt wird, nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht abziehbare Betriebsausgaben und dass die Kosten der GmbH für ein Sky-Abonnement, das der Gesellschafter auch mobil nutzen kann, als vGA zu erfassen sind.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Dezember 2024

---

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr  
Stand: Dezember 2024