

SKRIPT



Steuerhandbuch 2024

Wichtige steuerliche Änderungen im Überblick

Impressum

Autor:

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ken Keiper, Steuerberater
Ringstraße 33
56651 Oberzissen
info@kenkeiper.de

Rechtsstand:

01.12.2024

Haftungsausschluss:

Die Inhalte dieses Skripts wurden unter Beachtung der größtmöglichen Sorgfalt erstellt.
Gleichwohl kann für die Inhalte und die rechtliche Umsetzung der hier beschriebenen Themen
keine Haftung vom Herausgeber oder Autor übernommen werden.

© 2024 Novist GmbH

Dieses Skript ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Skript darf in jeglicher Form ohne vorherige schriftliche Genehmigung des Autors nicht reproduziert und/oder
unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.



Vorwort

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ken Keiper, Steuerberater

Hey 🙌,

dieses Handbuch soll Dich darüber informieren, welche steuerlichen Änderungen sich im Jahr 2024 ergeben. Dabei haben wir sowohl gesetzliche Änderungen als auch Änderungen der Rechtsprechung und Verwaltung integriert. Das Handbuch ist eine Zusammenstellung meiner Seminarunterlagen.

Falls Du Fragen zu den Inhalten hast, kannst Du mich gerne jederzeit via E-Mail oder dem Chat auf der Lernplattform kontaktieren. Ansonsten wünsche ich Dir viel Spaß beim Lesen dieses Werks und bei der Anwendung des neu erlernten Wissens,

Steuerberater Ken Keiper

Dipl.-Finanzwirt (FH) | hauptberuflicher Dozent für Steuern & Rechnungswesen | Fachkraft Zoll und Außenwirtschaft (IHK)

Sprachliche Klarstellung

Alles, was im Folgenden bezogen auf Personen gesagt wird, gilt selbstverständlich für alle Geschlechter gleichermaßen und ohne Unterschiede. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet.

Inhalt

1. Änderungen durch das Wachstumschancengesetz	16
1.1. Änderungen in der Einkommensteuer	16
1.1.1. Ausweitung der Viertelregelung für Elektrofahrzeuge.....	16
1.1.2. Einführung einer degressiven AfA für Gebäude	18
1.1.3. Erweiterung der Sonder-AfA für Mietwohnungsbau nach § 7b EStG	21
1.1.4. Anhebung der Sonder-AfA nach § 7g EStG.....	22
1.1.5. Wiedereinführung einer degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter.....	23
1.1.6. Anpassungen der Besteuerung von Alterseinkünften.....	23
1.1.7. Anhebung der Freigrenze für abzugsfähige Geschenke	23
1.1.8. Erhöhung der Übernachtungspauschale für Berufskraftfahrer.....	24
1.1.9. Anhebung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte	24
1.1.10. Anpassungen von § 10d EStG	24
1.1.11. Reform der Thesaurierungsbegünstigung	24
1.1.12. Fünftelregelung bei außerordentlichen Einkünften.....	25
1.1.13. Steuerfreie Beiträge zu einer Gruppenunfallversicherung	25
1.1.14. Beschränkte Einkommensteuerpflicht von ArbN.....	25
1.1.15. Antragsveranlagung für beschränkt Steuerpflichtige	25
1.1.16. Freigrenze für den Quellensteuereinbehalt nach § 50a EStG	26
1.1.17. Elektronische Zuwendungsbestätigungen	26
1.2. Änderungen im Verfahrensrecht	27
1.2.1. Änderungen bei der Buchführungspflicht	27
1.2.2. Änderungen bei der Aufbewahrungspflicht bei Überschusseinkünften.....	27
1.3. Änderungen im Körperschaftsteuergesetz	27
1.3.1. Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften	27

1.3.2. Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze für Wohnungsgenossenschaften.....	28
1.4. Änderungen im Gewerbesteuergesetz	29
Erweiterte Grundstückskürzung und Photovoltaikanlagen.....	29
1.5. Änderungen im Umsatzsteuergesetz.....	29
1.5.1. Änderungen der Steuerbefreiung für soziale Einrichtungen	29
1.5.2. Ausweitung des ermäßigten Steuersatzes für steuerbegünstigte Zweckbetriebe	30
1.5.3. Anpassung von § 13b UStG.....	30
1.5.4. Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen	30
1.5.5. Keine Erklärungspflicht für Kleinunternehmer	30
1.5.6. Ausweitung der Ist-Besteuerung	31
1.5.7. Gesetzliche Grundlagen für die E-Rechnung	31
1.6. Änderungen in der Erbschaft- und Schenkungsteuer	31
Einschränkung der Gestaltung für disquotale Einlagen in einer KGaA	31
2. Änderungen durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2024	32
2.1. Übersicht der Änderungen	32
2.1.1. Einkommensteuer.....	32
2.1.2. Lohnsteuer.....	33
2.1.3. Internationales Steuerrecht.....	33
2.1.4. Körperschaftsteuer & Gewerbesteuer.....	34
2.1.5. Umwandlungssteuerrecht	34
2.1.6. Umsatzsteuer.....	35
2.1.7. Abgabenordnung	35
2.1.8. Grunderwerbsteuer	36
2.1.9. Grundsteuer.....	36
2.1.10. Erbschaftsteuer	36
2.2. Wichtige Änderungen in der Einkommensteuer im Detail	37
2.2.1. Anpassung der Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen.....	37

2.2.2. Buchwertübertragungen bei Schwester-Personengesellschaften	39
2.2.3. Gesetzliche Festschreibung der 150 € Vereinfachungsregelung für Bonusleistungen von Krankenkassen	40
2.3. Wichtige Änderungen im Umwandlungssteuergesetz im Detail	42
2.3.1. Besteuerung der Anteilseigner bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft (§ 5 UmwStG)	42
2.3.2. Gewerbesteuer bei Vermögensübergang/Formwechsel auf eine PersG oder eine natürliche Person (§ 18 UmwStG)	42
2.3.3. Negative Anschaffungskosten durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum bei Einbringungen nach § 20 UmwStG.....	43
2.4. Wichtige Änderungen in der Umsatzsteuer im Detail.....	46
2.4.1. Umsatzbesteuerung virtueller Veranstaltungen	46
2.4.2. Steuerbefreiung für private Bildungseinrichtungen (§ 4 Nr. 21 UStG)	47
2.4.3. Ist-Versteuerung und Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug	49
2.4.4. Anpassung der Kleinunternehmerregelungen	51
3. Viertes Bürokratieentlastungsgesetz	55
3.1. Anpassung allgemeiner Formbedürfnisse	55
3.2. Verkürzung von Aufbewahrungsfristen	55
3.2.1. Bisheriger Stand	55
3.2.2. Änderungen.....	56
3.3. Bekanntgabe von Steuerbescheiden	56
3.4. Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen	57
3.5. Einführung einer zentralen Vollmachtsdatenbank für steuerberatende Berufe	57
3.5.1. Aktueller Stand	57
3.5.2. Verabschiedete Änderung.....	58

3.6. Abschaffung bestimmter Meldepflichten	58
 4. Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024 .	
.....	59
 5. Sonstige Änderungen in den Ertragsteuern	60
 5.1. Neue Rechtsprechung zur Entfernungspauschale	60
5.1.1. Allgemeines	60
5.1.2. Neue Rechtsprechung zur Zuordnung zur ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber.....	62
5.1.3. Berücksichtigung durch Entfernungspauschale.....	63
 5.2. Neue Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung	66
5.2.1. Allgemeines	66
5.2.2. Sachverhalt im Gerichtsverfahren	66
5.2.3. Entscheidung des BFH.....	67
5.2.4. Konsequenzen für die Praxis.....	67
 5.3. Neues BMF-Schreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen	68
5.3.1. Allgemeines	68
5.3.2. Reform von § 3 Nr. 39 EStG durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz	68
5.3.3. Klarstellungen durch das BMF-Schreiben	69
5.3.4. Verbesserung der Stundungsmöglichkeit von § 19a EStG	70
5.3.5. Klarstellungen durch das BMF-Schreiben	70
5.3.6. Exkurs: Mitarbeiterbeteiligungsmodelle in der Praxis.....	70
 5.4. Neue Rechtsprechung zur Verlustverrechnungsbeschränkung bei Einkünften aus Kapitalvermögen.....	74
5.4.1. Allgemeines	74
5.4.2. Sachverhalt	76
5.4.3. Beschluss des BFH.....	76

5.5. Neue Rechtsprechung zur Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung	78
5.5.1. Aufnahme von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine	78
5.5.2. Einkünfteerzielungsabsicht bei Gewerbeimmobilien	78
5.5.3. Vermietung von aufwendig gestalteten Objekten	79
5.6. Neue Rechtsprechung zur Darlegung einer kürzeren Nutzungsdauer bei der Gebäude-AfA	81
5.6.1. Allgemeines	81
5.6.2. Sachverhalt	82
5.6.3. Entscheidung des BFH	82
5.6.4. Konsequenzen für die Praxis	82
5.7. Neue Rechtsprechung zu diversen steuerlichen Besonderheiten bei Scheidungsfällen	83
5.7.1. Exkurs: Einkommensteuerliche Besonderheiten in Scheidungsfällen	83
5.7.2. Neue relevante Rechtsprechung zu Scheidungsfällen	85
5.8. Neue Rechtsprechung zur Verfassungsmäßigkeit der Rentenbesteuerung	88
5.8.1. Bisheriger Stand	88
5.8.2. Vorlage beim BVerfG	89
5.8.3. Konsequenzen für die Praxis	89
5.9. Neue Rechtsprechung zu den Steuerermäßigungen von § 35a EStG und § 35c EStG	90
5.9.1. Allgemeines	90
5.9.2. Neue Rechtsprechung zu § 35a EStG bei Anzahlungen	90
5.9.3. Neue Rechtsprechung zu § 35c EStG bei Ratenzahlungen	91
5.9.4. Konsequenzen für die Praxis	91
5.10. Neues BMF-Schreiben zu den Umzugskostenpauschalen	92
5.11. Neue Rechtsprechung zur PKW-Nutzung	93
5.11.1. Allgemeines	93
5.11.2. Sachverhalt	95

5.11.3.	Entscheidung des BFH	95
5.11.4.	Konsequenzen für die Praxis	96
5.12.	Neue Rechtsprechung zu elektronischen Fahrtenbüchern	97
5.13.	Neue Rechtsprechung zu den Dokumentationspflichten bei Betriebsausgaben.....	98
5.13.1.	Allgemeines	98
5.13.2.	Sachverhalt.....	98
5.13.3.	Entscheidung des FG	98
5.13.4.	Konsequenzen für die Praxis	99
5.14.	Neue Rechtsprechung zur Buchwert-Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG	100
5.14.1.	Allgemeines zur Buchwertübertragung.....	100
5.14.2.	Sachverhalt.....	102
5.14.3.	Besteuerungsproblem	103
5.14.4.	Beschluss des BVerfG	103
5.14.5.	Konsequenzen für die Praxis	103
5.15.	Neue Rechtsprechung zum Investitionsabzugsbetrag bei PersG	104
5.15.1.	Sachverhalt.....	104
5.15.2.	Besteuerungsproblem	104
5.15.3.	Entscheidung des BFH	104
5.15.4.	Konsequenzen für die Praxis	105
5.16.	Neue Rechtsprechung zu Investitionsabzugsbeträgen bei Photovoltaikanlagen	105
5.16.1.	Allgemeines	105
5.16.2.	Sachverhalt im Gerichtsverfahren.....	106
5.16.3.	Beschluss des FG Köln	106
5.16.4.	Konsequenzen für die Praxis	107
5.17.	Neue Rechtsprechung bei steuerbefreiten Photovoltaikanlagen	108
5.17.1.	Allgemeines	108

5.17.2.	Sachverhalt	108
5.17.3.	Entscheidung des FG	109
5.17.4.	Konsequenzen für die Praxis	109
5.18.	Neue Rechtsprechung zur AfA bei Ergänzungsbilanzen.....	110
5.18.1.	Allgemeines zu Ergänzungsbilanzen	110
5.18.2.	AfA-Entwicklung bei Ergänzungsbilanzen	110
5.18.3.	Technische Abbildung in DATEV	112
5.18.4.	Neue Rechtsprechung zur AfA-Entwicklung bei Ergänzungsbilanzen	113
5.19.	Neue Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung	114
5.19.1.	Allgemeines.....	114
5.19.2.	Sachverhalt	115
5.19.3.	Rechtsprechung des BFH	116
5.19.4.	Konsequenzen für die Praxis	116
5.20.	Neue Rechtsprechung zum Haftungsrisiko von Steuerberatern bei Betriebsaufgaben	117
5.20.1.	Allgemeines.....	117
5.20.2.	Urteil des LG Lübeck	118
5.20.3.	Konsequenzen für die Praxis	118
5.21.	Neue Rechtsprechung zur Abgrenzung einer Gewinnerzielungsabsicht gegenüber der Liebhaberei	119
5.21.1.	Allgemeines.....	119
5.21.2.	Sachverhalt	120
5.21.3.	Entscheidung des BFH.....	120
5.21.4.	Konsequenzen für die Praxis	121
5.22.	Neues BMF-Schreiben zur steuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen.....	123
5.22.1.	Allgemeines.....	123
5.22.2.	Bisheriges BMF-Schreiben	123
5.22.3.	Entscheidung des BFH aus 2022	123
5.22.4.	Neues BMF-Schreiben vom 04.09.2024.....	124

5.23. Neues BMF-Schreiben zur Besteuerung von Vorabpauschalen bei Investmentfonds	125
5.24. Neues BMF-Schreiben zur Besteuerung von Arbeitslohn in DBA-Fällen	127
5.24.1. Neues BMF-Schreiben	127
5.24.2. Exkurs: Besteuerung von Arbeitnehmern in grenzüberschreitenden Fällen	127
5.25. Neues BMF-Schreiben zur Anwendung des AStG	129
5.25.1. Neues BMF-Schreiben	129
5.25.2. Exkurs: Wichtige Regelungen des AStG für den Kanzlei-Alltag.....	129
5.26. Neue Rechtsprechung zur erweiterten Grundstückskürzung	132
5.26.1. Allgemeines	132
5.26.2. Sachverhalt im Gerichtsverfahren.....	132
5.26.3. Entscheidung des FG Düsseldorf	133
5.26.4. Sachverhalt.....	133
5.26.5. Entscheidung des FG	134
5.26.6. Konsequenzen für die Praxis	135
6. Sonstige Änderungen in der Umsatzsteuer.....	136
6.1. Aktualisierungen des UStAE zum Jahreswechsel	136
6.1.1. Neues BMF-Schreiben	136
6.1.2. Die wichtigsten Anpassungen im Einzelnen.....	136
6.2. Neues BMF-Schreiben zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen nach Umsatzschlüssel	142
6.2.1. Allgemeines	142
6.2.2. Neues BMF-Schreiben vom 13.02.2024.....	146
6.2.3. Konsequenzen für die Praxis.....	149

6.3. Neues BMF-Schreiben zu Online-Veranstaltungen und Dienstleistungen	150
6.3.1. Allgemeines	150
6.3.2. Neues BMF-Schreiben vom 29.04.2024	150
6.3.3. Konsequenzen für die Praxis	152
6.4. Neue Rechtsprechung zum Reverse-Charge-Verfahren	153
6.4.1. Allgemeines	153
6.4.2. Sachverhalt.....	153
6.4.3. Rechtsprechung des BFH.....	154
6.4.4. Konsequenzen für die Praxis	155
6.5. Neue Entwicklungen zum unrichtigen Steuerausweis nach § 14c UstG	156
6.5.1. Allgemeines	156
6.5.2. Deutsches Urteil zu § 14c UStG im Kontext der EuGH-Rechtsprechung.....	157
6.5.3. BMF-Schreiben vom 27.02.2024	158
6.6. Neue Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft.....	159
6.6.1. Allgemeines	159
6.6.2. Neue Entscheidung des EuGH	162
6.6.3. Konsequenzen für die Praxis	162
6.7. Neue Rechtsprechung zur Abgrenzung von Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen.....	163
6.7.1. Allgemeines	163
6.7.2. Sachverhalt.....	163
6.7.3. Entscheidung des EuGH.....	164
6.7.4. Konsequenzen für die Praxis	164
6.8. Neue Rechtsprechung zur Einheitlichkeit von Leistungen	165
6.8.1. Allgemeines	165
6.8.2. Aktuelle BFH-Vorlagen	166
6.8.3. Konsequenzen für die Praxis	166

6.9. Neue Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei Vermietungen (Mieterstrommodelle)	167
6.9.1. Allgemeines	167
6.9.2. Sachverhalt	167
6.9.3. Entscheidung des BFH.....	168
6.9.4. Konsequenzen für die Praxis.....	168
 6.10. Neue Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei unangemessenen Aufwendungen	 169
6.10.1. Allgemeines	169
6.10.2. Sachverhalt.....	169
6.10.3. Entscheidung des FG	170
6.10.4. Konsequenzen für die Praxis	171
 7. Die Einführung der E-Rechnung ab 2025.....	 172
 7.1. Europarechtlicher Hintergrund	 172
7.1.1. Das Bestimmungslandprinzip	172
7.1.2. Reformen des EU-Mehrwertsteuersystems durch die Digitalpakete.....	173
7.1.3. Fortsetzung durch ViDA	175
 7.2. Die E-Rechnung im Rechnungseingang (2025)	 176
7.2.1. Rechtliche Grundlagen.....	176
7.2.2. Zeitliche Anwendbarkeit	178
7.2.3. Formate der E-Rechnung	179
7.2.4. Der Rechnungseingangsprozess aus Sicht der Mandanten	182
7.2.5. Verarbeitung der E-Rechnung in DATEV Kanzlei- Rechnungswesen	184
7.2.6. Umstellung des Rechnungseingangsprozesses aus Sicht der Mandanten	186
7.2.7. Checkliste für Kanzleien	188
7.2.8. Checkliste für Mandanten	189
 7.3. Die E-Rechnung im Rechnungsausgang (2027/2028)	 190

7.3.1. Besondere Herausforderungen	190
7.3.2. Kostenloses Tool zum Fakturieren von E-Rechnungen	192
7.3.3. Checkliste für Kanzleien	194
7.3.4. Checkliste für Mandanten	194
7.4. BMF-Schreibens vom 15.10.2024.....	195
8. Sonstige Änderungen in anderen Rechtsgebieten	196
8.1. Inkrafttreten des MoPeG zum 01.01.2024	196
8.1.1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen & Hintergrund.....	196
8.1.2. Eintragung in das Gesellschaftsregister.....	197
8.1.3. Steuerliche Implikationen durch das MoPeG	198
8.2. Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen.....	200
8.3. Haftung des Steuerberaters für Jahresabschlüsse	200
8.3.1. Hintergrund	200
8.3.2. Urteil des BGH aus 2017	201
8.3.3. Gesetzliche Anpassung.....	201
8.3.4. Verschärfung durch das BGH-Urteil aus 2023	202
8.4. Neues BMF-Schreiben zu den GoBD.....	203
8.5. Exkurs: GoBD in der Praxis.....	203
8.5.1. Allgemeines	203
8.5.2. Überblick zu den wichtigsten Aussagen des BMF-Schreibens.....	204
8.5.3. Digitale Aufbewahrung von Belegen	206
8.5.4. Die Verfahrensdokumentation in der Praxis	207
8.6. Neue Rechtsprechung zur Einordnung von gewerblich genutzten Immobilien als nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	209
8.6.1. Allgemeines	209
8.6.2. Sachverhalt.....	209

8.6.3. Entscheidung des BFH.....	209
8.6.4. Konsequenzen für die Praxis.....	210
8.7. Neues BMF-Schreiben zur Mitteilungspflicht für Kassensysteme.....	211
8.7.1. Allgemeines	211
8.7.2. Wesentliche Inhalte des BMF-Schreibens	211
8.7.3. Derzeit noch offene Fragen	211
8.8. Neue Rechtsprechung zur Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer	212
8.8.1. Allgemeines	212
8.8.2. Entscheidungen des BFH.....	212
8.8.3. Konsequenzen für die Praxis.....	212
8.9. Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummern ab Herbst 2024	213
8.9.1. Allgemeines	213
8.9.2. Neue Verordnung	213
8.10. Bekanntgabe bei mehreren Vollmachten	214
8.10.1. Allgemeines	214
8.10.2. Sachverhalt.....	214
8.10.3. Entscheidung des FG	214
8.10.4. Konsequenzen für die Praxis	215
8.11. Ermessensfehler bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen.....	216
8.11.1. Allgemeines	216
8.11.2. Neues Urteil beim FG Münster.....	216
8.11.3. Neues Urteil beim FG Berlin-Brandenburg.....	216
8.11.4. Konsequenzen für die Praxis	217

1. Änderungen durch das Wachstumschancengesetz

Das Wachstumschancengesetz ist das Jahressteuergesetz 2023 – es hat nur eine andere Bezeichnung bekommen. Die Jahressteuergesetze werden von den Regierungen seit vielen Jahren dafür genutzt, zahlreiche Änderungen im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren einzubringen, für die sich jeweils eigene Änderungsgesetze „nicht lohnen“ würden. Nachfolgend werden die wesentlichen Änderungen durch das Wachstumschancengesetz dargestellt.

1.1. Änderungen in der Einkommensteuer

1.1.1. Ausweitung der Viertelregelung für Elektrofahrzeuge

Die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 bzw. S. 3 Nr. 3 EStG normierte **Viertelregelung** für Elektrofahrzeuge, die zwischen 2019 und 2030 angeschafft wurden, **soll** nun **erweitert** werden. Bislang gilt die Viertelregelung nur bei Bruttolistenpreisen bis zu **60.000 €**.

Für Elektrofahrzeuge, die **ab 2024** (dann bis einschließlich 2030) **angeschafft** werden, soll die Viertelregelung bis zu einem **Bruttolistenpreis** von **70.000 €** anwendbar sein. Dadurch könnten weitere Fahrzeuge in den Genuss der Begünstigung gelangen. Die Viertelregelung hat gravierende Auswirkung für die Ermittlung der Entnahmewerte von teilweise privat genutzten betrieblichen PKW – sie wirkt sich aber auch auf die Berechnung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte aus.

Beispiel

Unternehmer A erwirbt am 01.08.2023 ein Elektrofahrzeug, das er überwiegend (zu mehr als 50 %) betrieblich nutzt. Vorgänge im Hinblick auf die private PKW-Nutzung, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben oder unentgeltliche Wertabgaben wurden bislang noch nicht gewürdigt oder gebucht. Sie sollen jetzt zum Jahresende dies noch nachholen. Es sind folgende Zahlen bekannt:

- BLP des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung: 55.000 €
- Tatsächliche AK netto: 49.000 €
- Abzugsfähige VorSt: 100 % (bei Anschaffung und auch danach)
- Stromkosten in 2023: 500 € netto
- Reparaturen & Servicekosten in 2023: 300 € netto
- Versicherung in 2023: 900 € inkl. Versicherungssteuer

- KFZ-Steuer in 2023: 0 €
- Tatsächliche Privatnutzung (geschätzt): 20 %
- Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte: 80 Tage
- Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte: 25 Kilometer
- Nutzung des PKW seit August 2023 durchgehend für betriebliche und private Zweck

Lösung

Schritt 1: Ermittlung der einkommensteuerlichen Entnahme für die private PKW-

Nutzung

BLP	55.000 €
x 1 %	550 €
x 5 Monate	2.750 €
x ¼ (Begünstigung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 EStG)	687 €

Schritt 2: Ermittlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

BLP	55.000 €
x 0,03 %	16,50 €
x 5 Monate	82,50 €
x ¼ (Begünstigung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 EStG)	20,63 €
x Entfernungskilometer	25 km
= Zwischenergebnis	515 €
./. abzugsfähige EFP	632 €

<i>Anzahl Fahrten</i>	<i>80 Tage</i>
x Kilometersatz bis 20 km	0,30 €
x 20 km	480 €
<i>Anzahl Fahrten</i>	<i>80 Tage</i>
x Kilometersatz ab 20 km	0,38 €
x 5 km (25 km – 20 km)	152 €
= EFP insgesamt	632 €

= n.a. BA **0 €**

Hier erfolgt keine außerbilanzielle Kürzung gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nummer 6 Satz 3 EStG, da die Vorschrift einen positiven Unterschiedsbetrag fordert. Dieser wäre hier aber negativ.

Schritt 3: Prüfung der Kostendeckelung

Abzugsfähige AfA	851 €
AK	49.000 €
/ ND	6 Jahre
= AfA p.a.	8.167 €
x 5/12	3.403 €

$\times \frac{1}{4} =$	851 €
+ Stromkosten	500 €
+ Reparaturen	300 €
+ Versicherung	900 €
= KFZ-Kosten	2.551 €

Hier findet die Kostendeckelung keine Anwendung, da die Summe der pauschalen Wertansätze 687 € < 2.551 € tatsächliche Kosten ist.

Schritt 4: Ermittlung der Umsatzsteuer

Bruttolistenpreis ohne Begünstigung	55.000 €
$\times 1\%$	550 €
$\times 5$ Monate	2.750 €
./. pauschaler Abschlag für nicht vorsteuerbelastete Kosten	20 %
= uWA (BMG)	2.200 €
= uWA (Steuer)	418 €

Hinweis

Auf eine Abrundung des Bruttolistenpreises auf volle hundert Euro wurde in dem Beispiel bewusst verzichtet, da dies die Berechnungen unnötig verkompliziert und die gesetzliche Regelung eine solche Abrundung im Übrigen nicht vorsieht. Es handelt sich dabei um eine Verwaltungsmeinung.

Neben der Viertelregelung gibt es noch die Hälfteregelung für bestimmte Hybridfahrzeuge oder für Elektrofahrzeuge, die die Anwendung der Viertelregelung nicht erfüllen – das wären dann ab 2024 Elektrofahrzeuge, deren BLP größer 70.000 € ist. An der Hälfteregelung selbst wird jedoch nichts geändert.

1.1.2. Einführung einer degressiven AfA für Gebäude

Es wurde eine neue degressive AfA-Möglichkeit für Gebäude ins Gesetz eingefügt, § 7 Abs. 5a EStG:

Wortlaut des geplanten § 7 Abs. 5a EStG

„Bei Gebäuden, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Staat belegen sind, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) angewendet wird, **soweit sie Wohnzwecken dienen und vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft** worden sind, **kann** statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen nach Absatz 4 Nummer 2 Buchstabe a die Absetzung für Abnutzung **in fallenden Jahresbeträgen** erfolgen, wenn mit der **Herstellung** nach dem **30. September 2023 und vor dem 1. Oktober 2029 begonnen wurde** oder die

*Anschaffung auf Grund eines nach dem 30. September 2023 und vor dem 1. Oktober 2029 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgt. Als Beginn der Herstellung gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden Baubeginnsanzeige. Sollten landesrechtlich im Einzelfall keine Baubeginnsanzeigen vorgeschrieben sein, hat der Steuerpflichtige zu erklären, dass er den Baubeginn gegenüber der zuständigen Baubehörde freiwillig angezeigt hat. Die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen **kann nach einem unveränderlichen Prozentsatz in Höhe von 5 Prozent** vom jeweiligen **Buchwert (Restwert)** vorgenommen werden. **Absatz 1 Satz 4** gilt entsprechend. Bei Gebäuden, bei denen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht zulässig. Der **Übergang** von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen **zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen** ist zulässig. Die weitere Absetzung für Abnutzung bemisst sich nach dem Übergang zur Absetzung für Abnutzung im Sinne des Absatzes 4 vom Restwert und dem nach Absatz 4 unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz.*

Die erhöhte degressive AfA kann zu interessanten Gestaltungen führen. Insbesondere, wenn sie mit der Sonderabschreibung von § 7b EStG kombiniert wird:

Beispiel (inkl. Neuregelung von § 7b EStG)

A ist Vermieter und kennt sich bestens aus. Er erwirbt im VZ 2023 ein unbebautes Grundstück für 1.000.000 €. Auf diesem lässt er neue Wohnungen errichten. Die Wohnungen kosten in der Herstellung 5.000 € / m², insgesamt wendet er für die Immobilie mit mehreren Wohnungseinheiten 2.000.000 € an Herstellungskosten auf. Der Kaufvertrag des Grundstücks datiert auf den 01.02.2023, der Bau wird zum 01.01.2024 begonnen und zum 01.07.2024 fertiggestellt. Die übrigen Voraussetzungen von § 7b EStG liegen vor.

Er veräußert das gesamte Grundstück am 01.12.2034 (Kaufvertrag, Übergang BNLG zum 01.01.2035) für insgesamt 4.000.000 €. Wie ist der Sachverhalt steuerlich zu würdigen? A möchte die neue geplante degressive AfA sowie die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch nehmen.

Lösung

Ermittlung der Abschreibung ab 2024

Die AfA beginnt mit Fertigstellung am 01.07.2024. Sie beträgt 5 % jährlich und wird vom jeweiligen Buchwert bemessen. Außerdem kann A die Sonderabschreibung nach § 7b EStG geltend machen. Insbesondere wird die neue Baukostenobergrenze von 5.200 € / m² nicht überschritten. Hierbei können vier Jahre lang zusätzlich 5 % der BMG abgezogen werden. Die BMG ist auf 4.000 € / m² beschränkt, da die tatsächlichen Baukosten (5.000 € / m²) höher liegen.

Danach ergibt sich im Zeitraum 2024 – zur Veräußerung zum Jahresbeginn 2035 der folgende AfA-Verlauf:

VZ	Degressive AfA	Sonder-AfA	Gesamt-AfA	Restwert 31.12.
2024	50.000 € (2.000.000 € x 5 % = 100.000 € x 6/12)	80.000 € (2.000.000 € x 4.000/5.000 x 5 %)	130.000 €	1.870.000 €
2025	93.500 € (1.870.000 € x 5 % = 93.500 €)	80.000 €	173.500 €	1.696.500 €
2026	84.825 € (1.696.500 € x 5 % = 84.825 €)	80.000 €	164.825 €	1.531.675 €
2027	76.584 € (1.531.675 € x 5 % = 76.584 €)	80.000 €	156.584 €	1.375.091 €
2028	68.755 € (1.375.091 € x 5 % = 68.755 €)	/	68.755 €	1.306.336 €
2029	65.317 € (1.306.336 € x 5 % = 65.317 €)	/	65.317 €	1.241.019 €
2030	62.051 € (1.241.019 € x 5 % = 62.051 €)	/	62.051 €	1.178.968 €
2031	58.948 € (1.178.968 € x 5 % = 58.948 €)	/	58.948 €	1.120.020 €
2032	56.001 € (1.120.020 € x 5 % = 56.001 €)	/	56.001 €	1.064.019 €
2033	53.201 € (1.064.019 € x 5 % = 53.201 €)	/	53.201 €	1.010.818 €
2034	50.541 € (1.010.818 € x 5 % = 50.541 €)	/	50.541 €	960.277 €
Gesamt			1.039.723 € (entspricht ca. 52 % der HK)	960.277 €

Privates Veräußerungsgeschäft?

Die Veräußerung der Immobilie mit KV vom 01.12.2034 führt nicht zu einem privaten Veräußerungsgeschäft, da zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als 10 Jahre liegen.

1.1.3. Erweiterung der Sonder-AfA für Mietwohnungsbau nach § 7b EStG

1.1.3.1. Allgemeines

§ 7b EStG ist eine **steuerliche Subventionsvorschrift**, die den Bau von neuen Wohnungen ankurbeln sollte. Sie galt **ursprünglich** nur für neu geschaffenen Wohnraum, der aufgrund eines **Bauantrags** gebaut wurde, der zwischen dem **01.09.2018** und dem **31.12.2021** gestellt worden war.

Voraussetzung war unter anderem die Einhaltung einer **Baukostenobergrenze** von **3.000 € / m²** (bei höheren Baukosten pro m² war eine Sonderabschreibung insgesamt ausgeschlossen).

Die Sonderabschreibung war in der juristischen Anwendung aufgrund ihres Umfangs und zahlreichen Fragen nicht leicht – daher erging am 07.07.2020 auch ein BMF-Schreiben¹ mit über 128 Randziffern zur Anwendung der Vorschrift.

1.1.3.2. Rechtsstand seit dem JStG 2022 (= VZ 2023)

Der **Anwendungsbereich** von **§ 7b EStG** wurde mit **dem JStG 2022** nunmehr verlängert. Für neu geschaffenen Wohnraum, der aufgrund eines **Bauantrags** zwischen dem **01.01.2023** und dem **31.12.2026** geschaffen wird, kann die Sonderabschreibung weiterhin gewährt werden, allerdings nur unter den folgenden ergänzenden Voraussetzungen (Verschärfung der bisherigen Voraussetzungen):

- Der **Bauantrag muss zwischen dem 01.01.2023 und dem 31.12.2026** gestellt werden (Bauanträge im VZ 2022 sind damit weder von der alten noch der neuen Fassung des § 7b EStG abgedeckt),
- die neu hergestellten Wohnungen müssen die **Kriterien eines „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeitsklasse erfüllen** – dies muss durch ein Qualitätssiegel nachgewiesen werden,
- die **Baukostenobergrenze** wurde von **3.000 € / m²** auf **4.800 € / m²** erhöht,
- Die **Abschreibung** ist bis zu **2.500 € / m²** begünstigt – dies waren bislang 2.000 € / m².

1.1.3.3. Erweiterung durch das Wachstumschancengesetz

Mit dem Wachstumschancengesetz sind die folgenden Anpassungen der Sonderabschreibung nach § 7b EStG verabschiedet worden:

- Der **Förderzeitraum** soll verlängert werden, sodass die Sonderabschreibung für **Bauanträge** zwischen dem **01.01.2023** und **30.09.2029** gelten soll.

¹ BMF-Schreiben vom 07.07.2020, BStBl. I 2002, S. 623

- Die **Baukostenobergrenze** soll von **4.800 € / m²** auf **5.200 € / m²** steigen.
- Die **Bemessungsgrundlage** für die **Abschreibung** soll nicht bei **2.500 € / m²**, sondern erst bei **4.000 € / m²** gedeckelt werden.

Diese Erweiterung gilt bereits ab dem **VZ 2023**, sodass die zuvor mit dem JStG 2022 verabschiedeten Grenzen de facto gar nicht zum Tragen kommen.

1.1.4. Anhebung der Sonder-AfA nach § 7g EStG

Eine **Sonderabschreibung** nach § 7g Abs. 5 EStG ist unabhängig von der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags (IAB) möglich, wenn es sich um ein begünstigtes WG handelt (**bewegliches abnutzbares AV mit betrieblicher Nutzung > 90 %**) und der Betrieb **weniger als 200.000 € Gewinn** erzielt, § 7g Abs. 6 EStG.

Bislang kann die Sonderabschreibung mit **20 % der AK/HK** vorgenommen werden. Diese 20 % können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und den folgenden 4 Jahren **beliebig verteilt** werden (z.B. 4 Jahre x jeweils 5 % oder aber auch 20 % im ersten Jahr).

Diese Abschreibungsmöglichkeit wurde auf **40 % der AK/HK** ausgeweitet. Alle weiteren Regelungen von § 7g Abs. 5 u. Abs. 6 EStG sollen unverändert bleiben. Die Neuregelung gilt für angeschaffte Wirtschaftsgüter ab 01.01.2024.

Beispiel

A bildet in 2023 einen Investitionsabzugsbetrag i.H.v. 10.000 € (50 % v. 20.000 €), da er gerne ein entsprechend begünstigtes Wirtschaftsgut zu diesem Betrag erwerben möchte. In 2024 erwirbt er dieses Wirtschaftsgut schließlich zu tatsächlichen Anschaffungskosten i.H.v. 22.000 €. Das Wirtschaftsgut hat eine bND von 10 Jahren. Er möchte so viel wie möglich abschreiben. Gehen Sie davon aus, dass die erhöhte Sonderabschreibung nach dem Wachstumschancengesetz gelten soll.

Lösung

Die 10.000 €, für die ein IAB gebildet wurde, können im Wege der gewinnmindernden Herabsetzung im Anschaffungsjahr 2024 von den AK abgezogen werden, § 7g Abs. 2 EStG. Danach verbleibt ein Betrag von 12.000 €. Dieser Betrag bildet zugleich auch die AfA-BMG, § 7g Abs. 2 S. 3 EStG.

Im Übrigen kann i.H.v. 40 % dieser AfA-BMG (40 % v. 12.000 €) eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden, sodass weitere 12.000 € x 40 % = 4.800 € Sonder-AfA zzgl. 12.000 € / 10 Jahre = 1.200 € lineare AfA = 6.000 € gesamte AfA in 2024 abgeschrieben werden können. Danach verbleibt noch ein Restbuchwert von 6.000 € (22.000 € ./. 10.000 € gewinnmindernde Herabsetzung ./. 4.800 € Sonder-AfA ./. 1.200 € lineare AfA).

1.1.5. Wiedereinführung einer degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter

Die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter, die zuletzt bis einschließlich VZ 2022 galt, wird für **Anschaffungen** zwischen dem **01.04.2024** bis zum **31.12.2024** wieder gewährt. Der degressive AfA-Satz beträgt dabei das **2-fache** des linearen AfA-Satzes, maximal jedoch **20 %**. In den Vorjahren wurden bei der degressiven AfA noch das 2,5-fache max. 25 % als AfA-Satz gewährt.

1.1.6. Anpassungen der Besteuerung von Alterseinkünften

Die durch das Alterseinkünftegesetz in 2005 ausgelöste **Doppelbesteuerung** von Renten und Versorgungsbezügen ist inzwischen **als verfassungswidrig anerkannt**. Erste Maßnahmen hat der Gesetzgeber bereits in den letzten Jahren getätigt, indem er z.B. die Einzahlungen in die Rentenversicherungen bereits früher zu 100 % abzugsfähig gemacht hat.

Nun wurde zur weiteren Entlastung der Bürger die Zunahme des Besteuerungsanteils verlängert, sodass noch längere Zeit Renten-/Pensions-Freibeträge gewährt werden. Das Gleiche gilt auch für den Altersentlastungsbetrag.

1.1.7. Anhebung der Freigrenze für abzugsfähige Geschenke

Geschenke sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sofern ihre Anschaffungskosten den Betrag von **35 €** übersteigen. Diese Freigrenze soll auf **50 €** angehoben werden, sodass insoweit ein Inflationsausgleich stattfindet. Die Änderung gilt **ab dem 01.01.2024**.

Hinweis

Die Erhöhung dieser Freigrenze hat nichts mit der notwendigen Besteuerung auf Ebene des Leistungsempfängers (z.B. über eine Pauschalierung nach § 37b EStG) zu tun. Die Zuwendungen sind unabhängig einer Betragsgrenze vom Leistungsempfänger zu versteuern.

Ausnahmen hiervon bilden nur Aufmerksamkeiten aus besonderem persönlichen Anlass bis 60 € oder Streuwerbeartikel von geringem Wert bis 10 €.

1.1.8. Erhöhung der Übernachtungspauschale für Berufskraftfahrer

Berufskraftfahrer können für die Übernachtung in einem Fahrzeug eine Pauschale von 8 € pro Übernachtung geltend machen, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5b S. 2 EStG. Diese Pauschale wird nun ab dem VZ 2024 auf 9 € pro Übernachtung angehoben.

1.1.9. Anhebung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte

Private Veräußerungsgeschäfte unterlagen bislang nicht der Besteuerung, wenn der Gewinn unter der Freigrenze von 600 € lag, § 23 Abs. 3 S. 5 EStG. Diese Freigrenze wurde nun **ab 2024** auf **1.000 €** angehoben.

1.1.10. Anpassungen von § 10d EStG

Die Regelungen zum Verlustabzug wurden bereits im Zuge der Corona-Pandemie temporär geändert. Nun sollen diese Änderungen dauerhaft ins Gesetz übernommen werden. Unter anderem sind folgende Änderungen geplant:

- Der **Höchstbetrag** von § 10d EStG wird dauerhaft auf **10.000.000 €** (Einzelveranlagung) bzw. **20.000.000 €** (Zusammenveranlagung) erhöht.
- Auf Antrag bleibt ein **Verlustvortrag** weiterhin möglich, allerdings **nur in vollständiger Höhe** – dies war vor den Änderungen während der Pandemie noch kontrollierbar, da die Höhe des Verlustrücktrags beschränkt werden konnte; diese Gestaltungsmöglichkeit wurde bereits in der aktuell geltenden Fassung von § 10d EStG genommen. Ein Verlustrücktrag kann nur ganz oder gar nicht erfolgen.
- Die **Mindestbesteuerung** ab einem Betrag von **1.000.000 €** sorgt dafür, dass nicht alle Verluste verrechnet werden können. Konkret ist ein Abzug über einen Betrag von 1.000.000 € hinaus nur bis **zu 60 %** möglich. Dieser Betrag wurde jetzt auf **70 %** angehoben. Dies gilt sowohl für den Verlustrück- als auch -vortrag.
- Die erhöhten Sätze bei der Mindestbesteuerung sind allerdings auch nur **befristet** bis zum **VZ 2027**.

1.1.11. Reform der Thesaurierungsbegünstigung

Die Thesaurierungsbegünstigung ermöglicht es Personengesellschaften, für nicht entnommene Gewinne eine niedrigere Besteuerung zu erreichen. Sie ist neben der Umwandlung einer PersG und eine KapG und der Option nach § 1a KStG ein Instrument zur Angleichung der Steuerbelastung unterschiedlicher Rechtsformen.

Die Regelung wurde nun angepasst. Da diese aber sehr kompliziert ist und erfahrungsgemäß in der Praxis auch nicht oft in Anspruch genommen wird, wird auf eine ausführliche Darstellung an dieser Stelle verzichtet.

1.1.12. Fünftelregelung bei außerordentlichen Einkünften

Aktuell ist es möglich, die im § 34 Abs. 1 EStG vorgesehene Steuerermäßigung für bestimmte Einkünfte aus Arbeit (wie Entschädigungen oder Bezahlungen für über mehrere Jahre andauernde Tätigkeiten) schon bei der Ermittlung der Lohnsteuer einzubeziehen. Aufgrund der Komplexität dieses Verfahrens für die Arbeitgeber wird diese Möglichkeit jedoch abgeschafft. Arbeitnehmer haben weiterhin die Option, diese Steuerermäßigung im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung zu beanspruchen. Die Regelung gilt erstmals für den Lohnsteuerabzug ab 2025.

1.1.13. Steuerfreie Beiträge zu einer Gruppenunfallversicherung

Arbeitgeber haben die Möglichkeit, die Zahlungen für eine **Gruppenunfallversicherung mit einem einheitlichen Steuersatz von 20 Prozent zu belasten**, solange der jährliche Durchschnittswert ohne Einbeziehung der Versicherungssteuer **100 EUR** nicht überschreitet, § 40b Abs. 3 EStG. Diese **betragsmäßige Beschränkung** wird ab dem Lohnerhebungszeitraum 2024 **aufgehoben**, sodass eine Pauschalversteuerung auch bei Beträgen über 100 € möglich ist.

1.1.14. Beschränkte Einkommensteuerpflicht von ArbN

Gemäß der neuen Fassung von § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG **wird nichtselbstständige Arbeit als im Inland ausgeführt oder genutzt betrachtet**, insofern die Arbeit im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen oder in einem oder mehreren anderen Ländern verrichtet wird und ein mit dem Wohnsitzstaat geschlossenes DBA oder eine internationale Vereinbarung Deutschland **das Recht zur Besteuerung dieser Tätigkeit, die im Wohnsitzstaat oder anderen Staaten ausgeführt wird, zuerkennt**. Dadurch soll eine Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte vermieden werden. Diese Steuerpflicht gilt für Einkünfte, die ab 2024 zufließen.

1.1.15. Antragsveranlagung für beschränkt Steuerpflichtige

Für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, die Arbeitslohn erhalten, der nach einem ermäßigten Steuersatz zu versteuern ist, wird die Möglichkeit einer

Antragsveranlagung geschaffen, obwohl sie grundsätzlich von dieser Art der Veranlagung ausgenommen sind, § 50 Abs. 2 S. 7 EStG.

1.1.16. Freigrenze für den Quellensteuereinbehalt nach § 50a EStG

Nach § 50a EStG ist ein **Steuerabzug** für bestimmte beschränkt Steuerpflichtige Personen durch den Gläubiger von Vergütungen vorzunehmen (z.B. im Bereich von Musikveranstaltungen). § 50c EStG sieht dabei eine Vereinfachungsregelung vor, bis zu deren Grenzen von einem solchen Steuerabzug abgesehen werden kann. Bislang betrug die **Geringfügigkeitsgrenze 5.000 €** inkl. der abzuführenden Steuer.

Fortan (ab Zufluss im Jahr 2024) beträgt diese Grenze **10.000 €**, sodass der Steuerabzug in vielen Fällen etwas leichter sein dürfte.

1.1.17. Elektronische Zuwendungsbestätigungen

Empfängern von Zuwendungen, die vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) gemäß § 60b der Abgabenordnung (AO) in das Register der Zuwendungsempfänger aufgenommen wurden, wird die Möglichkeit gegeben, den Zuwendungsnachweis mittels der amtlich festgelegten Formulare oder über eine elektronische Spendenbescheinigung gemäß § 50 Abs. 2 EStDV zu erbringen.

Praxishinweis: Was ist das Zuwendungsempfängerregister?

Das Zuwendungsempfängerregister nach § 60b AO ist ein bundesweites, zentral geführtes Register, welches alle Organisationen umfasst, die aufgrund ihrer steuerbegünstigten Zwecke dazu autorisiert sind, Zuwendungsbestätigungen (Spendenbescheinigungen) auszustellen. Für das Führen des Registers ist das BZSt zuständig. Sinn & Zweck des Registers ist es, alle steuerbegünstigten Körperschaften in einem zentralen Register zu erfassen und es zu ermöglichen, in einem Register nach solchen Körperschaften aktiv zu suchen.

Die Daten der inländischen Empfänger von Zuwendungen werden schrittweise und automatisch von den Finanzämtern an das BZSt übertragen. **Eine aktive Registrierungspflicht gibt es daher für Körperschaften nicht.** Das anfängliche Ausbleiben von berechtigten Organisationen oder das Fehlen von spezifischen Informationen zu diesen Organisationen im Register beeinträchtigt auch nicht deren gemeinnützigen Status oder ihre Berechtigung als Zuwendungsempfänger, wie sie von den Finanzämtern festgelegt wurde.

In einer zukünftigen Erweiterung des Registers wird den Organisationen zudem die Möglichkeit gegeben, freiwillig Informationen zu Bankverbindungen ihrer Spendenkonten sowie zu ihrer eigenen Webseite in das Register einzutragen.

1.2. Änderungen im Verfahrensrecht

1.2.1. Änderungen bei der Buchführungspflicht

Bisher ist eine doppelte Buchführung notwendig, wenn der **Umsatz > 600.000 €** oder der **Gewinn > 60.000 €** ist. Diese Grenzen sind jetzt auf **800.000 € Umsatz** bzw. **80.000 € Gewinn** angehoben worden, sodass Steuerpflichtiger länger in den Genuss einer Einnahmenüberschussrechnung kommen können, § 141 AO. Die höheren Grenzen gelten **ab 2024**.

Praxishinweis

Diese erhöhten Betragsgrenzen wurden auch für das HGB angepasst, § 241a HGB.

1.2.2. Änderungen bei der Aufbewahrungspflicht bei Überschusseinkünften

Gemäß § 147a Abs. 1 AO sind Steuerpflichtige, die Überschusseinkünfte von mehr als 500.000 € im Kalenderjahr erzielen, zur Aufbewahrung der den Überschusseinkünften zugrundeliegenden Tatbestände für 6 Jahre verpflichtet. Diese **Betragsgrenze** wird nun auf **750.000 €** angehoben. Dies gilt allerdings erst ab dem VZ 2027.

1.3. Änderungen im Körperschaftsteuergesetz

1.3.1. Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften

Nach § 1a KStG gibt es seit einiger Zeit die Möglichkeit, dass Personengesellschaften steuerrechtlich als Kapitalgesellschaften gelten. Die Anwendung der Vorschrift ist relativ anspruchsvoll und in der Praxis ist die Zahl der Fälle eher gering. Zu Zweifelsfragen hatte die Finanzverwaltung bereits ein umfassendes BMF-Schreiben² erlassen.

1.3.1.1. Umwandlungsfähigkeit der eGbR

Aufgrund der Anpassungen durch das MoPeG (insbesondere aufgrund der Rechtsfähigkeit der GbR) wird jetzt durch das Wachstumschancengesetz allen Personengesellschaften (inkl. der eGbR) die Möglichkeit eröffnet, von der Option zu profitieren.

² BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212.

Praxishinweis

Das Gleiche gilt jetzt auch für tatsächliche Umwandlungen nach UmwStG. Die eingetragene GbR (eGbR) wird ab sofort als umwandlungsfähiger Rechtsträger angesehen. In der Vergangenheit war es hingegen häufig erforderlich, die GbR zunächst zu einer OHG zu gestalten, um anschließend entsprechende Umwandlungen durchzuführen. Dies hat sich nun geändert.

1.3.1.2. Einlage des Anteile an der Komplementär-GmbH

In der Vergangenheit gab es bei der Umwandlung von GmbH & Co. KGs in Kapitalgesellschaften regelmäßig Diskussionen darüber, inwiefern eine **Übertragung der Anteile an der Komplementär-GmbH** für die Einbringung **aller wesentlichen Betriebsgrundlagen** erforderlich war.

Nun wurde durch das Wachstumschancengesetz in § 1a Abs. 2 S. 2 KStG klargestellt, dass die Möglichkeit einer **steuerneutralen Ausübung der Option** zur Körperschaftsbesteuerung nicht schon allein dadurch verhindert wird, weil in speziellen Fällen – zum Beispiel, wenn die Beteiligung an einer Komplementär-GmbH, die typischerweise mit null Prozent an einer optierenden Kommanditgesellschaft (KG) beteiligt ist, als eine funktional entscheidende Betriebsgrundlage gilt – diese Beteiligung nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht wird. Dies vereinfacht Umwandlungen ab dem Jahr 2024 erheblich.

1.3.1.3. Gewinnausschüttungen erst mit tatsächlicher Entnahme

Im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft, wo bei einem beherrschenden Gesellschafter ein Zufluss von Gewinnausschüttungen bereits mit dem Beschluss zur Ausschüttung als gegeben angenommen wird, existiert im Gesellschaftsrecht der Personengesellschaften keine entsprechende Regelung für einen speziellen Ausschüttungsbeschluss.

Deswegen wird mit dem neuen § 1a Abs. 3 S. 5 KStG geregelt, dass bei beherrschenden Gesellschaftern einer zur Körperschaftsbesteuerung optierenden Personengesellschaft ein **kapitalertragsteuerpflichtiger Zufluss erst** dann als gegeben anzusehen ist, wenn eine **tatsächliche Entnahme** stattfindet.

**1.3.2. Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze für
Wohnungsgenossenschaften**

Wohnungsgenossenschaften und -vereine erhalten die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG auch dann, wenn ihre **sonstigen Einkünfte**, die ausschließlich aus der Lieferung von Strom aus **Mieterstrommodellen** stammen, zwar die Grenze von 10 Prozent ihrer Gesamteinnahmen überschreiten, die **Einnahmen aus diesen Stromlieferungen jedoch 30 Prozent** (anstatt der bisherigen 20 Prozent) der

Gesamteinnahmen nicht überschreiten. Diese Regelung findet ebenso Anwendung auf die Gewerbesteuer gemäß § 3 Nr. 15 GewStG. Diese Neuregelung findet bereits rückwirkend ab dem VZ 2023 Anwendung.

Praxishinweis

Damit werden Wohnungsgenossenschaften de facto besser gestellt als andere Körperschaften, da für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung eine Geringfügigkeitsgrenze für Einnahmen aus Photovoltaikanlagen i.H.v. 20 % gilt.

1.4. Änderungen im Gewerbesteuergesetz

Erweiterte Grundstückskürzung und Photovoltaikanlagen

Die erweiterte Grundstückskürzung ist für Unternehmen, die ausschließlich Grundbesitz verwalten, sehr wichtig, da sie über die Belastung mit GewSt entscheidet.

Bereits mit Einführung des Fondsstandortgesetzes hat der Gesetzgeber den Betrieb von Photovoltaikanlagen als unschädlich erklärt, sofern die **Einnahmen** aus der **Stromerzeugung nicht größer als 10 %** der **Einnahmen** aus der **Grundbesitzverwaltung** waren.

Nun wurde diese **Unschädlichkeitsgrenze auf 20 % angehoben** (rückwirkend ab dem Erhebungszeitraum 2023). Dadurch könnten mehr vermögensverwaltende Gesellschaften in Photovoltaikanlagen investieren.

1.5. Änderungen im Umsatzsteuergesetz

1.5.1. Änderungen der Steuerbefreiung für soziale Einrichtungen

Für **Verfahrenspfleger** im Rahmen eines Betreuungs- und Unterbringungsverfahrens zur Unterstützung von hilfsbedürftigen Personen wurde eine neue Steuerbefreiung in § 4 Nr. 16 lit. m) UStG geschaffen. Diese Steuerbefreiung gilt ab dem Besteuerungszeitraum.

1.5.2. Ausweitung des ermäßigten Steuersatzes für steuerbegünstigte Zweckbetriebe

In § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a) S. 3 UStG ist geregelt, dass **Leistungen von Zweckbetrieben** einer steuerbegünstigten Körperschaft **dem ermäßigten Steuersatz** von 7 % unterliegen. Dies galt in der Vergangenheit allerdings nur, sofern der **Zweckbetrieb nicht in Konkurrenz zu anderen Unternehmen tritt**.

Diese Konkurrenzklausele wurde nun aufgehoben (gilt ab dem Tag der Verkündung des Gesetzes), sodass fortan auch bei Konkurrenzsituationen nur der ermäßigte Steuersatz abzurechnen ist.

Allerdings ist die Einschränkung der Wettbewerbsklausele **nur für bestimmte Zweckbetriebe** nach §§ 66 – 68 AO vorgesehen.

1.5.3. Anpassung von § 13b UStG

Die Vorschrift von § 13b UStG soll insoweit angepasst werden, dass in Zweifelsfällen, bei denen Leistungsempfänger und leistender Unternehmer übereinstimmend vom Vorliegen der Voraussetzungen bestimmter 13b-Umsätze ausgegangen sind, obwohl dies nicht zutreffend war, **der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner gelten soll**. Dadurch soll das Besteuerungsverfahren vereinfacht werden. Die Vorschrift gilt ab dem 01.04.2024.

1.5.4. Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen

Die **Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen** besteht derzeit ab **Steuerbeträgen von 1.000 €**, § 18 Abs. 2 S. 3 UStG. Dieser Betrag wurde nun auf **2.000 €** angehoben. Allerdings gilt die Vereinfachung erst für Besteuerungszeiträume ab 2025.

1.5.5. Keine Erklärungspflicht für Kleinunternehmer

Kleinunternehmer waren bislang noch formell zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung verpflichtet. **Diese Verpflichtung wurde nun ab dem Besteuerungszeitraum 2024 aufgehoben**.

Allerdings soll eine Erklärungspflicht dann noch greifen, wenn das Finanzamt den Kleinunternehmer hierzu nach § 149 Abs. 1 S. 2 AO auffordert.

1.5.6. Ausweitung der Ist-Besteuerung

Die Ist-Besteuerung ist bislang bei **Umsätzen bis zu 600.000 €** zulässig gewesen. Diese Umsatzgrenze wurde nun ab 2024 **auf 800.000 € angehoben**.

1.5.7. Gesetzliche Grundlagen für die E-Rechnung

Aufgrund ihrer Relevanz wird die E-Rechnung an anderer Stelle im Handbuch ausführlich dargestellt.

1.6. Änderungen in der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Einschränkung der Gestaltung für disquotale Einlagen in einer KGaA

Das **FG Hamburg**³ stellte im Jahr 2023 eine **Gesetzeslücke** im ErbStG fest, nach der die **disquotale Einlage** von Vermögen in eine **KGaA keine Schenkung** an die übrigen Gesellschafter darstellen sollte. Das Verfahren befindet sich derzeit in **Revision** beim BFH⁴.

Um diese Gesetzeslücke für die Zukunft zu **schließen**, hat der Gesetzgeber nun mit dem Wachstumschancengesetz eine **klarstellende Regelung** in das ErbStG eingefügt, nach der auch die disquotale Einlage in eine KGaA als freigebige Zuwendung gilt, § 7 Abs. 9 ErbStG. Die Regelung gilt ab Gesetzesverkündung.

³ FG Hamburg, Urteil vom 11.07.2023, 3 K 188/21.

⁴ BFH Az. II R 23/23.

2. Änderungen durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2024

2.1. Übersicht der Änderungen

Der Bundesrat hat dem Jahressteuergesetz (JStG) 2024 am 22.11.2024 trotz Regierungskrise zugestimmt. Wie in jedem Jahr beinhaltet auch das diesjährige JStG zahlreiche Änderungen in verschiedenen Steuerarten:

2.1.1. Einkommensteuer

- Anpassung der **Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen** (§ 3 Nr. 72 EStG).
- Klarstellung der **Steuerbefreiung für Sanierungserträge** bei Feststellungsverfahren von Personengesellschaften (§ 3a EStG).
- Anwendung der Regelung zum **Ausgleichsposten bei Entstrickung** (§ 4g EStG) für den Fall der Besteuerung stiller Reserven bei Ausschluss des Besteuerungsrechts der BRD.
- Die Verpflichtung zur **Übermittlung der E-Bilanz** soll ab dem Wirtschaftsjahr 2025 auch die Übermittlung von Kontennachweisen und Anlageverzeichnissen umfassen (§ 5b EStG).
- Die **Übertragung von Wirtschaftsgütern** zwischen **beteiligungsidentlichen Personengesellschaften** ist künftig zum **Buchwert** möglich (§ 6 Abs. 5 EStG).
- Klarstellung der **AfA-Berechnung bei der degressiven Gebäude-AfA** nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bei gleichzeitiger Inanspruchnahme von Sonder-AfA (§ 7a Abs. 9 EStG).
- Bisher konnten 2/3 der **Aufwendungen für Kinderbetreuung**, höchstens 4.000 € pro Kind, als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Dies wurde jetzt auf 80 % der Aufwendungen, höchstens 4.800 € pro Kind, erhöht.
- Erweiterung des **Sonderausgabenabzugs** in bestimmten Fällen der internationalen Besteuerung (§ 10 Abs. 2 EStG).
- Gesetzliche **Normierung der Abgrenzung von Bonusleistungen** der Krankenkassen zu Beitragsrückerstattungen (§ 10 Abs. 2b EStG).
- Erweiterung der **Stundungsmöglichkeit von § 19a EStG** für Anteile an Unternehmen im Konzernverbund.
- Klarstellung zur Besteuerung von **Prämien, die aufgrund von Glattstellungsgeschäften** bezahlt werden; diese sind zum Zeitpunkt der Zahlung als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen zu erfassen (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG).
- Klarstellung zur **Besteuerung von Bestandsprovisionen, Verwaltungsentgelten oder sonstigen Aufwendungen**; diese können als Entgelte von dritter Seite zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen (§ 20 Abs. 3 S. 2 EStG).

- Die **Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften und Darlehensforderungen** wurde abgeschafft (§ 20 Abs. 6 S. 5 u. 6 EStG).
- Klarstellung, dass die Anschaffung und Veräußerung von **Anteilen an Gesamthandsgemeinschaften** der Anschaffung und Veräußerung der zur Gesamthand gehörenden Wirtschaftsgüter gleichgestellt ist (§ 23 EStG).
- Ein Abzug von **Unterhaltsleistungen an nahe Angehörige** ist zukünftig nur möglich, wenn durch Banküberweisung gezahlt wird (§ 33a EStG).
- Klarstellung, dass auch bei **Pflege- und Betreuungsleistungen** die **Steuerermäßigung von § 35a EStG** nur geltend gemacht werden kann, wenn auf das Konto des Leistungserbringers gezahlt wird (§ 35a Abs. 5 S. 3 EStG).
- Anträge zur **Erstattung von Bauabzugssteuer** sind künftig zwingend elektronisch zu stellen (§ 48c EStG).
- **Kindergeld** soll künftig standardmäßig **elektronisch beantragt** werden – eine Antragstellung in Papier ist nur noch als Ausnahme vorgesehen (§ 67 S. 1 EStG).
- Die Gewährung des **Behinderten-Pauschbetrags** setzt bei Neufeststellungen künftig eine elektronische Datenübermittlung des Behindertennachweises voraus (§§ 33b Abs. 3, 64 Abs. 3 EStG).

2.1.2. Lohnsteuer

- Der anteilige **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** kann bei dauerndem Getrenntleben der Ehegatten bereits ab dem Monat der Trennung als Freibetrag im Lohnsteuerabzugsverfahren gebildet werden (§ 39a Abs. 1 EStG).
- Die **Frist für die Antragstellung des Lohnsteuerfreibetrags** wird auf den 1. November des Vorjahres (bislang 01. Oktober) verschoben (§ 39a Abs. 2 EStG).
- Klarstellung, dass **lohnsteuerliche Pauschalierungswahlrechte** nunmehr grundsätzlich durch Übermittlung einer entsprechenden Lohnsteueranmeldung erfolgen sollen (§ 40 Abs. 4 EStG).
- Der **Lohnsteuer-Jahresausgleich** wird beim Bezug von ausländischen Einkünften (ohne Lohnsteuerabzug) ausgeschlossen (§ 42b EStG).

2.1.3. Internationales Steuerrecht

- **Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit**, die für Zeiten der Arbeitsfreistellung gewährt werden, gelten künftig auch als inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. f) EStG).
- Gleichzeitig wird auch § 50d Abs. 15 EStG für Einkünfte aus Arbeitsfreistellung angepasst.

2.1.4. Körperschaftsteuer & Gewerbesteuer

- Die Vorschrift von **§ 27 KStG** wurde angepasst, sodass zukünftig in **Umwandlungsfällen keine Anfangsfeststellung** des steuerlichen Einlagekontos erfolgt – in der Konsequenz kann der übergehende Einlagenkontenbestand im ersten Wirtschaftsjahr noch nicht für eine Leistungsverrechnung genutzt werden (§ 27 Abs. 2 S. 3 KStG).
- Auch wurden **Besonderheiten der körperschaftsteuerlichen Organschaft** im Zusammenhang mit dem steuerlichen Einlagekonto geregelt (§ 27 Abs. 6 S. 3 KStG).
- Neuregelung bezüglich des **Übergangs zum Halbeinkünfteverfahren** (§ 34 Abs. 11 KStG).
- Neufassung, nach der sämtliche **passive ausländische Betriebsstätteneinkünfte** als von einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten (§ 7 S. 8 u. 9 GewStG).
- Die **einfache Gewerbesteuerkürzung für Grundbesitz** stellt künftig nicht mehr auf den Einheitswert, sondern auf die **tatsächlich gezahlte Grundsteuer** ab (§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG).

2.1.5. Umwandlungssteuerrecht

- Neuregelung einer **Frist zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz** bis zum Ablauf der regulären Steuererklärungsfrist von § 149 AO im elektronischen Format (§ 3 Abs. 2a UmwStG).
- Bei Umwandlungen von KapG auf PersG oder natürliche Personen gelten die Anteile an der übertragenden Körperschaft **nach § 17 EStG als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt** – dies gilt jetzt auch für Beteiligungen, die nicht unter § 17 EStG fallen (§ 5 Abs. 2 UmwStG).
- Bei Umwandlung auf eine Körperschaft (§§ 11 ff. UmwStG) gilt für den **Buchwertansatz nun auch eine Antragsfrist** analog zu § 21 Abs. 2 S. 4 UmwStG (§ 13 Abs. 2 UmwStG).
- **Mittelbare Veräußerungen von Anteilen** an der übernehmenden PersG unterliegen künftig auch § 18 UmwStG (§ 18 Abs. 3 S. 3 UmwStG).
- Bei **rückwirkenden Einbringungen nach § 20 UmwStG** dürfen zukünftig **keine negativen Anschaffungskosten** mehr durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum entstehen (§ 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG).
- Die **Sonderregelungen für einbringungsgeborene Anteile** werden im UmwStG abgeschafft und in § 17 Abs. 6 EStG überführt (§ 27 Abs. 3 UmwStG).

2.1.6. Umsatzsteuer

- Klarstellung, dass eine **Werklieferung** die Be- oder Verarbeitung eines „fremden“ Gegenstandes voraussetzt (§ 3 Abs. 4 UStG).
- **Digitale Darbietungen** (z.B. kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen), die **per Streaming** an nicht-unternehmerische Leistungsempfänger erbracht werden, gelten künftig am Wohnsitz des Leistungsempfängers als erbracht (§ 3a Abs. 3 UStG).
- Die **Umsatzsteuerlagerregelung** wird abgeschafft (§ 4 Nr. 4a UStG).
- Die **Steuerbefreiung für Bildungsleistungen** wurde leicht angepasst – das **Bescheinigungsverfahren bleibt bestehen**, allerdings wird die Steuerbefreiung auf Privatlehrer ausgeweitet (§ 4 Nr. 21 UStG).
- Die **Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Einfuhr von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken** unterliegt ab dem 01.01.2025 dem ermäßigten Umsatzsteuersatzes (§ 12 Abs. 2 Nr. 12 u. 13 UStG).
- Klarstellung hinsichtlich der **Fälligkeitsfiktion im Zusammenhang mit der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens** (§ 13c Abs. 1 UStG).
- Klarstellung, dass ein **Fall von § 14c UStG** auch dann vorliegen kann, wenn im Wege einer **Gutschrift** abgerechnet wird (§ 14c Abs. 2 UStG).
- Neuregelung hinsichtlich des **Zeitpunkts des Vorsteuerabzugs bei Ist-Versteuerung** – dort wird ein Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Zahlung gewährt (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG).
- Umfassende **Reform der Kleinunternehmerregelung** ab 2025 (§ 19 UStG).
- **Senkung des Durchschnittssatzes und der Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte** für den verbleibenden Zeitraum des Jahres **2024 auf 8,4 %** und ab **2025 auf 7,8 %** (§ 24 UStG).
- **Ausschluss der Differenzbesteuerung** bei ermäßigt besteuerten **Kunstgegenständen** (§ 25a UStG).
- **Verlängerung der Übergangsregelung** für die Anwendung von **§ 2b UStG** bis zum **31.12.2026** (§ 27 Abs. 22a UStG).

2.1.7. Abgabenordnung

- Als **gemeinnütziger Zweck** wird auch die **Förderung wohngemeinnütziger Zwecke** anerkannt (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 27 AO).
- Die **Nutzung der besonderen elektronischen Postfächer von Anwälten und Steuerberatern** (beA / beSt) wird im außergerichtlichen Besteuerungsverfahren **ausgeschlossen** – stattdessen ist eine elektronische Kommunikation nur noch über ELSTER bzw. ERIC möglich (§ 87a Abs. 1 S. 2 AO).
- Schaffung eines **Direktauszahlungsmechanismus** für staatliche Leistungen, bei dem die Bankverbindung mit der Identifikationsnummer verknüpft werden kann (§ 139e AO).

- Die **Rückausnahmen beim Verspätungszuschlag** von § 152 Abs. 3 Nr. 2 u. 3 AO sind nicht entsprechend bei Feststellungsbescheiden anzuwenden (§ 152 Abs. 6 S. 1 AO).
- Das Ende des **Zinslaufs wird in Fällen der Steuerhinterziehung** klar festgeschrieben (§ 235 Abs. 5 AO).

2.1.8. Grunderwerbsteuer

- **Definition der Zugehörigkeit eines Grundstücks** zum Vermögen einer Gesellschaft (§ 1 Abs. 4a GrEStG).
- Im Hinblick auf **laufende Nachbehaltensfristen** von § 5 Abs. 3 S. 1 u. § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG wird klargestellt, dass das MoPeG nicht zu einer Verletzung solcher Fristen führt (§ 23 Abs. 27 GrEStG).

2.1.9. Grundsteuer

- Die bislang **fehlende Öffnungsklausel zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts** im Bundesmodell wird nachgeholt (§ 220 Abs. 2 BewG).

2.1.10. Erbschaftsteuer

- Erhöhung des **Erbfallkostenpauschbetrags** von 10.300 € auf **15.000 €** (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG).
- Neuregelung einer **anteiligen Abzugsfähigkeit von Nachlassverbindlichkeiten** in Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§ 10 Abs. 6 u. Abs. 6b ErbStG).
- Erweiterung der **Steuerbefreiung für vermietete Immobilien** (§ 13d ErbStG) auf im Drittstaat belegene Immobilien, sofern ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sichergestellt ist (§ 13d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG).
- Die **Steuerstundung bei Wohnimmobilien** wird auf sämtliche zu Wohnzwecken genutzte Immobilien ausgeweitet (§ 28 Abs. 3 ErbStG).

2.2. Wichtige Änderungen in der Einkommensteuer im Detail

2.2.1. Anpassung der Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen

2.2.1.1. Bisheriger Stand

Bislang wurden bei der Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen unterschiedliche Gebäudetypen voneinander unterschieden:

- **Einfamilienhäuser und nicht Wohnzwecken dienende Gebäude** (30 kWp),
- **Sonstige Gebäude** (15 kWp je Wohn-/Gewerbereinheit).

Für die Anwendung der Steuerbefreiung ist daher für **jede Immobilie diese objektbezogene Grenze** zu prüfen.

Die Abgrenzung ist im Einzelfall nicht so leicht und selbst das **BMF⁵ vertritt** für die Einordnung von Gebäuden **teilweise eine andere Auffassung als die Literatur⁶**. Denn bei Gewerbeobjekten mit mehreren Einheiten wendet die Verwaltung die 15 kWp-Grenze von § 3 Nr. 72 S. 1 lit. b) EStG analog an, obgleich nach dem Wortlaut die 30 kWp-Grenze von § 3 Nr. 72 S. 1 lit. a) EStG anwendbar sein müsste.

Beispiel

Ein Steuerpflichtiger betreibt auf einem Grundstück ein Bürogebäude mit 3 unterschiedlichen Einheiten. Auf dem Dach des Bürogebäudes befindet sich eine PV-Anlage mit 40 kWp.

Lösung

Nach dem Gesetzeswortlaut handelt es sich bei dem Bürogebäude mit mehreren Einheiten um ein „nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude“, für das gemäß § 3 Nr. 72 S. 1 lit. a) EStG eine objektbezogene Höchstgrenze von 30 kWp gilt. Danach wäre die PV-Anlage auf dem Bürogebäude nicht begünstigt.

Die Finanzverwaltung vertritt jedoch in Rz. 3 ihres BMF-Schreibens die Auffassung, dass in diesem Fall § 3 Nr. 72 S. 1 lit. b) EStG analog anzuwenden sei, was zu einer Höchstgrenze von 45 kWp (3 Einheiten á 15 kWp) und damit zur Begünstigung führen würde.

M.E. ist diese Auffassung abzulehnen, da ein „sonstiges Gebäude“ i.S.d. § 3 Nr. 72 S. 1 lit. b) EStG nur in Betracht kommt, wenn eben gerade kein Gebäude (und

⁵ BMF-Schreiben vom 17.07.2023, BStBl. I 2023, S. 1494, Rz. 3.

⁶ vgl. Ken Keiper und Thomas Wiegmann in NWB SteuerStud Nr. 1 v. 02.01.2024, S. 43, III. 1.

deshalb ein „sonstiges Gebäude“) nach § 3 Nr. 72 S. 1 lit. a) EStG gegeben ist, was hier aber der Fall wäre.

In der Praxis führt dies dazu, dass die **Abgrenzung der einzelnen Gebäudetypen zahlreichen Einzelfragen** auslöst.

2.2.1.2. Änderung durch das JStG 2024

Um diese Abgrenzungsschwierigkeiten zu beenden, hat der Gesetzgeber nun **eine Anpassung der Steuerbefreiung** für PV-Anlagen beschlossen und die **Unterteilung der verschiedenen Gebäudetypen** abgeschafft:

§ 3 Nr. 72 S. 1 EStG wurde wie folgt gefasst:

„die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von auf, an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) vorhandenen Photovoltaikanlagen, wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft.“

Danach gelten nun einheitlich 30 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit als objektbezogene Höchstgrenze, was im Vergleich zur jetzigen Rechtslage in bestimmten Fällen ebenfalls wieder zu einer Neubewertung der Rechtslage führen könnte.

Zeitliche Anwendung

Die Änderung greift für Anlagen, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden, § 52 Abs. 4 EStG.

Beispiel zu den möglichen Auswirkungen in der Praxis

Ein Mehrfamilienhaus hat 3 Einheiten. Auf dem Dach befindet sich eine PV-Anlage mit 50 kWp installierter Leistung.

Lösung

Nach der bisherigen Gesetzeslage gilt hier eine objektbezogene Höchstgrenze von 45 kWp (3 x 15 kWp). Da diese überschritten ist, ist die PV-Anlage steuerpflichtig.

Nach der neuen Gesetzeslage würde hier jedoch eine objektbezogene Höchstgrenze von 90 kWp (3 x 30 kWp) gelten, sodass die Anlage steuerfrei wäre.

Insbesondere bei Immobilien mit mehreren Einheiten sollten potenzielle Auswirkungen dieser Änderung vorzeitig geprüft werden.

2.2.1.3. Übermittlung der E-Bilanz

Bisheriger Stand

Bislang mussten gemäß § 5b EStG die Bilanz sowie die GuV elektronisch übermittelt werden. Die Übermittlungsverpflichtung für den Anlagenspiegel wurde dagegen bislang aus dem Handelsrecht hergeleitet.

Änderung durch das JStG 2024

Nun wurde **§ 5b EStG erweitert**, sodass künftig die **folgenden Unterlagen per E-Bilanz zu übermitteln** sind:

- Bilanz,
- GuV,
- Unverdichtete Kontennachweise mit Kontensalden
- Anlagenspiegel,
- Anlagenverzeichnis,
- Anhang (sofern vorhanden),
- Lagebericht (sofern vorhanden),
- Prüfungsbericht (sofern vorhanden),
- Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG (sofern vorhanden).

Es ist daher davon auszugehen, dass der DATEV Assistent zur E-Bilanz erweitert wird.

Zeitliche Anwendung

Die Übermittlungspflicht der Kontennachweise gilt ab WJ 2025. Die weiteren Übermittlungspflichten gelten erst ab WJ 2028.

2.2.2. Buchwertübertragungen bei Schwester-Personengesellschaften

2.2.2.1. Bisheriger Stand

Die Übertragung von Vermögensgegenständen zwischen **verschiedenen Rechtsträgern** unterliegt nach den Voraussetzungen von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG unter bestimmten Umständen **nicht der Besteuerung**, sondern kann zum **Buchwert steuerneutral** erfolgen.

Von dieser Vorschrift bislang **jedoch nicht erfasst, sind Übertragungen zwischen Schwester-Personengesellschaften**. Das BVerfG⁷ hatte mit einem im Januar 2024 veröffentlichten Beschluss festgestellt, dass aus diesem Umstand eine

⁷ BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, veröffentlicht am 12.01.2024.

verfassungswidrige Ungleichbehandlung zu schließen ist, der durch den Gesetzgeber behoben werden müsste⁸.

2.2.2.2. Änderung durch das JStG 2024

Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber nun auch die Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften als **weitere Fallgruppe in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ergänzt**, indem folgende Nummer 4 aufgenommen wurde:

§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG wird um folgende Nr. 4 erweitert:

„4. unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer.“

Die Ungleichbehandlung wäre damit erledigt.

Zeitliche Anwendung

Gilt in allen offenen Fällen.

2.2.3. Gesetzliche Festschreibung der 150 € Vereinfachungsregelung für Bonusleistungen von Krankenkassen

2.2.3.1. Hintergrund

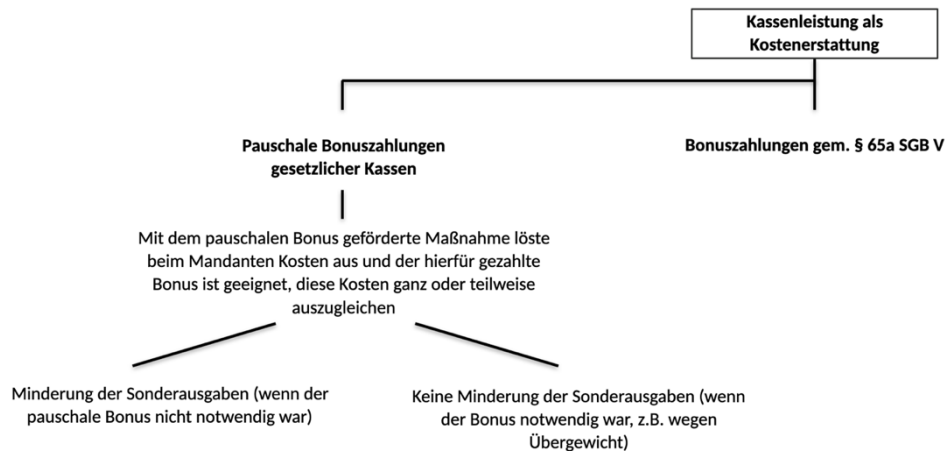
Krankenkassen leisten in bestimmten Fällen **Bonuszahlungen an Versicherungsnehmer** für die Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen. Dabei ist aber die **Abgrenzung** zwischen einer **Versicherungsleistung** und einer **Beitragsrückerstattung** in der Vergangenheit nicht ganz optimal gelaufen.

Denn steuerrechtlich hat der BFH⁹ entschieden, dass **Bonuszahlungen** für die Inanspruchnahme von bestimmten Dienstleistungen **sonderausgabenneutral** sind, d.h. die abzugsfähigen Aufwendungen nicht vermindern.

Demgegenüber müssen **echte Beitragsrückerstattungen sonderausgabenmindernd** berücksichtigt werden. Auch die Zahlung von pauschalen Bonusleistungen (z.B. bestimmte pauschale Zuschüsse für Gesundheitsleistungen) können lt. BFH als Leistungen aus der Versicherung qualifiziert werden.

⁸ vgl. Seminar zum aktuellen Steuerrecht I-2024.

⁹ BFH-Urteil vom 06.05.2020, X R 30/18, BFH/NV 2020, 1067; BFH-Urteil vom 06.05.2020, X R 16/18, BStBl. II 2022, 109.



Diese **Rechtsprechung wurde von der Finanzverwaltung auch anerkannt und weitere Details wurden im BMF-Schreiben vom 16.12.2021¹⁰** geregelt. Demnach sind Zahlungen aus Vereinfachungsgründen bis zum 31.12.2023 als Bonusleistungen zu qualifizieren (ohne dass es einer genauen Betrachtungsweise wie zuvor dargestellt bedarf), wenn der Betrag 150 € pro Person nicht übersteigt.

2.2.3.2. Änderung durch das JStG 2024

Nun wurde diese **150 € Vereinfachungsregelung** im Wortlaut des EStG verankert, sodass sie nicht mehr nur allein auf einem BMF-Schreiben und damit auf einer Verwaltungsmeinung beruht.

Nach § 10 Abs. 2b S. 1 sollen folgende Sätze eingefügt werden:

„Auf der Grundlage des § 65a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch nach den Satzungen der gesetzlichen Krankenkassen erbrachte Bonusleistungen gelten bis zu einer Höhe von 150 Euro pro versicherte Person und Beitragsjahr nicht als Beitragserstattung; diese Summe übersteigende Bonusleistungen gelten stets als Beitragserstattung. Der Steuerpflichtige kann nachweisen, dass Bonusleistungen in Höhe des übersteigenden Betrags nicht als Beitragserstattung zu qualifizieren sind.“

Zeitliche Anwendung

Gilt ab VZ 2025.

¹⁰ BMF-Schreiben vom 16.12.2021, BStBl. I 2022, S. 155.

2.3. Wichtige Änderungen im Umwandlungssteuergesetz im Detail

2.3.1. Besteuerung der Anteilseigner bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft (§ 5 UmwStG)

Gemäß § 5 Abs. 2 UmwStG werden Anteile an der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 17 EStG, die am steuerlichen Übertragungsstichtag nicht zum Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft oder einer natürlichen Person gehören, für die Gewinnermittlung so behandelt, als wären sie an diesem Stichtag mit den Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt worden.

Bisher waren andere Anteile im Privatvermögen (unter < 1 % oder Haltefrist nicht erfüllt) davon ausgenommen, die jedoch nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG ebenfalls steuerlich erfasst sind.

Mit der Änderung werden nun alle steuerlich erfassten und im Privatvermögen gehaltenen Anteile am übertragenden Rechtsträger als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt betrachtet werden. Dies wird die Handhabung in der Praxis vereinfachen und nicht mehr zu einer unterschiedlichen Behandlung der Anteile führen.

Die Neuregelung soll erstmals für Umwandlungen gelten, deren steuerlicher Übertragungsstichtag nach dem Tag der Verkündung des JStG 2024 liegen werden.

Zeitliche Anwendung

Gilt für Umwandlungen, deren steuerlicher Übertragungsstichtag nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes liegt.

2.3.2. Gewerbesteuer bei Vermögensübergang/Formwechsel auf eine PersG oder eine natürliche Person (§ 18 UmwStG)

Eine neue Regelung in § 18 Abs. 3 S. 3 UmwStG stellt klar, dass die **mittelbare Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften** ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegt.

Zeitliche Anwendung

Gilt für Umwandlungen, deren steuerlicher Übertragungsstichtag nach 17.05.2024 liegt.

2.3.3. Negative Anschaffungskosten durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum bei Einbringungen nach § 20 UmwStG

Der BFH ¹¹ hat entschieden, dass durch **Entnahmen im steuerlichen Rückwirkungszeitraum negative Anschaffungskosten** der erhaltenen Anteile entstehen können und widerspricht damit der bisherigen Verwaltungsauffassung, wonach das eingebrachte Betriebsvermögen nicht negativ werden darf.

Der Gesetzgeber möchte jedoch negative Anschaffungskosten vermeiden und hat daher in § 20 Abs. 5 UmwStG die Einfügung eines neuen Satzes 5 vorgenommen, der normiert, dass Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum bei der Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens berücksichtigt werden müssen.

Ein Buchwertansatz ist daher ausgeschlossen, wenn negative Anschaffungskosten entstehen würden.

Dies hat erhebliche Auswirkungen auf die Umwandlungspraxis, denn de facto untergräbt diese Regelung die Möglichkeit rückwirkender Einbringungen.

Beispiel

Ein Einzelunternehmen hat zum 01.01.01 das folgende Eigenkapital:

Festkapital:	10.000 €
Variables Kapital:	30.000 €

Im August 01 wird die Einbringung des Einzelunternehmens in eine GmbH beschlossen, die gemäß § 20 Abs. 5 UmwStG rückwirkend auf den 01.01.01 vorgenommen wird. Im Zeitraum vom 01.01.01 bis August 01 (Rückwirkungszeitraum) sind die folgenden Zahlen in der Buchhaltung des Einzelunternehmens bekannt:

Jahresüberschuss:	100.000 €
Entnahmen:	50.000 €
Einlagen:	5.000 €

Wie wäre der Fall nach bisherigem Stand zu lösen und welche Unterschiede ergeben sich durch das JStG 2024?

¹¹ BFH-Urteil vom 07.03.2018, I R 12/16, BFH/NV 2018, S. 1063 Nr. 9.

Lösung

Bisheriger Stand

Nach aktueller Rechtslage wäre eine Einbringung zum Buchwert gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG möglich, da das Eigenkapital des Betriebsvermögens insgesamt positiv ist (40.000 € Kapital zum 01.01.01 + 55.000 € Zuwachs während des Rückwirkungszeitraums).

Die AK der GmbH-Anteile des bisherigen Einzelunternehmers würden sich durch die Einbringung wie folgt verändern, vgl. § 20 Abs. 6 UmwStG:

	Wert des BV zum 01.01.01	40.000 €
./.	Entnahmen	50.000 €
+	Einlagen	5.000 €
=	Auswirkungen auf die AK	./. 5.000 €

Die Anschaffungskosten würden hier also u.U. negativ werden, da die Entnahmen den Wert des BV zum 01.01.01 und die Einlagen übersteigen. Dies liegt vor allem daran, dass der JÜ im Rückwirkungszeitraum bereits der GmbH zugerechnet wird, er aber tatsächlich bis August vom Einzelunternehmer verwendet werden konnte. Diese negativen Anschaffungskosten wirken sich aktuell erst bei Veräußerung der GmbH-Anteile aus und wären dort nach § 17 EStG nachzuversteuern.

Neue Rechtslage

Nach dem JStG 2024 sollen negative AK durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum nicht mehr zulässig sein. Stattdessen wäre hier eine Einbringung zum Buchwert nicht möglich und der Wert des BV zum 01.01.01 müsste im Wege eines Zwischenwertansatzes auf 45.000 € angehoben werden, um negative AK zu vermeiden. Dies würde aber zu einer Steuerbelastung führen.

Auch stellt sich die Frage, wie der Gesetzesgeber mit Fällen umzugehen versucht, in denen sich Buchwert und gemeiner Wert entsprechen und dennoch ein Entnahmeübergang im Rückwirkungszeitraum ergeben würde.

Praxishinweis

Um Haftungsrisiken zu vermeiden und eine Einbringung zum Buchwert zu ermöglichen, empfiehlt es sich, den Rückwirkungszeitraum möglichst kurz zu halten, sodass ein Entnahmeüberhang nicht entstehen kann. Auch sollten Mandanten im Vorfeld über die Problematik informiert sein.

Letztlich empfehle ich für die Praxis aus den genannten Risiken das folgende Vorgehen:

1. Planung des Umwandlungsvorgangs im Jahr vor dem Übertragungsstichtag

2. Vorbereitung sämtlicher Jahresabschlüsse, sodass diese kurz nach Ablauf des Stichtags fertiggestellt werden können
3. Schnellstmögliche Beurkundung der Einbringung im neuen Jahr, sodass der Rückwirkungszeitraum möglichst kurzgehalten werden kann

Dies würde auch die umsatzsteuerliche Handhabung, nach der es keinen Rückwirkungszeitraum gibt, erheblich erleichtern.

Beispiel

Mandant A möchte sein Einzelunternehmen im Wege einer Barkapitalerhöhung mit Sach-Agio (Einbringung des Einzelunternehmens als Agio) per Einzelrechtsnachfolge in eine GmbH einbringen. Die GmbH ist bereits gegründet. Er sucht Sie im Herbst 2024 in Ihrer Kanzlei auf.

Mögliches Vorgehen

1. Die Einbringung erfolgt erst zum 01.01.2025 – so bleibt noch genügend Zeit, das Projekt in Ruhe vorzubereiten
2. Sie bereiten die Jahresabschlüsse der GmbH und des Einzelunternehmens bestmöglich vor, sodass diese schon in den ersten 1-2 Wochen des Januars 2025 fertiggestellt werden können
3. Auch die Notarurkunden werden bereits in 2024 abgestimmt
4. Der Mandant kann noch im Januar 2025 die Beurkundung mit Rückwirkung auf den 01.01.2025 vornehmen

Dieses Vorgehen bietet Ihnen 2 Vorteile: zum einen ist der Rückwirkungszeitraum sehr kurz (1 – 2 Monate), sodass in diesem Zeitraum sicherlich keine signifikanten Entnahmen auftreten werden. Zum anderen könnte der Mandant schon ab Januar 2025 die Rechnungen durch die GmbH fakturieren, sodass der Mandant sehr zeitnah nach Jahresbeginn mit dem neuen Unternehmen abrechnen kann – denn in der Umsatzsteuer gibt es keine Rückwirkung.

Zeitliche Anwendung

Gilt für Einbringungen, die nach dem 31.12.2023 erfolgt sind.

2.4. Wichtige Änderungen in der Umsatzsteuer im Detail

2.4.1. Umsatzbesteuerung virtueller Veranstaltungen

2.4.1.1. Bisheriger Stand

Bei **virtuellen Veranstaltungen** und **Streamingleistungen** gab es bislang **Unklarheiten** hinsichtlich des Leistungsorts.

Gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG werden **kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungsleistungen** an Verbraucher am **Ort der Veranstaltung** (= Tätigkeitsort) erbracht.

Sofern diese Leistung jedoch auf **elektronischem Weg** erbracht werden, wäre auch die **Ortsvorschrift von § 3a Abs. 5 UStG** denkbar gewesen.

2.4.1.2. Änderung durch das JStG 2024

Aus diesem Grund wurde **die Ortsvorschrift von § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG angepasst: nach der neuen Fassung sind Streamingleistungen klarstellend am Wohnsitz des Empfängers** zu besteuern. Somit gibt es auch keinen Konflikt mehr zwischen § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG und § 3a Abs. 5 UStG geben, da letztlich beide Ortsvorschriften auf den Wohnsitz des Empfängers abstellen.

Gleichzeitig wurde bei **Eintrittsberechtigungen zur virtuellen Teilnahme an Veranstaltungen** klargestellt, dass bei B2B-Empfängern der Empfängersitz als Leistungsort gilt, § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG.

Zeitliche Anwendung

Gilt für alle Leistungen ab dem 01.01.2025.

2.4.2. Steuerbefreiung für private Bildungseinrichtungen (§ 4 Nr. 21 UStG)

2.4.2.1. Bisheriger Stand

Gesetzliche Regelungen und UStAE

Private Schulen oder **allgemein bildende** und **berufsbildende Einrichtungen** waren bislang unter den **Voraussetzungen von § 4 Nr. 21 lit. a) UStG** von der **Umsatzsteuer befreit**, wenn sie auf einen **Beruf** oder auf eine **Prüfung** ordnungsgemäß vorbereiten.

Das Gleiche galt auch für die an den Bildungseinrichtungen **tätigen selbstständigen Lehrer** gemäß § 4 Nr. 21 lit. b) UStG.

Nach den **gesetzlichen Regelungen** und der **Auffassung der Finanzverwaltung** in A. 4.21UStAE waren bei der Anwendung der Steuerbefreiung vor allem folgenden Punkte wichtig:

- Die Bildungseinrichtung musste über eine **Bescheinigung über die Anerkennung** durch die zuständige Landesbehörde verfügen.
- Der Begriff der „Vorbereitung auf einen Beruf“ wurde von der Finanzverwaltung recht weit ausgelegt, wobei selbst bei Ausbildung ohne Vorliegen einer Bescheinigung die Steuerbefreiung versagt wird, vgl. A. 4.21.2 UStAE.
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung **muss der Lehrer auch die Bescheinigung der Schule** vorlegen können, A. 4.21.3 Abs. 3 UStAE.

Rechtsentwicklung in der Vergangenheit

Grundlage der MwStSystRL

Die Grundlagen von § 4 Nr. 21 lit. a) und lit. b) UStG finden sich in Art. 132 Abs. 1 lit. i) bzw. lit. j) MwStSystRL. Der Wortlaut der europarechtlichen Grundlagen unterscheidet sich dabei und lässt folgende Differenzen zum nationalen Recht erkennen:

- **Kommerzielle Bildungseinrichtungen müssen anerkannt werden.** Das Verfahren zur Anerkennung wird im EU-Recht nicht spezifisch geregelt, sondern obliegt den einzelnen Mitgliedstaaten. In Deutschland erfolgt die Überprüfung durch die zuständige Aufsichtsbehörde.
- **Lehrkräfte**, die an einer solchen anerkannten Einrichtung tätig sind, sind gemäß § 4 Nr. 21 UStG ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit. Die Anerkennung der Einrichtung hat auch Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung der Lehrkräfte. **Eine entsprechende Regelung für selbstständige Lehrkräfte findet sich jedoch nicht in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.**

Gerade das Thema der „**Bescheinigung**“ steht also in einem Dissens zwischen europäischen und nationalem Recht.

Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission

Die EU-Kommission hat aufgrund der Widersprüche des nationalen zum europäischen Recht inzwischen ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet (Pressemitteilung vom 07.02.2024). Dieses Vertragsverletzungsverfahren bezieht sich auf die Notwendigkeit der Bescheinigung eines Privatlehrers.

2.4.2.2. Änderung durch das JStG 2024

Ursprünglich war geplant, die **Steuerbefreiung für private Bildungseinrichtungen grundlegend zu reformieren** und insbesondere das **Bescheinigungsverfahren abzuschaffen**. So sollte den europarechtlich bestehenden Bedenken entgegnet werden.

Dies **wurde jedoch während des Gesetzgebungsverfahrens abgeändert**, sodass die Reform der Steuerbefreiung in der finalen Fassung des JStG **2024 deutlich kleiner als ursprünglich geplant ausgefallen ist**.

Der Wortlaut der Neufassung lautet:

Wortlaut der neuen Fassung von § 4 Nr. 21 UStG:

Steuerfrei sind [...]

- a. die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen,
 - aa) wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder
 - bb) wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringen,
- b. die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer
 - aa) an Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemein bildenden oder berufsbildenden Schulen oder

bb)

an privaten Schulen und anderen allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen,

cc)

Schul- und Hochschulunterricht, der von Privatlehrern erteilt wird.

Die Steuerbefreiung gilt nunmehr für **„die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen von öffentlichen Einrichtungen, die mit diesen Aufgaben betraut sind, sowie von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen“**.

Das ursprünglich geplante Bescheinigungsverfahren bleibt daher bestehen: Die zuständige Landesbehörde muss grundsätzlich bestätigen, dass die genannten Einrichtungen „Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung anbieten“, sofern es sich nicht um eine Ersatzschule handelt.

Steuerfrei ist zudem der „Schul- und Hochschulunterricht, der von **Privatlehrern** erteilt wird“. **Hierunter fallen ausschließlich natürliche Personen.**

Darüber hinaus wird der Umfang der begünstigten Leistungen erweitert: Während bisher nur **Leistungen, die auf einen Beruf oder auf eine Prüfung vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts vorbereiten**, steuerbefreit waren, umfasst die Befreiung **nun auch „Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen“**.

Mit der Gesetzesänderung bleiben die bisher umsatzsteuerbefreiten Leistungen unverändert steuerfrei. Ob die europarechtlichen Bedenken mit dieser Neufassung aus dem Weg geräumt sind, bleibt abzuwarten.

Zeitliche Anwendung

Gilt für alle Leistungen ab dem 01.01.2025.

2.4.3. Ist-Versteuerung und Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug

2.4.3.1. Bisheriger Stand

Bislang konnte **die Vorsteuer abgezogen** werden, sobald eine **ordnungsgemäße Rechnung vorliegt** und die übrigen Voraussetzungen von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG erfüllt sind. Eine **Unterscheidung der Besteuerungsart** (Soll-/Ist-Versteuerung) für Zwecke des Vorsteuerabzugs erfolgte nicht.

2.4.3.2. Änderung durch das JStG 2024

Dies wird nun **ab dem 01.01.2028** geändert werden, indem der Wortlaut von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG wie folgt geändert wird:

Wortlaut der verabschiedeten Änderung:

Die Vorsteuer ist abziehbar, wenn der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt und

- a) Die Leistung ausgeführt worden ist, wenn der leistende Unternehmer die Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 S. 1) berechnet, oder*
- b) Soweit eine Zahlung auf eine ausgeführte Leistung geleistet worden ist, wenn der leistende Unternehmer die Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) berechnet, oder*
- c) Soweit eine Zahlung vor Ausführung der Leistung geleistet worden ist.*

In der Konsequenz ist die Vorsteuer, sofern der leistende Unternehmer die Ist-Versteuerung in Anspruch nimmt, erst in dem Zeitpunkt abziehbar, in dem der Leistungsempfänger die Rechnung bezahlt hat.

Dadurch sollen der Zeitpunkt der Steuerentstehung beim leistenden Unternehmer und des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger einander angeglichen werden.

Dies führt jedoch zu einer **völlig neuen Buchungslogik**, bei der aktuell noch nicht klar ist, wie sie technisch umgesetzt werden kann. Denn de facto müsste bei Lieferanten eine entsprechende OPOS-Buchungslogik im Rechnungseingang erfolgen wie bei Ist-Versteuern im Rechnungsausgang, bei denen die Umsatzsteuer erst mit Zahlung durch den Kunden gebucht wird.

Beispiel

A nimmt die Ist-Versteuerung nach § 20 UStG in Anspruch und stellt am 27.01.01 eine Rechnung über 1.000 € zzgl. 190 € USt aus. B ist Leistungsempfänger und erhält die Rechnung am gleichen Tag. Sie wird am 02.02.01 überwiesen.

Lösung

Nach bisheriger Rechtslage konnte B bereits im VAZ Januar 01 den Vorsteuerabzug i.H.v. 190 € geltend machen.

Nach der neuen Rechtslage durch das JStG 2024 kann B den Vorsteuerabzug jedoch erst im VAZ Februar 02 geltend machen, da erst in diesem VAZ die Rechnung tatsächlich beglichen wurde.

Praxishinweis

Um die Regelung durchzusetzen, wurde auch eine neue Pflichtangabe für Rechnungen geschaffen werden, nach der **ein Unternehmer angeben** muss, wenn er die **Ist-Versteuerung** in Anspruch nimmt. Nur so hat der Leistungsempfänger überhaupt eine Chance, den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs korrekt zu bestimmen, § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 6 UStG.

Bei **Ist-Versteuern** müssen daher die **Pflichtangaben in der Rechnung** überprüft werden. Es sollte unbedingt eine Mandanteninformation hierzu erfolgen.

Zeitliche Anwendung

Die Pflicht zur **Angabe der Ist-Versteuerung in der Rechnung** (§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 6 UStG) gilt nach unserer Interpretation des Gesetzesentwurfs (keine ausdrückliche Regelung enthalten) sofort.

Die neue **Buchungslogik im Rechnungseingang soll dann ab dem 01.01.2028** gelten.

2.4.4. Anpassung der Kleinunternehmerregelungen

2.4.4.1. Bisheriger Stand

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG war ein Unternehmer **Kleinunternehmer**, wenn der **Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überschritten** hat und im **laufenden Kalenderjahr 50.000 € nicht überschreiten wird**. Die Konsequenz ist, dass die **Umsatzsteuer** beim Kleinunternehmer **nicht erhoben** wird.

Unter den Voraussetzungen von § 19 Abs. 2 UStG kann ein Unternehmer, der diese Grenzen nicht überschreitet, allerdings auch auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten und **wie ein Regelbesteuerer behandelt** werden (Option).

Die Kleinunternehmerregelung war bislang **nur im Inland anwendbar**, da die Rechtsfolge nur für Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gilt. Daher muss ein Kleinunternehmer, der im Ausland Umsätze erbringt, grundsätzlich Umsatzsteuer ausweisen (sofern nicht z.B. ein Fall von § 13b UStG oder eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt).

2.4.4.2. Änderungen durch das JStG 2024

Die **Kleinunternehmerregelung** wurde durch das JStG 2024 umfassend reformiert und gilt fortan unter den folgenden Änderungen:

Wortlaut des neuen § 19 UStG:

- (1) Ein von einem im Inland oder in den in § 1 Absatz 3 bezeichneten Gebieten ansässigen Unternehmer bewirkter Umsatz im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 ist steuerfrei, wenn der Gesamtumsatz nach Absatz 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 25 000 Euro nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 100 000 Euro nicht überschreitet. In den Fällen des Satzes 1 finden die Vorschriften über die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen (§ 4 Nummer 1 Buchstabe b, § 6a), über den Verzicht auf Steuerbefreiungen (§ 9), über die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in einer Rechnung (§ 14a Absatz 1 Satz 3, Absatz 3 Satz 2 und Absatz 7 Satz 2) und über die Erklärungspflichten (§ 18 Absatz 1 bis 4) keine Anwendung; § 149 Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung und § 18 Absatz 4a dieses Gesetzes bleiben unberührt.
- (2) Gesamtumsatz ist die nach vereinnahmten Entgelten berechnete Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 abzüglich folgender Umsätze:
 1. Umsätze, die nach § 4 Nummer 8 Buchstabe i, Nummer 9 Buchstabe b und Nummer 11 bis 29 steuerfrei sind;
 2. Umsätze, die nach § 4 Nummer 8 Buchstabe a bis h, Nummer 9 Buchstabe a und Nummer 10 steuerfrei sind, wenn sie Hilfsumsätze sind.

Die Umsätze mit Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eines Unternehmers bleiben bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes nach Satz 1 außer Ansatz.
- (3) Ein Unternehmer nach Absatz 1 Satz 1 kann bis zum letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt unwiderruflich erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 verzichtet. Der Verzicht wird von Beginn des Besteuerungszeitraums an, für den er gelten soll, wirksam. Der Verzicht bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Der Unternehmer kann den Verzicht mit Wirkung von Beginn eines darauffolgenden Kalenderjahres an widerrufen.
- (4) Für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer gilt Absatz 1 entsprechend, wenn
 1. der nach Artikel 288 der Richtlinie 2006/112/EG in der jeweils geltenden Fassung ermittelte Jahresumsatz im Gemeinschaftsgebiet im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 Euro nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet, und

2. dem Unternehmer für die Steuerbefreiung nach Absatz 1 Satz 1 durch den Mitgliedstaat der Ansässigkeit die insoweit gültige Kleinunternehmer-Identifikationsnummer erteilt wurde.
- (5) Ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer kann gegenüber der zuständigen Finanzbehörde im Mitgliedstaat der Ansässigkeit erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 4 verzichtet. Der Verzicht wird von Beginn des auf den Eingang der Verzichtserklärung folgenden Kalendervierteljahres an wirksam. Geht die Verzichtserklärung im letzten Monat eines Kalendervierteljahres ein, wird der Verzicht von Beginn des zweiten Monats des folgenden Kalendervierteljahres an wirksam. Der Verzicht bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Der Unternehmer kann den Verzicht mit Wirkung von Beginn eines darauffolgenden Kalenderjahres an widerrufen.
- (6) Absatz 1 gilt nicht für die innergemeinschaftlichen Lieferungen neuer Fahrzeuge. § 15 Absatz 4a ist entsprechend anzuwenden.“

Daraus lassen sich die folgenden Schlüsse ziehen:

- Anstelle von **22.000 € Vorjahresumsatz** wurde die Grenze auf **25.000 € Vorjahresumsatz** angehoben.
- Anstelle von 50.000 € Umsatz im laufenden Jahr (Prognose) wurde die Grenze auf **100.000 €** angehoben, wobei es sich nach dem neuen Wortlaut **nicht mehr um eine Prognoseentscheidung** handelt, sondern das **tatsächliche Überschreiten** maßgebend ist.
- Die **Formulierung der Rechtsfolge** wurde angepasst – der Kleinunternehmer gilt fortan als „**steuerfrei**“ (anstelle von „Umsatzsteuer wird nicht erhoben“).
- Auch **im EU-Rechtsverkehr** ist die Kleinunternehmerregelung **anwendbar** – hierfür ist allerdings ein besonderes Meldeverfahren (§ 19a UStG JStG 2024) vorgesehen, dass eine Überprüfung der Kleinunternehmereigenschaft EU-weit möglich machen soll.

Beispiel

Der Vorjahresumsatz des Unternehmers beträgt 23.000 €. Die Prognose für den Umsatz des laufenden Jahres beläuft sich auf 80.000 €. Tatsächlich wird aber am 03.09. die Umsatzschwelle von 100.000 € überschritten. Dies war zu Jahresbeginn (Prognosezeitpunkt) nicht absehbar.

Lösung nach bisheriger Rechtslage

Die Kleinunternehmerregelung wäre hier bereits ausgeschlossen, da der Vorjahresumsatz tatsächlich 22.000 € überschritten hat. Auf die Prognose im laufenden Jahr käme es dann nicht mehr an.

Lösung nach JStG 2024

Die Kleinunternehmerregelung wäre hier anwendbar, da der Vorjahresumsatz tatsächlich 25.000 € nicht überschritten hat. Es gibt auch keine Prognoseentscheidung mehr, sodass die Prognose zu Jahresbeginn mit 80.000 € unerheblich ist. Stattdessen gilt aber die Kleinunternehmerregelung nur bis zum 03.09., da ab diesem Zeitpunkt die Schwelle von 100.000 € tatsächlich überschritten wird. Somit wäre ab diesem Zeitpunkt Umsatzsteuer abzuführen.

Die geplanten Änderungen sind alles in allem doch gravierend, bedenkt man die praktische Relevanz der Kleinunternehmerregelung.

Zeitliche Anwendung

Gilt für alle Leistungen ab dem 01.01.2025.

3. Viertes Bürokratieentlastungsgesetz

Ein weiteres **Gesetzgebungsverfahren** wurde im Oktober 2024 beendet. Das **Vierte Bürokratieentlastungsgesetz** beinhaltet neben **allgemeinen Vereinfachungen** auch **Änderungen**, die das **Steuerrecht** und **Rechnungswesen** tangieren.

Nachfolgend werden die wichtigsten geplanten Änderungen kurz dargestellt.

3.1. Anpassung allgemeiner Formbedürfnisse

In **verschiedenen Gesetzen** (insbesondere **BGB** und **HGB**) werden an zahlreichen Stellen **schriftliche Formbedürfnisse** durch die **Textform** ersetzt, was den vereinfachten und elektronischen Abschluss von Verträgen und die Erzeugung rechtsrelevanter Dokumente vereinfachen soll.

Praxishinweis

Im deutschen Recht wird zwischen der „**Schriftform**“ bzw. „**schriftlichen Form**“ (Synonym) und der Bezeichnung „**schriftlich**“ unterschieden. Die **Schriftform** setzt dabei eine **physische Urkunde** und eine **Unterschrift** voraus, wohingegen auch eine E-Mail „**schriftlich**“ gefasst sein kann, sodass „**schriftlich**“ nicht zwingend als Urkunde, sondern eher als Abgrenzung zu „**mündlich**“ oder „**konkludent**“ verstanden werden sollte.

An vielen Stellen, an denen das Bürokratieentlastungsgesetz die Formerfordernisse ändert, war bereits zuvor lediglich ein „**schriftlich**“ im Wortlaut enthalten, sodass sich auch durch die Textform keine Änderung ergibt.

Das Gesetz entfaltet daher nur an den Stellen eine **echte Wirkung**, an denen zuvor auch tatsächlich eine „**schriftliche Form**“ vorgeschrieben war

3.2. Verkürzung von Aufbewahrungsfristen

3.2.1. Bisheriger Stand

Die steuerlichen Aufbewahrungsfristen sind in § 147 AO geregelt. Danach galt bislang:

- **10 Jahre Aufbewahrungsfrist:** für Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz, die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen, Buchungsbelege und bestimmte Zolldokumente.

- **6 Jahre Aufbewahrungsfrist:** für Handels- und Geschäftsbriefe und sonstige für die Besteuerung relevante Unterlagen.

Die Aufbewahrungspflichten beginnen dabei mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Buchung getätigt wurde bzw. der Jahresabschluss fertiggestellt wurde, § 147 Abs. 3 AO.

3.2.2. Änderungen

Die Aufbewahrungsfristen wurden teilweise verkürzt:

- **10 Jahre Aufbewahrungsfrist:** für Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz, die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen.
- **8 Jahre Aufbewahrungsfrist:** für Buchungsbelege.
- **6 Jahre Aufbewahrungsfrist:** für Handels- und Geschäftsbriefe und sonstige für die Besteuerung relevante Unterlagen.

Die Reduzierung der Aufbewahrungsfrist für Buchungsbelege wurde dabei auch in **§ 14b UStG** angepasst.

Praxishinweis

M.E. stellt die geplante Änderung **allerdings keine wirkliche Bürokratievereinfachung** dar, weil die 10-jährige Aufbewahrungsfrist nach wie vor für viele Unterlagen (insbesondere auch für die Buchungen) gilt und die **Fristen** tatsächlich **nur für die Buchungsbelege** angepasst werden.

Somit wird nichts vereinfacht, sondern es wird **sogar noch eine dritte Frist geschaffen, die im Blick behalten muss**. Hinzu tritt, dass in der Zeitspanne zwischen der 8-jährigen und 10-jährigen Aufbewahrungsfrist zwar Buchungen durch das Finanzamt eingesehen werden könnten, die Buchungsbelege allerdings dann schon vernichtet wären. Der Sinn dahinter erschließt sich m.E. nicht. Es bleibt daher abzuwarten, welchen Effekt diese „Vereinfachung“ tatsächlich haben wird.

3.3. Bekanntgabe von Steuerbescheiden

Nach der neuen Fassung von § 122a Abs. 1 S. 1 AO **können Verwaltungsakte** dem Beteiligten oder der von ihm bevollmächtigten Person **bekanntgegeben werden, indem sie zum Abruf bereitgestellt werden**.

Die nun verabschiedete (ab 01.01.2026 geltende) Neuregelung verzichtet aber nun auf die **Notwendigkeit der Einwilligung des Empfängers** und wurde stattdessen durch eine **Widerspruchslösung** ersetzt.

Die abrufberechtigte Person ist am Tag der Bereitstellung jedoch elektronisch über die Abrufmöglichkeit und ihre Rechtswirkungen zu benachrichtigen.

Praxishinweis

Wir sollten daher in den Kanzleien schon vor 2026 den elektronischen Abruf von Steuerbescheiden als Prozess einführen, um auf diese Änderung vorbereitet zu werden, da dies dann der neue Standard ab 2026 sein wird.

3.4. Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen

Die in § 18 UStG normierten Betragsgrenzen, bei deren Überschreiten sich der Turnus der Umsatzsteuervoranmeldung verändert, wurden wie folgt angehoben:

Eine **monatliche Voranmeldung** ist künftig abzugeben, wenn die **Zahllast** für das vorangegangene Kalenderjahr **mehr als 9.000 €** betragen hat (bislang 7.500 €).

Gleichzeitig wurde bei der **Differenzbesteuerung** der nach § 25a Abs. 4 UStG maßgebende Betrag von 500 € auf 750 € angehoben.

3.5. Einführung einer zentralen Vollmachtsdatenbank für steuerberatende Berufe

3.5.1. Aktueller Stand

Derzeit gibt es für steuerberatende Berufe die „klassische“ und bekannte **Vollmachtsdatenbank** der **Bundessteuerberaterkammer**, die für das **Besteuerungsverfahren** gegenüber den Finanzbehörden eingesetzt werden kann. Ihre rechtlichen Grundlagen sind in § 85a Abs. 2 Nr. 12 StBerG geregelt.

Für **andere Verfahren** (z.B. für Prüfungs- und Deklarationsverfahren vor den **Sozialversicherungsträgern**) ist diese **Vollmachtsdatenbank ungeeignet**. Sofern der Steuerberater in diesen Bereichen tätig werden soll, ist die Ausstellung einer gesonderten Vollmacht durch den Mandanten mitsamt einer eigenen Übermittlung

an den Sozialversicherungsträger erforderlich. Dies ist insbesondere im Bereich der Lohnanmeldungen suboptimal und verlangsamt das Verfahren.

3.5.2. Verabschiedete Änderung

Das Vierte Bürokratieentlastungsgesetz hat zu diesem Zweck eine **weitere Vollmachtsdatenbank** für die **Sozialversicherungsträger** geschaffen, über die Steuerberater dann auch entsprechende elektronische Vollmachten übermitteln können. Dies soll das Verfahren vereinfachen.

Praxishinweis

Die Vollmachtsdatenbank befindet sich derzeit bei der BStBK und den Sozialversicherungsträgern in der Umsetzung. Geplant ist die Nutzung ab Januar 2028.

3.6. Abschaffung bestimmter Meldepflichten

Bestimmte Meldepflichten (z.B. die **Hotelmeldepflicht** für deutsche Staatsangehörige) werden abgeschafft, was punktuell in einzelnen Branchen für eine Vereinfachung sorgt.

4. Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024

Ein weiteres Gesetzgebungsverfahren („Gesetzes zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024“) hat die rückwirkende Anhebung des Grundfreibetrags in 2024 von bislang 11.604 € auf 11.784 € zur Folge gehabt.

Dadurch soll eine steuerliche Erleichterung für 2024 gewährt werden, obgleich diese Anpassung keinen allzu großen Effekt im konkreten Einzelfall zeigen wird.

Die Abrechnung des höheren Freibetrags erfolgt dabei in der Lohnabrechnung für Dezember 2024, sodass die lohnsteuerliche Belastung in diesem Monat dann geringer ist als im restlichen Jahr. Denn bis November wurde die Lohnsteuer noch auf Basis des vorherigen Grundfreibetrags bemessen.

5. Sonstige Änderungen in den Ertragsteuern

5.1. Neue Rechtsprechung zur Entfernungspauschale

5.1.1. Allgemeines

Sowohl zum Begriff der ersten Tätigkeitsstätte als auch zur Ermittlung der Entfernungspauschale, ergingen mehrere relevante Urteile, die nachfolgend erläutert werden.

Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ist allerdings nicht nur für die Entfernungspauschale, sondern auch für die Ermittlung der PKW-Nutzung (Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) und die Ermittlung von Verpflegungsmehraufwendungen (VMA) relevant.

5.1.1.1. Berücksichtigung von Fahrtkosten

Werbungskosten sind alle Aufwendungen, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen geleistet werden, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG. Dazu gehören auch beruflich veranlasste Fahrtkosten.

Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten wird allerdings in die **Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG) und **andere beruflich veranlasste Fahrten** (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a EStG) unterschieden.

Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind demnach nur in Höhe der sog. **Entfernungspauschale** abziehbar, während für **andere beruflich veranlasste Fahrten** (sog. Auswärtstätigkeiten) die **tatsächlichen Kosten** (sog. Reisekostengrundsätze) abgezogen werden können.

5.1.1.2. Begriff der ersten Tätigkeitsstätte

Die Abgrenzung der Entfernungspauschale zu den Reisekostengrundsätzen erfolgt über den Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“. Dieser ist in § 9 Abs. 4 EStG definiert und wird nach qualitativen und hilfsweise auch nach quantitativen Kriterien abgegrenzt.

Eine erste Tätigkeitsstätte ist dabei gegeben, wenn der Arbeitgeber den Mitarbeiter

- Einer **ortsfesten betrieblichen Einrichtung**
- **Dauerhaft zuordnet** und

- Der/die Betroffene dort zumindest **in geringem Umfang tätig** wird.

Insbesondere die Frage, in welchem Umfang ein Tätigwerden an der Tätigkeitsstätte erforderlich ist, führt häufig zu Streit zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem.

Aus diesem Grund war die Definition der ersten Tätigkeitsstätte auch in der jüngeren Vergangenheit immer wieder Gegenstand der Rechtsprechung:

- **Streifenpolizisten** haben nach Auffassung des BFH¹² an der **Dienststelle ihre erste Tätigkeitsstätte**, auch wenn ihre Tätigkeit ganz überwiegend aus dem Außendienst besteht und an der Dienststelle lediglich die Vor- und Nachbereitung des Dienstes stattfindet.
- Bei **fliegendem Personal** (z.B. Pilot, Flugbegleiter) hat der BFH¹³ ebenfalls eine **erste Tätigkeitsstätte am Heimatflughafen** angenommen, da dort ebenfalls in geringem Umfang Arbeitsleistungen erbracht werden.
- Bei einem **Postzusteller** wird am **Zustellzentrum** ebenfalls durch den BFH¹⁴ eine erste Tätigkeitsstätte angenommen, da dort das Fahrzeug beladen wird und der sich daraus ergebende zeitliche Umfang ebenfalls ausreichend ist.
- Auch die **Rettungswache** kann aus Sicht eines Sanitäters nach BFH¹⁵ eine **erste Tätigkeitsstätte** sein, da dort die Bereitschaft ausgeübt wird.
- Das Gleiche gilt nach BFH¹⁶ auch bei **Feuerwehrleuten**.
- **Etwas anderes** gilt jedoch wiederum bei **Müllwerkern** – das bloße Besteigen des Fahrzeugs am Betriebshof des Arbeitgebers wurde **nicht als ausreichende Tätigkeit** angesehen, sodass diese Personen laut BFH¹⁷ am Betriebsperson **keine erste Tätigkeitsstätte** (aber einen Sammelpunkt) haben.

Die Abgrenzung der ersten Tätigkeitsstätte ist daher von zahlreicher **Einzelfall-Rechtsprechung** geprägt. Insbesondere muss auch berücksichtigt werden, dass neben dem Umfang des Tätigwerdens auch die Frage der **Zuordnung durch den Arbeitgeber** eine wichtige Rolle spielt, da hierdurch über die **Abgrenzung nach qualitativen oder quantitativen Kriterien** entschieden wird.

¹² BFH-Urteil vom 04.04.2019, VI R 27/17, BStBl. II S. 536.

¹³ BFH-Urteil vom 11.04.2019, VI R 40/16, BStBl. II 2019, S. 546.

¹⁴ BFH-Urteil vom 30.09.2020, VI R 10/19, BStBl. II 2021, S. 306.

¹⁵ BFH-Urteil vom 30.09.2020, VI R 11/19, BStBl. II 2021, S. 308.

¹⁶ BFH-Urteil vom 26.10.2022, VI R 48/20, BStBl. II 2023, S. 582.

¹⁷ BFH-Urteil vom 02.09.2021, VI R 25/19, BFH/NV 2022 S. 18 Nr. 1.

5.1.2. Neue Rechtsprechung zur Zuordnung zur ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber

In diesem **Zusammenhang** wurde in einem Verfahren darüber gestritten, welche **Anforderungen an die Zuordnung zur ersten Tätigkeitsstätte** durch den Arbeitgeber gestellt werden:

5.1.2.1. Sachverhalt¹⁸

Ein Bauleiter, der für ein internationales Bauunternehmen arbeitet, nutzte seinen Firmenwagen auch für private Fahrten. Für die Fahrten zwischen seinem Zuhause und Arbeitsorten zog sein Arbeitgeber nach einer bestimmten Steuerregelung (der 0,03 %-Regelung) Geld ab.

Der Bauleiter und seine Frau, die gemeinsam ihre Steuererklärung einreichten, wollten **die Kosten für diese Fahrten sowie zusätzlich Verpflegungsmehraufwendungen** während der Arbeit als Werbungskosten von der Steuer absetzen. Das Finanzamt erkannte diese Kosten jedoch nicht an und kürzte die steuerlichen Vorteile für die Fahrten.

5.1.2.2. Besteuerungsproblem

Der Streit drehte sich um die Frage, **ob der Bauleiter einer bestimmten Arbeitsstätte fest zugeordnet war**. Laut Arbeitsvertrag war der Bauleiter der Stadt einer Niederlassung des Bauunternehmens zugeordnet.

5.1.2.3. Entscheidung des BFH

Der BFH entschied zugunsten des Klägers und begründete dies insbesondere mit den folgenden Argumenten:

- Die **arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung** muss für ihre **steuerliche Wirksamkeit grundsätzlich nicht dokumentiert** werden.
- Stattdessen ist für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte eine Berücksichtigung **sämtlicher Beweismittel** zur Würdigung des jeweiligen Einzelfalls erforderlich.
- Die **reine Nennung des Einstellungsorts im Arbeitsvertrag** ist nach Auffassung der Richter **nicht zwingend** eine steuerliche **Zuordnungsentscheidung**.
- Der Bauleiter sollte im Fall an verschiedenen Baustellen und Tätigkeitsstätte im Gebiet der im Arbeitsvertrag genannten Stadt tätig werden – damit war keine Zuordnung bei einer bestimmten Tätigkeitsstätte verbunden.
- Auch eine **konkludente Zuordnung** zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte konnte im Urteilsfall nicht angenommen werden.

¹⁸ BFH-Urteil vom 14.09.2023, IV R 27/21, BStBl. II 2024, S. 38.

- Das nur gelegentliche Aufsuchen des Unternehmensstandorts für Besprechungen **reichte dem Gericht nicht aus**, um von einer Zuordnung auszugehen.
- Eine **qualitative Ermittlung** konnte daher nicht erfolgen.
- Auch eine **Ermittlung nach quantitativen Kriterien** lief hier ins Leere, sodass der Kläger über keine erste Tätigkeitsstätte verfügte.

In der Konsequenz musste der Kläger **keine Fahrten** zwischen **Wohnung** und **erster Tätigkeitsstätte** mit einem durch den ArbG zur Verfügung gestellten Dienstwagen **versteuern** und konnte **Verpflegungsmehraufwendungen abziehen**.

5.1.2.4. Konsequenzen für die Praxis

Das Urteil zeigt, dass die **Ermittlung** der ersten Tätigkeitsstätte in der Praxis **nicht immer leicht ist** – beim Fehlen einer ersten Tätigkeitsstätte **können** sich gleichwohl für den **Mandanten** zahlreiche **steuerliche Vorteile** (Abzug von VMA, keine Versteuerung von Fahrten bei Dienstwagengestellung) ergeben.

Praxishinweis

Bei Fragen zur ersten Tätigkeitsstätte empfiehlt sich ein Blick in das **BMF-Schreiben**¹⁹ zur **steuerlichen Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern**. Dort hat die Finanzverwaltung viele Urteile zusammengefasst und um zahlreiche Beispiele ergänzt. Das BMF-Schreiben bietet daher eine gute Sammlung von Informationen, die erste Erkenntnisse für den zu beurteilenden Einzelfall zulassen.

5.1.3. Berücksichtigung durch Entfernungspauschale

Wenn eine erste Tätigkeitsstätte, ein Sammelpunkt oder ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet vorliegt, erfolgt die Berücksichtigung von Werbungskosten nur im Wege der Entfernungspauschale. Diese beträgt derzeit 0,30 € für die ersten 20 Kilometer und 0,38 € für die darauffolgenden Kilometer.

Praxishinweis

Auch zur **Entfernungspauschale** gibt es sein **sehr empfehlenswertes BMF-Schreiben**²⁰. Dort sind insbesondere auch **Sonderfälle** (wie z.B. Park and Ride oder auch Dreiecksfahrten) thematisiert und mit **Fallbeispielen** untermauert.

Maßgebend ist bei der Entfernungspauschale grundsätzlich die **kürzeste Distanz** zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 3 EStG.

¹⁹ BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl. I 2020, S. 1228.

²⁰ BMF-Schreiben vom 18.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2315.

Allerdings lässt das Gesetz auch eine längere Wegstrecke zu, wenn diese **offensichtlich verkehrsgünstiger** ist und vom Arbeitnehmer **regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird**.

Mit der Frage, wann eine verkehrsgünstigere Strecke vorliegt, hatte sich nun auch ein **Finanzgericht** zu beschäftigen:

5.1.3.1. Sachverhalt²¹

- Ein Steuerpflichtiger machte Fahrtkosten für eine **längere, aber verkehrsgünstigere Strecke** zur Arbeit als Werbungskosten geltend, da diese aufgrund von **Stau** und **gesundheitlichen Aspekten** vorteilhafter sei.
- Das Finanzamt erkannte diesen Umweg nicht an und wollte stattdessen den nach Google Maps kürzeren Weg ansetzen.
- Der Kläger argumentierte, dass die längere Route durch **weniger Staus** und gesundheitlich geringere Belastungen gerechtfertigt sei, was die höheren Fahrtkosten begründen würde. Dabei wurde insbesondere argumentiert, dass er bei der Umwegstrecke **direkt von der Autobahnabfahrt zum Arbeitgeber gelange**, während er bei der kürzeren Wegstrecke das **gesamte Stadtgebiet passieren** müsse (2 Ampeln vs. 17 Ampeln). Somit sei die Umwegstrecke **insbesondere im Berufsverkehr verkehrsgünstiger**.
- Das Finanzamt hingegen argumentierte, dass nur die kürzeste Strecke könne als berücksichtigungsfähiger Weg anerkannt werden, da persönliche Vorlieben keine hinreichende Begründung für Mehraufwand darstellen.

5.1.3.2. Entscheidung des FG

Das Finanzgericht wies die Klage ab und gab dem Finanzamt Recht. Dies begründeten die Richter wie folgt:

- Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Straßenverbindung **dann als verkehrsgünstiger anzusehen**, wenn der Arbeitnehmer eine längere Straßenverbindung nutzt und die Arbeitsstätte auf diese Weise trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen **in der Regel schneller und pünktlicher erreicht**.
- „**Offensichtlich**“ **verkehrsgünstiger** ist die vom Arbeitnehmer gewählte Straßenverbindung dann, wenn **ihre Vorteilhaftigkeit so auf der Hand liegt**, dass sich auch ein unvoreingenommener, verständiger Verkehrsteiler unter den gegebenen Verkehrsverhältnissen für die Benutzung der Strecke entschieden hätte.
- Nach der Google Maps Recherche des Gerichts war die **kürzeste Strecke nicht nur um 27,5 Kilometer kürzer, sondern auch um 11 Minuten schneller**, sodass dieses Kriterium nicht erfüllt war.

²¹ FG Niedersachsen, Urteil vom 03.04.2024, 9 K 117/21.

- Auch wäre die Umwegstrecke nicht „offensichtlich“ verkehrsgünstiger, denn für jeden unvoreingenommenen objektiven dritten Verkehrsteilnehmer **liegt nicht auf der Hand**, dass die 27,5 Kilometer längere Strecke in der Regel diejenige ist, mit der er seine Tätigkeitsstätte schneller und pünktlicher erreicht.

5.1.3.3. Konsequenzen für die Praxis

Das Urteil zeigt, dass der Ansatz einer verkehrsgünstigeren Strecke zwar möglich ist, **eine Zeitersparnis hierfür aber zwingend erforderlich erscheint**. Hierbei stellt das Gericht auf die **regelmäßige Fahrzeit ab** und vergleicht **die Google Maps Daten** beider Strecken miteinander.

Aus diesem Grund sollten bei etwaigen Überlegungen zum Ansatz einer längeren Strecke im Rahmen der Steuererklärung die **Fahrzeiten ebenfalls anhand von Google Maps ermittelt und miteinander verglichen werden**, sodass sich hierdurch ein **objektiver Vergleichsmaßstab ergibt**, auf den sich der Mandant bei Gericht auch berufen könnte.

5.2. Neue Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung

5.2.1. Allgemeines

Eine **doppelte Haushaltsführung** liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger aus **beruflichen Gründen** eine **Zweitwohnung** am Ort des Arbeitgebers unterhält, sich sein **Familienwohnsitz** jedoch woanders befindet, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 2 EStG.

Abzugsfähig sind dabei:

- Die **Unterkunftskosten** bis zu einem Betrag von **1.000 € im Monat** (bei im Inland belegenen Wohnungen), § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG.
- **Wöchentliche Familienheimfahrten** nach **Entfernungspauschale**, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 5 EStG.
- **Sonstige Werbungskosten** im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG.

Insbesondere zur Abgrenzung der **Unterkunftskosten** und der **sonstigen Werbungskosten** gab es in der letzten Zeit interessante **FG-Verfahren**²², von denen nun ein **anhängiges Revisionsverfahren** durch den **BFH**²³ entschieden wurde.

5.2.2. Sachverhalt im Gerichtsverfahren

Im Verfahren hatte ein Steuerpflichtiger in München eine beruflich veranlasste Zweitwohnung gemietet. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerlich begünstigten doppelten Haushaltsführung lagen auch unstreitig vor.

Allerdings hatte der Steuerpflichtige **Zweitwohnungssteuer** zu entrichten. Nach seiner Auffassung handelte es sich dabei bei der Zweitwohnungssteuer um einen Teil der **sonstigen Werbungskosten**, sodass diese unabhängig vom Höchstbetrag von 1.000 € pro Monat zu berücksichtigen sei.

Die Finanzverwaltung vertrat hingegen die Auffassung, dass die **Zweitwohnungssteuer** den **Unterkunftskosten** zuzurechnen sei. Weil die Unterkunftskosten im vorliegenden Fall bereits durch Miete und Nebenkosten auf 1.000 € monatlich beschränkt war, wäre in diesem Fall die Zweitwohnungssteuer nicht mehr zusätzlich abzugsfähig gewesen.

²² FG München, Urteil vom 26.11.2021, 8 K 2143/21, EFG 2022, 322; FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 21.9.2022, 3 K 48/22.

²³ BFH-Urteil vom 13.12.2023, VI R 30/213, DStR 2024 S. 743 Nr. 13.

Die Vorinstanz ²⁴ gab jedoch dem Steuerpflichtigen Recht und sah die Zweitwohnungssteuer als sonstige Werbungskosten an, sodass diese zusätzlich abzugsfähig gewesen wäre.

Hiergegen erhob die Finanzverwaltung Revision beim BFH.

5.2.3. Entscheidung des BFH

Der BFH **lehnt die Auffassung der Vorinstanz ab und stimmte dem Finanzamt zu.** Dies begründete er insbesondere damit, dass die Zweitwohnungssteuer einen tatsächlichen Aufwand für die Nutzung der Unterkunft darstellt und mit der Unterkunft in unmittelbarem Zusammenhang steht.

5.2.4. Konsequenzen für die Praxis

Bislang anhängige Einspruchsverfahren können mit der Entscheidung erledigt werden. Auch wenn die Begründung des BFH nachvollziehbar erscheint, ist es doch bedauerlich, dass der Abzug des tatsächlich angefallenen Aufwands bei Ausschöpfung des Höchstbetrags nicht möglich ist.

Praxishinweis

Diese Rechtsprechung gilt jedoch nur für die Zweitwohnungssteuer. Für andere Aufwendungen, z.B. für den Abzug der Kosten eines angemieteten PKW-Stellplatzes, ist ein Abzug als sonstige Werbungskosten durchaus denkbar²⁵.

²⁴ FG München, Urteil vom 26.11.2021, 8 K 2143/21, EFG 2022, 322.

²⁵ vgl. FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 21.9.2022, 3 K 48/22, rkr.

5.3. Neues BMF-Schreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen

5.3.1. Allgemeines

Im Bereich der verbilligten oder kostenfreien Überlassung von Vermögensbeteiligungen (z.B. Übertragung mit Aktien) an Arbeitnehmer hat sich in den letzten Jahren viel getan – so wurde u.a. die Steuerbefreiung von § 3 Nr. 39 EStG erweitert, aber auch die Stundungsmöglichkeit von § 19a EStG wurde verändert.

Dies hat das BMF²⁶ nun zum Anlass genommen, ein aktualisiertes Schreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2024 zu veröffentlichen, in dem einige Zweifelsfragen geklärt werden.

5.3.2. Reform von § 3 Nr. 39 EStG durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz

Mit dem ZuFinG wurde die Steuerbefreiung von § 3 Nr. 39 EStG für die Übertragung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen mit Wirkung zum 01.01.2024 wie folgt geändert:

Wortlaut von § 3 Nr. 39 EStG:

Steuerfrei ist [...]

*„der Vorteil des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a, b und f bis l und Absatz 2 bis 5 des Fünften Vermögensbildungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. März 1994 (BGBl I S. 406), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 7. März 2009 (BGBl I S. 451), in der jeweils geltenden Fassung, am Unternehmen des Arbeitgebers, soweit der **Vorteil insgesamt 2 000 Euro** im Kalenderjahr nicht übersteigt. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Beteiligung mindestens allen Arbeitnehmern offensteht, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots **ein Jahr oder länger** ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen. Als Unternehmen des Arbeitgebers im Sinne des Satzes 1 gilt auch ein Unternehmen im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes. Als Wert der Vermögensbeteiligung ist der **gemeine Wert** anzusetzen;“*

²⁶ BMF-Schreiben vom 01.06.2024, BStBl. I 2024, S. 946.

Diese Steuerbefreiung gilt für die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. a), b), f) – l) u. Abs. 2 – 5 5. VermG genannten Vorgänge. Darunter fallen insbesondere:

- Aktien, die vom Arbeitgeber ausgegeben werden,
- Wandelschuldverschreibungen,
- Genussrechte,
- Erwerb genossenschaftlicher Geschäftsguthaben,
- Übernahme einer GmbH-Stammeinlage,
- Stille Beteiligungen,
- Erwerb einer Darlehensforderung gegen den Arbeitgeber.

In der Praxis nutzen immer mehr KMU die Möglichkeiten dieser Kapitalbeteiligungen aus und es haben sich interessante Modelle zur Mitarbeiterbeteiligung etabliert (s. nachfolgend im Exkurs).

5.3.3. Klarstellungen durch das BMF-Schreiben

Im BMF-Schreiben a.a.o. sind bezüglich der Steuerbefreiung die folgenden Klarstellungen enthalten:

- Bei dem Dienstverhältnis kann es sich um ein Hauptarbeitsverhältnis als auch um ein Nebenarbeitsverhältnis handeln.
- Auch Arbeitnehmer, deren Dienstverhältnis ruht (z.B. während des Mutterschutzes oder der Elternzeit) stehen in einem Dienstverhältnis im Sinne der Vorschrift.
- Virtuelle Beteiligungen (schuldrechtliche Bonusversprechen des Arbeitgebers) fallen nicht unter die Regelung für begünstigte Vermögensbeteiligungen.
- Das Gleiche gilt für das Einräumen einer Aktienoption. Das Ausüben einer Aktienoption fällt jedoch unter die Steuerbefreiung.
- Der Erwerb von Vermögensbeteiligungen durch eine Bruchteilsgemeinschaft sowie der mittelbare Erwerb durch eine vermögensverwaltende PersG (z.B. nicht gewerblich geprägte GmbH & Co. KG) schließt die Steuerfreiheit nicht aus.
- Die Steuerbefreiung ist auf das einzelne Dienstverhältnis bezogen.
- Kein Arbeitslohn sind die vom ArbG übernommenen Nebenkosten, die mit der Überlassung von Vermögensbeteiligungen verbunden sind (z.B. Notargebühren).
- Das Angebot muss grundsätzlich allen ArbN mit mindestens einem Jahr Betriebszugehörigkeit offenstehen – Ausnahmen gelten nur für entsandte Mitarbeiter oder Mitarbeiter, die über Insiderinformationen verfügen.
- Für die Bewertung der Mitarbeiterbeteiligungen ist das BewG maßgebend.

5.3.4. Verbesserung der Stundungsmöglichkeit von § 19a EStG

Sofern der Freibetrag für Kapitalbeteiligungen überschritten wird, führen solche Vorgänge grundsätzlich zu einem steuerpflichtigen Sachbezug. Dieser steuerpflichtige Sachbezug wäre eigentlich im Zeitpunkt des Zuflusses (also mit Ausgabe der Beteiligung) zu versteuern. Dies führt jedoch zu einer Liquiditätsproblematik, da der in der Beteiligung verbriefte Wert nicht als liquide Mittel zur Verfügung steht, obschon eine Steuer bereits zum heutigen Zeitpunkt fällig würde.

Dieser Problematik begegnet § 19a EStG, indem er die Besteuerung des Sachbezugs hinauszögert, und zwar auf den Zeitpunkt, an dem die Vermögensbeteiligung entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird, spätestens jedoch 12 Jahre nach Übertragung der Vermögensbeteiligung. So erhält der Mitarbeiter eine zinsfreie Stundungsmöglichkeit.

Dieser § 19a EStG wurde mit dem ZuFinG wie folgt erweitert:

- Die Zwangsbesteuerung war bis 2023 nach 12 Jahren fällig – dieser Zeitraum wurde auf 15 Jahre erweitert, § 19a Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG.
- Im Übrigen wird die Besteuerung durch Veräußerung/Übertragung (§ 19a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG) der Beteiligung oder durch Beendigung des Dienstverhältnisses (§ 19a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG) ausgelöst.

5.3.5. Klarstellungen durch das BMF-Schreiben

Das BMF-Schreiben ergänzt die gesetzlichen Regelungen um zahlreiche Beispiele. Im Falle der Errichtung eines Mitarbeiterbeteiligungsmodells sollte daher unbedingt das BMF-Schreiben gelesen werden.

5.3.6. Exkurs: Mitarbeiterbeteiligungsmodelle in der Praxis

5.3.6.1. Wirtschaftliche Überlegungen

Mitarbeiterbeteiligungsmodelle können wirtschaftlich sinnvoll sein, denn sie bieten die folgenden Vorteile:

- Anstatt nur vom Wert der eigenen Arbeitsleistung zu leben, profitieren die Mitarbeiter auch von dem dadurch generierten Unternehmenserfolg.
- Es besteht eine engere persönliche Bindung zwischen dem Unternehmen und dem Arbeitnehmer.

- Fachkräfte können durch Beteiligungen gut an das Unternehmen gebunden werden.
- Selbst nach dem Ausscheiden aus dem Arbeitsleben ermöglicht eine Beteiligung eine zusätzliche Absicherung im Alter und verschafft dem Mitarbeiter einen Unternehmenswert.
- Es gibt vielfältige Möglichkeiten zur konkreten Gestaltung eines solchen Modells, sodass für jedes Unternehmen eine passende Lösung gefunden werden kann (z.B. ist es durch die Ausgabe von Genussrechten anstelle von Aktien möglich, eine Kapitalbeteiligung ohne Stimmrecht auszugeben).
- Auch wird ein Unternehmen durch die Beteiligung der eigenen Mitarbeiter seiner gesamtgesellschaftlichen Verantwortung gerecht, da nicht nur Kapitalanleger und Investoren von dem durch das Unternehmen geschöpften Mehrwert profitieren.

5.3.6.2. Regulatorische Grundlagen

Die Beteiligung von Arbeitnehmern wurde im Wesentlichen im Fünften Vermögensbildungsgesetz (5. VermBG) normiert. In dem dortigen § 2 sind verschiedene Möglichkeiten der Mitarbeiterbeteiligungen geregelt.

Steuerrechtlich werden diese Regelungen durch die Vorschriften §§ 3 Nr. 39, 19a EStG ergänzt. Beide Vorschriften gelten parallel. § 3 Nr. 39 EStG normiert eine Steuerbefreiung bis zu einem bestimmten Höchstbetrag, § 19a EStG normiert eine Stundungsmöglichkeit für Sachbezüge, die steuerpflichtig sind – also über die Beträge von § 3 Nr. 39 EStG hinausgehen.

5.3.6.3. Mögliche Umsetzungen in der Praxis

Modell 1: Direkte Beteiligung der Mitarbeiter an einer GmbH oder UG

Die Beteiligung von Mitarbeitern an einer GmbH oder UG ist nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. h) 5. VermBG zulässig, in der Praxis allerdings eher schwierig, denn:

- Es ist eine notarielle Beurkundung jeder Anteilsveränderung sowie eine Eintragung in das Handelsregister notwendig.
- Da die Anteile nicht frei gehandelt werden, lässt sich ein Unternehmenswert nur aufgrund fundamentaler Bewertungsansätze ermitteln. Dies könnte vor allem problematisch sein, wenn ein Gesellschafter gegen Abfindung ausscheidet.
- Die Handlungsfreiheit könnte eingeschränkt werden, da die Stimmrechtsregelungen nicht so flexibel wie bei einer AG sind.
- Schwierige Handhabung im Falle eines Ausscheidens eines Mitarbeiters aus dem Unternehmen, wenn dieser nicht freiwillig seine Anteile zurückgeben möchte.

Modell 2: Umwandlung in eine AG

Die Umwandlung einer GmbH oder UG in eine AG löst die im Modell 1 genannten Probleme weitestgehend. Denn die AG ist deutlich flexibler und transparenter, da sie eben gerade auf die Verkehrsfähigkeit der Gesellschaftsanteile ausgelegt ist.

Allerdings ist sie aus bürokratischer Sicht nicht unerheblich (es muss z.B. ein Aufsichtsrat installiert werden etc.).

Modell 3: GmbH & Co. KG

Die Mitarbeiterbeteiligung an einer GmbH & Co. KG bietet ebenfalls div. Vor- und Nachteile:

- **Vorteil:** es können beliebig viele neue Kommanditisten in das Unternehmen aufgenommen werden.
- **Vorteil:** die Geschäftsführung kann alleinig durch den Komplementär erfolgen, an dem die Kommanditisten im Zweifel nicht beteiligt sind.
- **Vorteil:** eine notarielle Beurkundung ist nicht notwendig, der neu eintretende Mitarbeiter muss aber in das Handelsregister eingetragen werden.
- **Vorteil:** die Haftung der Kommanditisten ist auf die Einlage beschränkt.
- **Nachteil:** der Mitarbeiter wird steuerrechtlich ein Mitunternehmer, sodass Gehaltszahlungen zu den Gewinneinkünften und nicht mehr zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören.

Modell 4: Stille Beteiligungen

Auch eine Beteiligung über eine sog. „stille Gesellschaft“ kommt in der Praxis vor. Dies hat die folgenden Vor- und Nachteile:

- **Vorteil:** hohe Freiheitsgrade bei der vertraglichen Gestaltung.
- **Vorteil:** geringer administrativer Aufwand (kein Notar oder Handelsregister).
- **Vorteil:** sehr leichte Aufnahme neuer Gesellschafter.
- **Nachteile:** auch bei Ausschluss der Verlustbeteiligung, haftet der Gesellschafter noch mindestens in Höhe seiner Einlage – es besteht damit die Gefahr eines Totalverlustes bei dem Gesellschafter (z.B. beim Ausscheiden aus dem Unternehmen).

Modell 5: Mitarbeiterbeteiligungsgesellschaften

Auch die Zwischenschaltung einer Mitarbeiterbeteiligungsgesellschaft ist nach § 2 Abs. 2 5. VermBG zulässig. Die wesentlichen Vorteile bestehen darin, dass die Gesellschafterwechsel durch den Ein- und Austritt von Mitarbeitern in einer separaten Gesellschaft abgewickelt werden, was insgesamt einfacher erscheint. Die

Mitarbeiterbeteiligungsgesellschaft selbst kann in verschiedenen Rechtsformen ausgestaltet werden – insoweit gelten die bereits genannten Vor- und Nachteile der einzelnen Modelle entsprechend.

Modell 6: virtuelle Beteiligungen

Neben diesen gesellschaftsrechtlichen Modellen gibt es auch virtuelle Beteiligungen. Dabei handelt es sich nicht um echte Beteiligungen im Sinne des Gesellschaftsrechts, sondern um schuldrechtliche Vereinbarungen, die eine Beteiligung fingieren (z.B. Aktienoptionsmodelle).

Aufgrund der Komplexität der Materie wird an dieser Stelle auf Details verzichtet.

5.4. Neue Rechtsprechung zur Verlustverrechnungsbeschränkung bei Einkünften aus Kapitalvermögen

5.4.1. Allgemeines

5.4.1.1. Verlustverrechnungsbeschränkungen

In § 20 Abs. 6 EStG hat der Gesetzgeber verschiedenste Verlustverrechnungsbeschränkungen normiert, die in der Praxis zu großen Verwerfungen führen. So ist in § 20 Abs. 6 S. 4 EStG einerseits bestimmt, dass **Verluste aus Aktienveräußerungen** nur mit Gewinnen aus Aktienveräußerungen verrechnet werden dürfen, bei **Termingeschäften** und **Verlusten aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung** wird dies noch zusätzlich gesteigert, da dort gemäß § 20 Abs. 6 S. 5 u. S. 6 EStG sogar nur eine **Verlustverrechnung i.H.v. 20.000 € pro Jahr** erfolgt.

Bezüglich der **Verlustverrechnungsbeschränkung bei Aktien** ist bereits seit längerer Zeit eine **Vorlage beim BVerfG²⁷** anhängig.

Losgelöst davon hat der BFH jetzt zu den **zusätzlichen Einschränkungen der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften (20.000 € Grenze)** geurteilt (siehe nachfolgend).

Die Verschärfung der Verlustverrechnungsbeschränkung auf 20.000 € pro Jahr wurde durch das **JStG 2020** eingeführt und ist gerade im Kontext der Uneinbringlichkeit von Kapitalforderungen ein wichtiges Thema aus der Praxis, das nachfolgend kurz beschrieben wird.

5.4.1.2. Exkurs: BFH-Rechtsprechung bei Gesellschaften in der Krise

Gerade bei Gesellschaften in der Krise kommt es häufiger vor, dass Gesellschafter Darlehen an ihre Gesellschaften vergeben. Wenn diese Darlehen nicht zu einer Besserung der Lage führen, beschließen die Gesellschafter häufig einen **Darlehensverzicht**. Dies ist grundsätzlich als **verdeckte Einlage** einzuordnen, wobei eine verdeckte Einlage nur in Höhe des **werthaltigen Teils der Kapitalforderung** (sog. gemeiner Wert) vorliegen kann. Die Werthaltigkeit wird bei solchen Forderungen aber regelmäßig in Frage stehen. Somit liegt zwar dem Grunde nach eine vE vor, diese ist aber der Höhe nach nur sehr gering oder gar nicht existent. Das Gleiche gilt beim Ausfall einer Forderung durch Uneinbringlichkeit.

Würden Gesellschafter anstelle des Verzichts oder des Ausfalls die Darlehensforderungen aber **veräußern**, würden sie mit der Veräußerung Einkünfte

²⁷ BFH Beschluss vom 17.11.2020, VIII R 11/18, BStBl. II 2021, S. 562; BVerfG 2 BvL 3/21.

aus Kapitalvermögen gemäß **§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG** auslösen. Da die Einkünfte sich in diesem Fall aus dem **Veräußerungsgewinn** zusammensetzen, würde sich ein **Verlust** ergeben, da der Veräußerungspreis (z.B. 1 €) sicherlich viel niedriger als die Anschaffungskosten (Nennbetrag der Forderung) sein wird.

Der BFH²⁸ hat in diesem Zusammenhang bereits 2017 entschieden, dass die **Uneinbringlichkeit einer Forderung mit deren Veräußerung** (z.B. für 1 €) gleichzustellen ist, da wirtschaftlich der gleiche Vorgang vorliegt. Ein Steuerpflichtiger, der seine Kapitalforderung für 1 € veräußert, darf nicht nennenswert anders gestellt sein als ein Gesellschafter, der für seine wertlose Forderung keinen Käufer findet. Das Gleiche gilt nach einem anderen BFH-Urteil²⁹ auch für den **Verzicht auf eine Forderung**, soweit dies den nicht werthaltigen Teil betrifft.

In der Konsequenz konnten ausgefallene Kapitalforderungen oder Darlehensverzichte zu einem **Verlust nach § 20 EStG führen** und sogar **in voller Höhe mit anderen Einkünften verrechnet werden**, da gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. b) EStG a.F. (VZ 2020) der **allgemeine Steuersatz Anwendung fand** und demnach § 20 Abs. 6 EStG ohne Bedeutung war.

Beispiel

A ist Gesellschafter der A-GmbH (100 % Beteiligung). Er hat der A-GmbH im Jahr 01 ein Darlehen i.H.v. 100.000 € vergeben. Aufgrund der deutlichen Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage ist in 02 verzichtet A auf seine Darlehensforderung. Zum Zeitpunkt des Verzichtes betrug der gemeine Wert der Darlehensforderung noch 1.000 €.

Lösung

Mit dem Verzicht auf das Darlehen tätigt A i.H.v. 1.000 € (gemeiner Wert) eine verdeckte Einlage in die A-GmbH, da insoweit aus gesellschaftlichen Gründen auf die Forderung verzichtet werden. Die 1.000 € erhöhen die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung und wirken sich im Zeitpunkt der Veräußerung oder Auflösung der A-GmbH steuermindernd für den A aus (allerdings nur zu 60 % aufgrund des Teileinkünfteverfahrens von §§ 3 Nr. 40 lit. c), 3c Abs. 2 EStG).

Bezüglich des übrigen Teils von 99.000 € muss davon ausgegangen werden, dass insoweit die Forderung uneinbringlich geworden ist. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Uneinbringlichkeit der Veräußerung gleichzustellen, sodass die 99.000 € als Verlust aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG) abgezogen werden können. Aufgrund von § 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. b) EStG a.F. (VZ 2020) könnte dieser Verlust sogar in voller Höhe mit anderen Einkünften verrechnet werden.

²⁸ BFH-Urteil vom 24.10.2017, VIII R 13/15, BStBl. II 2020, S. 831.

²⁹ BFH-Urteil vom 06.08.2019, VIII R 18/16, BStBl. II 2020, S. 833.

5.4.1.3. Verschärfung der Rechtslage durch den Gesetzgeber

Die Möglichkeit, Forderungsausfälle in voller Höhe mit anderen Einkünften verrechnen zu können, ist dem Gesetzgeber missfallen. Aus diesem Grund wurden mit dem JStG 2020 die folgenden Verschärfungen eingeführt:

- Für den Abzug von Verlusten bei der Uneinbringlichkeit von Kapitalforderungen wurde eine **Beschränkung von 20.000 € pro Jahr normiert**, sodass eine Verlustverrechnungsbeschränkung nur in dieser Höhe möglich ist, § 20 Abs. 6 S. 6 EStG.
- Die Vorschrift von **§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. b) EStG** wurde verschärft, denn nach dem neuen Wortlaut müsste das Darlehen selbst Betriebsausgabe bei der Schuldner-Kapitalgesellschaft sein, was nicht der Fall ist. Somit lässt sich die Verlustverrechnungsbeschränkung nicht mehr über § 32d Abs. 2 EStG umgehen.

Die Verschärfung der Verlustverrechnungsbeschränkung wurde dabei auch bei Termingeschäften vorgenommen.

Nun hatte sich der BFH damit zu befassen, ob diese Verlustverrechnungsbeschränkung verfassungsgemäß ist:

5.4.2. Sachverhalt³⁰

- Der Kläger hat Gewinne aus Termingeschäften i.H.v. 250.631 € erzielt.
- Demgegenüber stand aber ein Verlustvortrag aus diesen Geschäften i.H.v. 207.289 €.
- Somit hätte sich nach vollständiger Verrechnung nur ein zu versteuernder Gewinn i.H.v. 43.342 € ergeben.
- Aufgrund der mit dem JStG 2020 eingeführten Verlustverrechnungsbeschränkung sollten jedoch nur 20.000 € des Verlustes verrechenbar sein.
- Dies führte zu einer Steuerbelastung von 59.860 €, die letztlich höher war als der eigentlich erzielte Gewinn selbst.
- Dagegen erhob der Kläger Einspruch und beantragte zugleich Aussetzung der Vollziehung (Adv), die jedoch von den Vorinstanzen abgelehnt wurde.

5.4.3. Beschluss des BFH

Der BFH erkennt nach summarischer Prüfung eine Verfassungswidrigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung. Insbesondere sieht er die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten aus Termingeschäften als Verstoß gegen

³⁰ BFH-Beschluss vom 07.06.2024, VIII B 113/23.

den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) an, da diese Ungleichbehandlung nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigt erscheint.

Letztlich wird aber das Hauptverfahren final darüber zu entscheiden haben, ob die Verlustverrechnungsbeschränkung verfassungswidrig ist oder nicht. Hierfür wird der BFH vermutlich das BVerfG um Prüfung bitten.

Praxishinweis

Mit dem JStG 2024 sind die Verlustverrechnungsbeschränkungen bereits jetzt aufgehoben worden, d.h. der Gesetzgeber hat hier frühzeitig reagiert. In offenen Fällen besteht diese Problematik daher i.d.R. nicht mehr.

5.5. Neue Rechtsprechung zur Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung

5.5.1. Aufnahme von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine

Bei Aufnahme von Kriegsflüchtlingen wird häufig durch Behörden **pauschaler Kostenersatz geleistet**, der die Unterbringungskosten der Flüchtlinge decken soll. Der Kostenersatz wird dabei teilweise auch an die „Vermieter“ bzw. aufnehmenden Personen geleistet.

In diesem Kontext stellt sich die Frage, ob die Vereinnahmung solcher Hilfsleistungen für die Überlassung einer Unterkunft zu steuerpflichtigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt.

Nach Auffassung des BMF (FAQ „Ukraine“) sollen diese pauschalen Ersatzzahlungen **aber zumindest für VZ 2022 und VZ 2023 nicht zu einkommensteuerlich relevanten Einkünften führen.**

Voraussetzung ist, dass die Pauschale die durchschnittlichen Unterbringungskosten nach einer von der zuständigen Behörde vorgenommenen Kalkulation nicht übersteigen – davon kann aber im Regelfall ausgegangen werden.

Praxishinweis

Aus Gründen der Rechtssicherheit empfiehlt es sich, die Vereinnahmung dieser Beträge im Rahmen des „**Freitextes**“ der **elektronischen Steuererklärung dem Finanzamt mitzuteilen** und auf die **Billigkeitsregelung** hinzuweisen. So wäre eine spätere Änderung zuungunsten der Mandanten im Wege von § 173 AO ausgeschlossen – auch für die Annahme eines Bußgeld- oder Straftatbestands wäre dann kein Raum, da die Behörde über alle Zahlungsvorgänge informiert worden wäre.

5.5.2. Einkünfteerzielungsabsicht bei Gewerbeimmobilien

Die **Einkünfteerzielungsabsicht** ist Teil des Tatbestands der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (sog. **subjektiver Tatbestand**). Bei einer auf Dauer angelegten Wohnraumvermietung wird die Einkünfteerzielungsabsicht unterstellt, selbst wenn keine positiven Einkünfte oder andauernde Verluste erwirtschaftet werden.

Bei anderen Vermietungen, insbesondere bei der Vermietung von Gewerbeimmobilien, gilt diese Vermutung nicht. Hier muss im Einzelfall geprüft

werden, ob auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung ein Überschuss erzielt werden kann. Einzelheiten bezüglich der Erstellung einer solchen Überschussprognose sind im BMF-Schreiben vom 08.10.2004³¹ enthalten – u.a. ist eine Prognose auf 30 Jahre vorzunehmen.

Das Erfordernis einer solchen Überschussprognose wurde erst jüngst vom BFH bestätigt³². Dieser Umstand erfuhr in den vergangenen Jahren insbesondere im Hinblick auf die Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers besondere Bedeutung:

- So werden inzwischen häufig **Arbeitszimmer in der Wohnung von ArbN an die ArbG vermietet** – die ArbG stellen dann den ArbN die Räumlichkeiten wieder unentgeltlich zur Erledigung ihrer Dienstgeschäfte zur Verfügung.
- Die unentgeltliche Zurverfügungstellung des Arbeitszimmers führt aus Sicht der ArbN **nicht zu steuerbarem Arbeitslohn**, da die Leistung überwiegend im betrieblichen Interesse erfolgt.
- Der ArbN erzielt stattdessen **Einnahmen aus VuV** und kann die anteiligen Kosten des Arbeitszimmers als Werbungskosten bei VuV abziehen – **auf diese Weise können die Abzugsbeschränkungen im Hinblick auf das häusliche Arbeitszimmer faktisch umgangen werden und ein Kostenabzug wird ermöglicht**.
- Allerdings gilt die Vermietung eines Home-Office ab 2019 als Vermietung einer Gewerbeimmobilie³³, sodass es einer Überschussprognose bedarf – zur steuerlichen Anerkennung muss die Totalüberschussprognose also positiv sein, sodass der ArbN letztlich dennoch keine Kosten „**überschießend**“ geltend machen kann.

5.5.3. Vermietung von aufwendig gestalteten Objekten

Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich, § 21 Abs. 2 EStG. Die Fiktion tritt in gewisser Weise bei diesen Vermietungen an die Stelle einer Überschussprognose.

Allerdings hat der BFH³⁴ in einem aktuellen Fall die Anwendbarkeit dieser gesetzlichen Fiktion in Frage gestellt. Dem Fall liegt die Vermietung mehrerer EFH mit einer Wohnfläche von weit über 250m² an drei Kinder zugrunde, bei der sich die

³¹ BMF-Schreiben vom 08.10.2004, BStBl I 2004, S. 933.

³² BFH-Beschluss vom 29.3.2022, IX B 18/21, BFH/NV 2022, 720.

³³ BMF-Schreiben vom 18.04.2019, BStBl I 2019, S. 461; BFH-Urteil vom 17.4.2018, IX R 9/17, BStBl. II 2019, S. 219.

³⁴ BFH-Urteil vom 20.06.2023, IX R 17/21, BFH/NV 2024 S. 76 Nr. 1.

Frage stellt, ob die Fiktion bei aufwändig gestalteten Wohngebäuden, bei denen die Marktmiete den Wohnwert eines solchen Objekts offensichtlich nicht angemessen widerspiegelt, Anwendung finden kann.

Der BFH lehnt in diesen Fällen eine pauschale Unterstellung einer Einkünfteerzielungsabsicht ab und fordert stattdessen auch dort eine positive Totalüberschussprognose ein.

5.6. Neue Rechtsprechung zur Darlegung einer kürzeren Nutzungsdauer bei der Gebäude-AfA

5.6.1. Allgemeines

Gemäß § 7 Abs. 4 S. 2 EStG kann bei Gebäuden **anstelle der gesetzlichen Prozentsätze** die AfA auch nach der **tatsächlichen Nutzungsdauer** bemessen werden, sofern diese kürzer ist.

Nutzungsdauer i.S.d. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG ist dabei der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Hierbei sind Faktoren wie der **technische Verschleiß** oder auch **rechtliche Gegebenheiten** (z.B. Gebäude auf fremdem Grund und Boden, Erbbaurecht) zu berücksichtigen.

Wie die tatsächlich kürzere Nutzungsdauer **nachzuweisen** ist, **ist gesetzlich nicht geregelt** worden. Der **BFH**³⁵ hatte sich in einem Urteil aus 2021 für **niedrige Anforderungen** an den **Nachweis ausgesprochen** und ein **Wertgutachten** nach der **Immobilienwertermittlungsverordnung** (ImmoWertV) auch für **steuerliche Zwecke anerkannt**. Die Finanzverwaltung hat das Urteil jedoch nicht veröffentlicht und wendet dieses nicht in der Praxis an.

Stattdessen hat das **BMF**³⁶ **sogar ein neues Schreiben** veröffentlicht und zu dem **Nachweis** i.S.v. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG **Stellung genommen**. Die **wesentlichen Aussagen** des neuen Schreibens lauten:

- Die **tatsächlich kürzere Gebäudenutzungsdauer** soll nach Verwaltungsmeinung **nur in begründeten Ausnahmefällen** Anwendung finden.
- Die Finanzverwaltung stellt **hohe persönliche Anforderungen an den Gutachter** und fordert eine Akkreditierung nach einer bestimmten Norm.
- Die Übernahme von Nutzungsdauern aus einem **Verkehrswertgutachten** oder **vereinfachte Formen der Gutachten** sollen **nicht ausreichend** sein, um eine kürzere Nutzungsdauer zu begründen.

Widerspruch zur Rechtsprechung

Die Verwaltung widerspricht damit der BFH-Rechtsprechung und fordert deutlich strengere Nachweisführung.

³⁵ BFH-Urteil vom 28.07.2021, IX R 25/19, BFH/NV 2022, S. 108.

³⁶ BMF-Schreiben vom 22.02.2023, BStBl. I 2023, S. 332.

Nun gab es ein neues Urteil des BFH, dass sich erneut mit der Frage des Nachweises der tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer beschäftigt:

5.6.2. Sachverhalt³⁷

- Der Klägerin machte in ihrer Einkommensteuererklärung eine **kürzere Nutzungsdauer** eines Gebäudes geltend.
- Die Finanzverwaltung vertrat eine andere Auffassung und lag daher einen AfA-Satz von 2 % zugrunde.
- Hiergegen erhob die Klägerin zunächst Einspruch und später Klage vor dem Finanzgericht.
- Das Finanzgericht beauftragte einen **Sachverständigen, der nach Maßgabe der ImmoWertV eine tatsächliche Restnutzungsdauer von 19 Jahren** ermittelte.
- Diese Nutzungsdauer wurde schließlich **vom FG zugrunde gelegt**.
- Hiergegen erhob die Finanzverwaltung Revision, da sie weiterhin die Auffassung vertrat, dass das **Sachverständigengutachten nicht anzuerkennen sei**.

5.6.3. Entscheidung des BFH

Die Revision wurde durch den BFH als begründet anerkannt, allerdings aus anderen Gründen, die mit einem im Urteil beschriebenen Nießbrauchsrecht zusammenhängen. **Aus dem Urteil lassen sich die folgenden Erkenntnisse ableiten:**

- Die Ableitung **einer kürzeren Nutzungsdauer bedarf keiner bestimmten Form**, da eine solche Form im Gesetz nicht geregelt ist.
- Auch eine **modellhafte wirtschaftliche Bestimmung der Nutzungsdauer** genügt, ein **Bausubstanzgutachten ist nicht erforderlich**.

Der BFH widerspricht im Urteil sogar ausdrücklich dem zwischenzeitlich ergangenen BMF-Schreiben vom 22.02.2023.

5.6.4. Konsequenzen für die Praxis

Die Finanzverwaltung wird in entsprechenden Fällen die Anwendung der kürzeren Nutzungsdauer aufgrund des BMF-Schreibens versagen. **Es kann aber mit großer Aussicht auf Erfolg geklagt werden.** Die Nichtanwendung des Urteils ist m.E. ein Affront der Finanzverwaltung gegen rechtsstaatliche Prinzipien.

³⁷ BFH-Urteil vom 23.01.2024, IX R 14/23, veröffentlicht am 10.05.2024 in BFH/NV 2024, S. 823 Nr. 7.

5.7. Neue Rechtsprechung zu diversen steuerlichen Besonderheiten bei Scheidungsfällen

5.7.1. Exkurs: Einkommensteuerliche Besonderheiten in Scheidungsfällen

Scheidungsfälle kommen nicht alltäglich vor, führen aber für die Betroffenen zu größeren Problemen und Auseinandersetzungen. Die mit der Scheidung verbundenen Konsequenzen wirken sich auch steuerrechtlich aus. Da diese Fälle in der Praxis leider immer wieder vorkommen, wird nachfolgend kurz dargestellt, welche steuerlichen Auswirkungen in Scheidungsfällen insgesamt zu beachten sind.

5.7.1.1. Lohnsteuerklassen

Voraussetzung für die Lohnsteuerklassen III, IV und V ist, dass die Ehegatten nicht geschieden sind oder dauernd getrennt leben, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 a) bb) EStG. Im Falle einer Scheidung wird man aber ab dem Zeitpunkt der Absichtserklärung einer Scheidung davon ausgehen müssen, dass die Ehegatten dauernd getrennt leben.

Daher müssten die Ehegatten ab diesem Zeitpunkt in die Lohnsteuerklasse I wechseln, was zu einem höheren Lohnsteuerabzug führen kann.

5.7.1.2. Zusammenveranlagung im Trennungsjahr möglich

Für das Trennungsjahr selbst bleibt aber eine Zusammenveranlagung möglich, da die Voraussetzungen von § 26 Abs. 1 S. 1 EStG an mindestens einem Tag im Jahr vorgelegen haben (§ 26 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG).

Eine Zusammenveranlagung ermöglicht dabei die Anwendung des Splittingtarifs gemäß § 32a Abs. 5 EStG, der je nach Fallgestaltung günstiger sein kann als der allgemeine Tarif.

Aus diesem Grund sind die meisten Scheidungspaare gut darin beraten, im Trennungsjahr eine Zusammenveranlagung vorzunehmen, auch wenn dies hinsichtlich der Erstellung der Steuererklärung ggf. mit gewissen emotionalen Hürden verbunden sein kann. Diese ließen sich zudem durch die Mitwirkung eines externen Beraters abmildern.

Falls die Ehegatten in Streit darüber geraten, wer eine etwaige Nachzahlung zu tragen hat oder eine etwaige Erstattung vereinnahmen darf, kann sich ein Antrag zur Aufteilung der Steuerschuld gemäß §§ 268 AO ff. anbieten, da mit diesem Antrag zwar der Splittingtarif erhalten bleibt, das Finanzamt aber auf der anderen Seite die

Steuerschuld eindeutig auf die einzelnen Ehegatten aufteilt. Die Berechnung der aufzuteilenden Beträge erfolgt dabei von Amts wegen.

5.7.1.3. Behandlung von Unterhaltsleistungen an den Ehegatten

Sofern Unterhaltsleistungen von einem Ehegatten an den anderen Ehegatten erfolgen, können diese im Wege des Realsplittings gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 1 S. 1 EStG bis zum Betrag von 13.805 € im Kalenderjahr abgezogen werden.

Voraussetzung ist auch hier, dass der unterhaltsberechtigte Ehegatte zustimmt. Dieser muss dann die erhaltenen Leistungen in Höhe des zugestimmten Betrags als sonstige Einkünfte versteuern, § 22 Nr. 1a EStG.

5.7.1.4. Kinder in Scheidungsfällen

Kinderfreibeträge

Die Kinderfreibeträge werden in Scheidungsfällen gemäß § 32 Abs. 6 S. 1 EStG grundsätzlich jedem Ehegatten zur Hälfte zugerechnet.

Gemäß § 32 Abs. 6 S. 3 Nr. 2 EStG werden die Kinderfreibeträge in voller Höhe dem betreuenden Elternteil zugerechnet, wenn dieser Elternteil das Kind allein angenommen hat oder es nur zu ihm in einem Pflegekindschaftsverhältnis steht. Das Gleiche gilt gemäß § 32 Abs. 6 S. 6 EStG auf Antrag eines Elternteils auch, wenn der antragstellende Elternteil seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nachkommt oder der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist. Eine solche Übertragung des Kinderfreibetrags führt grundsätzlich auch immer zur Übertragung des BEA-Freibetrags.

Allerdings ist es gemäß § 32 Abs. 6 S. 8 EStG bei minderjährigen Kindern auch möglich, nur den BEA-Freibetrag zu übertragen, wenn der Elternteil, in dessen Wohnung das Kind gemeldet ist, einen entsprechenden Antrag stellt. Einer solchen Übertragung kann allerdings widersprochen werden, wenn der andere Elternteil Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut, § 32 Abs. 6 S. 9 EStG.

Kindergeld

Kindergeld wird für ein Kind immer nur einem Elternteil gezahlt. Wenn die Eltern getrennt leben, dann bekommt der Elternteil das Kindergeld, bei dem das Kind die meiste Zeit lebt.

Wenn der andere Elternteil Unterhalt zahlen muss, dann verringert sich der Unterhalt um die Hälfte des Kindergeldes.

5.7.1.5. Zugewinnausgleich und Schenkungsteuer

In Scheidungsfällen wird bei Anwendung des gesetzlichen Güterstands (Zugewinnngemeinschaft) das während der Zeit der Ehe erworbene Vermögen im Wege des sog. Zugewinnausgleichs zwischen den Ehegatten ausgeglichen. Dieser Zugewinnausgleich hat aber keine steuerliche Bedeutung, da er gemäß § 5 ErbStG von der Schenkungsteuer frei ist (keine freigebige Zuwendung).

5.7.2. Neue relevante Rechtsprechung zu Scheidungsfällen

5.7.2.1. Privates Veräußerungsgeschäft nach trennungsbedingtem Auszug eines Ehepartners³⁸

Die **Veräußerung** einer **Immobilie** innerhalb von **10 Jahren** führt grundsätzlich zu einem privaten Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Dies **gilt ausnahmsweise aber nicht**, wenn das Objekt **ausschließlich** oder im **Jahr der Veräußerung sowie den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt** wurde, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG.

In diesem Kontext hat sich die Frage gestellt, ob die **Nutzung** durch einen **geschiedenen Ehegatten** dem anderen Ehegatten als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zugerechnet werden kann.

Die Richter befanden: nein, das geht nicht. **Somit lag im Urteilsfall dann doch ein privates Veräußerungsgeschäft vor.**

5.7.2.2. Übertragung von Kinder-Freibeträgen bei Scheidungsfällen

Sachverhalt³⁹

- Die Ehe der Klägerin wurde im Jahr 2011 geschieden. Aus der Ehe sind zwei gemeinsame Töchter hervorgegangen. Die Klägerin und der Beigeladene sind gemeinsam sorgeberechtigt.
- Streitig war der VZ 2019. In diesem Jahr waren die Töchter der Klägerin mit Hauptwohnsitz bei der Klägerin gemeldet, ein Nebenwohnsitz am Wohnort des Beigeladenen bestand nicht.
- Im Einkommensteuerbescheid wurde für die Klägerin jeweils der hälftige Kinderfreibetrag wie auch der hälftige BEA-Freibetrag berücksichtigt.
- Durch Einspruch begehrte die Klägerin aber den **Ansatz des vollen BEA-Freibetrags** und begründete dies mit ihrer Stellung als Alleinerziehende und der Tatsache, dass die Kinder zu 100 % bei ihr wohnen würden.
- Der **Beigeladene** wurde dem Verfahren hinzugezogen (§ 360 AO) und **widersprach der Übertragung.**

³⁸ BFH-Urteil vom 14.11.2023, IX R 10/22, NWB MAAAJ-57685.

³⁹ FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 26.01.2023, 6 K 1165/21; derzeit beim BFH unter Az. III R 2/24 anhängig.

- Die Klägerin trug vor, dass **die Töchter zum Beigeladenen kaum noch Kontakt hätten**, da der Beigeladene gegenüber dem Jugendamt erklärt habe, dass er den Umgang mit seinen Töchtern einstellen wolle.
- Die Betreuung der Kinder **würde die Klägerin übernehmen**, jedoch erhalte sie dabei zeitweise **Unterstützung von Seiten der 89 und 84 Jahre alten Großeltern** ihrer Töchter, der Eltern des Beigeladenen.
- Bezeichnend sei, dass der **Beigeladene** nach Schilderung der Klägerin für **die Tochter die Teilnahme am begleiteten Fahren nicht unterschreiben wolle, weil er sie „charakterlich nicht einschätzen“ könne**. Er habe in diesem Zusammenhang geäußert, dass er sich nicht an der Erziehung beteilige und keinerlei Kontakt zu seiner Tochter habe.
- **Das Finanzamt trug vor, dass es nicht prüfen könne, ob die Angaben wahrheitsgemäß sind**, da der Beigeladene andere Aussagen getroffen habe – hierbei hat er insbesondere betont, dass sich die Töchter an 159 Tagen im VZ 2019 in seinem Haus (wenn auch bei den Großeltern) aufgehalten hätte, was ihm zuzurechnen sei. Das Finanzamt sah sich nicht dazu in der Lage, auf Basis der Sachverhaltsschilderungen die Betreuungssituation der beiden Töchter zu beurteilen.

Entscheidung des FG

Das FG wies die Klage zurück und lehnte die Übertragung des BEA-Freibetrags mit folgender Begründung ab:

- Der Widerspruch des Beigeladenen steht der Übertragung des BEA-Freibetrags entgegen.
- Eine **finanzielle Übernahme von Kinderbetreuungskosten sah das FG nicht als erwiesen an**.
- **Allerdings liegt laut FG eine Betreuung der beiden Töchter in nicht nur unwesentlichem Umfang vor**. Das Merkmal einer regelmäßigen Betreuung liegt vor, wenn sich ein minderjähriges Kind entsprechend eines weitgehend gleichmäßigen Betreuungsrhythmus tatsächlich in der vereinbarten Abfolge bei dem Elternteil, bei dem es nicht gemeldet ist, aufhält. Zwischen dem Beigeladenen und der Klägerin bestand eine in der Praxis des VZ 2019 geübte Regelung, nach der sich die beiden Töchter regelmäßig im Haus des Beigeladenen aufhalten sollten. Dies wurde auch so gelebt.
- Das FG sieht den zeitlichen Umfang des Aufenthalts der Kinder als gewichtiges Indiz für eine Kinderbetreuung an.

Das Urteil ist jedoch nicht rechtskräftig und wird derzeit beim BFH geführt.

Konsequenzen für die Praxis

Der Fall zeigt: Scheidungsfälle können nicht nur emotional und familienrechtlich, sondern auch **steuerlich problematisch** sein. Insbesondere die im Urteilstext

scheinbar **divergierenden Äußerungen der Elternteile** auf Sachverhaltsebene zeigen, dass **hier nicht unbedingt die steuerlichen Folgen, sondern überhaupt die Ermittlung der wahrheitsgemäßen Sachverhalte ein Problem darstellen kann.**

Möglicherweise könnte es sich daher anbieten, die **Geltendmachung von Kinderfreibeträgen** in einer **Scheidungsfolgevereinbarung** zu regeln. **Diese bindet zwar nur die beiden Elternteile, nicht das Finanzamt** – einen Widerspruch gegen die Übertragung des BEA-Freibetrags wie im vorliegenden Fall hätte eine solche Vereinbarung aber **vielleicht vermieden** oder zumindest mit **entsprechenden Ersatzansprüchen versehen.**

5.8. Neue Rechtsprechung zur Verfassungsmäßigkeit der Rentenbesteuerung

5.8.1. Bisheriger Stand

Die Frage nach der **Verfassungswidrigkeit** der **Rentenbesteuerung** war lange Zeit offen. Der **BFH** ⁴⁰ hat in seinen beiden Urteilen aus 2021 hierzu **folgende Rechtsgrundsätze** ausgearbeitet:

- Die Rentenbesteuerung ist **abstrakt verfassungsgemäß** – es besteht also kein Erfordernis für den Gesetzgeber, eine Neuregelung zu schaffen.
- Gleichwohl kann es im **konkreten Einzelfall** zu einer nicht gerechtfertigten Doppelbesteuerung kommen, die dann von Amts wegen zu korrigieren wäre.
- Um die Doppelbesteuerung zu ermitteln, ist eine **Vergleichsrechnung** zwischen den **steuerlichen Auswirkungen der eingezahlten Rentenversicherungsbeiträge** und der **Besteuerung der Renteneinnahmen** erforderlich.
- Diese Berechnung ist grundsätzlich **von Amts wegen** vorzunehmen – es reicht aus Sicht des Steuerpflichtigen aus, den **Rentenversicherungsverlauf** beim zuständigen Finanzamt **einzureichen** und **dieses um Berechnung zu bitten**.

Der für das Verfahren zuständige **Richter Prof. Dr. Gregor Nöcker** hat in der **NWB Datenbank** einen **Berechnungsleitfaden**⁴¹ als **Excel-Datei** zur Verfügung gestellt, mit dessen Hilfe die Berechnung der Doppelbesteuerung möglich sein soll. Diese Berechnungshilfe könnte im Einzelfall dabei helfen, eine Doppelbesteuerung festzustellen.

Praxishinweis

Für Betroffene sollte in jedem Fall ein formloser Antrag (kurzes Schreiben mit Begründung) gestellt werden, damit das Finanzamt von Amts wegen eine mögliche Doppelbesteuerung prüft. Sinnvoll ist das in den Fällen, in denen bereits seit längerer Zeit Rentenbezüge vereinnahmt werden, da natürlich eine gewisse Zeit des Rentenbezugs erforderlich wäre, um überhaupt einen eventuellen Überhang der Einnahmenbesteuerung zu generieren.

⁴⁰ BFH-Urteile vom 19.05.2021, X R 33/19 u. X R 20/19.

⁴¹ NWB YAAAH-95540.

5.8.2. Vorlage beim BVerfG

In den Urteilsfällen des BFH wurde eine **Verfassungsmäßigkeit** für die **betroffenen Besteuerungszeiträume nicht** vom Gericht **festgestellt**. Aus diesem Grund haben die Kläger **Verfassungsbeschwerden** beim **BVerfG** eingereicht und darum gebeten, die (abstrakte) Verfassungsgemäßheit noch einmal vom BVerfG überprüfen zu lassen.

Diese Verfassungsbeschwerden wurden nun mit **Beschlüssen** vom **07.11.2023**⁴² abgewiesen, da sie **unzulässig** sind. Dem BVerfG hat die **Begründung** in den **Verfassungsbeschwerden nicht ausgereicht**.

Gleichwohl könnte ein anderes Verfahren mit einer genaueren Begründung in Zukunft noch Aussicht auf Erfolg haben. Es bleibt abzuwarten, ob sich das BVerfG in einem anderen Verfahren noch einmal mit der Frage beschäftigen wird.

5.8.3. Konsequenzen für die Praxis

Derzeit bleibt nur zu empfehlen, den **angesprochenen Antrag** zur **Feststellung** einer konkreten Verfassungswidrigkeit beim **Finanzamt** zu **stellen** und die entsprechenden **Rentenverläufe** einzureichen.

Wie sich die Thematik in der Rechtsprechung weiterentwickelt, bleibt abzuwarten.

⁴² BVerfG, Beschlüsse vom 07.11.2023, 2 BvR 1140/21 u. 2 BvR 1143/21.

5.9. Neue Rechtsprechung zu den Steuerermäßigungen von § 35a EStG und § 35c EStG

5.9.1. Allgemeines

Die Vorschrift von **§ 35a EStG** ermäßigt insbesondere **haushaltsnahe Dienstleistungen** und **allgemeine Handwerkerleistungen** mit mehreren tausend Euro jährlich und ist ein zentraler Prüfpunkt in zahlreichen Einkommensteuererklärungen.

Die Vorschrift von **§ 35c EStG** ist **gegenüber § 35a EStG lex specialis** für die Handwerkerleistungen, die **für bestimmte energetische Sanierungsmaßnahmen** in Anspruch genommen werden. Das Fördervolumen geht dabei deutlich über § 35a EStG hinaus.

Auch wenn sich die Voraussetzungen der beiden Vorschriften grundlegend unterscheiden, so sprechen **beide Ermäßigungen von „Maßnahmen“** (§ 35a EStG) bzw. dem **„Abschluss von Maßnahmen“** (§ 35c EStG) als zeitliches Kriterium der Geltendmachung von Aufwendungen.

In diesem Kontext hatte sich jetzt **in unterschiedlichen Gerichtsverfahren die Frage gestellt, ob und in welchem Zeitpunkt Kosten geltend gemacht** werden können:

5.9.2. Neue Rechtsprechung zu § 35a EStG bei Anzahlungen

Das **FG Düsseldorf⁴³** hatte jüngst geurteilt, dass die Steuerermäßigung von § 35a EStG **nicht immer auf der Grundlage einer Vorauszahlung für Lohnkosten in Anspruch genommen werden kann**. Dem Urteil lag eine Vorauszahlung für eine im Folgejahr durchzuführende Handwerkerleistung vor, die allerdings (und das ist ein wichtiges Details dieses Verfahrens) **nicht mit dem Handwerksunternehmen vereinbart war**.

Die Vorauszahlung ist daher nach Auffassung des Gerichts nicht **„für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen“** getätigt wurden, da **weder** eine solche **Handwerkerleistungen im VZ erbracht** noch die **Anzahlung als Vorausleistung** für eine solche Handwerkerleistung **vereinbart wurde**.

⁴³ FG Düsseldorf, Urteil vom 18.07.2024, 14 K 1966/23 E.

5.9.3. Neue Rechtsprechung zu § 35c EStG bei Ratenzahlungen

Der BFH⁴⁴ hatte für die Steuerermäßigung von § 35c EStG zu entscheiden, wie der umgekehrte Fall **einer Ratenzahlung** zu berücksichtigen ist. Konkret schreibt § 35c EStG vor, dass eine **energetische Maßnahme abgeschlossen** sein muss. Die Kläger wollten **den Saldo einer Schlussrechnung als Ermäßigung beantragen**, die sie jedoch **nur in kleinen monatlichen Raten abstotterten**. Das Finanzamt sprach sich dafür aus, die **Kosten erst in dem VZ zu berücksichtigen, in dem die letzte Rate bezahlt worden sei**, da es erst dadurch zum „Abschluss“ der energetischen Maßnahme käme.

Der BFH schloss sich dieser Auffassung des Finanzamtes an. Der Abzug einer Handwerkerleistung nach § 35c EStG **ist erst in dem Jahr möglich**, in dem die **letzte Rate bezahlt sei**. Diese Handhabung durchbricht jedoch das Zu- und Abflussprinzip.

5.9.4. Konsequenzen für die Praxis

Die beiden Urteile sind für die Praxis wichtig, denn: würde im Falle einer Vorauszahlung oder Ratenzahlung die Steuerermäßigung zu spät geltend gemacht werden, wären die Bescheide der Vorjahre möglicherweise schon bestandskräftig. **Daher ist es wichtig, die korrekten Auswirkungen zu kennen.**

Alles in allem ergeben sich aus den beiden Urteilen die folgenden Erkenntnisse:

- Grundsätzlich gilt bei Steuerermäßigungen das Zu- und Abflussprinzip.
- Im Urteil des FG Düsseldorf wurde die Anzahlung vor allem **deshalb nicht berücksichtigt**, weil der Kläger diese **ohne eine ordnungsgemäße Anzahlungsrechnung** geleistet hatte – die Zahlungsmodalität war daher nicht marktüblich oder sachlich begründet. **Eine Anzahlung ohne jegliche Aufforderung des Leistungserbringers (mithin eine Zahlung „ins Blaue hinein“) ist daher nicht zu erfassen.**
- Aus dem **Umkehrschluss** ergibt sich aber, dass in Fällen einer **vereinbarten „ordentlichen“ Anzahlung** auch eine **Steuerermäßigung nach § 35a EStG geltend gemacht werden kann**, weil die Leistung dann mit einer zu erbringenden Handwerkerleistung im Zusammenhang steht und nach dem Abflussprinzip auch schon im Zeitpunkt der Anzahlung geltend gemacht werden müsste.
- **Konträr dazu ist es bei § 35c EStG sogar erforderlich**, dass die Zahlung **vollständig erbracht wird**, da erst mit vollständiger Zahlungsabwicklung die energetische Maßnahme tatsächlich als „abgeschlossen“ gilt.

⁴⁴ BFH-Urteil vom 13.08.2024, IX 31/23, BB 2024 S. 2390 Nr. 42.

5.10. Neues BMF-Schreiben zu den Umzugskostenpauschalen

Auch Umzugskosten, die durch beruflich bedingte Umzüge entstehen, sind als Werbungskosten abzugsfähig. In der Praxis erfolgt dies häufig durch Pauschalen, sofern keine tatsächlich höheren Kosten nachgewiesen werden. Das BMF⁴⁵ hat diese Pauschalen mit mehreren Schreiben angepasst:

	Ab 01.04.2021	Ab 01.04.2022	Ab 01.03.2024
Ledige	870 €	886 €	964 €
Verheiratete	1.450 €	1.476 €	1.607 €
Erhöhungsbetrag für weitere Personen (z.B. Kinder)	580 €	590 €	643 €

- 4 -

Reisekosten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten
 Die Fahrten wurden ganz oder teilweise mit einem Firmenwagen oder im Rahmen einer unentgeltlichen Sammelbeförderung des Arbeitgebers durchgeführt
 – Falls „Ja“: Für die Fahrten mit Firmenwagen oder Sammelbeförderung dürfen mangels Aufwands keine Eintragungen zu Fahrtkosten in Zeile 69 vorgenommen werden. –

68 ☐ 401 ☐ 1 = Ja
2 = Nein

Fahrtkosten EUR

69

Übernachtungskosten +

70

Reisenebenkosten +

71

72 Gesamtsumme der Aufwendungen für Reisekosten 410 =

73 Pauschbeträge für Berufskraftfahrer bei Übernachtung im Kraftfahrzeug (Anzahl der Tage) 411

74 Vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt 420

Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung
 Bei einer Auswärtstätigkeit im Inland:

75 Anzahl der Tage mit einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden (bei Auswärtstätigkeit ohne Übernachtung) 470

76 Anzahl der An- und Abreisetage (bei einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit mit Übernachtung) 471

77 Anzahl der Tage mit einer Abwesenheit von 24 Stunden 472

78 Kürzungsbeträge wegen Mahlzeitengestellung (eigene Zahlungen sind ggf. gegenzurechnen) 473

79 Bei einer Auswärtstätigkeit im Ausland (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung): 474

80 Vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt 490

⁴⁵ BMF-Schreiben vom 21.07.2021, BStBl. I 2021, S. 1021; BMF-Schreiben vom 28.12.2023, IV C 5 – S 2295/21/10001:001.

5.11. Neue Rechtsprechung zur PKW-Nutzung

5.11.1. Allgemeines

5.11.1.1. Unterscheidung in Betriebsvermögen und Privatvermögen

Bei der Nutzung von Fahrzeugen durch Einzelunternehmer mit Gewinneinkünften gibt es zwei verschiedene Wege:

1. Das Fahrzeug ist **Betriebsvermögen**.
2. Das Fahrzeug ist **Privatvermögen**.

Ist das Fahrzeug **Betriebsvermögen**, so sind **alle Aufwendungen** zunächst als **Betriebsausgaben** abzuziehen und das Fahrzeug ist zu aktivieren. Zur Kompensation privater Fahrten ist dann eine **Nutzungsentnahme** anzusetzen, die als „fiktive“ Betriebseinnahme die Betriebsausgaben teilweise kompensiert. Im Gewinn wären dann grundsätzlich nur die tatsächlich auf die betriebliche Nutzung entfallenden Ausgaben enthalten, obgleich die Bewertung der Nutzungsentnahme per 1 %-Methode zu einer häufig zu starken Kürzung von Betriebsausgaben führt.

Ist das Fahrzeug **Privatvermögen**, so sind **alle Aufwendungen** zunächst **private Ausgaben** (Kosten der Lebensführung), allerdings kann der Mandant aus der Logik von § 4 Abs. 4 EStG heraus für seine tatsächlich betrieblich getätigten Fahrten trotzdem Betriebsausgaben abziehen. Dies wird häufig als **Nutzungs- oder Aufwandseinlage** bezeichnet. Auf der Anlage EÜR gibt es hierfür auch eigene Eintragungsfelder (Anlage EÜR 2023 Zeile 68 „**Fahrtkosten für nicht zum Betriebsvermögen gehörende Fahrzeuge**“). Die Logik ist also genau umgekehrt zur Variante Betriebsvermögen.

Auch bei geleasteten Fahrzeugen ist diese Unterscheidung anzuwenden, nur mit der Besonderheit, dass aufgrund des Leasingverhältnisses mangels der wirtschaftlichen Zurechnung grundsätzlich kein Fahrzeug aktiviert wird. Trotzdem wären im Falle von „Betriebsvermögen“ zunächst alle Kosten Betriebsausgaben und anschließend über eine Nutzungsentnahme zu kompensieren. Im Falle von Privatvermögen wären die anteiligen Kosten der betrieblichen Fahrten über die Nutzungseinlage abzugsfähig.

Die Unterscheidung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen erfolgt letztlich über die **Nutzung des Fahrzeugs**. Wird das Fahrzeug **zu mehr als 50 %** betrieblich genutzt, ist es zwingend Betriebsvermögen. Bei einer betrieblichen Nutzung von **weniger als 10 %**, wäre es zwingend Privatvermögen. Bei einer Nutzung zwischen **10 – 50 %** hat der Mandant ein Wahlrecht (sog. willkürbares BV), wobei im Allgemeinen empfehlenswert sein wird, das Fahrzeug in solchen Fällen als Privatvermögen zu behandeln, da dann keine stillen Reserven bei Veräußerung versteuert werden müssten (kein § 23 EStG), was bei Betriebsvermögen grundsätzlich der Fall ist.

Entscheidende Erkenntnis ist aber, **dass auch im Falle privater Fahrzeug dennoch Betriebsausgaben über eine Nutzungseinlage geltend gemacht werden können.** Dies ist vielen Mandanten in der Praxis unbekannt und daher ein wichtiger Beratungshinweis.

5.11.1.2. Ermittlung der Aufwendungen im Falle der Nutzungseinlage (Privatvermögen)

Für die Ermittlung der abzugsfähigen Betriebsausgaben im Falle der Nutzungseinlage sind die Fahrten wie folgt zu unterscheiden:

1. **Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte** können – analog zum Arbeitnehmer – im Wege der **Entfernungspauschale** abgerechnet werden.
2. Bei **anderen beruflichen Fahrten** erfolgt die Ermittlung – analog zum Arbeitnehmer – nach **Reisekostengrundsätzen**. Es können also die tatsächlich gefahrenen Kilometer entweder mit **0,30 € pro Kilometer** oder mit einem **individuellen Kilometersatz** angesetzt werden.

Dass die Regelungen der Arbeitnehmer bei Einzelunternehmern analog angewendet werden dürfen, ist **ausdrücklich von der Finanzverwaltung in R 4.12 EStR** sowie **H 4.12 EStH** beschrieben.

Wie ein **individueller Kilometersatz** bei den Reisekosten ermittelt werden kann, beschreibt die Finanzverwaltung in **R 9.5 Abs. 1 LStR**. Ergänzende Regelungen – insbesondere zum Nachweis des Umfangs einer betrieblichen Nutzung – ergeben sich aus dem BMF-Schreiben vom 18.11.2009⁴⁶

Nun wurde ein neues Urteil veröffentlicht, dass sich mit der Frage beschäftigt, auf welchen alternativen Weisen sich die Betriebsausgaben bei Nutzungseinlage ermitteln lassen:

⁴⁶ BMF-Schreiben vom 18.11.2009, BStBl. I 2009, S. 1326.

5.11.2. Sachverhalt

- Ein Einzelunternehmer erzielte **Einkünfte aus selbstständiger Arbeit** und ermittelte seinen **Gewinn durch EÜR**.
- Er nutzte ein Fahrzeug teilweise für betriebliche und teilweise für private Zwecke – die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs bewegte sich im Durchschnitt bei ca. 11 %.
- Das **Fahrzeug wurde daher dem Privatvermögen** zugeordnet.
- Das **Fahrzeug wurde geleast**.
- Das Fahrzeug wurde im Dezember 2013 jedoch für diesen Monat zu **71,03 % betrieblich genutzt**.
- In diesem Monat leistete der Kläger eine **Leasingsonderzahlung i.H.v. 36.490 € netto**.
- Der Kläger wollte aufgrund des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2 EStG) für den Monat Dezember 2013 **71,03 % der Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe abziehen**.
- Das FA gewährte diesen Betriebsausgabenabzug nicht und es kam letztlich zur Klage.

5.11.3. Entscheidung des BFH⁴⁷

Der BFH lehnt die Auffassung des Steuerpflichtigen ab. Aus dem Urteil lassen sich die folgenden Grundsätze herleiten:

- Eine **Aktivierung geleaster Fahrzeuge ist nicht möglich**, da der Leasingnehmer i.d.R. nicht als wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 AO) anzusehen ist.
- Die **Logik der Entnahmebesteuerung ist aber auch bei geleasten Fahrzeugen anzuwenden**, wenn diese zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden und daher im Falle einer Anschaffung notwendiges Betriebsvermögen wären.
- Eine **Zuordnung zum Betriebsvermögen käme hier aber nicht in Betracht, da die betriebliche Nutzung von 71,03 % nur in einem Monat (vorübergehend)** und damit nicht dauerhaft in dieser Höhe vorliegt. Stattdessen lag die betriebliche Nutzung in den anderen Jahren deutlich darunter.
- Der steuerliche **Abzug der Leasingsonderzahlung ist auch bei einem Privatfahrzeug grundsätzlich möglich**.
- Allerdings ist die Leasingsonderzahlung **für die Berechnung der Nutzungseinlage fiktiv auf den Leasingzeitraum zu verteilen**, sodass nur $1/36 \times 71,03 \%$ für den Monat Dezember 2013 abzugsfähig wären.

⁴⁷ BFH-Urteil vom 12.03.2024, VIII R 1/21, veröffentlicht am 31.05.2024.

5.11.4. Konsequenzen für die Praxis

Aus dem Urteil wird deutlich, dass der BFH die steuerliche Abzugsfähigkeit von Nutzungseinlagen begrüßt und ausdrücklich zulässig. **Auch widerspricht er der Finanzverwaltung insoweit, als dass die Ermittlung der Nutzungseinlage nicht nur nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale und der Reisekosten erfolgen kann, sondern sich auch anhand der tatsächlichen Aufwendungen,** multipliziert mit dem Anteil der betrieblichen Nutzung (ggf. im Wege einer Schätzung) bemessen kann.

Allerdings stellt er auch klar, dass bei einer **Leasingsonderzahlung** und der Anwendung des Zu-/Abflussprinzips **diese Leasingsonderzahlung fiktiv bei der Ermittlung der Nutzungseinlage verteilt werden muss**, da sich ansonsten gegenüber einem bilanzierenden Steuerpflichtigen ein anderer Totalgewinn ergeben würde, was nach den Grundsätzen des Totalgewinnausgleichs nicht zulässig ist.

Die **gleiche Auffassung vertritt der BFH aber auch im umgekehrten Fall⁴⁸**, bei dem im Wege einer Entnahmebesteuerung die Leasingsonderzahlung ebenfalls fiktiv auf den Leasingzeitraum verteilt werden muss, selbst wenn der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.

Die Verteilung der Leasingsonderzahlung erfolgt daher nach BFH sowohl bei den Nutzungsentnahmen als auch Nutzungseinlagen nach der gleichen Logik.

⁴⁸ BFH-Urteil vom 17.05.2022, VIII R 26/20, BStBl. II 2022, S. 829.

5.12. Neue Rechtsprechung zu elektronischen Fahrtenbüchern

Der **BFH**⁴⁹ hatte am 12.01.2024 eine **Nichtzulassungsbeschwerde** im Kontext eines **elektronischen Fahrtenbuchs** zu entscheiden. Die Revision der Vorinstanz wurde im Ergebnis nicht zugelassen, allerdings lassen sich aus dem Beschluss interessante **Grundsätze** für die **Nutzung** eines **elektronischen Fahrtenbuches** ableiten:

- Ein Fahrtenbuch muss in **geschlossener Form** geführt werden.
- Eine mit Hilfe eines **Computerprogramms** erzeugte **Datei** genügt diesen Anforderungen **nur**, wenn **nachträgliche Veränderungen** an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms **technisch ausgeschlossen** sind oder **zumindest** in der **Datei dokumentiert** werden.

Damit bestätigt der BFH im Ergebnis die **Zulässigkeit elektronischer Fahrtenbücher**, stellt allerdings auch konkrete Anforderungen an die Revisionssicherheit.

Praxishinweis

Inzwischen gibt es zahlreiche Anbieter elektronischer Fahrtenbücher. Vom Autor dieser Unterlage wurden dabei bereits Fahrtenbücher von **Vimcar** und **Autologg** getestet. Beide Anbieter verfügten über die vom BFH geforderte Revisionssicherheit. So schreibt Vimcar beispielsweise nach 7 Tagen alle Fahrten fest, selbst wenn der Fahrer diese nicht kategorisiert (dann werden die Fahrten dem Privatbereich zugeordnet). Eine Änderung ist im Anschluss nicht mehr möglich.

Insofern kann davon ausgegangen werden, dass solche Systeme grundsätzlich auch den Anforderungen des Gerichts genügen.

⁴⁹ BFH-Beschluss vom 12.01.2024, VI B 37/23, veröffentlicht am 01.02.2024.

5.13. Neue Rechtsprechung zu den Dokumentationspflichten bei Betriebsausgaben

5.13.1. Allgemeines

Gemäß § 4 Abs. 7 EStG sind für bestimmte Betriebsausgaben, darunter auch Ausgaben im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer, einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. Die Vorschrift macht allerdings keine konkreten Angaben, wie eine solche Aufzeichnung vorzunehmen ist.

Nun gab es ein FG-Urteil, dass sich aktuell in Revision vor dem BFH befindet, in dem diese Frage beurteilt wurde.

5.13.2. Sachverhalt⁵⁰

- Ein Steuerpflichtiger begehrte den **Abzug von Aufwendungen aus einem häuslichen Arbeitszimmer** bei seinen Einkünften aus **selbstständiger Arbeit**.
- Die Kosten für das Arbeitszimmer setzten sich im Wesentlichen aus der **AfA** und den **Schuldzinsen** der Immobilie zusammen.
- Im Zuge eines Einspruchsverfahrens gab es Streitigkeiten über die **Berechnung der Fläche** und über die **Bemessungsgrundlage** für die abzugsfähigen Aufwendungen.
- Im Klageverfahren herrschte dann zwischen Gericht, Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen **Unklarheit über die Flächenberechnung** und die Angaben der Steuererklärung.

5.13.3. Entscheidung des FG

Das FG hat die Klage abgewiesen und dies wie folgt begründet:

- Die Aufzeichnungspflicht nach **§ 4 Abs. 7 S. 1 EStG** wurde **missachtet**. Aufgrund der gesetzlichen Normierung handelt es sich jedoch um eine **materiell-rechtliche Voraussetzung** für die Geltendmachung von bestimmten Betriebsausgaben (wie dem häuslichen Arbeitszimmer).

⁵⁰ Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 13.20.2022, 10 K 1672/19; derzeit anhängig beim BFH unter Az. VIII R 6/24.

- Die Vorschrift von § 4 Abs. 7 EStG ist insbesondere dort notwendig, wo sich **betriebliche und private Veranlassung** einander vermischen.
- Die Zusammenfassung von Aufwendungen in einer **Aufstellung genügt den Anforderungen von § 4 Abs. 7 EStG nicht**, weil die Aufzeichnungen fortlaufend und zeitnah vorzunehmen sind. Eine reine Belegsammlung mit Aufaddieren der Positionen nach Abschluss des Veranlagungszeitraums reicht insoweit nicht aus.
- Die Kostenaufstellung stellte keine gesonderte Aufzeichnung der Aufwendungen dar, weil der Kläger unter anderem AfA für den Gebäudeteil geltend macht und hierzu eine **separate Aufstellung der nachträglichen Herstellungskosten erstellt**. Dies widerspricht dem Zweck von § 4 Abs. 7 EStG, die Feststellung und Prüfung der Abzugsfähigkeit zu erleichtern, wenn diese Aufzeichnungen nicht gebündelt in lediglich einer Aufzeichnung erfasst werden.
- Die **Aufzeichnung der Kosten nach Ablauf des VZ ist nicht zeitnah** – die Aufstellung hätte unterjährig fortgeschrieben werden müssen.

5.13.4. Konsequenzen für die Praxis

Die Konsequenzen für die Praxis sind gravierend, denn: es ist herkömmliche Praxis, dass Kosten für das häusliche Arbeitszimmer erst am Jahresende (bei der Bearbeitung von Jahresabschlüssen) **durch die Steuerberatung ermittelt werden**. Und auch die Zusammenfassung von Aufwendungen in mehreren Aufstellungen ist geläufig.

Sollte der BFH in seiner Revision das Urteil des FG Hessen bestätigen, **würde dies in vielen Fällen zum Versagen des Abzugs eines häuslichen Arbeitszimmers führen**. Damit würde die Vorschrift des Arbeitszimmer faktisch konterkariert. Es bleibt daher abzuwarten, wie der BFH im Revisionsverfahren mit dieser Angelegenheit umgeht.

Losgelöst davon empfiehlt sich folgende Vorhergehensweise:

- Die Ermittlung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer **sollte in einer Aufstellung gebündelt werden** (nicht mehrere Aufstellungen oder Excel-Tabellenblätter).
- Bezüglich der Aufzeichnung von Kosten bleiben eigentlich nur Mietvertrag oder die Unterlagen im Zusammenhang mit der Anschaffung/Herstellung der Immobilie sowie die Nebenkosten. **Diese sollten zeitnah nach ihrem Entstehen beim Steuerberater gespeichert** und in die Aufstellung integriert werden, idealerweise so, dass die Erfassung vor Jahresende revisionssicher dokumentiert ist.

Es könnte sich auch anbieten, **Buchungen unterjährig und zeitanteilig** vorzunehmen.

5.14. Neue Rechtsprechung zur Buchwert-Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG

5.14.1. Allgemeines zur Buchwertübertragung

Es kommt in der Praxis häufig vor, dass **Wirtschaftsgüter** von **einem Betriebsvermögen** in ein **anderes Betriebsvermögen** wechseln, z.B. weil ein Wirtschaftsgut aus dem **Einzelunternehmen** entnommen und in ein **Sonderbetriebsvermögen** überführt wird. Oder auch weil ein Steuerpflichtiger **mehrere Einzelunternehmen** hat und ein Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen transferiert wird.

Würden solche Vorgänge der Besteuerung unterliegen (z.B. durch eine Entnahme mit Aufdeckung der stillen Reserven und anschließende Einlage), wäre dies ein **erheblicher Besteuerungsnachteil für die Praxis**, der auch systematisch nicht sinnvoll erscheint – denn bisheriges Betriebsvermögen bleibt auch danach Betriebsvermögen, sodass die Besteuerung stiller Reserven regelmäßig sichergestellt ist.

Zu diesem Zweck hat der Gesetzgeber die Vorschrift von **§ 6 Abs. 5 EStG** geschaffen, die die Übertragung **von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen mehreren Betriebsvermögen zum Buchwert** und damit steuerneutral ermöglichen soll. Die Vorschrift unterscheidet in folgende Vorgänge:

1. Die Überführung von Wirtschaftsgütern (kein Rechtsträgerwechsel)

Eine **Überführung** liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut vom **Betriebsvermögen** eines **Einzelunternehmers** in ein **anderes Betriebsvermögen** desselben **Einzelunternehmers** (z.B. anderer Betrieb oder auch Sonderbetriebsvermögen) oder umgekehrt gelangt, § 6 Abs. 5 S. 1 u. 2 EStG. Es erfolgt **kein Rechtsträgerwechsel**.

2. Die Übertragung von Wirtschaftsgütern (Rechtsträgerwechsel)

Bei der **Übertragung** wird ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen eines **Steuerpflichtigen** (z.B. Einzelunternehmen oder Sonderbetriebsvermögen) in das Betriebsvermögen eines **anderen Rechtsträgers** (= Rechtsträgerwechsel) übertragen. Dabei sind folgende Fälle denkbar, § 6 Abs. 5 S. 3 EStG:

- Ein Wirtschaftsgut gelangt aus dem **Betriebsvermögen** eines **Mitunternehmers** in das **Gesamthandsvermögen** einer Mitunternehmerschaft oder umgekehrt, § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG.
- Ein Wirtschaftsgut gelangt aus dem **Sonderbetriebsvermögen** eines **Mitunternehmers** in das **Gesamthandsvermögen** einer Mitunternehmerschaft oder umgekehrt, § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG.

- Ein Wirtschaftsgut gelangt aus dem **Sonderbetriebsvermögen** eines **Mitunternehmers** in das **Sonderbetriebsvermögen** eines **anderen Mitunternehmers** der gleichen Mitunternehmerschaft, § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG.

Da bei der Überführung kein Rechtsträgerwechsel stattfindet, gibt es dort kein Missbrauchspotenzial.

In den Fällen der Übertragung ist dies anders, da durch den **Rechtsträgerwechsel Steuervorteile erlangt** werden könnten (z.B. Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine Person, die niedrigere Einkünfte hat und daher eine niedrigere Progression genießt).

Zu diesem Zweck hat der Gesetzgeber in **§ 6 Abs. 5 S. 4 ff. EStG** diverse **Vorschriften** zur **Vermeidung von Missbräuchen** geschaffen, darunter auch eine **3-jährige Sperrfrist**.

Beispiel zur Überführung

A betreibt ein Einzelunternehmen als Videograf und beteiligt sich mit Wirkung zum 01.01.01 an der AB-GbR, die ihrerseits eine Agentur für Social-Media-Marketing betreibt. Für die Agentur soll ein Videostudio eingerichtet werden. Da A bereits einiges an Equipment im Einzelunternehmen besitzt, stellt er dieses Equipment der AB-GbR für das Studio zur Verfügung. Es soll dauerhaft durch die AB-GbR genutzt werden, jedoch im Eigentum des A verbleiben.

Lösung

Bei dem Equipment handelte es sich bisher zulässigerweise um Betriebsvermögen des Einzelunternehmens, da es dort im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit genutzt wurde. Ab dem Zeitpunkt, ab dem es jedoch dauerhaft im Studio der AB-GbR genutzt wird, stellt es gleichzeitig auch Sonderbetriebsvermögen in der GbR dar. Hierdurch entsteht eine Bilanzierungskonkurrenz zwischen der Bilanzierung als Betriebsvermögen des Einzelunternehmens und der Bilanzierung als Sonderbetriebsvermögen, die nach der ständigen Rechtsprechung zugunsten des Sonderbetriebsvermögens aufzulösen ist, d.h. die Wirtschaftsgüter sind zwingend in das Sonderbetriebsvermögen von A bei der AB-GbR zu überführen.

Diese Überführung erfolgt gemäß § 6 Abs. 5 S. 1 u. 2 EStG mit dem Buchwert, sodass keine stillen Reserven aufgedeckt werden müssen. Die Buchwerte werden zum Zeitpunkt der Benutzung in der AB-GbR aus dem Einzelunternehmen „entnommen“ und in das Sonderbetriebsvermögen „eingelegt“.

Beispiel zur Übertragung

Beispiel wie zuvor, allerdings soll das Equipment auch Eigentum der AB-GbR werden. Als Gegenleistung erhält der A Gesellschaftsrechte, die ihm auf seinem Kapitalkonto I gutgeschrieben werden.

Lösung

Es liegt eine Übertragung vor, da das Vermögen vom Einzelunternehmen auf die AB-GbR (neuer Rechtsträger) übergeht. Gleichzeitig erhält A eine Gegenleistung (Gesellschaftsrechte) für diese Übertragung.

Gleichwohl erfolgt auch hier keine Besteuerung von stillen Reserven, da die Übertragung gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG zum Buchwert erfolgt. Zu beachten ist aber, dass der Vorgang einer 3-jährigen Sperrfrist (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG) unterliegt, während der das Wirtschaftsgut nicht veräußert oder entnommen werden darf. Andernfalls käme es rückwirkend zum Ansatz des Teilwertes und zur Aufdeckung stiller Reserven.

Diese Sperrfrist kann jedoch umgangen werden, sofern die stillen Reserven im Wege einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugerechnet werden.

Zum Themenkomplex von § 6 Abs. 5 EStG gab es ein **inzwischen 11 Jahre andauerndes Verfahren vor dem BVerfG**, das sich mit der Frage beschäftigt, ob die **Vorschrift verfassungsgemäß** ist. Dieses Verfahren wurde nun **erledigt**⁵¹. Es liegt der folgende Sachverhalt zugrunde:

5.14.2. Sachverhalt

- Im August 2001 verkaufte die **F1-KG**, eine gewerbliche GmbH & Co. KG, **zwei** bebaute **Grundstücke** aus ihrem Vermögen zu **einem reduzierten Preis an die F2-KG**, die eine **identische Beteiligungspersonengesellschaft** war. Der **Verkaufspreis entsprach** den bilanziellen **Buchwerten** der Grundstücke.
- Die **F1-KG** behandelte diesen Verkauf **steuerlich als erfolgsneutral**, aber das Finanzamt war anderer Meinung. Es argumentierte, dass der Verkauf der Grundstücke zu Buchwerten bei der F1-KG zu einer **vollen Offenlegung stiller Reserven** in den Grundstücken geführt habe und somit nicht steuerneutral sei.
- Das Finanzamt erfasste den entsprechenden Gewinn (stille Reserven) im geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2001 und setzte eine entsprechende Gewerbesteuerermessung fest. Einsprüche gegen diese Entscheidung wurden abgelehnt.
- Im Juli 2012 gab das Finanzgericht Baden-Württemberg der Klage gegen diese Entscheidung statt.
- Aufgrund einer **Revision des Finanzamts** hat **der Bundesfinanzhof (BFH)** das **Verfahren ausgesetzt** und dem **Bundesverfassungsgericht (BVerfG)** vorgelegt.

⁵¹ BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, veröffentlicht am 12.01.2024.

5.14.3. Besteuerungsproblem

Nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG wäre es **zulässig**, ein **Wirtschaftsgut** des **Gesamthandsvermögens** in das **Sonderbetriebsvermögen** eines **Mitunternehmers** zu übertragen. Dieser könnte dann anschließend das sich nun in seinem Sonderbetriebsvermögen befindliche Wirtschaftsgut in das **Gesamthandsvermögen** einer **anderen Mitunternehmerschaft** übertragen, § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG.

Gleichwohl ist eine **Übertragung** von **Wirtschaftsgütern** zwischen zwei **Gesamthandsvermögen** **personenidentischer Gesellschaften** nicht nach § 6 Abs. 5 EStG begünstigt.

Dies kann die Frage aufwerfen, ob die **derzeitige Ausgestaltung** von § 6 Abs. 5 EStG überhaupt **verfassungskonform** ist oder ob hier eine **nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung** nach Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt.

5.14.4. Beschluss des BVerfG

Das BVerfG hat die **derzeitige Ausgestaltung der Vorschrift als verfassungswidrig deklariert**. Es erkennt keine sinnvollen Gründe, weshalb die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen personenidentischen Schwester-Gesellschaften nicht auch von § 6 Abs. 5 EStG erfasst sein sollte.

5.14.5. Konsequenzen für die Praxis

Ähnlich gelagerte Fälle sind nun ebenfalls so zu behandeln, als wäre die Übertragung zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 EStG zulässig.

Gleichzeitig hat das Gericht den Gesetzgeber damit beauftragt, **rückwirkend** ab dem **Besteuerungszeitraum 2001** eine **Neuregelung** zu treffen, die diese **Ungleichbehandlung** auflöst.

Praxishinweis

Der Gesetzgeber hat die Ungleichbehandlung dadurch gelöst, dass er im JStG 2024 die gesetzliche Regelung auch auf beteiligungsidentische Schwester-Personengesellschaften ausgeweitet hat.

5.15. Neue Rechtsprechung zum Investitionsabzugsbetrag bei PersG

5.15.1. Sachverhalt

- Eine GbR betreibt zwei Photovoltaikanlagen; Teilhaber sind Klägerin 3 und M.
- Klägerin 3 plant, ihre Anteile an Kläger 2 zu übertragen.
- Kläger 2 möchte einen IAB (Investitionsabzugsbetrag) von 48.000 € für den Erwerb des Anteils an der PersG bilden.
- Die IAB-Bildung erfolgt im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung und hilfsweise auch im Einkommensteuerbescheid von Kläger 2.
- Finanzamt lehnt die Bildung des IAB ab; Kläger 2 als Mitunternehmer nicht anerkannt.

5.15.2. Besteuerungsproblem

Kann ein Investitionsabzugsbetrag (IAB) auch für den geplanten Erwerb eines Anteils an einer PersG gebildet werden?

5.15.3. Entscheidung des BFH⁵²

Der BFH **lehnte das Begehren des Steuerpflichtigen ab und wies die Revision zurück.** Dies begründete er insbesondere wie folgt:

1. Die Berücksichtigung des streitigen IAB zugunsten des Klägers zu 2. gemäß § 7g Abs. 1, Abs. 7 EStG war nicht möglich.
2. Die Klage gegen den Einkommensteuerbescheid des Klägers zu 2. und der Klägerin zu 3. wurde zutreffend als unbegründet abgewiesen, da die **Voraussetzungen** für die **Berücksichtigung des IAB** nicht erfüllt waren.
3. Das Gesetz sieht vor, dass der **IAB** nur für **begünstigte Investitionen** im **Betrieb des Steuerpflichtigen** gewährt wird, und nicht für den **Erwerb von Gesellschaftsanteilen**.
4. Es entspricht auch **nicht dem Sinn & Zweck der Vorschrift**, ganze Betriebe zu begünstigen, sondern für die **Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter** kleinen Unternehmen einen **Liquiditätsvorteil** zu verschaffen.
5. Die Argumentation des FG ist konsistent und folgt dem betriebsbezogenen Konzept von § 7g EStG.

⁵² BFH-Beschluss vom 07.12.2023, IV R 11/21, DStR-Aktuell 2024 S. 6 Nr. 4.

5.15.4. Konsequenzen für die Praxis

IAB können für **einzelne Wirtschaftsgüter** gebildet werden, nicht jedoch für den **Erwerb ganzer Betriebe** oder Anteile an Betrieben.

5.16. Neue Rechtsprechung zu Investitionsabzugsbeträgen bei Photovoltaikanlagen

5.16.1. Allgemeines

Mit der Einführung der **Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen** durch das **JStG 2022** (§ 3 Nr. 72 EStG), hat sich die Frage gestellt, wie das **Verhältnis zwischen § 3 Nr. 72 EStG und § 7g EStG** zu beurteilen ist.

Diese Frage wurde insbesondere dadurch befeuert, dass der auf YouTube tätige Steuerberater Stefan Mücke die **Bildung und anschließende Auflösung eines IAB in einem Zeitraum vor der Steuerbefreiung auf m.E. unsachliche Weise als Gestaltungsmodell** für alle Photovoltaikanlagenbetreiber angepriesen hatte. Die Videos erhielten eine große Reichweite von teilweise über 500.000 Aufrufen.

Da die Videos in einen Zeitraum fielen, **zu dem das JStG 2022 noch nicht verabschiedet war**, sind diese auch dem Gesetzgeber nicht entgangen, weshalb kurz vor Verabschiedung des JStG 2022 **eine Rückwirkung in den Gesetzesentwurf integriert wurde**, sodass die **einkommensteuerliche Befreiung bereits im VZ 2022** gelten sollte. Sinn dieser Rückwirkung war es, dass von Stefan Mücke beworbene **Gestaltungsmodell ins Leere laufen** zu lassen und zu verhindern.

Dementsprechend überraschte es auch nicht, dass das **BMF-Schreiben vom 17.07.2023**⁵³ eine **Rückgängigmachung der Investitionsabzugsbeträge** forderte, falls eine Reinvestition erst in einem Jahr möglich sei, für das die Steuerbefreiung gilt. Dementsprechend haben die Finanzämter damit begonnen, **Investitionsabzugsbeträge entweder erst gar nicht zur Bildung zuzulassen** oder nach **§ 7g Abs. 3 EStG im Bildungsjahr rückgängig** zu machen.

Nun wurde vor kurzer Zeit **gerichtlich** über einen **Antrag auf Aussetzung der Vollziehung** zu dieser Rechtsfrage entschieden. Für die Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung kommt es dabei noch nicht auf den finalen Ausgang der Rechtsfrage an, sondern es ist vom Gericht nur überschlägig zu prüfen, ob **ernstliche**

⁵³ BMF-Schreiben vom 17.07.2023, BStBl. I 2023, S. 1494, Rz. 3.

Zweifel an der Rechtsfrage bestehen könnten. Die Begründung des **FG Köln**⁵⁴ ist dabei sehr interessant und lässt Schlussfolgerungen auf die praktischen Konsequenzen zu:

5.16.2. Sachverhalt im Gerichtsverfahren

Der Antragsteller bildete im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung 2021** für die geplante Anschaffung einer PV-Anlage einen **Investitionsabzugsbetrag**. Die Anlage wurde sodann im **November 2022** tatsächlich angeschafft und **unterlag rückwirkend** der **Steuerbefreiung** von § 3 Nr. 72 EStG.

Den im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2021 **anerkannten IAB machte** die Finanzverwaltung unter Berufung auf § 7g Abs. 3 EStG **wieder rückgängig**, was zu einer entsprechenden Steuernachzahlung führte.

Hiergegen erhob der Steuerpflichtige **Einspruch** und stellte gleichzeitig einen **Antrag auf Aussetzung der Vollziehung** gemäß § 361 AO. Dieser AdV-Antrag wurde durch das Finanzamt abgelehnt.

Gegen die **Ablehnung des AdV-Antrags wurde dann die Beschwerde beim FG Köln** erhoben. Das FG Köln hat daher nicht die Rechtsfrage als solche vollumfänglich zu würdigen, sondern zu prüfen, ob ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheids 2021 bestehen könnten.

5.16.3. Beschluss des FG Köln

Das FG Köln **lehnte die Beschwerde ab** und kann selbst bei überschlägiger Prüfung der Rechtslage keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Rückgängigmachung erkennen. Dies begründet es insbesondere wie folgt:

- Ein Aussetzungsinteresse des Antragstellers besteht nicht, da dem Antragsteller durch die nachträgliche Streichung keine irreparablen Nachteile drohen.
- Eine **Auflösung des IAB im Jahr der Steuerbefreiung ist nicht möglich**, da **keine Gewinnermittlung** vorzunehmen ist.
- Demnach kann der IAB nicht mehr investiert werden, was eine **Rückgängigmachung** rechtfertigt.
- Die **Rückwirkung** der Steuerbefreiung ist auch **verfassungsgemäß**, da keine „echte“ Rückwirkung vorliege; denn eine verfassungswidrige Rückwirkung im Steuerrecht ist nur gegeben, wenn der Gesetzgeber eine bereits

⁵⁴ FG Köln, Beschluss vom 14.03.2024, 7 V 10/24, Beschwerde beim BFH anhängig unter Az. III B 24/24.

entstandene Steuerschuld nachträglich ändert – hier wurde das Gesetz aber noch im Jahr 2022 verabschiedet, sodass die Steuerschuld für die Einkommensteuer 2022 nicht nachträglich, sondern noch vor der ursprünglichen Steuerentstehung (31.12.2022 24.00 Uhr) verändert worden sei.

5.16.4. Konsequenzen für die Praxis

Wenn das FG Köln bereits beim summarischer und überschlägiger Prüfung zu dem Schluss kommt, dass eine Rechtswidrigkeit nicht vorliegt – insbesondere keine verfassungswidrige Rückwirkung der Steuerbefreiung gilt – haben andere Verfahren m.E. wenig Chancen auf Erfolg.

Selbst wenn die IAB-Bildung anerkannt werden würde, so müsste die **Auflösung des IAB im Jahr der Anschaffung** vorgenommen werden. M.E. unterliegt die IAB-Hinzurechnung **aber nicht der Steuerbefreiung von § 3 Nr. 72 EStG**, da eine IAB-Hinzurechnung qua definitionem keine „**Einnahme oder Entnahme**“ ist, wie es § 3 Nr. 72 S. 1 EStG fordert⁵⁵. D.h. selbst bei erfolgreichem Durchsetzen, müsste die IAB-Hinzurechnung unter Umständen versteuert werden, was noch keinerlei Steuerersparnis bringen würde.

Aus diesem Grund **bestehen m.E. wenig Aussichten auf Erfolg**.

Dennoch soll an dieser Stelle erwähnt werden, dass gegen den Beschluss des FG Köln **Beschwerde beim BFH⁵⁶ erhoben** wurde, sodass ein **Ruhen etwaiger bereits begonnen Einspruchsverfahren** sinnvoll erscheinen kann. Dies ist im Einzelfall abzuwägen.

⁵⁵ andere Auffassung: Seifert in NWB Nr. 20 vom 17.05.2024, S. 1374.

⁵⁶ Az. des BFH: III B 24/24.

5.17. Neue Rechtsprechung bei steuerbefreiten Photovoltaikanlagen

5.17.1. Allgemeines

Der Gesetzgeber hat mit Wirkung zum VZ 2022 die Besteuerung von Photovoltaikanlagen umfassend neu geregelt. Seither sind die Einkünfte aus Photovoltaikanlagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei, § 3 Nr. 72 S. 1 EStG. Gleichzeitig ist auch kein Gewinn mehr zu ermitteln, § 3 Nr. 72 S. 2 EStG.

Auch wenn die Neuregelungen zu einer **Bürokratievereinfachung** führen sollten und dies auch sicherlich im Falle **neu angeschaffter Anlagen** geglückt ist, ergaben sich seit der Einführung zahlreiche Fragen bei bereits bestehenden Anlagen.

Eine dieser Fragen betraf **den Abzug von Betriebsausgaben ab VZ 2022**, wenn diese **wirtschaftlich mit dem VZ 2021 zusammenhängen**. Genau hierzu ist jetzt eine Entscheidung getroffen worden:

5.17.2. Sachverhalt⁵⁷

- Der Kläger betreibt eine PV-Anlage mit einer Leistung von 11,7 kWp.
- Die **Umsatzsteuerjahreserklärung 2021** wurde am 30.03.2022 beim Finanzamt elektronisch eingereicht. Hieraus ergab sich eine **Nachzahlung i.H.v. 863,93 €**, die am **02.05.2022 an das Finanzamt überwiesen wurde**.
- Für das Jahr **2022** reichte der Kläger dann eine **Gewinnermittlung** ein, in der als einziger Posten die **Umsatzsteuer für 2021 i.H.v. 864 € als Betriebsausgabe erschien**.
- Das Finanzamt **lehnt diesen Verlustabzug ab** und verwies darauf, dass Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit steuerfreien Betriebseinnahmen stünden, nicht als Ausgaben berücksichtigt werden könnten.
- Hiergegen erhob der Kläger Einspruch. Er war der Ansicht, dass die im Jahr 2022 gezahlte Umsatzsteuer im Zusammenhang mit den im Jahr 2021 noch steuerpflichtigen Einnahmen stehe, sodass das Abzugsverbot nach § 3c EStG nicht greife.
- Dies lehnte das Finanzamt ab und begründete dies insbesondere mit **§ 3 Nr. 72 S. 2 EStG, nach dem kein Gewinn mehr zu ermitteln sei**.
- Hiergegen wendet sich die Klage. Insbesondere verweist der Kläger auf § 3c Abs. 1 EStG, nach dem der wirtschaftliche Zusammenhang und nicht der Abflusszeitpunkt maßgebend sei.

⁵⁷ FG Nürnberg, Urteil vom 19.09.2024, 4 K 1440/23.

5.17.3. Entscheidung des FG

Das FG weist die Klage als unbegründet zurück und begründet dies wie folgt:

- Die Umsatzsteuernachzahlung 2021 bezog sich auf die steuerpflichtigen Einkünfte im Jahr 2021, die nicht von der rückwirkenden Steuerbefreiung erfasst wurden (wirtschaftlicher Zusammenhang). Somit steht **§ 3c Abs. 1 EStG der Berücksichtigung von Betriebsausgaben tatsächlich nicht entgegen**.
- Die Betriebsausgaben sind nach dem Gericht aber wegen **§ 3 Nr. 72 S. 2 EStG trotzdem nicht abzuziehen**. Denn die Vorschrift ist dahingehend auszulegen, dass ein **Gewinnermittlungsverbot** und **nicht nur eine Befreiung von einer Gewinnermittlungspflicht** beinhaltet. Auch in der Literatur wird inzwischen ein vollständiges Abzugsverbot entgegen § 3c Abs. 1 EStG angenommen und ein Verzicht der Steuerpflichtigen auf die Steuerbefreiung ausgeschlossen.
- Auch kann das FG **keinen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip erkennen**, da bei Nichtannahme der Steuerbefreiung vom Kläger ein **Gewinn i.H.v. knapp 4.000 € zu versteuern wäre**. Somit ist die Steuerbefreiung in einer Gesamtbetrachtung für den Kläger entlastend, nicht belastend – auch wenn die Umsatzsteuer nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.

5.17.4. Konsequenzen für die Praxis

Das Urteil ist m.E. nachvollziehbar, da insbesondere **Wortlaut von § 3 Nr. 72 S. 2 EStG eindeutig ist („ist kein Gewinn zu ermitteln“)**. Angesichts der **entlastenden Wirkung der Steuerbefreiung** dürften auch **verfassungsrechtliche Bedenken** nicht geboten sein.

Folgerichtig wäre nach dem Urteil des FG dann aber auch, dass eine **Umsatzsteuererstattung für 2021, die in 2022 zufließt, nicht als Betriebseinnahme versteuert werden müsste**.

5.18. Neue Rechtsprechung zur AfA bei Ergänzungsbilanzen

5.18.1. Allgemeines zu Ergänzungsbilanzen

Ergänzungsbilanzen kommen bei Personengesellschaften vor. Sie sind notwendig, wenn Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens aus der Sicht einzelner Gesellschafter einen anderen Wert haben als aus der Sicht aller Gesellschafter. Dies passiert regelmäßig im Rahmen von Einbringungsvorgängen oder Gesellschafterwechseln:

Beispiel

Die AB-GbR besteht derzeit aus den Gesellschaftern A und B. B beschließt, seinen Anteil an C mit Wirkung zum 01.01.01 zu verkaufen. Der Buchwert des Anteils beträgt 500.000 €, C muss für den Einstieg in die Gesellschaft 600.000 € an B bezahlen. Die 100.000 € Differenz entfallen auf einen Firmenwert, der in der Gesamthandsbilanz der AB-GbR nicht berücksichtigt ist.

Lösung

Der C hat Anschaffungskosten i.H.v. 600.000 €. Diese muss er – wie es ein Einzelunternehmer auch könnte – in voller Höhe geltend machen können. Gleichwohl wird ihm in der Gesamthandsbilanz nur ein Kapital von 500.000 € gutgeschrieben. Die Differenz von 100.000 € kann auch nicht in der Gesamthandsbilanz als Firmenwert aktiviert werden, weil der Gesellschafter A diese Aufwendungen nicht in dieser Höhe getragen hat.

Stattdessen hat der C neben den 500.000 € Buchwert aus dem Kapitalkonto des B noch eine positive Ergänzungsbilanz aufzustellen, in der 100.000 € Firmenwert ausgewiesen werden. Diese Ergänzungsbilanz ergänzt die Gesamthandsbilanz, jedoch nur aus Sicht des Gesellschafters C. Über die Ergänzungsbilanz kann er den Firmenwert abschreiben und steuerlich geltend machen. Der Ergänzungsbilanzverlust wird ihm dann im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellungserklärung zugerechnet.

5.18.2. AfA-Entwicklung bei Ergänzungsbilanzen

Die Entwicklung der AfA in Ergänzungsbilanzen hat in den letzten Jahren **einige Neuerungen erfahren**. So wurden in der Vergangenheit die **Mehrwerte**, die in der Ergänzungsbilanz eines Gesellschafters bilanziert wurden, **häufig gesondert** und separat von der Gesamthandsbilanz **abgeschrieben**.

Dieses Vorgehen **widersprach jedoch der Rechtsprechung**. So hat der **BFH**⁵⁸ entschieden, dass die AfA eines Mitunternehmers im **Ergebnis exakt gleichlaufen muss** wie die AfA eines **Einzelunternehmers**.

Ein Einzelunternehmer könnte bei Anschaffung eines Betriebs auf seine gesamten **Anschaffungskosten** eines **Wirtschaftsguts** eine **neue AfA** anwenden, d.h. eine neue Nutzungsdauer schätzen und dann die vollen Anschaffungskosten auf diese Nutzungsdauer verteilen.

Dies muss beim **Personengesellschafter gleichlaufen**. Allerdings besteht dort die Besonderheit, dass sich die **Anschaffungskosten** auf die **Gesamthandsbilanz** und die **Ergänzungsbilanz aufteilen** und dass auch die AfA in der Gesamthandsbilanz nach den vorherigen Grundsätzen in der Personengesellschaft fortgeführt wird. Daher muss die AfA aus Sicht des Mitunternehmers wie folgt ermittelt werden:

$$\begin{array}{lcl} & \text{Anteiliger Buchwert des Gesellschafters in Gesamthand} & \\ + & \text{vergüteter Mehrwert laut Ergänzungsbilanz} & \\ = & \text{gesamte Anschaffungskosten (analog zum Einzelunternehmer)} & \\ / & \text{neu festzulegende Nutzungsdauer} & \\ = & \textbf{AfA des Mitunternehmers} & \\ ./ & \text{in der Gesamthandsbilanz anteilig gebuchte AfA} & \\ = & \textbf{AfA laut Ergänzungsbilanz} & \end{array}$$

Diese Ermittlungsmethode wird **Differenzrechnung** genannt. Es wird zunächst ermittelt, wie hoch die AfA des Mitunternehmers nach einer Neuanschaffung sein müsste – im Anschluss wird das mit dem verglichen, was ihm in der Gesamthandsbilanz anteilig zugerechnet wurde. Die Differenz wird dann in der Ergänzungsbilanz erfasst. Dies kann zu Mehr- oder Minder-AfA in der Ergänzungsbilanz führen.

Dieser **Rechtsauffassung** hat sich auch die **Finanzverwaltung angeschlossen**⁵⁹.

Beispiel

C erwirbt einen Anteil an einer PersG zu einem Preis von 600.000 €. Im Gesamthandsvermögen wurde ihm ein Kapital von 500.000 € zugestanden. Die Differenz von 100.000 € hat er i.H.v. 75.000 € für einen Firmenwert (nicht in der Gesamthandsbilanz bilanziert) und i.H.v. 25.000 € für die anteiligen stillen Reserven einer im Gesamthandsvermögen bilanzierten Maschine aufgewendet. Die Maschine hat im Gesamthandsvermögen einen Buchwert von 300.000 €, C ist nach dem Eintritt zu 50 % beteiligt. Die in der Gesamthandsbilanz gebuchte AfA der Maschine beträgt 80.000 €. Die Maschine hat zum Zeitpunkt des Eintritts des Gesellschafters noch eine Nutzungsdauer von 5 Jahren.

⁵⁸ BFH-Urteil vom 20.11.2014, IV R 1/11, BStBl. II 2017, S. 34.

⁵⁹ BMF-Schreiben vom 19.12.2016, BStBl. I 2017, S. 34.

Wie hoch ist die AfA von C in der Ergänzungsbilanz?

Lösung

Firmenwert

Der Firmenwert kann hier isoliert in der Ergänzungsbilanz abgeschrieben werden, da er in der Gesamthandsbilanz wegen § 5 Abs. 2 EStG nicht aktiviert ist. Aus Sicht des C liegt jedoch ein entgeltlicher Erwerb des Firmenwerts vor, weshalb dieser die Möglichkeit haben muss, den Firmenwert gesondert abzuschreiben. Die AfA ermittelt sich wie folgt:

	anteiliger BW Gesamthandsbilanz	0 €
+	vergüteter Aufpreis	75.000 €
=	gesamte Anschaffungskosten des C	75.000 €
/	Nutzungsdauer, § 7 Abs. 1 S. 3 EStG	15 Jahre
=	AfA des Mitunternehmers	5.000 €
./.	in der Gesamthandsbilanz gebuchte AfA	0 €
=	AfA laut Ergänzungsbilanz	5.000 €

Maschine

Die AfA der Maschine ist so zu ermitteln, wie sie bei einem Einzelunternehmer im Falle einer Neuanschaffung zu ermitteln wäre:

	anteiliger BW Gesamthandsbilanz (50 % v. 300.000 €)	150.000 €
+	vergüteter Aufpreis	25.000 €
=	gesamte Anschaffungskosten des C	175.000 €
/	Nutzungsdauer, § 7 Abs. 1 EStG	5 Jahre
=	AfA des Mitunternehmers	35.000 €
./.	in der Gesamthandsbilanz gebuchte AfA (50 % v. 80.000 €)	40.000 €
=	AfA laut Ergänzungsbilanz	./. 5.000 €

Hier entsteht eine Minder-AfA, da dem Gesellschafter in der Gesamthandsbilanz mehr AfA zugestanden wird, als ihm zusteht. Der in der Ergänzungsbilanz gebuchte Mehrwert ist daher zuzuschreiben.

5.18.3. Technische Abbildung in DATEV

Diese **Differenzrechnung** lässt sich auch in **DATEV Kanzlei-Rechnungswesen** umsetzen. Die DATEV beschreibt das Vorgehen zum Anlegen eines Anlagenbestands in der Ergänzungsbilanz wie folgt⁶⁰:

1. Das Inventar wird in der Ergänzungsbilanz zunächst **exakt gleich angelegt wie in der Gesamthandsbilanz**, allerdings mit einem **negativen Betrag** –

⁶⁰ DATEV Hilfe-Center, Dokumenten-Nummer 1071155.

- dadurch wird die in der Gesamthandsbilanz gebuchte AfA in der Anlagenbuchhaltung der Ergänzungsbilanz nachgebildet.
2. Separat davon wird der Bestand dann ein **zweites Mal** mit den **gesamten Anschaffungskosten** des **Gesellschafters** und dem **richtigen AfA-Verlauf** angelegt (positiv).
 3. Im Anlageverzeichnis ergibt sich dann eine **Differenz** zwischen der im Gesamthandsbilanz gebuchten **AfA** (negativer Betrag im Anlagevermögen der Ergänzungsbilanz) und der **korrekten AfA** (positiver Betrag) laut Ergänzungsbilanz. Diese Differenz wird dann im Ergebnis in der Ergänzungsbilanz gebucht.

!	Konto	Inventar	Inventarbezeichnung	AHK-Datum	AHK Wj-Ende	Buchw. Wj-Ende	N-AfA Wj-Ende	ND	AfA-Art	AfA-%
	210	210001	Negatives Korrektur-Inventar zur Gesamthand	01.01.2015	-40.000,00	-12.000,00	-28.000,00	10/00	Linear	10,00
	210	210002	Neues Inventar mit tatsächlichem Wert	01.01.2021	46.000,00	40.250,00	5.750,00	08/00	Linear	12,50
	220	220001	"Differenz-Inventar" Mehrwert	01.01.2021	2.000,00	1.800,00	200,00	10/00	Linear	10,00
	220	220002	"Differenz-Inventar" Mindenwert	01.01.2021	-2.000,00	-1.800,00	-200,00	10/00	Linear	10,00

Abbildung 1: Auszug aus dem DATEV Dokument 1071155

5.18.4. Neue Rechtsprechung zur AfA-Entwicklung bei Ergänzungsbilanzen

Der **BFH**⁶¹ hatte kürzlich zu entscheiden, ob diese **AfA-Grundsätze** (Neuanschaffung mit jedem Anteilserwerb und neue AfA-BMG / Nutzungsdauer) auch für **vermögensverwaltende PersG** gelten. Dies hat er **bejaht**.

Im Urteilsfall hatte ein Gesellschafter **mehrere Zukäufe getätigt und schlussendlich 100 % der Anteile gehalten**. Die Richter befanden, dass **jeder Zukauf separat zu würdigen ist** und eigenständige AfA-Reihen auslösen kann, weil auch bei einem Einzelunternehmer jeder Zukauf eines Wirtschaftsguts eigenständig zu beurteilen sei.

Die vorstehenden Grundsätze gelten damit also für **gewerbliche** und **vermögensverwaltende PersG** gleichermaßen.

Praxishinweis

Für die Praxis ist insbesondere wichtig, dass die **Ergänzungsbilanzen korrekt** in der **Kanzlei-Software angelegt** werden. Anders lassen sich solche Vorgänge kaum korrekt abbilden bzw. bergen großes Fehlerpotenzial.

⁶¹ BFH-Urteil vom 14.11.2023, IX R 1/22, NWB JAAAJ-55518.

5.19. Neue Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung

5.19.1. Allgemeines

Eine **Betriebsaufspaltung** liegt vor, wenn zwischen **mehreren Steuerpflichtigen** eine **personelle** und **sachliche Verflechtung** besteht. Dies ist z.B. häufig gegeben, wenn ein **GmbH-Gesellschafter** aus Haftungsgründen ein **Grundstück** in seinem Vermögen hält und an **seine GmbH** vermietet. Das Grundstück stellt i.d.R. eine **wesentliche Betriebsgrundlage** dar, sodass eine sachliche Verflechtung vorliegt. Eine **personelle Verflechtung** ist i.d.R. bei **Mehrheitsbeteiligungen** gegeben, wobei es mit dem **Wiesbadener Modell**⁶² und dem **Modell der Einstimmigkeitsabrede**⁶³ durchaus auch Gestaltungen gibt, die eine Betriebsaufspaltung vermeiden können.

Die **Folgen einer Betriebsaufspaltung sind gravierend**: so wird nicht nur die **Vermietung** als **gewerbliche Vermietung** eingestuft, auch werden **Grundstücke** und die **Beteiligungen** am Betriebsunternehmen zu **notwendigem Betriebsvermögen** des Besitzunternehmens. Aus diesem Grund ist es auch wichtig, **bereits vorhandene Betriebsaufspaltungen abzusichern**, damit es nicht zur unbeabsichtigten Aufdeckung stiller Reserven kommt.

Die Betriebsaufspaltung entfaltet aber auch Auswirkungen bei der **erweiterten Grundstückskürzung** in der Gewerbesteuer. Denn die erweiterte Kürzung kann nur gewährt werden, soweit eine **vermögensverwaltende Vermietung** vorliegt. Bei einer Vermietung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung liegt eine solche vermögensverwaltende Vermietung nicht mehr vor.

In diesem Kontext hat sich ein **interessantes Verfahren beim BFH**⁶⁴ gestellt, dass sich insbesondere mit der Frage der personellen Verflechtung bei mittelbaren Beteiligungen beschäftigt:

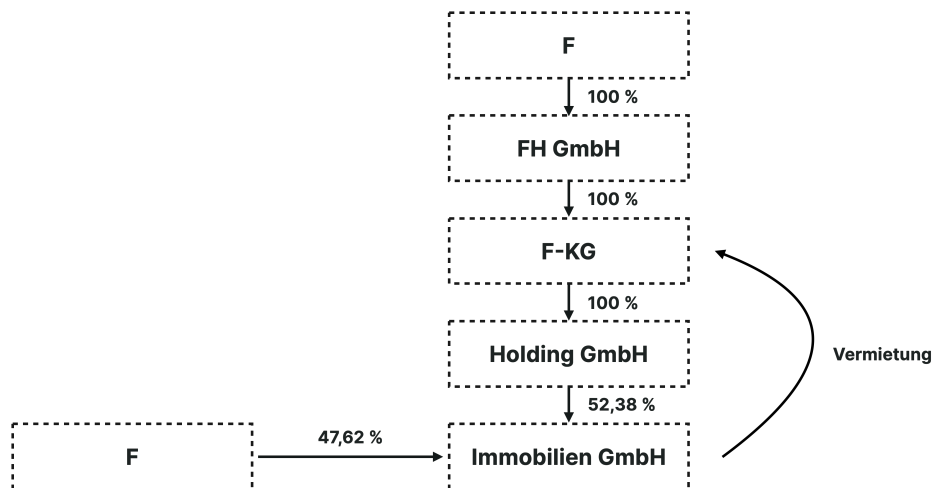
⁶² H 15.7 Abs. 7 EStH.

⁶³ BMF-Schreiben vom 07.10.2002, BStBl. I 2002, S. 1028.

⁶⁴ BFH-Urteil vom 22.02.2024, III R 13/23, NWB QAAAJ-66212.

5.19.2. Sachverhalt

In einer Unternehmensgruppe gab es die folgende Beteiligungsstruktur:



Dabei vermietete die Immobilien GmbH ein Grundstück an die F-KG.

Die Finanzverwaltung ging davon aus, dass eine sog. **umgekehrte Betriebsaufspaltung** vorläge, da das Besitzunternehmen (Immobilien GmbH) an das Betriebsunternehmen (F-KG) das Grundstück vermietete und das Betriebsunternehmen an der Immobilien GmbH mittelbar zu mehr als 50 % beteiligt war.

In der Konsequenz wurde bei der Immobilien GmbH die **erweiterte Kürzung versagt**.

Dagegen richtete sich die Klage der Immobilien GmbH. Diese vertrat die Auffassung, dass **keine personelle Verflechtung vorgelegen** habe, weil die zwischen der Immobilien GmbH und der F-KG liegende **Holding GmbH** eine **Abschirmwirkung** entfalten würde. Somit wäre die mittelbare Beteiligung der F-KG nicht zu berücksichtigen, sodass es an einer personellen Verflechtung mangle.

Die **Vorinstanz** ⁶⁵ **gab der Klägerin Recht** und lehnte die Auffassung der Finanzverwaltung ab. Die Finanzverwaltung erhob hiergegen die Revision.

⁶⁵ FG München, Urteil vom 17.04.2023, 7 K 434/19.

5.19.3. Rechtsprechung des BFH

Der BFH gab der Vorinstanz Recht und wies die Revision als unbegründet ab. Dies begründete er wie folgt:

- Aufgrund des **Durchgriffsverbots** konnte die **mittelbare Beteiligung** der F-KG an der Immobilien GmbH **nicht eine personelle Verflechtung** begründen.
- Das **Durchgriffsgebot** gilt bei **Beteiligungen über eine Kapitalgesellschaft**.
- Der vorliegende Fall, bei dem eine Besitz-Kapitalgesellschaft vorliegt, ist jedoch von natürlichen Personen als Besitzunternehmen zu unterscheiden⁶⁶.
- Somit lag auch keine originär gewerbliche Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft (Immobilien GmbH) vor.
- Die erweiterte Grundstückskürzung war daher zu gewähren.

5.19.4. Konsequenzen für die Praxis

Das **Durchgriffsverbot** bildet eine **wichtige Sonderregelung** zur Frage der personellen Verflechtung. Hierbei sind aufgrund dieser neuen Rechtsprechung sowie der älteren BFH-Rechtsprechung aber folgende Grundsätze zu beachten:

- **Ist das Besitzunternehmen keine Kapitalgesellschaft**, ist eine personelle Verflechtung anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen kann.
- **Ist das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft**, ist eine personelle Verflechtung nur dann anzunehmen, wenn die **Kapitalgesellschaft selbst** ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann. Ein Rückgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Anteilseigner ist nicht zulässig.

Praxishinweis

In Fällen, bei denen innerhalb einer Unternehmensgruppe Grundstücke überlassen werden, sollte die Betriebsaufspaltung stets mit Sorgfalt im Vorfeld geprüft werden.

⁶⁶ Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 16.09.2021, IV R 7/18, BStBl. II 2022, S. 767.

5.20. Neue Rechtsprechung zum Haftungsrisiko von Steuerberatern bei Betriebsaufgaben

5.20.1. Allgemeines

Die Beratung in Angelegenheiten der **Betriebsaufgabe** oder **Betriebsveräußerung** im Ganzen i.S.d. **§ 16 EStG** ist eine anspruchsvolle Angelegenheit. Denn es spielen nicht nur allgemeine **wirtschaftliche Rahmenbedingungen** und **Begebenheiten** eine Rolle, sondern auch **steuerrechtlich** wollen einige **Sonderregelungen** beachtet werden.

So kann z.B. unter bestimmten Voraussetzungen ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG beantragt werden. Aber auch die Steuerermäßigung für außerordentliche Einkünfte (§ 34 EStG) beinhaltet mehrere Begünstigungen, darunter § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 3 EStG, wobei an § 34 Abs. 3 EStG engere Voraussetzungen geknüpft werden.

5.20.1.1. Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG

Gemäß § 16 Abs. 4 S. 1 EStG kann ein **Freibetrag** von bis zu **45.000 €** gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige das **55. Lebensjahr** vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne **berufsunfähig** ist. Je nach Höhe des Veräußerungsgewinns kann sich der Freibetrag allerdings auch bis auf 0 € reduzieren, § 16 Abs. 4 S. 3 EStG.

Ob der Freibetrag dabei in Anspruch genommen wird, will gut überlegt sein, denn: **er wird gemäß § 16 Abs. 4 S. 2 EStG nur einmal im Leben gewährt.** Bei mehreren betrieblichen Tätigkeiten oder einer in Zukunft geplanten Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit könnte es daher für dein einzelnen Veräußerungsvorgang sinnvoll sein, die Inanspruchnahme des Freibetrags aufzuschieben, falls ein noch „optimalerer“ Zeitpunkt für den Freibetrag absehbar erscheint.

5.20.1.2. Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG (Fünftelregelung)

Die Fünftelregelung von § 34 Abs. 1 EStG ist eine Tarifiermäßigung, die bei außerordentlichen Einkünften (dazu gehören auch Betriebsveräußerungen-/aufgaben, § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG) Anwendung findet.

Diese Begünstigung gilt dabei zwingend („ist zu berechnen“) und ist nicht antragsgebunden. Sie führt in solchen Fällen regelmäßig zu einer Begünstigung aufgrund eines niedrigeren Steuersatzes.

5.20.1.3. Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG

Anders ist es bei der Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG: diese wird nur auf **Antrag** gewährt und kann nur mit **Vollendung des 55. Lebensjahres** oder **Berufsunfähigkeit** Anwendung finden. Die Besonderheit dieser Tarifiermäßigung besteht darin, dass **anstelle des regulären Steuersatz** ein **deutlich ermäßigter Steuersatz** (56 % des durchschnittlichen Steuersatzes) auf die **außerordentlichen Einkünfte** angewendet wird.

Aber auch diese Ermäßigung kann **nur einmal im Leben** gewährt werden, sodass auch hier eine Entscheidung wohl überlegt sein will, § 34 Abs. 3 S. 4 EStG.

5.20.2. Urteil des LG Lübeck⁶⁷

Im Kontext von § 34 Abs. 3 EStG ergab sich jetzt ein Urteil, dass sich mit der Haftung eines Steuerberaters im Falle einer nicht optimalen Beratung beschäftigt:

- Dem Gerichtsverfahren war ein BFH-Urteil⁶⁸ zuvor ergangen, indem der BFH entschieden hatte, dass eine **von Amts wegen fehlerhaft gewährte Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG** (ohne ausdrückliche Antragstellung durch den Steuerpflichtigen) **rechtmäßig** sei, sofern gegen den fehlerhaften Bescheid kein Einspruch erhoben wurde. Dadurch wurde die erneute Gewährung der Ermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG zu einem späteren Zeitpunkt ausgeschlossen.
- Der Mandant verklagte im Anschluss den Steuerberater aufgrund der Verletzung seiner Sorgfaltspflicht, da er gegen den **alten Bescheid** hätte **Einspruch erheben** oder zumindest **den Mandanten hätte informieren** müssen.
- Das LG Lübeck sah eine Pflichtverletzung des Steuerberaters als gegeben an, da sich ein Steuerberater im Rahmen einer **ganzheitlichen Beratung** auch mit dem **aufgrund der ersten Betriebsaufgabe ergangenen Einkommensteuerbescheid** hätte beschäftigen müssen.

5.20.3. Konsequenzen für die Praxis

Das Urteil zeigt, dass insbesondere bei **außerordentlichen Vorgängen** (wie einer Betriebsveräußerung-/aufgabe) eine **besondere Sorgfaltspflicht** des Steuerberaters besteht. Es ist daher wichtig, den **Mandanten über die Begünstigungen**, deren **einmaliger Gewährung im Leben** und den **steuerlichen Folgen** zu informieren und dies auch **sorgfältig zu dokumentieren**.

⁶⁷ LG Lübeck, Urteil vom 11.01.2024, 15 O 72/23.

⁶⁸ BFH-Urteil vom 28.09.2021, VIII R 2/19, BStBl. II 2022, S. 169.

5.21. Neue Rechtsprechung zur Abgrenzung einer Gewinnerzielungsabsicht gegenüber der Liebhaberei

5.21.1. Allgemeines

5.21.1.1. Grundlegende Problematik

Die Einkünfteerzielung nach EStG setzt grundsätzlich zwei Dinge voraus: den **objektiven Tatbestand einer Einkunftsart** (z.B. die Vermietung eines bestimmten Grundstücks) sowie den **subjektiven Tatbestand, der durch den Willen der Einkünfterzielung** ausgedrückt wird.

Vom Vorliegen des subjektiven Tatbestands kann ausgegangen werden, wenn tatsächlich nachhaltig Einkünfte erzielt werden. Sofern **indes fortlaufend Verluste generiert werden, ist nicht immer eindeutig, ob tatsächlich auch die Absicht besteht, aus einer bestimmten Quelle tatsächlich positive Einkünfte zu erzielen**. Dies kann steuerlich zur **Aberkennung der Verluste** führen, da ohne ein Einkünfterzielungsabsicht grundsätzlich keine Einkünfte im EStG angenommen werden können.

Dieser subjektive Tatbestand wird dabei in einigen Vorschriften des EStG auch ausdrücklich benannt – so z.B. in **§ 15 Abs. 2 EStG für gewerbliche Einkünfte** und **indirekt auch in § 21 Abs. 2 EStG für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**.

Da insbesondere bei gewerblichen Einkünften eine Gewinnerzielungsabsicht ausdrücklich vorgeschrieben ist, wird diese im Falle dauernd anhaltender Verluste durch das Finanzamt überprüft.

5.21.1.2. Begriff der Gewinnerzielungsabsicht

Eine Gewinnerzielungsabsicht setzt dabei nach der ständigen BFH-Rechtsprechung⁶⁹ ein **Streben nach Betriebsvermögensmehrung** in Gestalt eines **Totalgewinns** voraus, d.h. es muss sich um eine Tätigkeit handeln, die – über eine größere Anzahl von Jahren gesehen – auf die Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse hin angelegt ist.

Die besondere Herausforderung besteht darin, dass dieses für den Tatbestand der Einkünfteerzielung notwendige Gewinnstreben als **„innere“ Tatsache** (die bloße Absicht würde nach dem Gesetz genügen) **nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann**.

⁶⁹ BFH-Beschluss vom 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751.

5.21.1.3. Totalgewinnprognose

Um diese innere Tatsache anhand äußerer Kriterien zu überprüfen, sieht die BFH-Rechtsprechung **die Vornahme einer Totalgewinnprognose vor**, bei der die **Gewinnerzielungsabsicht über einen längeren Zeitraum** beurteilt wird. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, was die konkrete Erstellung der Totalgewinnprognose aber auch erschwert.

Aufgrund dessen, dass die für eine Totalgewinnprognose notwendigen Parameter häufig erst nach einigen Jahren überhaupt festgestellt werden können, werden die **Steuerbescheide i.d.R. über einen längeren Zeitraum vorläufig veranlagt (§ 165 AO)**, bis eine abschließende Entscheidung getroffen werden kann. Dennoch gibt es zahlreiche Einzelfallrechtsprechung, die bei der Totalgewinnprognose und dem Umfang der einzubeziehenden Tatsachen zu berücksichtigen sind.

Im Zusammenhang mit der Erstellung der Totalgewinnprognose ergab sich nun ein interessanter Fall beim BFH:

5.21.2. Sachverhalt⁷⁰

- Der Kläger erwarb **land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz** und beabsichtigte, dort einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einzurichten.
- Die vom Kläger **erklärten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft** stellte das Finanzamt zunächst erklärungskgemäß fest, wobei die Bescheide jeweils vorläufig (§ 165 AO) ergangen sind.
- Schließlich **brachte** der Kläger einige Jahre später das land- und forstwirtschaftliche **Einzelunternehmen gemäß § 24 UmwStG zum Buchwert in eine GmbH & Co. KG ein**.
- Das Finanzamt **hob dann die Vorläufigkeitsvermerke der Vorjahre auf** und berücksichtigte die Verluste nicht mehr – dies wurde mit der Verneinung einer Gewinnerzielungsabsicht begründet.
- Das Finanzgericht (Vorinstanz) teilte die Auffassung der Finanzverwaltung. Hiergegen wendete sich die Revision.

5.21.3. Entscheidung des BFH

Der BFH ließ die Revision als begründet zu und wies die Sache zur erneuten Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Dies begründete er wie folgt:

⁷⁰ BFH-Urteil vom 13.12.2023, VI R 3/22, BFH/NV 2024 S. 867 Nr. 7.

- Die Feststellungen der Vorinstanz reichen nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob der Kläger seine land- und forstwirtschaftliche Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat.
- Die Frage, ob trotz andauernder Erzielung von Verlusten Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, lässt sich in der Regel erst nach Ablauf eines längeren Zeitraums beantworten. **Nach ständiger Rechtsprechung ist bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft die Totalgewinnprognose objektbezogen vorzunehmen und muss deshalb mehr als eine Generation umfassen.**
- Mit der **Einbringung** des Betriebs in die KG hat der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als Einzelunternehmen **sein Ende gefunden**. Im Falle der Einbringung markiert daher der **Einbringungszeitpunkt das Ende des Prognosezeitraums**, sodass über die Gewinnerzielungsabsicht zu entscheiden ist.
- Der für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebende Totalgewinn setzt sich aus den in der **Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinnen/Verlusten** und dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden **Veräußerungs-/Aufgabegewinn** zusammen. Im Betrieb **verhaftete stille Reserven sind daher in die Totalgewinnprognose einzubeziehen**.
- Die stillen Reserven sind **hier auch trotz der Einbringung zum Buchwert einzubeziehen**, da diese über eine negative Ergänzungsbilanz in der GmbH & Co. KG unmittelbar dem Kläger zugerechnet wurden und daher von dem Kläger auch allein zu versteuern sind.
- Die **Berücksichtigung stiller Reserven ist auch nicht davon abhängig, ob sie in einem bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzept berücksichtigt** oder in nachprüfbarer Weise bei Betriebsbeginn festgehalten wurden.
- Selbst wenn das FG im zweiten Rechtsgang zur Auffassung gelangen sollte, dass der Kläger auch unter Berücksichtigung der stillen Reserven einen Totalverlust erlitten hat, wird es in einem zweiten Schritt in Bezug auf die vom Kläger betriebene Landwirtschaft prüfen müssen, ob und – falls ja – in welchem Umfang die Verluste nach den Maßstäben des BFH dennoch zu berücksichtigen sind. **Die bisherigen Feststellungen des FG, nach denen der Kläger den Betrieb aus persönlichen Gründen geführt habe, überzeugen nicht.**

5.21.4. Konsequenzen für die Praxis

Der BFH hat mit diesem Urteil klargemacht, dass die **Anforderungen an die Annahme einer Liebhaberei sehr hoch sind**. Nicht nur sind die stillen Reserven in den Totalgewinn einzubeziehen (selbst im Falle einer steuerneutralen Einbringung), sondern es müssen auch **klare persönliche Gründe erkennbar sein**, die das Infragestellen einer Gewinnerzielungsabsicht rechtfertigen können.

Scheinbar hatte der BFH in diesem Fall insbesondere deshalb Zweifel, weil der **Kläger Kaufmann war und sich bereits zuvor anderweitig als Unternehmer bewiesen hatte**. Die Annahme einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht schien daher zweifelhaft zu sein.

Der Fall zeigt aber auch, **wie individuell Fragestellungen rund um die Liebhaberei sein können**. Dementsprechend vielfältig sind aber auch die Verteidigungsstrategien, die sich im Falle von Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung ergeben können.

Denn im Urteilstext wird ebenfalls angemerkt, dass eine Liebhaberei nur unter der Führung eines Beweises angenommen werden kann, nach dem ein über Jahre hin mit Verlusten arbeitender Betrieb nicht mit der Absicht der Gewinnerzielung geführt wird, **sondern der Steuerpflichtige dies vielmehr aus nicht wirtschaftlichen, persönlichen Gründen tut**. Dies setzt voraus, dass der Betrieb **nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird** und nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinnen arbeiten kann.

Demnach kann mit soliden betriebswirtschaftlichen und ernsthaften Bemühungen nach einem Gewinnstreben die Liebhaberei häufig abgewendet werden.

5.22. Neues BMF-Schreiben zur steuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen

5.22.1. Allgemeines

Grundsätzlich werden bei Kapitalgesellschaften **Gewinne nach dem Verhältnis der Beteiligung** ausgeschüttet. Allerdings kann es aus **wirtschaftlichen Überlegungen** in bestimmten Fällen **sinnvoll sein**, von diesem **Verteilungsmaßstab abzuweichen**, z.B. weil einzelne Gesellschafter losgelöst von ihrem Kapitaleinsatz ein größeren persönlichen Einsatz für die Gesellschaft bringen.

Solche vom Beteiligungsverhältnis abweichenden Gewinnausschüttungsquoten werden als **inkongruente** bzw. **disquotale Gewinnausschüttungen** bezeichnet. Daher stellt sich die Frage, inwieweit inkongruente Gewinnausschüttungen **steuerlich zulässig** sind und welche Anforderungen an eine Anerkennung gestellt werden – insbesondere im Kontext eines möglichen Gestaltungsmissbrauchs durch die Gesellschafter.

5.22.2. Bisheriges BMF-Schreiben⁷¹

Das bisherige BMF-Schreiben zur steuerlichen Anerkennung solcher Vorgänge setzt voraus, dass bei GmbHs **in der Satzung** ein **anderer Maßstab** der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt ist oder dass zumindest eine **Klausel**, nach der **alljährlich mit Zustimmung** der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, vorhanden ist und der Beschluss dann mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst wird.

D.h. zur Anerkennung solcher Gewinnausschüttungen war nach Auffassung der Finanzverwaltung **zwingend eine entsprechende Formulierung in der Satzung notwendig**.

5.22.3. Entscheidung des BFH aus 2022⁷²

In einer Entscheidung aus 2022 hat der BFH dieser Handhabung widersprochen. Er sah vor, dass ein **punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss** über eine inkongruente Vorbausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung **einstimmig gefasst worden ist** und von **keinem Gesellschafter angefochten werden**

⁷¹ BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl. I 2014, S. 63.

⁷² BFH-Urteil vom 28.09.2022, VIII R 20/20, BFH/NV 2023 S. 196 Nr. 2.

kann, als **zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss** auch der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann.

5.22.4. Neues BMF-Schreiben vom 04.09.2024⁷³

Nunmehr hat die Finanzverwaltung ein neues Schreiben veröffentlicht und wendet die Rechtsprechung des BFH an. Als zivilrechtliche Grundlage für eine inkongruente Gewinnausschüttung kommen demnach in Betracht:

- **Abweichende Regelung der Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag**
- **Öffnungsklausel** für abweichende Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag
- **Punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss** – hierbei weist aber die Finanzverwaltung darauf an, dass der Beschluss nur dann gilt, wenn bei der Beschlussfassung **alle materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung** (insbesondere die notarielle Beurkundung und Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister) eingehalten werden.

⁷³ BMF-Schreiben vom 04.09.2024, BStBl. I 2024, S. 1246.

5.23. Neues BMF-Schreiben zur Besteuerung von Vorabpauschalen bei Investmentfonds

Die Besteuerung von Investmentfonds wurde durch die Reform des InvStG 2018 grundlegend umstrukturiert. Seitdem gilt:

- **Ausschüttende Fonds** werden wie andere Kapitalanlagen besteuert – die **Ausschüttungen** sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG) zu versteuern.
- **Thesaurierende Fonds** verfügen nicht über Ausschüttungen – damit diese steuerlich aber nicht besser gestellt sind als andere Fonds und nicht der volle Ertrag erst im Zeitpunkt der Veräußerung besteuert wird, erfolgt dort eine Besteuerung der sog. „Vorabpauschale“ (§§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG, 16 Abs. 1 Nr. 2, 18 InvStG).

Die Höhe der **Vorabpauschale** bei thesaurierenden Fonds orientiert sich dabei am **Basiszins aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen** (§ 18 Abs. 4 InvStG). Sie wird daher jährlich neu bekannt gegeben.

In den VZ vor 2023 hat die Vorabpauschale aufgrund des sehr niedrigen und teils sogar negativen Zinsniveaus keine Auswirkung entfaltet. Dies ändert sich zum VZ 2023 aber wieder.

Denn mit Schreiben zum 04.01.2023 hat die Finanzverwaltung⁷⁴ bekannt gegeben, dass für den **VZ 2023** von einer **Vorabpauschale i.H.v. 2,55 %** auszugehen ist.

Die Vorabpauschale selbst ist nicht die Steuer, sondern der Wert, auf den die Steuer erhoben wird. BMG für die Anwendung der Vorabpauschale ist der Rücknahmepreis des Investmentanteils zu Beginn des Kalenderjahres mit 70 % des zuvor genannten Zinssatzes.

Beispiel zur Berechnung mit Vorabpauschale

Rücknahmepreis des Fonds zu Jahresbeginn	50 €
Rücknahmepreis des Fonds zum Jahresende	60 €
Wertsteigerung im VZ 2023	10 €
Basiszins im VZ 2023 (s.o.)	2,55 %
Basisertrag (50 € x 70 % x 2,55 %)	0,8925 €
Steuerbelastung (0,8925 € x 26,375 %)	0,24 €

Die Wertsteigerung ist hier höher als der Basisertrag (10 € > 0,8925 €). Nach § 18 Abs. 1 S. 3 InvStG wird daher nur der Basisertrag angesetzt.

⁷⁴ BMF-Schreiben vom 04.01.2023, BStBl. I 2023, S. 178.

In der Praxis erfolgt die **Ermittlung** der **Vorabpauschale** durch **das entsprechende Kreditinstitut**, sodass nur eine Übernahme der Steuerbescheinigung in die Anlage KAP erforderlich ist.

Dies gilt jedoch nicht bei Investmentfonds, die im Ausland verwahrt werden. Solche Investorserträge müssen auf der Anlage KAP-INV eingetragen werden.

5.24. Neues BMF-Schreiben zur Besteuerung von Arbeitslohn in DBA-Fällen

5.24.1. Neues BMF-Schreiben

Das **BMF⁷⁵** hat ein **neues Schreiben** zur **Ermittlung des Arbeitslohns** in **DBA-Fällen** veröffentlicht. Das Schreiben ist **sehr umfangreich** und nimmt unter anderem Stellung zu:

- **Grundlegender Funktion** von DBA.
- **Besteuerungsregelungen** im Tätigkeitsstaat & **183-Tage-Regelung**.
- **Aufteilung des** steuerpflichtigen und steuerfreien **Arbeitslohns**.
- Abkommensrechtliche **Beurteilung bestimmter Auslandstätigkeiten** (z.B. bei Organen von Kapitalgesellschaften).
- Besonderheiten bei **Berufskraftfahrern**.
- Besonderheiten bei **Personal auf Schiffen und Flugzeugen**.

Es wird empfohlen, dieses BMF-Schreiben **bei Zweifelsfragen** in internationalen Fällen **heranzuziehen**.

5.24.2. Exkurs: Besteuerung von Arbeitnehmern in grenzüberschreitenden Fällen

Losgelöst von den konkreten Details des BMF-Schreibens soll an dieser Stelle kurz die **Besteuerungssystematik** in internationalen Fällen anhand des folgenden Beispiels **dargestellt werden**:

Beispiel

A ist Arbeitnehmer und ist bei einem international agierenden Konzern angestellt. Er lebt an der Grenze Deutschland – Niederlande auf der deutschen Seite und wird teilweise in einer deutschen Niederlassung und teilweise auch in einer niederländischen Niederlassung des Unternehmens tätig. Konkret hat er im Jahr 01 insgesamt 150 Tage in Deutschland und 70 Tage in den Niederlanden gearbeitet.

Wie erfolgt hier die Besteuerung?

Lösung

Schritt 1: persönliche Steuerpflicht prüfen

A unterhält in Deutschland einen Wohnsitz (§ 8 AO), sodass er nach § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen grundsätzlich die gesamten Welteinkünfte.

⁷⁵ BMF-Schreiben vom 12.12.2023, IV B2 – S 1300/21/10024:005.

Schritt 2: Anwendbarkeit des DBA und Ansässigkeit prüfen

Gleichwohl kann es passieren, dass A auch in den Niederlanden steuerpflichtig ist (analog zur beschränkten Steuerpflicht nach deutschem Recht). Somit kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen, da sowohl das deutsche als auch niederländische nationale Recht eine entsprechende Steuerpflicht vorsehen.

Zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerung haben viele Staaten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) miteinander abgeschlossen, die in solchen Fällen das Besteuerungsrecht eindeutig einem der beiden Staaten zuschreiben.

Wichtig: das DBA kann niemals ein Besteuerungsrecht begründen. Es kann nur das bereits nach nationalem Recht bestehende Besteuerungsrecht einschränken.

Ein solches DBA besteht auch zwischen Deutschland und den Niederlanden (DBA NL⁷⁶). Nach Art. 1 u. 2 DBA NL findet das DBA für Zwecke der Einkommensteuer Anwendung. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA NL ist A in Deutschland ansässig, da er nur dort einen Wohnsitz erhält. Man spricht auch vom Ansässigkeitsstaat.

Schritt 3: Zuweisung des Besteuerungsrechts prüfen

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA NL kann Arbeitslohn grundsätzlich in beiden Staaten (Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat) besteuert werden. Die 183-Tage-Regelung von Art. 14 Abs. 2 DBA NL ist hier unbeachtlich, da der Konzern auch in den Niederlanden ansässig ist und nicht ganz klar ist, welche Betriebsstätte die Lohnkosten getragen hat. Andere Vorschriften des DBA kommen nicht in Betracht.

Demnach bleibt es bei Art. 14 Abs. 1 DBA NL: so weit die Tätigkeit in den Niederlanden ausgeübt wird, darf Niederlande den Lohn besteuern. Es ist daher erforderlich, den Lohn aufzuteilen.

Nach BMF a.a.o. Rz. 228 würde die Aufteilung hier nach der Anzahl der Arbeitstage erfolgen, sodass 150/220 (= 68,19 %) in Deutschland und 70/220 (= 31,81 %) in den Niederlanden steuerpflichtig wären.

Schritt 4: Vermeidung der Doppelbesteuerung prüfen

Die Doppelbesteuerung wird hier dadurch vermieden, dass der in den Niederlanden zu versteuernde Lohn in Deutschland steuerfrei gestellt werden (sog. Freistellungsmethode), Art. 22 Abs. 1 lit. a) DBA NL.

Gleichwohl wird der steuerfrei bleibende Arbeitslohn in Deutschland beim Progressionsvorbehalt berücksichtigt, § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Schritt 5: Eintragungen in der Steuererklärung vornehmen

⁷⁶ DBA Niederlande i.d.F. 12.04.2012, BGBl. II 2012, S. 1415.

In der Einkommensteuererklärung von A müsste auf **Anlage N** der steuerpflichtige Lohn in **Deutschland** deklariert werden. Der steuerfreie Lohn aus den **Niederlanden** wäre auf der **Anlage N-AUS** zu erfassen, damit er beim Progressionsvorbehalt berücksichtigt werden kann.

5.25. Neues BMF-Schreiben zur Anwendung des AStG

5.25.1. Neues BMF-Schreiben

Das **BMF** hat gegen Ende des Jahres 2023 ein neues **BMF-Schreiben**⁷⁷ zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes (AStG) veröffentlicht. Die Aktualisierung des Schreibens wurde notwendig, da die vorherige Fassung aus dem **Jahr 2004** aufgrund mehrerer Reformen im internationalen Steuerrecht inzwischen überholt war.

Auf eine tiefergehende Darstellung der Regelungsinhalte des AStG und des dazugehörigen BMF-Schreibens wird hier verzichtet.

5.25.2. Exkurs: Wichtige Regelungen des AStG für den Kanzlei-Alltag

Gleichwohl sollten auch Mitarbeiter von Steuerkanzleien zumindest ein **grobes Verständnis** über die **wesentlichen Regelungen des AStG** kennen. Zwei Regelungen sind für die Praxis besonders interessant:

1. Die **Wegzugsbesteuerung** nach § 6 AStG
2. Die **Hinzurechnungsbesteuerung** nach §§ 7 ff. AStG

Die wichtigsten Grundzüge dieser beiden Regelungen werden nachfolgend kurz dargestellt:

5.25.2.1. Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG

Veräußert ein Gesellschafter seinen **Anteil an einer Kapitalgesellschaft**, unterliegt das immer der Besteuerung (§ 17 EStG oder § 20 Abs. 2 EStG). Zieht jedoch ein solcher Gesellschafter aus Deutschland weg, ohne seinen Anteil zuvor zu veräußern, entgehen dem deutschen Fiskus die bis dato angefallenen stillen Reserven.

⁷⁷ BMF-Schreiben vom 22.12.2023, BStBl. I 2023, Sondernummer 1/2023 S. 2.

Aus diesem Grund **fingiert § 6 Abs. 1 AStG eine Veräußerung nach § 17 EStG** in den Fällen, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht des **Gesellschafters infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts beendet wird**. Daneben gibt es noch weitere Missbrauchstatbestände, die ebenfalls eine Veräußerung fingieren.

In der Praxis führt diese Vorschrift zu sehr großen Problemen, denn:

1. Es **muss ein Gewinn versteuert** werden, obwohl mangels tatsächlicher Veräußerung **keine Liquidität** beim Veräußerer fließt (sog. **Dry-income-Problematik**).
2. Es gibt keinen **tatsächlichen Veräußerungspreis** – daher muss der Wert der Anteile im Rahmen einer **fiktiven Unternehmensbewertung** geschätzt werden; dies erfolgt durch die Finanzverwaltung regelmäßig im Ertragswertverfahren, bei dem der jährliche Ertrag mit einem Faktor von 13,75 multipliziert wird, was zu sehr hohen Unternehmensbewertungen führen kann.

Beispiel

A ist alleiniger Gesellschafter der A-GmbH mit Sitz in Deutschland. Er hält die Anteile an der GmbH in seinem Privatvermögen.

Zum 01.01.01 beschließt er, aus privaten Gründen in die Schweiz zu ziehen. Zu diesem Zeitpunkt beträgt der nachhaltig erzielbare Jahresertrag (§ 200 Abs. 1 BewG) 100.000 €. Die Anschaffungskosten auf die Beteiligung betragen 25.000 €. Die Bewertung der GmbH-Anteile soll nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren erfolgen.

Lösung

Würde der Fiskus eine Wegzugsbesteuerung nicht vornehmen, könnte er nach dem Wegzug den Gewinn aus den Anteilen an der GmbH nicht besteuern. Aus diesem Grund fingiert er nach § 6 Abs. 1 AStG in diesen Fällen einen Vermögenszuwachs. Dieser ermittelt sich wie folgt:

	Nachhaltig erzielbarer Jahresertrag	100.000 €
x	Kapitalisierungsfaktor, § 203 BewG	13,75
=	Unternehmenswert (fiktiver V-Preis)	1.375.000 €
./.	Anschaffungskosten	25.000 €
=	fiktiver V-Gewinn	1.350.000 €

Dieser V-Gewinn würde bei Zugrundelegung des Einkommensteuertarifs 2023 zu einer Gesamtsteuerbelastung von 621.597 € führen, die geleistet werden müssten, obschon keine Liquidität aus einem tatsächlichen Veräußerungsvorgang vorhanden wäre.

Zur Abmilderung der Liquiditätssituation hatte der Gesetzgeber in der Vergangenheit eine **Stundungsmöglichkeit** geschaffen, nach der bei einem Wegzug in einen EU- oder EWR-Staat die im Bescheid festgesetzte Steuer unter bestimmten Voraussetzungen **dauerhaft, zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet werden konnte (sog. Ewigkeitsstundung)**. Der Gedanke war, dass eine Besteuerung dann erst zu dem Zeitpunkt erfolgt, an dem die Anteile dann tatsächlich veräußert werden, sodass dem Veräußerer eine ausreichende Liquidität zur Begleichung der Steuer zur Verfügung stand.

Gleichwohl wurde diese **Stundungsmöglichkeit für Wegzüge ab dem 01.01.2022 gestrichen**. Seitdem ist nur noch eine **befristete Stundung** möglich.

Fazit

Alles in allem wird mit der Regelung der **Wegzug von Anteilseignern deutlich erschwert**. Daher erscheint es nicht verwunderlich, dass sich inzwischen zahlreiche **Abwehrstrategien zur Vermeidung einer Wegzugsbesteuerung entwickelt haben**.

5.25.2.2. Die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG

Wie häufig fragen Mandanten, ob es nicht sinnvoll wäre, eine **Gesellschaft direkt im Ausland** zu gründen, um die deutsche Besteuerung zu vermeiden? Von den **organisatorischen Hürden** zur Vermeidung einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht abgesehen, würden sich in solchen Fällen Probleme mit der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG ergeben.

Diese besagt, dass die Einkünfte, die ein unbeschränkt Steuerpflichtiger aus einer von ihm beherrschten Gesellschaft im Drittland bezieht, **als Einkünfte des Gesellschafters zu besteuern sind**, diesem also den eigenen Einkünften hinzugerechnet werden.

Beispiel

A möchte Steuern sparen, gleichzeitig aber in Deutschland wohnen bleibt. Er beschließt daher, eine GmbH in der Schweiz zu gründen, über die alle Geschäfte abgewickelt werden. Die Geschäftsleitung soll sich auch in der Schweiz befinden.

Lösung

Da die Gesellschaft keine Geschäftsleitung in Deutschland besitzt (das ist in der Praxis schon gar nicht so leicht gestaltbar), ist sie nicht körperschaftsteuerpflichtig. Gleichzeitig ist aber der A unbeschränkt steuerpflichtig

Der Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 AStG) wäre hier eröffnet, sodass unter bestimmten Voraussetzungen die Einkünfte der GmbH beim Gesellschafter A als eigene Einkünfte hinzugerechnet würden.

Insofern würde eine ausländische Gesellschaft grundsätzlich nur dann sinnvoll funktionieren, wenn der Gesellschafter ebenfalls nicht einkommensteuerpflichtig wäre.

5.26. Neue Rechtsprechung zur erweiterten Grundstückskürzung

5.26.1. Allgemeines

Die erweiterte Grundstückskürzung in der GewSt ist für die **Praxis ganz entscheidend**. Denn durch sie ist eine **vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft** (z.B. eine reine Vermietungs-GmbH) **im Ergebnis von der GewSt befreit**, was eine deutlich niedrigere Steuerbelastung zur Folge hat (nur 15 % KiSt zzgl. SolZ).

Aus diesem Grund werden rein **vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften** auch gerne in der **Gestaltungsberatung** eingesetzt, wobei das Vorliegen der **Voraussetzungen der erweiterten Grundstückskürzung** wesentlicher Schlüsselpunkt für viele solcher Gestaltungen darstellt.

Daher ist die erweiterte Grundstückskürzung aufgrund ihrer hohen Bedeutung auch regelmäßig Gegenstand von Gerichtsverfahren. So war es vor kurzem beim **FG Düsseldorf**⁷⁸.

5.26.2. Sachverhalt im Gerichtsverfahren

Eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG vermietete **Grundstücke** und **beantragte die erweiterte Grundstückskürzung**. Bei einem der Grundstücke handelte es sich um ein **Ladengeschäft**, dass neben der reinen Gebäudefläche auch eine fest mit dem Gebäude **verbundene Rampe** mit einem manuell umklappbaren Stahlblech (Verladerampe) besaß. Auch ein **Lastenaufzug** war in dem Gebäude vorhanden.

Die GmbH & Co. KG **beantragte die erweiterte Grundstückskürzung**, was durch die **Finanzverwaltung** unter Verweis und Berufung auf die unzulässige Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen **abgelehnt** wurde.

Der Kläger argumentierte hingegen, dass aufgrund des Gebäudetyps eine wirtschaftlich sinnvolle Vermietung und damit eine Grundbesitzverwaltung nur unter Verwendung der Betriebsvorrichtungen erfolgen könne. Denn ohne eine Laderampe wäre es nicht möglich, ein solches Lokal sinnvoll zu vermieten. **Insofern**

⁷⁸ FG Düsseldorf, Urteil vom 23.11.2023, 14 K 1037/22.

sei die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen der Grundbesitzverwaltung zuzurechnen.

5.26.3. Entscheidung des FG Düsseldorf

Das **FG Düsseldorf** stimmte der **Klage zu** und lehnte im Ergebnis die Auffassung der Finanzverwaltung ab. Dies begründete es insbesondere wie folgt:

- Grundsätzlich ist der Finanzverwaltung beizustimmen, dass BVO im Sinne von Anlagen, die vordergründig dem Betrieb dienen, grundsätzlich nicht unter die Verwaltung von Grundbesitz fallen.
- Auch die ständige Rechtsprechung der Vergangenheit ist in diesem Punkt recht strikt.
- Allerdings müsste es von dem **Ausschließlichkeitsgebot in engen Grenzen Ausnahmen** geben.
- So verweist das FG Düsseldorf auf frühere BFH-Rechtsprechungen, in denen die Mitvermietung von BVO als unschädlich angesehen wurde, sofern sie zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung war.
- Auch ist bislang nicht höchstrichterlich geklärt, ob die Mitvermietung von **BVO schädlich** ist, wenn sie **fest mit dem Grundstück verbunden** seien.
- Das FG Düsseldorf sieht sowohl in der Mitvermietung des Lastenaufzugs als auch in der Mitvermietung der Laderampe **eine notwendige Nebentätigkeit**, da das Objekt andernfalls nicht sinnvoll vermietet werden kann.
- Somit liegt nach Auffassung der Richter auch **kein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot** vor.

Auch beim **FG Münster**⁷⁹ wurde jüngst ein **Urteil mit ähnlichem Tenor** gefällt:

5.26.4. Sachverhalt

- Eine **kraft Rechtsform gewerbliche Gesellschaft** schloss einen **Gewerbemietvertrag** über gewerbliche Räume „Hallengebäude (ehemaliger Getränkemarkt) mit 504 m² Nutzfläche, Rolltor, Büroraum und WC“.
- Auf dem Grundstück wurde einige Jahre zuvor ein **Lastenaufzug eingebaut**, da ein vorheriger Mieter die Fertigungsabteilung vom Erdgeschoss ins Obergeschoss verlagern wollte und der Lastenaufzug daher notwendig erschien.

⁷⁹ FG Münster, Urteil vom 28.08.2024, 2 K 1046/22 G.

- Die Klägerin beantragte die erweiterte Grundstückskürzung, die vom Finanzamt abgelehnt wurde.
- In dem Einspruch trug die Klägerin im Wesentlichen vor, sie betreibe ausschließlich die Vermietung von Wohn- und Geschäftsräumen. **Der Lastenaufzug würde zum Grundstück gehören.** Bei dem Lastenaufzug handele es sich nicht um eine Betriebsvorrichtung, da die erforderlichlich besondere Beziehung zu einem gegenwärtig im Gebäude durch den neuen Mieter ausgeübten Betrieb fehle.
- Das Finanzamt lehnt den Einspruch **mit Bezug auf die engen Grenzen des Ausschließungsgebots ab.**

5.26.5. Entscheidung des FG

Das FG gab der Klage statt und begründete dies wie folgt:

- Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist grundsätzlich ausgeschlossen, **wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der Gewerblichkeit überschreitet.** Ziel der Vorschrift sei die Gleichstellung vermögensverwaltender Grundstücksunternehmen, deren Einkünfte nur kraft Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, mit vermögensverwaltenden Einzelpersonen und Personengesellschaften.
- Die erweiterte Kürzung **ist durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit begrenzt**, weshalb ein Verstoß gegen die Ausschließlichkeit zur vollständigen Versagung der erweiterten Kürzung führt.
- **Nebentätigkeiten liegen jedoch innerhalb des von diesem Ausschließungsgebot gezogenen Rahmens** und sind nicht kürzungsschädlich, wenn sie der **Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes dienen und als zwingend notwendiger Teil** einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung angesehen werden können. Hierzu zählt insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und notwendiger Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von Licht-, Heizungs- und Wasserversorgungsanlagen, Gartenanlagen sowie Aufzüge, da diese fest mit dem Grundstück verbunden sind.
- **Der Lastenaufzug ist eine für die erweiterte Kürzung unschädliche Betriebsvorrichtung.**
- Der Betrieb und die Mitvermietung des Lastenaufzugs hat der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne gedient und ist damit als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen. Es ist von einer **Unentbehrlichkeit der Mitvermietung**, auch unter Berücksichtigung des nach der Rechtsprechung der BFH zugrunde zu legenden restriktiven Verständnisses der Ausnahmen, **auszugehen.**

- Die **feste Verbindung des Lastenaufzugs mit dem Gebäude stellt bereits ein starkes Indiz** für eine zwingende Notwendigkeit dieser Betriebsvorrichtung dar.
- Auch liegen **keine besonderen Umstände vor, die einen Zusammenhang des Lastenaufzugs mit der Vermietung in Frage stellen**. Denn in einem wie im Streitfall ausgestalteten Gewerbeobjekt ist es essenziell, dass schwere Gegenstände etagenübergreifend transportiert werden können. **Der Lastenaufzug stellt daher ein Mindestmaß an Infrastruktur dar**, um eine sinnvoll gestaltete Grundstücksnutzung im Rahmen eines Warenhauses oder einer Produktionsstätte zu tätigen.

5.26.6. Konsequenzen für die Praxis

Die Entscheidungen zeigen, dass es auch Ausnahmen vom engen Maßstab der Ausschließlichkeit geben muss.

Derzeit sind **zwei FG-Verfahren⁸⁰ beim BFH anhängig**, in denen die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen (**insbesondere Lastenaufzüge**) diskutiert wird. Es bleibt daher spannend, wie sich der BFH verhält.

Praxishinweis

Inzwischen hat der Gesetzgeber aber auch reagiert und in § 9 Nr. 1 S. 3 c) GewStG eine **allgemeine Bagatellgrenze i.H.v. 5 %** der Einnahmen geschaffen, die auch für die Überlassung von BVO gilt. Somit wäre zumindest in der heutigen Fassung der Vorschrift **bis zu diesem Betrag eine Mitvermietung von BVO unschädlich**. Diese neue gesetzliche Regelung gilt ab dem **Erhebungszeitraum 2021**.

⁸⁰ FG Düsseldorf, Urteil vom 23.11.2023, 14 K 1037/22 G, F; derzeit unter Az. IV R 31/23 beim BFH anhängig; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 28.03.2024, 1 K 134/22; derzeit unter Az. IV R 9/24 beim BFH anhängig.

6. Sonstige Änderungen in der Umsatzsteuer

6.1. Aktualisierungen des UStAE zum Jahreswechsel

6.1.1. Neues BMF-Schreiben

Das **BMF⁸¹** hat mit seinem **Schreiben vom 22.12.2023** den **UStAE** mit Wirkung zum **01.01.2024** aktualisiert. Neben **redaktionellen Änderungen** aufgrund von angepassten Freibeträgen wendet es einige **spannende Urteile** aus der Vergangenheit fortan offiziell an:

6.1.2. Die wichtigsten Anpassungen im Einzelnen

6.1.2.1. E-Charging als Lieferung von Strom

Sachverhalt

Ein polnisches Unternehmen hat sich auf den Bau und Betrieb von Elektrofahrzeug-**Ladestationen** für die Öffentlichkeit spezialisiert. Neben dem eigentlichen **Ladevorgang** bot das Unternehmen **zusätzliche Dienstleistungen** an, einschließlich der **Bereitstellung von Ladeeinrichtungen, technischer Hilfe** und einer **spezifischen Software**.

Der von den Kunden zu entrichtende Betrag **hing von der Dauer des Ladevorgangs** und der Art des Anschlusses (Standard- oder Schnellladung) ab. Unabhängig von der Art der Dienstleistung verlangte die Klägerin einen festen Preis und sah alle Angebote als Dienstleistungen an.

Die Finanzbehörde in Polen war jedoch der Ansicht, dass das Hauptangebot in der Stromversorgung liege, wobei die weiteren Dienstleistungen lediglich zusätzliche Angebote darstellten.

Besteuerungsproblem

Die umsatzsteuerliche Behandlung von E-Charging **war bisher nicht unionseinheitlich geklärt**. Insbesondere ergaben sich für das polnische Gericht die folgenden Vorlagefragen:

⁸¹ BMF-Schreiben vom 22.12.2023, III C 3 – S 7015/22/10003:001.

- Handelt es sich bei einer Leistung, die an Ladepunkten an die Nutzer von Elektrofahrzeugen erbracht wird, um eine **einheitliche Lieferung von Strom** oder um eine **Dienstleistung**?
- Wie sind die **Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Stromlieferung zu würdigen** (insbesondere Bereitstellung der Ladevorrichtungen, Sicherstellung der Übertragung von Strom mit angepassten Parametern an die Batterien der Elektrofahrzeuge, Bereitstellung spezieller Software für die Reservierung von Anschlüssen und den Abruf von Umsatzverläufen)?

Entscheidung des EuGH

Der EuGH betrachtet das Angebot als einheitliche Leistung. Da die Stromlieferung den Kern dieser Dienstleistung darstellt, wird sie insgesamt als eine Lieferung von Strom angesehen. Insbesondere seien die zusätzlichen Dienstleistungen (Zurverfügungstellung von Infrastruktur) nur Mittel zum Zweck und damit als unselbstständig zu betrachten.

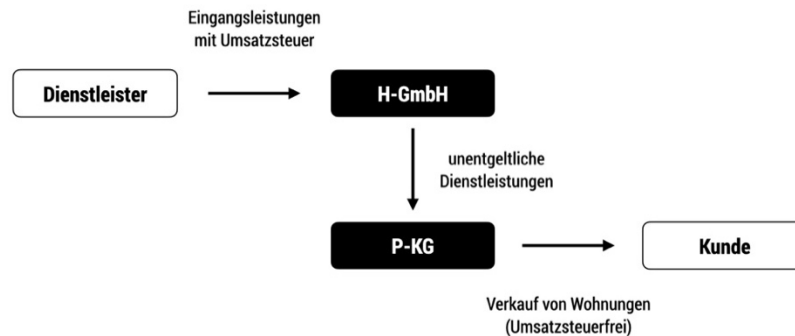
Auch eine Abrechnung nach Ladezeit würde die Einstufung der umsatzsteuerlichen Leistung nicht verändern.

6.1.2.2. Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften

Sachverhalt

Die H-GmbH war im Bereich Immobilienentwicklung tätig. Sie war mit 94 % als Kommanditistin an der P-KG beteiligt, die ihrerseits Bauträgerin war, Wohnungen herstellte und diese dann nach § 4 Nr. 9a UstG steuerfrei verkaufte. Eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen der H-GmbH und der P-KG bestand nicht, da es an einer organisatorischen Eingliederung mangelte. Die H-GmbH erbrachte aber ggü. der P-KG entgeltliche Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen, weshalb sie als Führungsholding anzusehen war.

Nun wurde das Kapital der P-KG erhöht. Während die anderen Gesellschafter eine Bareinlage erbrachten, verpflichtete sich die H-GmbH dazu, unentgeltliche Leistungen für die P-KG zu erbringen. Hierzu wurden teilweise Subunternehmer von der H-GmbH beauftragt und eingesetzt. Gestritten wurde über den Vorsteuerabzug der H-GmbH aus den Eingangsleistungen der Subunternehmer.



Das niedersächsische Finanzgericht gab der Klage statt und gewährte den vollen Vorsteuerabzug, obwohl die Leistungen nicht im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit, sondern mit der Kapitalerhöhung standen. Dies wurde insbesondere mit den zuvor beschriebenen positiven EuGH-Urteilen begründet.

Problematisch war im Kontext dieser Entscheidung vor allem Folgendes:

- Hätte die P-KG die Eingangsleistungen selbst bezogen, wäre der Vorsteuerabzug wegen § 15 Abs. 2 UstG zu versagen gewesen.
- Die Vorschaltung der H-GmbH, die die Eingangsleistungen aber gar nicht selbst verwendet, sondern in die P-KG einlegt, **ermöglicht** hingegen den **Vorsteuerabzug**,
- Dies könnte für Branchen, die aufgrund der Steuerfreiheit ihrer Ausgangsumsätze die Vorsteuer nicht geltend machen können, zu einem **Gestaltungsmodell** führen – nämlich der Zwischenschaltung einer Führungsholding; dies hätte gravierende Auswirkungen auf Bauträger und Unternehmen im Finanz-/Versicherungs- und Gesundheitssektor.
- Auch wäre der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn zwischen der H-GmbH und P-KG **eine umsatzsteuerliche Organschaft** bestanden hätte, denn dann wären die steuerfreien Ausgangsumsätze der P-KG der H-GmbH als Organträgerin zuzurechnen gewesen.

Vorlagebeschluss des BFH

Aufgrund dieser aus systematischen Gründen zweifelhaften Entscheidung der Vorinstanz, hatte sich der BFH dazu entschlossen, eine Vorlage beim EuGH vorzunehmen. Gegenstand des Vorlageverfahrens war die **Frage**, ob einer **Funktionsholding das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht**, die sie von Dritten bezieht und **gegen die Gewährung einer Beteiligung am allgemeinen Gewinn in die Tochtergesellschaften einlegt**.

Entscheidung des EuGH

Der EuGH hat diese Vorlagefrage nun entschieden: **der Bezug von Leistungen, der für unentgeltliche Gesellschafterbeiträge verwendet wird, berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug**. Er begründet dies damit, dass die bezogenen Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holdinggesellschaft, sondern mit den weitgehend steuerfreien Tätigkeiten der Tochtergesellschaft stehen, diese Eingangsleistungen keinen Eingang in den Preis der an die Tochtergesellschaften erbrachten steuerpflichtigen Umsätze finden und diese Leistungen auch nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeiten gehören. Ein Gestaltungsmodell durch Zwischenschaltung einer Gesellschaft lässt sich daher auch in Zukunft nicht realisieren.

Neben dem Ergebnis nutzt der EuGH das Urteil aber auch, um die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs von Führungsholdings weitergehend zu konkretisieren:

- Der Betroffene muss die **Anforderungen** an die **Unternehmereigenschaft** erfüllen.
- Die zur Begründung des Vorsteuerabzugs bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen müssen für **Zwecke** seiner **besteuerten Umsätze** verwendet werden.
- Grundsätzlich ist die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug dann gegeben, wenn die bezogenen Liefer- oder Leistungselemente **unmittelbar** in **Ausgangsumsätzen** des Unternehmens einbezogen werden.
- Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Eingangsumsatz und den zum Vorsteuerabzug berechtigten Ausgangsumsätzen, besteht **dennoch** ein **Recht** zum Vorsteuerabzug, wenn die Kosten zu den **allgemeinen Aufwendungen** des Steuerpflichtigen gehören; diese allgemeinen Aufwendungen müssen dann **Kostenelemente** der vom Steuerpflichtigen **gelieferten Gegenstände** oder **erbrauchten Dienstleistungen sein**, also in die Kalkulation der Ausgangsumsätze einfließen.

Prüfschema für die Praxis

Nach Maßgabe der Rechtsprechungen der vergangenen Jahre empfiehlt sich für die praktische Auseinandersetzung mit diesem Thema das folgende Prüfschema:

1. **Welche Art von Holding liegt vor: Finanzholding oder Funktionsholding?**
 - a. Finanzholding: reine Kapitalbeteiligung
 - b. Funktionsholding: Erbringung von wirtschaftlichen Tätigkeiten (solche wurden in der Vergangenheit durch die Übernahme von Geschäftsführungstätigkeiten/Buchführungstätigkeiten oder auch durch Überlassung eines Grundstücks angenommen)

2. Falls eine Funktionsholding angenommen wird: Besteht zwischen Holding und Tochterunternehmen eine umsatzsteuerliche Organschaft?

- a. Eine Organschaft setzt finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung voraus
- b. Eine grenzüberschreitende Organschaft ist in der Umsatzsteuer nicht denkbar
- c. Würde eine Organschaft vorliegen, wären Holding und Tochterunternehmen für umsatzsteuerliche Zwecke zusammenzufassen

3. Falls keine Organschaft angenommen werden kann:

- a. Vorsteuern für steuerpflichtige Ausgangsleistungen wären abzugsfähig
- b. Vorsteuern für steuerfreie Ausgangsleistungen (z.B. Darlehensgewährung) wären nicht abzugsfähig
- c. Vorsteuern für allgemeine Aufwendungen wären abzugsfähig (bei steuerfreien Ausgangsleistungen wäre ggf. eine Aufteilung vorzunehmen)
- d. Vorsteuern für unentgeltliche Leistungen ggü. der Tochter wären nach der neuen EuGH-Entscheidung grundsätzlich nicht abzugsfähig

6.1.2.3. Anwendung der Differenzbesteuerung bei der Zerlegung von Fahrzeugteilen

Die **Differenzbesteuerung** setzt nicht **zwangsläufig eine Identität** zwischen dem **angekauften** und dem **verkauften Gegenstand** voraus. Die **Differenzbesteuerung** ist vielmehr auch dann **anwendbar**, wenn ein Unternehmer **Gegenstände liefert**, die er gewonnen hat, indem er die zuvor von ihm **erworbenen Gebrauchtgegenstände zerlegt** hat (Verkauf von Fahrzeugteilen somit auch begünstigt). So hatten es bereits **BFH** ⁸² und **EuGH** ⁸³ in der Vergangenheit entschieden.

6.1.2.4. Aufzeichnungspflichten bei der Differenzbesteuerung

Die **Aufzeichnungspflichten** bei der **Differenzbesteuerung** gehören nach Auffassung des **BFH** ⁸⁴ **nicht** zu den **materiellen Voraussetzungen**, sodass ein **Verstoß** gegen Aufzeichnungspflichten grundsätzlich **nicht** zur **Versagung** der **Differenzbesteuerung** führt.

⁸² BFH-Urteil vom 23.02.2017, V R 37/15, BStBl. II 2017, S. 452.

⁸³ EuGH-Urteil vom 18.01.2017, C-471/15.

⁸⁴ BFH-Urteil vom 12.05.2022, V R 19/20, BStBl. II 2023, S. 885.

6.1.2.5. Outplacement-Leistungen bei Personalabbau

Bezieht ein Unternehmer für einen von ihm angestrebten **Personalabbau Leistungen** von Outplacement-Unternehmen, mit denen Beschäftigte **individuell** durch **Bewerbungstrainings** bei der **Begründung neuer Beschäftigungsverhältnisse** **unterstützt** werden sollen, ist der **Unternehmer** wegen eines **vorrangigen Unternehmensinteresses** zum **Vorsteuerabzug** berechtigt⁸⁵.

⁸⁵ BFH-Urteil vom 30.06.2022, V R 32/20, BStBl. II 2023, S. 45.

6.2. Neues BMF-Schreiben zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen nach Umsatzschlüssel

6.2.1. Allgemeines

Es gibt zahlreiche Fälle, in denen die **Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen** ist – z.B., weil ein Unternehmer teilweise steuerpflichtige und (unecht) steuerfreie Umsätze erzielt, § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG.

Beispiel

Unternehmer A ist als Dozent für Steuerrecht tätig. Er führt teilweise Seminare durch, die unter die Steuerbefreiung von § 4 Nr. 21 lit. b) UStG fallen (Prüfungsvorbereitung), teilweise sind die Seminare aber auch steuerpflichtig (Fortbildung).

Lösung

Unternehmer A kann nur teilweise den Vorsteuerabzug geltend machen, nämlich soweit die Vorsteuern auf die steuerpflichtigen Ausgangsumsätze entfallen. Soweit sie auf die steuerfreien Ausgangsumsätze entfallen, ist die Vorsteuer nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht abzugsfähig.

Die Aufteilung der Vorsteuer selbst ist in § 15 Abs. 4 UStG geregelt, **obgleich die Vorschrift recht abstrakt ist** und zahlreiche Details zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen nicht ausdrücklich geregelt sind:

Wortlaut von § 15 Abs. 4 UStG

¹Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. ²Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. ³Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. ⁴In den Fällen des Absatzes 1b gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.

In den vergangenen Jahren gab es daher einige **relevante Rechtsentwicklungen** zu den konkreten Details dieser Aufteilungsregelung:

6.2.1.1. Direkte Zuordnung und Aufteilungsschlüssel

In der Rechtsentwicklung der letzten Jahre war immer wieder Gegenstand, wie sich der **Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 UStG in den Fällen** verhält, in denen ein **Leistungsbezug auch unmittelbar einem Ausgangsumsatz** (steuerpflichtig wie auch steuerfrei) zugeordnet werden könnte. In diesem Zusammenhang haben sich die folgenden Rechtsgrundsätze herausgebildet:

a) Leistungsbezug dient nicht der Anschaffung/Herstellung eines einheitlichen Gegenstands

Sofern der Leistungsbezug nicht der Anschaffung/Herstellung eines einheitlichen Gegenstands dient, ist grundsätzlich **zunächst eine Einzelzuordnung** vorzunehmen, sofern der Leistungsbezug konkret einem Bereich (steuerpflichtig, steuerfrei) zugeordnet werden kann⁸⁶.

Ist eine Einzelzuordnung nicht möglich (z.B. bei Gemeinkosten), ist die **Aufteilung nach Schlüsseln** vorzunehmen.

b) Leistungsbezug dient der Anschaffung/Herstellung eines einheitlichen Gegenstands (z.B. Gebäude)

Dient der Leistungsbezug der Anschaffung/Herstellung eines einheitlichen Gegenstands (z.B. eines gemischt genutzten Gebäudes) gilt zwar grundsätzlich auch zunächst der Vorrang der Einzelzuordnung, allerdings hat sich die Rechtsprechung⁸⁷ in der Vergangenheit aufgrund der Komplexität der Zuordnungsfragen dazu ausgesprochen, in solchen Fällen **stets die Aufteilung nach einem Schlüssel** vorzunehmen.

Beispiel

A ist Unternehmer und erzielt teilweise steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze. Im März 01 hat er zu 70 % steuerpflichtige und zu 30 % steuerfreie Umsätze ausgeführt. Es sind folgende Leistungen angefallen:

- Leistungsbezug 1, der unmittelbar mit einem steuerpflichtigen Ausgangsumsatz zusammenhängt
- Leistungsbezug 2, der unmittelbar mit einem steuerfreien Ausgangsumsatz zusammenhängt
- Leistungsbezug 3, der allgemein mit dem Unternehmen zusammenhängt (z.B. Buchführungskosten)

Wie ist hier die Vorsteueraufteilung vorzunehmen?

⁸⁶ A. 15.17 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 u. 2 UStAE.

⁸⁷ BFH-Urteil vom 10.08.2016, XI R 31/09, BStBl. II 2022, S. 763; A. 15.17 Abs. 7 UStAE.

Lösung

Grundsätzlich gilt das Einzelzuordnungsprinzip. Danach ist für Leistungsbezug 1 die Vorsteuer zu 100 % abzugsfähig, für Leistungsbezug 2 zu 0 %. Das Einzelzuordnungsprinzip ist für Leistungsbezug 3 nicht anwendbar, sodass dieser Leistungsbezug nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen ist. Mangels anderweitigem Schlüssel kann hier auf Basis des Umsatzschlüssels mit 70 % die Vorsteuer abgezogen werden.

Praxishinweis

In der Praxis sind solche Fälle nicht so einfach darstellbar – denn der Mandant muss uns als Steuerberatung bei der **Kontierung bzw. Zuordnung von Belegen** mitteilen, ob der Leistungsbezug einem **bestimmten Umsatz zugeordnet** werden kann oder nicht.

Hinzu kommt, dass wir dann in der Buchhaltung mit unterschiedlichen Steuerschlüsseln arbeiten müssen:

8 – Vorsteuer 7 % (**direkte** Zuordnung)

9 – Vorsteuer 19 % (**direkte** Zuordnung)

98 – Vorsteuer 7 % (**Aufteilung** nach Schlüssel)

99 – Vorsteuer 19 % (**Aufteilung** nach Schlüssel)

Bei der Finalisierung der Buchhaltung sind dann die auf den Konten **#1561** (aufzuteilende Vorsteuer 7%) bzw. **#1566** (aufzuteilende Vorsteuer 19 %) gebuchten Vorsteuerbeträge mit einem sachgerechten Schlüssel aufzuteilen.

Alternativ besteht in DATEV Kanzlei-Rechnungswesen auch die Möglichkeit, einen **Automatiksschlüssel** anzulegen. Dies ist aber nur sinnvoll, wenn sich der Aufteilungsschlüssel nicht verändert (z. B. bei festgelegten Flächenschlüsseln).

6.2.1.2. Gängige Schlüssel und vergangene Rechtsentwicklung

Gemäß § 15 Abs. 4 S. 1 u. S. 2 UStG ist die Aufteilung nach Schlüssel durch eine **sachgerechte Schätzung** zu ermitteln. Dies lässt grundsätzlich verschiedene Schlüssel zu, die durch das BMF-Schreiben vom 20.10.2022⁸⁸ konkretisiert und inzwischen in A. 15.17 Abs. 7 UStAE beschrieben werden:

- **Flächenschlüssel**
- Objektbezogener **Umsatzschlüssel**
- **Umbauter Raum**
- Weitere Aufteilungsschlüssel

⁸⁸ BMF-Schreiben vom 20.10.2022, BStBl. I 2022, S. 1497.

Der sog. **Gesamtumsatzschlüssel** ist ebenfalls zulässig, allerdings nach § 15 Abs. 4 S. 3 UStG nur nachrangig anzuwenden, wenn eine andere Aufteilung nicht in Betracht kommt.

Bei Gebäuden kommt somit vorrangig der **Flächenschlüssel** zur Anwendung. Der Flächenschlüssel ist also der erste Einstieg und darf nur „**übersprungen**“ werden, sofern er **nicht sachgerecht** ist. Dies wird in folgenden Fallgruppen angenommen:

- Die **Ausstattung** der unterschiedlich genutzten Räume **weicht erheblich** voneinander **ab**.
- Die **Geschosshöhen** bei vergleichbarer Ausstattung **weichen** voneinander **ab**.
- Er ist **allgemein** nicht sachgerecht.

Im BMF-Schreiben wird genauer definiert, wann Ausstattungen in unterschiedlich genutzten Räumen voneinander abweichen. Auch wird der Flächenschlüssel genauer konkretisiert – so werden für die Ermittlungen der Flächenverhältnisse z.B. Außenflächen nicht berücksichtigt.

Beispiel 1

Unternehmer A hat ein Gebäude errichtet. Das EG ist luxuriös ausgebaut („goldene Wasserhähne“) und an eine Kanzlei vermietet (steuerpflichtig). Das OG wird hingegen an eine Arztpraxis überlassen und verfügt über einfachere Ausstattungsmerkmale. Beide Geschosse verfügen über die gleiche Anzahl von Quadratmetern. Aufgrund der deutlich anspruchsvolleren Ausstattungsmerkmale im EG wird aber geschätzt, dass von den Baukosten insgesamt rund 70 % auf das EG entfallen sind. Die Kanzlei zahlt auch insgesamt 70 % der Miete, da die höheren Ausstattungsmerkmale im Mietpreis einkalkuliert wurden.

Lösung

Die Vorsteuer ist zu 100 % abziehbar, da die Immobilie vollständig für die unternehmerische Vermietung verwendet wird (Zuordnungsgebot), § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Sie ist aber nur abzugsfähig nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.U., soweit sie auf das EG entfällt, denn das OG wird zwingend steuerfrei vermietet und berechtigt daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Durch die Mischnutzung müssen die Vorsteuerbeträge auf die Baukosten jetzt aufgeteilt werden. Dies erfolgt zunächst gemäß § 15 Abs. 4 UStG i.V.m. BMF mit dem Flächenschlüssel. Dieser würde ein Verhältnis von 50:50 zugrunde legen.

Aufgrund der unterschiedlichen Ausstattungsmerkmale wäre ein solcher Schlüssel aber nicht sachgerecht. Somit könnte ein anderer Schlüssel angewandt werden, z.B. der objektbezogene Umsatzschlüssel. Im Mietobjekt werden 70 % des Umsatzes durch das EG erzielt, was mit den unterschiedlichen Ausstattungsmerkmalen begründet werden kann. Daher wäre dieser Aufteilungsschlüssel sachgerechter. In

der Konsequenz wären 70 % der Vorsteuern abzugsfähig und 30 % nicht abzugsfähig.

Beispiel 2

Eine Gemeinde überlässt die örtliche Turnhalle vormittags der öffentlichen Grundschule. Nachmittags bzw. abends wird die Halle durch Vereine genutzt, die hier ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt an die Gemeinde zahlen.

Lösung

Die Überlassung der Turnhalle an die Grundschule erfolgt im Rahmen hoheitlicher Tätigkeit – insofern wäre die Vorsteuer nicht abziehbar. Soweit die Turnhalle durch die Vereine steuerpflichtig genutzt wird, könnten Vorsteuern aber abgezogen werden. Da hier die gleichen Flächen unterschiedlich genutzt werden, wäre die Aufteilung per Flächenschlüssel nicht sachgerecht. Auch die Aufteilung nach objektbezogenem Umsatzschlüssel kommt nicht in Betracht, da die Schule für die Nutzung kein Geld zahlt. Hier könnte eine Aufteilung nach Nutzungszeiten ein wirtschaftlich präziser Aufteilungsmaßstab sein, z.B. durch Ableitung eines Verhältnisses aus einem Benutzungsplan.

6.2.2. Neues BMF-Schreiben vom 13.02.2024

Nunmehr hat die Finanzverwaltung ein weiteres Schreiben⁸⁹ veröffentlicht, dass sich mit den Schlüsseln und der Vorsteueraufteilung beschäftigt. Die wichtigsten Kernaussagen dieses Schriebens beinhalten:

- Die **Nachrangigkeit des Gesamtumsatzschlüssels wird von Seiten der Finanzverwaltung aufgehoben**, d.h. auch wenn präzisere Aufteilungsschlüssel in Betracht kommen, sind nicht diese zwingend vorrangig (BMF a.a.o. Rz. 3).
- Es ist klargestellt, dass mit dem in § 15 Abs. 4 S. 3 UStG genannte Schlüssel der **Gesamtumsatzschlüssel** gemeint ist (BMF a.a.o. Rz. 6).
- Der Gesamtumsatzschlüssel ergibt sich aus der **Division** der **steuerpflichtigen** zu den **gesamten Umsätzen**, wobei hier einige **Besonderheiten** in der Berechnung gelten (BMF a.a.o. Rz. 7).
- Der Gesamtumsatzschlüssel ist für das **gesamte Kalenderjahr** zu ermitteln (BMF a.a.o. Rz. 7).
- Der Gesamtumsatzschlüssel ist **auf volle Prozentpunkte aufzurunden** (BMF a.a.o. Rz. 13).
- Der Gesamtumsatzschlüssel **kann im Voranmeldungsverfahren auf einer vorläufigen Basis** (z.B. auf Grundlage des vorangegangenen Jahres) **angewendet** und in der Jahresfestsetzung auf den endgültigen Prozentsatz berichtigt werden (BMF a.a.o. Rz. 14).

⁸⁹ BMF-Schreiben vom 13.02.2024, BStBl. I 2024, S. 280.

- Aufgrund der bei Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels im Jahresvergleich schwankenden Prozentsätze sind bei **§ 15a UStG** die Voraussetzungen für eine **Vorsteuerberichtigung jährlich** zu prüfen (BMF a.a.o. Rz. 15).

6.2.2.1. Berechnung des Gesamtumsatzschlüssels im Detail

Das BMF-Schreiben enthält neue Erkenntnisse zur Ermittlung des in der Praxis häufig angewendeten Gesamtumsatzschlüssels. Denn nach Rz. 7 ff. BMF a.a.o. ist der Gesamtumsatzschlüssel **um Hilfs- und Zusatzgeschäfte zu bereinigen** und auf eine **volle Prozentzahl aufzurunden**, sodass sich die folgende Formel zur Ermittlung des Gesamtumsatzschlüssels ergibt:

$$\frac{\text{Steuerpflichtiger Nettoumsatz (inkl. uWA, exkl. Veräußerungen u. Hilfsumsätze)}}{\text{Nettobetrag des Gesamtumsatzes (exkl. Veräußerungen u. Hilfsumsätze)}}$$

= Prozentsatz (auf volles Prozent aufgerundet)

Beispiel

Unternehmer A hat im Jahr 01 die folgenden Umsätze getätigt:

- Steuerpflichtige Ausgangsumsätze netto 100.000 € (davon 5.000 € uWA, 2.000 € Umsatz aus dem Verkauf von Anlagevermögen)
- Steuerfreie Ausgangsumsätze netto 24.000 €
- Gesamtumsatz netto somit 124.000 €

Wie ermittelt sich sein Gesamtumsatzschlüssel nach dem BMF-Schreiben?

Lösung

98.000 € (100.000 € ./ 2.000 € Veräußerung)

122.000 € (124.000 € ./ 2.000 € Veräußerung)

= 80,33 %

= 81 % (gerundet gemäß BMF)

6.2.2.2. Auswirkungen auf die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

Nachträgliche Wechsel beim Vorsteuerschlüssel lösen regelmäßig einen Tatbestand nach § 15a Abs. 1 UStG (Änderung der Verhältnisse) aus. Eine Vorsteuerberichtigung ist daher grundsätzlich vorzunehmen, **es sei denn** (Ausnahmen gemäß § 44 UStDV):

- Die in den AK/HK eines Wirtschaftsguts enthaltene **Vorsteuer** war **nicht höher als 1.000 €** (= Vorsteuerberichtigung erst bei Netto-AK/HK von 5.264 € einschlägig), § 44 Abs. 1 UStDV.
- Die **Prozentpunkte** bei der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer haben sich **um weniger als 10 Prozentpunkte verändert** und der **Berichtigungsbetrag** im Kalenderjahr beträgt **nicht mehr als 1.000 €**, § 44 Abs. 2 UStDV.

Sofern diese Grenzen nicht überschritten werden, kann also auf eine Änderung der Verhältnisse verzichtet werden. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, wird die Änderung der Verhältnisse allerdings nach dem zuvor ermittelten Gesamtumsatzschlüssel für das gesamte Kalenderjahr vorgenommen.

Da dieser erst zum Ende des Jahres feststeht, konterkariert das BMF-Schreiben die Regelung von § 44 Abs. 3 UStDV.

Beispiel

Unternehmer A hat in 01 einen PKW mit Anschaffungskosten von 50.000 € netto (9.500 € in der Rechnung ordnungsgemäß ausgewiesene Vorsteuer) erworben und aufgrund des in 01 geltenden Vorsteuerschlüssels i.H.v. 85 % insgesamt einen Vorsteuerabzug von 8.075 € geltend gemacht.

Nun beträgt für das Jahr 02 aufgrund einer Zunahme der steuerfreien Umsätze der Vorsteuerschlüssel nur noch 72 %. Was ist in 02 zu tun?

Lösung

Der geänderte Gesamtumsatzschlüssel führt dem Grunde nach zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 1 UStG, die hier offenkundig auch im Berichtigungszeitraum des Fahrzeugs liegt. Da die Vorsteuer auf das Fahrzeug mit 9.500 € > 1.000 € ist und sich die Prozentpunkte zwischen 85 % und 72 % um mehr als 10 Prozentpunkte geändert haben, finden auch die Vereinfachungsregelungen von § 44 Abs. 1 u Abs. 2 UStDV keine Anwendung. Daher ist zwingend eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vorzunehmen.

Für die Vorsteuerberichtigung ist dabei gemäß Rz. 15 BMF a.a.o. auf den neuen Gesamtumsatzschlüssel für das gesamte Jahr 01 abzustellen. Dieser beträgt 72 %, die Änderung der Verhältnisse zum Vorjahreswert von 85 % mithin 13 %. Daraus ergibt sich für das Jahr 02 ein Berichtigungsbetrag von $13 \% \times 1.900 \text{ €} (9.500 \text{ € VorSt} / 5 \text{ Jahre BRZ}) = 247 \text{ €}$ zu Lasten des Unternehmers. Die Vorsteuerberichtigung kann damit de facto nur in der Jahreserklärung deklariert werden.

6.2.3. Konsequenzen für die Praxis

Die Konsequenzen für die Praxis sind **gravierend**, denn es gibt zahlreiche Fälle, in denen der Gesamtumsatzschlüssel zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen herangezogen werden, insbesondere bei Selbstständigen und Unternehmern, die teilweise mit steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen zu tun haben.

Es ist einerseits angenehm, dass die Finanzverwaltung mit dem Schreiben **Klarheit zur Berechnung des Umsatzschlüssels** schafft, andererseits wird das in vielen Fällen aber einen **Anpassungsbedarf verursachen**. Denn vielerorts sind Umsatzschlüssel anders berechnet worden (z.B. mit Nachkommastellen oder für jeden Voranmeldungszeitraum gesondert), was eine Anpassung in der laufenden Buchhaltung notwendig werden kann.

Es wird daher empfohlen, in allen ähnlich gelagerten Fällen **die Berechnung der Vorsteuerschlüssel aus der Vergangenheit bei nächster Gelegenheit zu überprüfen** und ggf. nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens anzupassen.

6.3. Neues BMF-Schreiben zu Online-Veranstaltungen und Dienstleistungen

6.3.1. Allgemeines

Im Bereich **Kunst und Kultur** sowie in **Wissenschaft, Bildung, Sport** und **Unterhaltung** finden Veranstaltungen zunehmend sowohl vor Ort als auch online statt.

Dabei gibt es gerade bei Online-Veranstaltungen auch **unterschiedliche Medien**: Manche Live-Veranstaltungen werden in Echtzeit digital übertragen (**Hybrid**), in anderen Fällen **ersetzt die Übertragung die physische Anwesenheit (rein digital)** komplett. Oft werden auch Aufzeichnungen von Events wie Konzerten, Unterrichts- oder Fitnesskursen zum Streaming oder Download bereitgestellt.

Bei solchen digitalen Angeboten stellt sich die Frage nach der steuerlichen Behandlung, insbesondere ob Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen greifen. Dies gilt besonders für **künstlerische** und **kulturelle Veranstaltungen** wie Konzert- oder Theaterübertragungen, wo eine Befreiung gemäß **§ 4 Nr. 20 UStG** oder eine **Ermäßigung** nach **§ 12 Abs. 2 Nr. 7 lit. a) UStG** möglich sein könnte, aber auch zunehmend für **Bildungs-** und **Gesundheitsdienstleistungen**, bei denen Steuerbefreiungen (z.B. § 4 Nr. 21 lit. a) UStG in Frage kommen.

Zu der umsatzsteuerlichen Behandlung solcher digitalen Dienstleistungen und Veranstaltungen hat das BMF⁹⁰ nun in einem neuen Schreiben Stellung bezogen.

6.3.2. Neues BMF-Schreiben vom 29.04.2024

Das BMF differenziert in seinem Schreiben insbesondere vorproduzierte Inhalte und Live-Streaming und nennt die folgenden wichtigen Aussagen:

- Bei **vorproduzierten Inhalten (z.B. Videokurs)** an Privatpersonen bestimmt sich der Leistungsort i.d.R. nach **§ 3a Abs. 5 UStG** (Anmerkung: demnach wäre auch das OSS-Verfahren anwendbar, vgl. § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG), BMF a.a.o. Rz. 3.
- Für solche vorproduzierten Inhalte kommt die Steuerbefreiung von **§ 4 Nr. 20 UStG** nicht in Betracht, BMF a.a.o. Rz. 5.
- Bei der Bereitstellung eines Streams im Rahmen einer **Hybrid-Veranstaltung** ist der **Leistungsort** nach **§ 3a Abs. 3 Nr. 3 lit. a) UStG** zu bestimmen und auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG kann anwendbar sein, BMF a.a.o. Rz. 6.

⁹⁰ BMF-Schreiben vom 29.04.2024, III C 3 – S 7117-j/21/10002:004.

- Beim Streaming über externe Veranstaltungsportale oder andere Dritte ist das Vorliegen einer **Dienstleistungskommission** nach § 3 Abs. 11 UStG zu prüfen, BMF a.a.o. Rz. 10.
- Bei **kombinierten Angeboten** (z.B. Live-Streaming und anschließender Mitschnitt) ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen, ob es sich um **mehrere selbstständige Leistungen** oder um **eine einheitliche Leistung** (mit Haupt- und Nebenleistung) handelt, BMF a.a.o. Rz. 12.
- Diese Grundsätze lassen sich **auch auf andere Online-Dienstleistungsangebote (z.B. Bildungsleistungen) anwenden**, BMF a.a.o. Rz. 13.

Diese Verwaltungsmeinung kann **in bestimmten Fällen gravierende Auswirkungen** haben. Gerade bei digitalen Veranstaltungen und Dienstleistungen sollte daher stets geprüft werden, ob diese im Einklang mit dem BMF-Schreiben stehen. Zur Konkretisierung werden die einzelnen Aussagen im Folgenden anhand einiger Beispiele dargestellt:

Beispiel 1

A ist eine nach § 4 Nr. 21 lit. a) UStG befreite Bildungseinrichtung. Sie bietet auf einer digitalen Lernplattform digitalen Unterricht in Form von Live-Webinaren an. Endkunden sind Privatpersonen. Der Verkauf der Webinare erfolgt in eigenem Namen und auf eigene Rechnung.

Lösung

A erbringt an die Endkunden eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung, deren Ort sich gemäß § 3a Abs. 5 S. 1 u. S. 2 lit. c) UStG nach dem Wohnsitz der Kunden richtet. Soweit Kunden aus Deutschland ein Ticket erworben, unterliegen die Umsätze daher der deutschen Steuerbarkeit.

Da es sich jedoch um nach § 4 Nr. 21 lit. a) UStG befreite Bildungsleistungen handelt, sind diese steuerfrei. Dies gilt auch im digitalen Bereich, da ein Live-Unterricht mit Interaktion stattfindet.

Beispiel 2

Wie Beispiel 1, allerdings wird nicht der Zugang zu einem Live-Webinar, sondern ein vorproduzierter Videokurs verkauft. Der Videokurs dient allerdings gleichermaßen den begünstigten Bildungszwecken.

Lösung

Nach Auffassung des BMF unterliegt der Verkauf der Videokurse der Umsatzsteuer, da es sich nicht um interaktiven Live-Unterricht handelt. Dementsprechend wäre diese Leistung steuerpflichtig.

Praxishinweis

M.E. bestehen Zweifel daran, dass diese Auffassung gerichtlich standhält. Denn auch der Verkauf eines vorproduzierten Kurses oder der Verkauf einer Veranstaltungsaufzeichnung kann unmittelbar auf einen Beruf vorbereiten, sodass die Steuerbefreiung von § 4 Nr. 21 lit. a) UStG dennoch einschlägig sein könnte.

Beispiel 3

Wie Beispiel 1, allerdings wird der Zugang zum Live-Webinar verkauft. Der Mitschnitt der Veranstaltung ist für den Fall einer Verhinderung an der Live-Teilnahme aber kostenlos abrufbar.

Lösung

Es liegt eine einheitliche Leistung vor, bei der der Mitschnitt als unselbstständige Nebenleistung zur Hauptleistung anzusehen ist. Kern der Leistung bildet also das Live-Webinar, dass unter die Steuerbefreiung von § 4 Nr. 21 lit. a) UStG fallen kann. Der Mitschnitt teilt dieses Schicksal.

Praxishinweis

Diese Unterscheidung zeigt, wie absurd m.E. die Unterscheid zwischen dem Verkauf eines Live-Webinars inkl. Mitschnitt und dem Verkauf des Mitschnitts im Einzelnen ist. Schlussendlich erhält der Kunde den gleichen Inhalt und damit die gleiche Leistung, nur das Medium verändert sich. Ob diese Fälle daher so zu differenzieren sind, wie es das BMF vorsieht, darf bezweifelt werden.

Beispiel 4

Wie Beispiel 1, allerdings ist mit dem Dozenten eine umsatzabhängige Vergütung vereinbart, nach der sowohl der Plattformbetreiber als auch der Dozent jeweils die Hälfte des Honorars erhalten soll. Die Teilnehmerzahl wirkt sich daher auch direkt auf den Dozenten aus.

Lösung

Es liegt eine Dienstleistungskommission vor (§ 3 Abs. 11 UStG), bei der der Dozent an A und A an die Endkunden jeweils sonstige Leistungen erbringt. Diese sonstigen Leistungen sind separat voneinander zu prüfen.

6.3.3. Konsequenzen für die Praxis

Wer mit Unternehmen aus dem Digitalbereich zusammenarbeitet, sollte das BMF-Schreiben ernst nehmen und **mögliche Konsequenzen** prüfen. Insbesondere die **Ungleichbehandlung einer Live-Veranstaltung und einer Aufzeichnung** kann eine umsatzsteuerliche Neubewertung erforderlich machen.

6.4. Neue Rechtsprechung zum Reverse-Charge-Verfahren

6.4.1. Allgemeines

Das Reverse-Charge-Verfahren ist wichtiger Bestandteil im europäischen Mehrwertsteuersystem. Denn es sorgt für eine **Bürokratieerleichterung** bei der Umsetzung des **Bestimmungslandprinzips**, insbesondere für den leistenden Unternehmer. Teilweise hat es aber auch aufgrund von positiven Liquiditätseffekten Vorteile für den Leistungsempfänger.

Beispiel

Unternehmer A (Deutschland) erbringt eine sonstige Leistung an den französischen Unternehmer B.

Lösung

Der Leistungsort befindet sich i.d.R. nach § 3a Abs. 2 UStG im Bestimmungsland, Frankreich. Somit wäre die Leistung dort steuerbar und ggf. auch steuerpflichtig. Aufgrund des Reverse-Charge-Verfahrens müsste sich A allerdings nicht in Frankreich steuerlich registrieren lassen, da der B als Leistungsempfänger auch die Deklaration bei der aus seiner Sicht heimischen Finanzbehörde vornehmen könnte.

Doch auch für B bietet das Reverse-Charge-Verfahren einen Vorteil: sofern er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, könnte er in der Voranmeldung die Umsatzsteuer nach § 13b UStG anmelden und zugleich den korrespondierenden Vorsteuerabzug geltend machen, sodass sich für ihn keine Liquiditätsbelastung ergibt – anders als wenn er an den deutschen Unternehmer Umsatzsteuer hätte zahlen müssen.

Im Zuge des Reverse-Charge-Verfahrens hatte sich vor dem BFH⁹¹ die Frage gestellt, **welcher Nachweis durch den leistenden Unternehmer** erbracht werden muss, um das Vorliegen der Voraussetzungen von § 13b UStG gegenüber den Finanzbehörden begründen zu können:

6.4.2. Sachverhalt

Eine Unternehmerin betrieb einen **Online-Marktplatz**, über den sowohl Unternehmer als auch Nichtunternehmer (Endverbraucher) Waren und Leistungen zum Verkauf anbieten konnten (**Shop-Plattform**). Die Kunden der Unternehmerin mussten sich zur Vermarktung der Waren allerdings zuvor registrieren und konnten dabei zwischen einer Registrierung als Unternehmen und als Privatperson auswählen.

⁹¹ BFH-Urteil vom 31.01.2024, V R 20/21.

Bei **Registrierung als Unternehmen** mussten neben den allgemeinen Stammdaten **auch Angaben** zum Namen des Unternehmens, zum Unternehmenstyp (Branche), zur Rechtsform, zu einer Handelsregisternummer und **zur USt-ID** gemacht werden.

Sofern die Angaben zur USt-ID freigelassen wurden, musste gesondert bestätigt werden, dass der Verkauf als Unternehmen erfolgen sollte. Sofern die Angaben zur USt-ID getätigt wurden, prüfte die Unternehmerin die USt-ID auf Gültigkeit in einem automatisierten Sammelverfahren.

Bis 2014 behandelte die Plattform ausschließlich Leistungsempfänger mit gültiger USt-ID als Unternehmer. **Dies wurde aber zum 01.01.2015 umgestellt** und es wurden auch Unternehmer **ohne gültige USt-ID als Unternehmer** behandelt.

Auf dieser Basis wurden dann Umsätze nach § 13b UStG bei den Finanzbehörden angemeldet.

Im Rahmen einer Sonderprüfung vertrat das **Finanzamt die Auffassung, dass der Nachweis ohne gültige USt-ID unzulässig sei** und daher nicht angenommen werden kann, dass die Leistungsempfänger Unternehmer waren. Es wurden entsprechende Umsatzsteuern per Bescheid festgesetzt.

Die Vorinstanz gab der Finanzverwaltung allerdings teilweise Recht.

6.4.3. Rechtsprechung des BFH

Der **BFH** gab der **Unternehmerin Recht** und wies die Sache zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das Finanzgericht zurück. Dies begründete das Gericht wie folgt:

- Der **Nachweis der Unternehmereigenschaft** nach § 13b Abs. 5 UStG **hängt nicht von der Verwendung einer USt-ID ab**, jedenfalls sieht das Gesetz dies nicht zwingend vor.
- Es genügt laut BFH, wenn aus den **vorliegenden Daten die Person des Leistungsempfängers hinreichend identifizierbar war** – dies hat der BFH so gesehen.
- Das **FG** hat nach Auffassung des BFH seiner **Aufklärungspflicht nicht genüge getan** und hätte zumindest stichprobenartig die Datensätze der Klägerin auf die Unternehmereigenschaft hin prüfen müssen.

Im Ergebnis lässt der BFH daher den Nachweis der Unternehmereigenschaft auch ohne USt-ID zu.

6.4.4. Konsequenzen für die Praxis

Gleichwohl ist der Nachweis ohne USt-ID nicht empfehlenswert. Denn im vorliegenden Fall musste der BFH die Sache zur Sachverhaltsaufklärung an das FG zurückweisen und die Finanzrichter sind angehalten, von Gerichts wegen die Daten des Unternehmens zu prüfen. Dies ist unter Umständen ein enormer Aufwand.

Daher bleibt in der Praxis zu empfehlen, unbedingt die USt-ID-Nummern von den Kunden abzufragen und diese auch in regelmäßigen Abständen zu prüfen. Dies erspart mühselige Diskussionen mit der Finanzverwaltung und einen eventuell im Rahmen einer Prüfung zu erbringenden Einzelnachweis.

Dennoch bietet das BFH-Urteil eine mögliche Verteidigungsstrategie für vergleichbare Fälle, in denen die Finanzverwaltung die Anwendung von § 13b UStG allein mit dem Fehlen der USt-ID begründen möchte.

6.5. Neue Entwicklungen zum unrichtigen Steuerausweis nach § 14c UstG

6.5.1. Allgemeines

6.5.1.1. Gesetzliche Regelung

Rechnet ein Unternehmer mit einem **zu hohen Steuersatz ab** (z.B. Abrechnung ermäßigt besteuerten Leistungen mit dem Regelsteuersatz) und weist er in der Folge dessen einen zu hohen Steuerbetrag in der Rechnung aus, schuldet er gemäß § 14c Abs. 1 UstG die zu Unrecht ausgewiesene Steuer dennoch, und zwar so lange, bis er die unrichtige Rechnung ggü. dem Leistungsempfänger berichtigt.

6.5.1.2. EuGH-Urteil vom 08.12.2022⁹²

In einem noch sehr jungen Urteil hatte der EuGH auf Vorlage des österreichischen Bundesfinanzhofs den folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

- Die Betreiberin eines österreichischen Indoor-Spielplatzes hatte Leistungen, die in Österreich dem **ermäßigten Steuersatz** unterliegen, **versehentlich** mit dem **regulären Steuersatz** abgerechnet
- Die Kunden waren **ausschließlich Privatkunden**, da eine unternehmerische Nutzung der Leistungen eines **Indoor-Spielplatzes** nicht denkbar war
- Insgesamt ging es um **20.000 Kleinbetragsrechnungen**, die fehlerhaft abgerechnet waren
- Die Betreiberin korrigierte nach Kenntniserlangung über den Fehler die Umsatzsteueranmeldungen und forderte vom Finanzamt die zu viel gezahlte Umsatzsteuer zurück
- Das österreichische Finanzamt versagte die Erstattung, da die GmbH nach österreichischem Recht analog § 14c Abs. 1 UstG dazu verpflichtet sei, **die Rechnungen ggü. den Endkunden zu berichtigen**; da diese nicht identifizierbar waren, wäre dies nicht möglich
- Außerdem sah das österreichische Finanzamt ein Problem darin, dass sich die Betreiberin mit einer Erstattung „**bereichern**“ würde, da die Kunden ja faktisch die höhere Umsatzsteuer gezahlt hätten und die Erstattung nun Teil der Marge werden würde
- Der österreichische Finanzhof erkannte im Ausgangssachverhalt aber keine Gefährdung des Steueraufkommens und lag dem EuGH den Fall vor

Der EuGH hat nun den Fall entschieden. **Er sieht keine Gefährdung des Steueraufkommens**, da die Leistungen ausschließlich an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Endverbraucher erbracht wurden. Dadurch wäre

⁹² EuGH-Urteil vom 08.12.2022, C-378/21.

Art. 203 MwStSystRL, auf dem im Ergebnis der deutsche § 14c Abs. 1 UstG beruht, **nicht anwendbar**, sodass ein Steuerpflichtiger, der in seiner Rechnung an solche Endverbraucher einen überhöhten Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer daher **nicht schuldet**.

Somit ist nach Ansicht des EuGH **auch keine Berichtigung der Rechnungen erforderlich**, um dem Anwendungsbereich von § 14c Abs. 1 UstG zu „entkommen“.

6.5.2. Deutsches Urteil zu § 14c UStG im Kontext der EuGH-Rechtsprechung⁹³

6.5.2.1. Sachverhalt

- Die Z AG (Klägerin) streitet mit dem Finanzamt über das Vorliegen der **Umsatzsteuerbefreiung** für Postzustellungsleistungen (PZA-Leistungen) gemäß § 4 Nr. 11b UStG.
- Die Leistungen wurden von der Z AG **steuerpflichtig abgerechnet**, obwohl das Finanzamt die Auffassung vertritt, dass die Leistungen **steuerfrei** abgerechnet werden müssten.
- In der Konsequenz würde sich ein **unrichtiger Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG** ergeben.
- Die Z AG bringt hervor, dass das **Steueraufkommen** durch den **unrichtigen Steuerausweis nicht gefährdet** sei, weil die Kunden nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt wären.

6.5.2.2. Besteuerungsproblem

Gilt § 14c UstG auch für Fälle, in denen das Steueraufkommen nicht gefährdet ist, weil die Leistungsempfänger keinen Vorsteuerabzug geltend machen können?

6.5.2.3. Entscheidung des FG

Das FG **gab der Klage statt** und verneinte **die Anwendung von § 14c UstG**. Dies begründet es wie folgt:

- Soweit Leistungen **unrichtigerweise steuerpflichtig gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden abgerechnet wurde**, kann sich die Z AG auf die **Nichtanwendbarkeit von § 14c Abs. 1 UstG** (hilfsweise auf **Art. 203 MwStSystRL**) berufen, da das Umsatzsteueraufkommen nicht gefährdet worden ist.
- Das **EuGH-Urteil vom 08.12.2022**⁹⁴ ist in diesem Fall entsprechend anzuwenden.

⁹³ FG Köln, Urteil vom 25.07.2023, 8 K 2452/21.

⁹⁴ EuGH-Urteil vom 08.12.2022, C-378/21.

6.5.2.4. Konsequenzen für die Praxis

Das Urteil ist für die Praxis **sehr wichtig** und interessant. Denn es setzt die bereits in einem vergangenen Seminar besprochene **Rechtsprechung des EuGH vom 08.12.2022**, in dem es um einen **Fall aus Österreich** ging, fort und wendet das gleiche Recht auch für deutsche Fälle an.

Da die Finanzverwaltung gegen das Urteil des FG Köln nun in **Revision**⁹⁵ gegangen ist, wird sich in Zukunft der BFH mit dieser Frage zu beschäftigen haben. Die Chancen stehen gut, dass der BFH **den Ausführungen des FG folgen** wird, sodass es dann auch eine deutsche Rechtsprechung für die Nichtanwendung von § 14c UstG in Fällen ohne Gefährdung des Steueraufkommens geben würde.

6.5.3. BMF-Schreiben vom 27.02.2024⁹⁶

Obwohl die Finanzverwaltung das zuvor genannte Urteil beim BFH revidiert, **wendet sie mit dem BMF-Schreiben vom 27.02.2024 die Grundsätze des EuGH-Urteils bereits jetzt in Deutschland an**. Ein Einspruch ist daher in solchen Fällen i.d.R. nicht erforderlich.

⁹⁵ BFH Az. V R 16/23.

⁹⁶ BMF-Schreiben vom 27.02.2024, BStBl. I 2024, S. 361.

6.6. Neue Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft

6.6.1. Allgemeines

6.6.1.1. Grundlagen zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Systematik

Eine umsatzsteuerliche Organschaft liegt vor, wenn eine **juristische Person** nach dem Gesamtbild der Verhältnisse **finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch** in das Unternehmen des **Organträgers eingegliedert** ist, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Der Begriff der juristischen Person umfasst dabei auch Personengesellschaften⁹⁷.

Die Grundidee hinter der umsatzsteuerlichen Organschaft besteht darin, dass miteinander verbundene Unternehmen (finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch) eigentlich **ein Unternehmen darstellen**, das aus div. Gründen auf unterschiedliche Rechtsträger aufgeteilt wurde. Das deutsche UStG fasst solche Unternehmen daher für Umsatzsteuerzwecke zu einem einheitlichen Unternehmen zusammen.

Die Konsequenz ist, dass die umsatzsteuerlich relevanten **Transaktionen vom Organträger abgewickelt und bei ihm konsolidiert** werden. Eine solche Konsolidierung ist aber nur möglich, wenn beide Rechtsträger im Inland ansässig sind. **Grenzüberschreitende Organschaften kann es in der Umsatzsteuer hingegen nicht geben.**

Begriff der finanziellen Eingliederung

Unter finanzieller Eingliederung wird gemeinhin der Besitz der entscheidenden **Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft** verstanden, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Sofern die Stimmrechtsverhältnisse den Beteiligungsverhältnissen entsprechen, wurde bislang eine finanzielle Eingliederung bei einer Beteiligung von > 50 % ausgegangen⁹⁸.

Begriff der wirtschaftlichen Eingliederung

Unter wirtschaftlicher Eingliederung wird ein **wirtschaftlicher Zusammenhang** und damit ein **bestimmtes Abhängigkeitsverhältnis** zwischen den beiden Gesellschaften verstanden. Sie kann im Falle von gegenseitigen Leistungsbeziehungen bestehen, bei ausgeprägter finanzieller und organisatorischer Eingliederung wird aber auch eine wirtschaftliche Eingliederung dann schon angenommen, wenn zwischen dem

⁹⁷ vgl. A. 2.8 Abs. 2 S. 5, Abs. 5a UStAE.

⁹⁸ Vgl. A. 2.8 Abs. 5 S. 1 u. S. 2 UStAE.

Organträger und der Organgesellschaft auf Grund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen⁹⁹.

Begriff der organisatorischen Eingliederung

Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit **der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft tatsächlich wahrgenommen** wird. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die **Geschäftsführungen** von Organträger und Organgesellschaft aus denselben Personen bestehen¹⁰⁰.

Beispiel zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Beispiel

Die X-GmbH produziert Industriemaschinen. Um diese Maschinen zu vermarkten, gründet sie die Y-GmbH, deren alleinige Gesellschafterin die X-GmbH (100 %) ist. Die Y-GmbH stellt Vertriebsmitarbeiter ein und verkauft die Maschinen im Namen der X-GmbH an Endkunden. Die Waren werden dann unmittelbar von der X-GmbH an die Endkunden gesendet. Die Geschäftsführer von X-GmbH und Y-GmbH sind identisch.

Im Jahr 01 sind die folgenden Umsatzsteuern und Vorsteuern entstanden:

USt:	X-GmbH: 2.000.000 €	Y-GmbH: 500.000 €
VorSt:	X-GmbH: 500.000 €	Y-GmbH: 100.000 €

Wie ist der Sachverhalt im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Organschaft zu beurteilen?

Lösung

Zwischen X-GmbH und Y-GmbH besteht eine Organschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, denn:

- Die X-GmbH ist zu 100 % an der Y-GmbH beteiligt – eine finanzielle Eingliederung liegt vor
- die X-GmbH und Y-GmbH stehen in engen Geschäftsbeziehungen, da die Y-GmbH mit dem Vertrieb einen wichtigen unternehmerischen Prozess für die X-GmbH abbildet – eine wirtschaftliche Eingliederung liegt vor
- da die Geschäftsführer personenidentisch sind, liegt auch eine organisatorische Eingliederung vor

Konsequenz der Organschaft ist, dass die Y-GmbH als Organgesellschaft nicht als selbständige Unternehmerin anzusehen ist. Stattdessen erfolgt die Umsatzbesteuerung vollständig auf Ebene der X-GmbH als Organträgerin.

⁹⁹ Vgl. A. 2.8 Abs. 6 S. 1 u. S. 3 UStAE.

¹⁰⁰ vgl. A. 2.8 Abs. 7 u. Abs. 8 UStAE.

In der UStE der X-GmbH wären demnach insgesamt 2.500.000 € Umsatzsteuern und 600.000 € Vorsteuern zu erfassen. Umsätze zwischen den Gesellschaften werden als nicht steuerbare Inenumsätze angesehen.

6.6.1.2. Zurückliegende Rechtsprechung zur deutschen Regelung im Verhältnis mit dem EU-Recht

Zur Steuerschuldnerschaft des Organträgers

In einem Gerichtsverfahren hatte der BFH dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die **deutsche Regelung zur Organschaft insgesamt EU-rechtskonform ist** ¹⁰¹. Insbesondere ging es darum, dass das deutsche Gesetz den **Organträger als Steuerschuldner** bestimmt, obschon in der EU-Gesetzgebung die dort angelegte Regelung der „Mehrwertsteuergruppe“ eher dazu tendiert, einen eigenen Steuerpflichtigen zu definieren.

Der EuGH hat in seiner Entscheidung diesen Umstand **aber nicht als EU-rechtswidrig betrachtet**. Die Steuerschuldnerschaft des Organträgers für die Umsatzsteuern des Organkreises war daher bereits seit Ende 2022 unproblematisch.

Behandlung der Organgesellschaft

Im Rahmen der Vorlage wollte der BFH aber auch wissen, ob die Behandlung der Organgesellschaft **als nicht selbständige Einheit** korrekt ist.

Der EuGH äußerte hierzu, dass Einheiten, die eine Mehrwertsteuergruppe bilden können, eng miteinander verbunden sein müssen; die zugrundeliegende EU-Regelung sieht aber nicht vor, dass das Bestehen dieser Beziehung dazu führt, dass ein Mitglied der Gruppe als unselbständig angesehen werden kann.

Diese Äußerung führte seit Ende 2022 zu großer Unsicherheit, da die Vorschrift von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG an eben genau diese Selbständigkeit als Abgrenzungsmerkmale zur eigenständigen Unternehmertätigkeit anknüpft. **Bisher wird davon ausgegangen, dass die Organgesellschaft ihre rechtliche Selbständigkeit verliert, sobald sie in eine Organschaft eingebunden ist.**

Der EuGH verlangte in der Entscheidung, dass jedes Gruppenmitglied zusätzlich zu prüfen habe, ob es weiterhin selbständig tätig ist, d.h. ob es eine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung, auf eigenes wirtschaftliches Risiko und in eigener Verantwortung ausübt.

Zur Frage der EU-Rechtskonformität der deutschen Organschaftsregelung hatte sich das Gericht aber auch nicht ausdrücklich geäußert.

¹⁰¹ EuGH-Urteil vom 01.12.2022, C-269/20.

Der BFH hatte aufgrund dessen zur Frage der nicht steuerbaren Umsätze nach Ergehen der EuGH-Entscheidung vom 01.12.2022 eine weitere Vorlage beim EuGH vorgenommen, um hier Klarheit zu erhalten. **Über diese Vorlage wurde nun durch den EuGH entschieden. Das Urteil wird nachfolgend besprochen.**

6.6.2. Neue Entscheidung des EuGH¹⁰²

Der EuGH hat nun in einem Urteil vom 11.07.2024 entschieden, dass auch die **deutsche Behandlung der Innenumsätze als „nicht steuerbare Umsätze“ mit dem EU-Recht vereinbar ist.** Somit steht die deutsche Regelung zur Organschaft vollständig im Einklang mit der MwStSystRL.

6.6.3. Konsequenzen für die Praxis

Die Entscheidung hat in Fachkreisen für Erleichterung gesorgt, denn die Annahme steuerbarer Umsätze innerhalb des Organkreises hätte zu großen Veränderungen insbesondere in den Fällen geführt, in denen eine der Gesellschaften nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

Letztlich bleibt durch die Rechtsprechung aber alles so wie gehabt und es besteht kein Änderungsbedarf.

¹⁰² EuGH-Urteil vom 11.07.2024, C-184/23.

6.7. Neue Rechtsprechung zur Abgrenzung von Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen

6.7.1. Allgemeines

Die Umsatzsteuer unterscheidet bei der Ausstellung von Gutscheinen in Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine.

Einzweck-Gutscheine liegen vor, wenn die geschuldete Steuer bereits bei Ausgabe des Gutscheins feststeht, weil der Verwendungszweck bereits klar definiert ist. In diesen Fällen wird gemäß § 3 Abs. 14 S. 2 UStG **die Umsatzsteuer bereits im Zeitpunkt der Ausgabe** des Gutscheins ausgelöst. Die Einlösung des Gutscheins hat dann keine umsatzsteuerliche Konsequenz mehr und dient lediglich der Bezahlung.

Mehrzweck-Gutscheine liegen hingegen vor, wenn die geschuldete Steuer bei Ausgabe des Gutscheins noch nicht feststeht, z.B. weil der Gutschein für verschiedene Zwecke eingelöst werden kann. Gemäß § 3 Abs. 15 S. 2 UStG **entsteht dort die Umsatzsteuer erst mit der Einlösung des Gutscheins**, nicht jedoch mit der Ausgabe.

Aufgrund dieser Unterschiede ist es in der Praxis wichtig, Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine korrekt voneinander abgrenzen zu können. **Zu genau dieser Abgrenzung hat nun der EuGH entschieden.**

6.7.2. Sachverhalt¹⁰³

- Eine GbR verkaufte über ihren Online-Shop **Guthabekarten / Gutscheincodes** zum Aufladen von „**Nutzerkonten**“ für den Erwerb digitaler Inhalte im Online-Shop von **Playstation**.
- Diese Guthabekarten wurden in **mehrstufigen Strukturen** grenzüberschreitend in der EU verkauft – die Guthabekarten waren jeweils mit einer verbindlichen **Länderkennung** versehen. Deutsche Nutzer waren nach den Geschäftsbedingungen verpflichtet, ein deutsches Nutzerkonto zu unterhalten und sie konnten nur Karten mit einer deutschen Länderkennung verwenden.
- Der BFH war sich in der Abgrenzung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen nicht sicher, da der Verkauf hier über eine Vertriebskette erfolgte. Daher bat er den EuGH um Entscheidung.

¹⁰³ EuGH-Urteil vom 18.04.2024, C-68/23.

6.7.3. Entscheidung des EuGH

Der EuGH beurteilte die Karten als Einzweck-Gutscheine und begründete dies wie folgt:

- Voraussetzung eines Einzweck-Gutscheins ist nach MwStSystRL, **dass im Zeitpunkt der Ausstellung** des Gutscheins der **Ort** sowie der anzuwendende **Mehrwertsteuersatz** feststehen.
- Ob der Gutschein vor der **Nutzung zwischen verschiedenen Unternehmern übertragen** und im Rahmen einer mehrstufigen Vertriebskette verkauft wird, spielt für den EuGH keine Rolle.
- Aufgrund der Länderkennungen der Gutscheinkarten und des klaren Steuersatzes entsteht die Umsatzsteuer bereits mit Ausstellung des Gutscheins. Die Einlösung ist dafür umsatzsteuerlich ohne Bedeutung.

6.7.4. Konsequenzen für die Praxis

Die Rechtsprechung zeigt, dass der Wortlaut von MwStSystRL und UStG im Bereich der Gutscheine streng auszulegen sind und dass Einzweck-Gutscheine bei Vorliegen des **Leistungsorts** und der anzuwendenden **Steuersätze** gegeben sind.

Gleichwohl gibt es auch noch **zahlreiche Einzelfragen, die offenbleiben** – insbesondere in den Fällen mit mehrstufigen Vertriebsketten, bei denen nicht durch Länderkennungen vorher festgelegt ist, in welchem Land die Gutscheine eingelöst werden. Auf einen Aufsatz in der NWB¹⁰⁴ wird an dieser Stelle verwiesen.

¹⁰⁴ StuB Nr. 13 vom 12.07.2024, S. 511.

6.8. Neue Rechtsprechung zur Einheitlichkeit von Leistungen

6.8.1. Allgemeines

Werden verschiedene Leistungen im Bündel angeboten, ist zu differenzieren:

- In manchen Fällen wird angenommen, dass die Leistungen aufzuteilen sind (z.B. nach aktuellem Stand bei Beherbergungsumsätzen; Aufteilung in Übernachtung und Frühstück).
- In manchen Fällen wird angenommen, dass es sich um eine einheitliche Leistung handelt, die in eine Haupt- und Nebenleistung aufzuteilen ist und bei der Hauptleistung die umsatzsteuerlichen Folgen vorgibt.

6.8.1.1. Verwaltungsmeinung

Die Finanzverwaltung ist in der Vergangenheit in den Fällen, in denen es um eine höhere Steuerbelastung für den Bürger ging, vornehmlich vom Aufteilungsgebot ausgegangen, z.B. bei der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG) bei ansonsten steuerfreier Vermietung¹⁰⁵ oder neuerdings teilweise auch bei digitalen Dienstleistungen¹⁰⁶.

6.8.1.2. BFH-Rechtsprechung

Die Rechtsprechung hat in der Vergangenheit einzelne Fälle genau diversifiziert. So hat der BFH¹⁰⁷ im Falle des Hotelfrühstücks im Rahmen einer Hotelvermietung geurteilt, dass dort das Aufteilungsgebot aufgrund des expliziten Wortlauts in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG Anwendung finden müsste. In einem anderen – noch recht jungen Verfahren – hat der BFH¹⁰⁸ jedoch im Kontext der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen bei ansonsten steuerfreier Vermietung das Aufteilungsverbot abgelehnt und stattdessen die Einheitlichkeit der Leistung bejaht.

In einem weiteren jüngeren Verfahren hat der BFH¹⁰⁹ im Rahmen einer AdV aber sogar ernstliche Zweifel am Aufteilungsgebot in Hotelleriefällen bekundet, da zwischenzeitlich einige weitere EuGH-Entscheidungen zur Problematik ergangen sind, die eher in Richtung der Einheitlichkeit der Leistungen tendieren.

¹⁰⁵ vgl. A. 4.12.10 UStAE.

¹⁰⁶ vgl. BMF-Schreiben vom 29.04.2024, BStBl. I 2024, S. 726.

¹⁰⁷ BFH-Urteil vom 24.04.2013, XI R 3/11, BStBl. II 2014, S. 86.

¹⁰⁸ BFH-Beschluss vom 17.08.2023, V R 7/23.

¹⁰⁹ BFH-Beschluss vom 07.03.2022, XI B 2/21.

6.8.2. Aktuelle BFH-Vorlagen

Nun hat der BFH¹¹⁰ mit seinen **Beschlüssen vom 10.01.2024** dem EuGH die Frage vorgelegt, ob das **Unionsrecht dem nationalen Aufteilungsgebot in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG für nicht der Beherbergung dienende Leistungen entgegensteht**, wenn es sich hierbei um Nebenleistungen zur steuerermäßigten Beherbergung handelt.

Interessant für die Abgrenzung zwischen einer einheitlichen Leistung oder der Anwendung des Aufteilungsgebots sind insbesondere folgende Aspekte, die in den zugrundeliegenden Verfahren auch Gegenstand sind:

- Das **Frühstück ließ sich in einer Vorlage nicht abbestellen** und war immer im Gesamtpreis enthalten, was für eine einheitliche Leistung spricht.
- Das **Gleiche galt für eine Parkplatzüberlassung, die Bereitstellung von WLAN und Fitness- und Wellnesseinrichtungen.**

6.8.3. Konsequenzen für die Praxis

Die anhängigen Verfahren **können insbesondere im Bereich der Hotellerie weitreichende Konsequenzen haben**. Wenn der EuGH zu der Erkenntnis gelangen sollte, dass das Aufteilungsgebot von § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG gegenüber der Einheitlichkeit der Leistung zurücktritt, dann wären **Hotelleistungen, wenn sie gebündelt verkauft werden, insgesamt mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % zu besteuern**. Dies hätte positive Auswirkungen auf die Mandantschaft.

Gleichwohl dürfte es schwierig sein, bis zum Ergehen der Entscheidung z.B. über eine Verfahrensruhe von der Rechtsprechung zu profitieren. Denn selbst wenn die Umsatzsteuervoranmeldungen, in denen die Umsätze bislang mit 19 % deklariert werden, über eine Verfahrensruhe offen gehalten würden, würde dies nichts an den bis dato ausgestellten Rechnungen ändern, die dann über einen unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG verfügen. Vielleicht bietet das neue BMF-Schreiben vom 27.02.2024, nach dem die 14c-Steuer in Fällen von Endverbrauchern nicht geschuldet sein soll, hierfür einen möglichen Rettungsanker.

Auch wäre es denkbar, bis zur Entscheidung des EuGH auf die Ausstellung von Rechnungen gegenüber Endverbrauchern zu verzichten (§ 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 1 UStG) oder **zumindest die Umsatzsteuer nicht offen auszuweisen**. Bei Unternehmenskunden wird dies jedoch keine Abhilfe schaffen.

Letztlich bleibt abzuwarten, was die weitere Entwicklung bringt.

¹¹⁰ BFH-Beschlüsse vom 10.01.2024, XI R 11/23; XI R 13/23; XI R 14/23.

6.9. Neue Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei Vermietungen (Mieterstrommodelle)

6.9.1. Allgemeines

Bei der steuerfreien Vermietung von Wohnflächen (§ 4 Nr. 12 lit. a) UStG) stellt sich die Frage, inwieweit in Rechnung gestellte Nebenkosten **als eigenständige Leistungen zu qualifizieren sind** oder inwieweit sie als **Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung (steuerfreie Vermietung) teilen**.

So hatte der BFH¹¹¹ vor einiger Zeit entschieden, dass die Versorgung des Mieters mit **Wärme und Wasser** als **steuerfreie Nebenleistung** zu qualifizieren ist, wenn die Vermietung **pauschal („warm“) erfolgt** und der Mieter die Nebenkosten **nicht gesondert trägt**. Insoweit war der **Vorsteuerabzug für eine angeschaffte Heizung nicht möglich**.

Ganz allgemein wird bei einer steuerfreien Vermietung **auch die Weiterbelastung von Nebenkosten ohne gesonderten Steuerausweis (sog. Bruttoweiterbelastung)** angenommen.

Nun ging es in einem neuen Verfahren um die Frage, inwieweit diese Rechtsprechung auf die Lieferung von Strom im Rahmen eines Mieterstrommodells anwendbar ist:

6.9.2. Sachverhalt¹¹²

- Der Kläger vermietet ein **Mehrfamilienhaus** und ein **Doppelhaus**. Die Vermietungen sind nach **§ 4 Nr. 12 lit. a) UStG steuerfrei**.
- Der Kläger hat auf beiden Objekten im Dezember 2018 **jeweils eine PV-Anlage mit Batteriespeicher installieren lassen**. Für beide PV-Anlagen wurden jeweils zwei Messungen verbaut. Die erste Messung erfasst die Gesamtproduktion des Stroms. Der Strom, der direkt über den Batteriespeicher zum Mieter fließt, läuft über eine entsprechende Messung. Der überschüssige Strom wird eingespeist. Der von den Mietern zusätzlich benötigte Strom wird im Namen des Vermieters aus dem Netz bezogen und mit einem Gewinnaufschlag an den Mieter abgegeben.
- Der Kläger **rechnet mit den Mietern jährlich über einen Gemeinschaftszähler im jeweiligen Haus ab**. Hierfür hat er mit den

¹¹¹ BFH-Urteil vom 07.12.2023, V R 15/21, BStBl. II 2024, S. 503.

¹¹² BFH-Urteil vom 17.07.2024, XI R 8/21, BB 2024 S. 2261 Nr. 40.

Mietern eine „Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag über Stromversorgung“ (**sog. Mieterstromvertrag**) geschlossen.

- In seiner UStVA hat der Kläger die **Vorsteuern aus der PV-Anlage** geltend gemacht.
- Dies wurde allerdings vom Finanzamt abgelehnt, da es in der Stromlieferung **unselbstständige Nebenleistungen zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung annahm**.
- **Das Finanzgericht gab der Klage statt**, hiergegen hat die Finanzverwaltung Revision eingelegt.

6.9.3. Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision zurück und begründet dies wie folgt:

- Die Lieferung von Mieterstrom stellt keine unselbstständige Nebenleistung zur Vermietung, sondern eine eigenständige Hauptleistung dar, die steuerpflichtig ist.
- Das Kriterium der eigenständigen Hauptleistung wird insbesondere dadurch deutlich, dass im vorliegenden Fall **verbrauchsabhängig abgerechnet** wurde – das Entgelt für die Stromlieferung war mithin nicht durch die Miete abgegolten.
- Gleichzeitig **hätte der Mieter die Möglichkeit** gehabt, einen **anderen Stromanbieter** bei gleichzeitiger **Fortführung der steuerfreien Vermietung zu wählen**.
- Den für die Annahme einer Nebenleistung erforderlichen kausalen Zusammenhang zwischen der Vermietung und der Stromüberlassung sah der **BFH daher nicht als gegeben an**.
- In der Folge beurteilte er die **Stromüberlassung als umsatzsteuerpflichtig** und **ließ gleichzeitig den Vorsteuerabzug für die PV-Anlage zu**.

6.9.4. Konsequenzen für die Praxis

Durch das Urteil dürfte **die umsatzsteuerliche Behandlung von Mieterstromverträgen** und den damit einhergehenden Vorsteuerabzug aus den Photovoltaikanlagen nun hinreichend geklärt sein.

6.10. Neue Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei unangemessenen Aufwendungen

6.10.1. Allgemeines

Bei Betriebsausgaben ist die Angemessenheit grundsätzlich ohne Bedeutung. Denn letztlich obliegt die Würdigung der Angemessenheit von Aufwendungen dem Unternehmer und nicht dem Finanzamt. Allerdings ist der **Abzug von Betriebsausgaben bei unangemessenen Aufwendungen dann ausgeschlossen**, soweit die Aufwendungen die **Lebensführung der Steuerpflichtigen berühren**, d.h. eine private Mitveranlassung (z.B. Repräsentationszwecke) haben, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7 EStG. Über § 15 Abs. 1a S. 1 UStG **gilt diese Vorschrift auch für den Vorsteuerabzug.**

Aufgrund dessen, dass die Finanzverwaltung für solche unangemessenen Aufwendungen die Beweislast trägt, werden solche Verfahren häufig nur dann geführt, wenn es sich um möglichst plakative Fälle handelt, z.B. bei **teuren Sportwagen** oder **Luxusgegenständen**, die von Geschäftsführern über das Unternehmen erworben werden.

Gleichzeitig hat die ständige Rechtsprechung **die Anforderungen an die Unangemessenheit sehr hoch gesetzt**, sodass sich etwaige Verfahren aus Sicht des Finanzamtes „lohnen“ müssen, d.h. ein teures Auto allein reicht i.d.R. noch nicht aus, um die Vorschrift in die Anwendung zu bringen. **Das teure Auto muss vielmehr im Widerspruch zu den unternehmerischen Realitäten stehen.**

In genau diesem Kontext spielt der nächste Fall, bei dem es um die **Unangemessenheit eines Sportwagens für den Vorsteuerabzug** ging:

6.10.2. Sachverhalt¹¹³

- Der Kläger betreibt einen **Mobilfunk-Shop**, mit dem er in den Jahren 2017 bis 2019 steuerpflichtige **Umsätze** i.H.v. durchschnittlich **489.253,61 €** bei einem **steuerlichen Gewinn** von durchschnittlich **114.748,65 €** erzielte.
- Für sein **Unternehmen** hat er in der Vergangenheit **zwei Fahrzeuge von Volkswagen** erworben, die er zum Zeitpunkt der Klage auch noch unternehmerisch verwendet hat.
- Daneben beabsichtigt der Kläger die **Eröffnung eines Sportwagenzentrums** mit Werkstatt und Waschanlage, dessen Bau er

¹¹³ FG Niedersachsen, Urteil vom 18.01.2024, 5 K 148/23.

nach und nach aus den **Erlösen seines Mobilfunk-Shops** und mittels eines **noch ausstehenden Darlehens finanzieren** möchte. Ein entsprechendes Grundstück wurde bereits erworben und es wurde auch schon eine Baugenehmigung beantragt.

- Mit **Kaufvertrag vom 20.05.2021** erwarb der Kläger dann einen **neuen Porsche 911 GT3** mit Touring-Paket zum Preis von 184.606,77 € netto, der im Januar 2022 zugelassen und übergeben wurde. Der Kaufpreis wurde über ein Darlehen finanziert.
- Neben den drei Fahrzeugen im Unternehmen besaß der Kläger auch noch **9 weitere Fahrzeuge im Privatvermögen**, deren **Wert** er auf **614.000 €** schätzte.
- Der Kläger beantragte **den vollen Abzug der Vorsteuer** aus dem Erwerb des Porsche.
- In einer späteren Umsatzsteuer-Sonderprüfung gab der Kläger gegenüber dem Prüfer an, das **Fahrzeug sei zu repräsentativen Zwecken angeschafft** worden und **befinde sich in einer Garage, ohne bewegt zu werden**. Der damalige Steuerberater argumentierte, es handele sich um eine Investition in die Zukunft des geplanten Autohauses, die zu erwartende Wertsteigerung werde die Finanzierungskosten übersteigen.
- Das Finanzamt lehnte hingegen den Vorsteuerabzug teilweise ab (Beschränkung des Vorsteuerabzugs), weil es meinte, **dass das Fahrzeug nicht geeignet sei, als Repräsentationsobjekt eines Mobilfunk-Shops zu agieren**. Auch hätten sich die Umsätze nicht gesteigert.
- Im Einspruchsverfahren konnten sich die Beteiligten nicht einigen.

6.10.3. Entscheidung des FG

Das FG wies die Klage als **unbegründet zurück**. Dies begründete es wie folgt:

- Aufwendungen berühren nach der BFH-Rechtsprechung die Lebensführung i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7 EStG, wenn sie durch die **persönlichen Motive des Steuerpflichtigen mitveranlasst sind**, ohne dass deshalb die betriebliche Veranlassung zu verneinen ist und ohne dass es einer teilweisen privaten Nutzung des betreffenden Wirtschaftsguts bedarf.
- Ob ein unangemessener Aufwand im Sinne der Vorschrift vorliegt, ist danach zu beurteilen, ob ein **ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer** angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte.
- Nach diesen Maßstäben hat das Gericht das **Fahrzeug als unangemessen angesehen**, da das **Autohaus noch nicht fertiggestellt ist** und auch nicht absehbar ist, ob und wann dort jemals Fahrzeuge gehandelt werden. Die Fertigstellung des Autohauses **hängt unter anderem von der Gewährung eines Darlehens ab, die zum Entscheidungszeitpunkt noch ungewiss war**.

Auch hat der Kläger mit dem Unternehmensteil noch keinerlei Umsätze erzielt.

- Ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer würde zu diesem Zeitpunkt **vielmehr den Kaufpreis des Porsches in die Fertigstellung des Autohauses investieren** als zu riskieren, dass das Autohaus nicht fertiggestellt und sich der Kauf des Porsches zum beabsichtigten Zweck als Fehlinvestition erweist.
- Der Senat verkennt nicht, dass es durchaus angemessen sein kann, auch in der Gründungsphase eines Unternehmens bereits einen PKW anzuschaffen, um damit die erforderlichen vorunternehmerischen Tätigkeiten zu besorgen. Vorliegend hat der Kläger das Fahrzeug aber zu einem gänzlich anderen Zweck erworben.
- **Ferner wird vorliegend auch die private Lebenssphäre des Klägers durch den Erwerb des Sportwagens berührt, nachdem dieser sich für motorisierte Fahrzeuge begeistert und zahlreiche hochwertige Sportwagen in seinem Besitz hat.**

6.10.4. Konsequenzen für die Praxis

Der Fall zeigt, dass die Angemessenheit von Betriebsausgaben und der damit korrespondierende Vorsteuerabzug davor allem bei luxuriösen Autos und anderen Repräsentationsgegenständen kritisch ist.

Die Anforderungen der Rechtsprechung zur Annahme einer Unangemessenheit sind zwar hoch, weshalb viele Fälle zugunsten der Mandantschaft entschieden werden – **doch eine gute unternehmerische Begründung ist trotzdem notwendig.**

7. Die Einführung der E-Rechnung ab 2025

7.1. Europarechtlicher Hintergrund

Die Einführung der E-Rechnung ist nicht ausschließlich der deutschen Politik zuzuschreiben, sondern geht auf **Reformüberlegungen der EU-Kommission** zum europäischen Mehrwertsteuersystem zurück.

Aus diesem Grund ist es für das Verständnis der Hintergründe zur E-Rechnung essenziell, einen Blick auf die **historische Entwicklung des heutigen Mehrwertsteuersystems** zu werfen:

7.1.1. Das Bestimmungslandprinzip

Die Besteuerung von Leistungen im europäischen Mehrwertsteuersystem liegt das **Bestimmungslandprinzip** zugrunde. Demnach sollen Lieferungen und sonstige Leistungen **in dem Staat besteuert werden, in dem der Verbrauch stattfindet**.

Dies kann aus dem **volkswirtschaftlichen Charakter** der Konsumbesteuerung hergeleitet werden. Gleichzeitig führt das Bestimmungslandprinzip zu einer **höheren Steuergerechtigkeit**, da in- und ausländische Unternehmer aus Sicht des Verbrauchers gleichgestellt werden.

Beispiel

Ein Vermieter aus Berlin (umsatzsteuerlicher Unternehmer) möchte einen Handwerker mit der Reparatur an einem Mietobjekt beauftragen. Bei der Reparatur würde es sich um eine Werkleistung handeln. Zur Auswahl steht ihm ein polnischer und ein deutscher Unternehmer.

Wie würde bei Leistungsausführung durch den deutschen und den polnischen Unternehmer jeweils besteuert werden?

Lösung

Deutscher Unternehmer

Der deutsche Unternehmer hätte eine in Deutschland steuerbare sonstige Leistung, d.h. es würden 19 % deutsche USt anfallen, §§ 3 Abs. 9, 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1, 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Polnischer Unternehmer

Aber auch der polnische Unternehmer hätte gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG die Werkleistung am Belegenheitsort des Grundstücks zu versteuern. Somit würde auch bei ihm eine Besteuerung mit 19 % stattfinden.

Fazit

Es käme daher nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung und beide Unternehmer würden mit dem gleichen Steuersatz abrechnen. Im Falle des Ursprungslandprinzips wäre dies anders – denn beim Ursprungslandprinzip müsste der polnische Handwerker 23 % (Polen) abführen und hätte einen Wettbewerbsnachteil.

Allerdings besteht beim Bestimmungslandprinzip auch die **Gefahr**, dass sich **Unternehmer im Bestimmungsland (Ausland) registrieren** müssten, sodass Steuergerechtigkeit und bürokratischer Aufwand abgewogen werden müssen.

7.1.2. Reformen des EU-Mehrwertsteuersystems durch die Digitalpakete

Dieser **scheinbare Widerspruch zwischen Steuergerechtigkeit und Bürokratie** ist inzwischen teilweise abgebaut worden. Denn das Bestimmungslandprinzip wurde im System der Umsatzsteuer wie folgt umgesetzt:

	Lieferung	Sonstige Leistung
B2B (Unternehmer)	<p><u>EU</u>: Steuerbarkeit im Ursprungsland¹¹⁴ („Beginn der Beförd./Vers.“), aber steuerfrei als innergem. Lieferung¹¹⁵ / Erwerber muss einen innergem. Erwerb¹¹⁶ versteuern.</p> <p><u>Drittland</u>: Steuerbarkeit im Ursprungsland („Beginn der Beförd./Vers.“), aber steuerfrei als Ausfuhrlieferung¹¹⁷ – im Bestimmungsland muss eine Einfuhr versteuert werden.</p>	<p><u>EU</u>: Steuerbarkeit grundsätzlich im Bestimmungsland¹¹⁸.</p> <p>Abbau der Bürokratie i.d.R. durch Reverse-Charge-Verfahren (§ 13b UStG)</p> <p><u>Drittland</u>: Steuerbarkeit grundsätzlich im Bestimmungsland.</p> <p>Steuerliche Folgen sind im Drittland zu prüfen¹¹⁹.</p>

¹¹⁴ § 3 Abs. 6 S. 1 UStG ist die grundlegende Vorschrift für den Ort der Lieferung.

¹¹⁵ §§ 4 Nr. 1 lit. b), 6a UStG.

¹¹⁶ § 1a UStG.

¹¹⁷ §§ 4 Nr. 1 lit. a), 6 UStG.

¹¹⁸ § 3a Abs. 2 UStG normiert den Empfängersitz als grundlegende Ortsvorschrift. Viele besondere Ortsvorschriften sehen ebenfalls eine Verlagerung ins Bestimmungsland vor.

¹¹⁹ Nicht jedes Drittland erhebt eine Umsatzsteuer. Einige Drittländer haben zudem ähnliche Besteuerungsmechanismen wie Reverse-Charge (z.B. „Bezugssteuer“ in der Schweiz).

B2C (Endverbraucher)	<p><u>EU</u>: Steuerbarkeit häufig im Bestimmungsland durch Reform von § 3c UStG¹²⁰</p> <p>Abbau der Bürokratie durch One-Stop-Shop Verfahren¹²¹ (OSS-Verfahren) möglich.</p> <p><u>Drittland</u>: Steuerbarkeit im Ursprungsland („Beginn der Beförd./Vers.“), aber steuerfrei als Ausfuhrlieferung – im Bestimmungsland muss eine Einfuhr versteuert werden. Wer dafür verantwortlich ist, hängt vom Incoterm® ab.</p>	<p><u>EU</u>: Steuerbarkeit zwar grundsätzlich im Ursprungsland (§ 3a Abs. 1 UStG), allerdings gibt es viele Sondervorschriften, die den Ort ins Bestimmungsland verlagern.</p> <p>Abbau der Bürokratie durch One-Stop-Shop Verfahren¹²² (OSS-Verfahren) möglich.</p> <p><u>Drittland</u>: Steuerbarkeit wie zuvor.</p> <p>Allerdings kein OSS-Verfahren möglich.</p>
-----------------------------	--	--

Dieses Besteuerungssystem wurde vor allem durch die folgenden beiden Reformen geprägt:

7.1.2.1. Mehrwertsteuerpaket zum 01.01.2015¹²³

Das **Mehrwertsteuerpaket 2015** hat die **heutige Vorschrift von § 3a Abs. 5 UStG** hervorgebracht, die für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (z.B. Verkauf von Software über das Internet) eine Ortsverlagerung ins Bestimmungsland vorsieht.

Da bei **Endverbrauchern kein Reverse-Charge-Verfahren** umsetzbar ist, wurde gleichzeitig das **Mini-One-Stop-Shop-Verfahren** (MOSS-Verfahren) eingeführt, bei dem die Meldung der im Bestimmungsland steuerbaren Umsätze über das deutsche Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) möglich war. **So konnten Unternehmen mit einer Meldung alle nach § 3a Abs. 5 UStG betroffenen EU-Umsätze deklarieren.**

¹²⁰ Die heutige Fassung von § 3c UStG sieht sehr früh eine Verlagerung ins Bestimmungsland vor. Falls § 3c UStG nicht greift, bleibt es aber bei der Steuerbarkeit im Ursprungsland nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG.

¹²¹ § 18j UStG.

¹²² §§ 18i, 18j UStG.

¹²³ Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung.

Daher war dieses Mehrwertsteuerpaket ein **Vorläufer** und ein „Test“ für diese neue Verfahrenslogik.

7.1.2.2. Mehrwertsteuer-Digitalpaket II zum 01.07.2021

Mit Wirkung zum 01.07.2021 sind dann die Änderungen des **Mehrwertsteuer-Digitalpakets II** im nationalen Recht in Kraft getreten. Diese Reform war **faktisch ein Nachfolger** des Mehrwertsteuerpakets aus 2015 und setzte dieses logisch fort.

Denn **wesentlicher Bestandteil** dieses Reformpakets war vor allem die **Reform von § 3c UStG**, der in der neuen Fassung („innergemeinschaftlicher Fernverkauf“; zuvor „Versandhandelsregelung“) deutlich **früher eine Verlagerung ins Bestimmungsland** vorsieht als in der vorherigen Version, bei der auf vergleichsweise hohe Lieferschwelen pro Bestimmungsland abgestellt wurde.

Gleichzeitig wurde **das MOSS-Verfahren zum heutigen OSS-Verfahren erweitert**, sodass seither eben auch innergemeinschaftliche Fernverkäufe nach § 3c UStG über den One-Stop-Shop gemeldet werden können.

7.1.3. Fortsetzung durch ViDA

Allerdings genügten auch diese beiden Reformen noch nicht, um die Bürokratie bei gleichzeitiger Anwendung des Bestimmungslandprinzips optimal umzusetzen.

Insbesondere die heutige Fassung des **OSS-Verfahrens genügt den Anforderungen noch nicht**, da z.B. **Fulfillment-Strukturen** im E-Commerce, im Bestimmungsland steuerbare **Werklieferungen und andere Tatbestände** nicht darüber abgewickelt werden können.

An dieser Stelle knüpft **nun die dritte Reform („VAT in the digitale Age“¹²⁴, abgekürzt ViDA)** an, die Ende 2022 von der EU-Kommission beschlossen wurde und sich schrittweise in Umsetzung befindet.

Durch ViDA soll **insbesondere der OSS ausgebaut werden**, was zu einer deutlichen Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems führen würde. Somit können wir erwarten, dass sich mit zunehmender Vereinfachung der Besteuerungsverfahren die Bestrebungen noch stärker in Richtung des Bestimmungslandprinzips ausrichten werden.

An dieser Stelle kommt auch die E-Rechnung ins Spiel: im B2B sind zwar durch den Besteuerungsmechanismus der innergemeinschaftlichen Lieferung und des

¹²⁴ Details sind unter https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-Mehrwertsteuer-im-digitalen-Zeitalter_de abrufbar.

innergemeinschaftlichen Erwerbs die bürokratischen Hürden größtenteils eingegrenzt – **allerdings muss der Lieferant immer noch die Zusammenfassende Meldung (ZM)** übermitteln, damit die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Empfänger sichergestellt werden kann.

Diese ZM soll in einigen Jahren durch ein Meldesystem ersetzt werden. Grundgedanke des Meldesystems ist, dass alle Unternehmen die Rechnungen als elektronische Datensätze in Echtzeit an die Finanzverwaltung übermitteln. Diese kann dann aus den elektronischen Datensätzen auslesen, ob es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt oder nicht. **Und die sE-Rechnung ist genau der Datensatz, der für das Meldesystem benötigt wird.**

Daher dient die Einführung der E-Rechnung der **Vorbereitung des Meldesystems**. Einzelheiten zum Meldesystem (insbesondere der Ablauf der elektronischen Übermittlung) sind noch nicht bekannt und m.E. vor 2028 – 2030 auch nicht zu erwarten.

Dennoch helfen die Hintergründe zur ViDA-Reform dabei, die E-Rechnung im nationalen Recht besser zu verstehen. Denn das nationale Recht normiert z.B. eine Pflicht zur Nutzung der E-Rechnung nur im B2B. **Dies wiederum hängt damit zusammen, dass nur diese Umsätze zu einer ZM führen können.**

Es ist daher wichtig, den Gesamtzusammenhang des europäischen Mehrwertsteuersystems im Blick zu behalten, um die bevorstehenden Änderungen im nationalen Umsatzsteuerrecht besser einordnen zu können.

7.2. Die E-Rechnung im Rechnungseingang (2025)

7.2.1. Rechtliche Grundlagen

7.2.1.1. Neue Fassung von § 14 UStG durch das Wachstumschancengesetz

Die **Einführung der E-Rechnung in das nationale Recht** ist schließlich mit Verabschiedung des **Wachstumschancengesetzes**¹²⁵ erfolgt. Demnach tritt die folgende Fassung von § 14 UStG mit **Wirkung zum 01.01.2025** in Kraft:

¹²⁵ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), BGBl. 2024 I Nr. 108 v. 27.03.2024.

Wortlaut der verabschiedeten Änderung in § 14 UStG

Ersetzung des bisherigen § 14 Abs. 1 S. 2 – 8 UStG durch folgende Formulierung:

„Eine Rechnung kann als elektronische Rechnung oder vorbehaltlich des Absatzes 2 als sonstige Rechnung übermittelt werden. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Eine sonstige Rechnung ist eine Rechnung, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt wird. Die Übermittlung einer elektronischen Rechnung oder einer sonstigen Rechnung in einem elektronischen Format bedarf der Zustimmung des Empfängers, soweit keine Verpflichtung nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 besteht. Das strukturierte elektronische Format einer elektronischen Rechnung

- 1. muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 (ABl. L 133 vom 6. 5. 2014, S. 1) entsprechen oder*
- 2. kann zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung ist, dass das Format die richtige und vollständige Extraktion der nach diesem Gesetz erforderlichen Angaben aus der elektronischen Rechnung in ein Format ermöglicht, das der Norm nach Nummer 1 entspricht oder mit dieser interoperabel ist.“*

Fassung des Absatzes 2 wie folgt:

„(2) Führt der Unternehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 aus, ist er berechtigt, eine Rechnung auszustellen. In den folgenden Fällen ist er zur Ausstellung einer Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung verpflichtet, wenn der Umsatz nicht nach § 4 Nummer 8 bis 29 steuerfrei ist:

- 1. für eine Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen; die Rechnung ist als elektronische Rechnung nach Absatz 1 Satz 3 und 6 auszustellen, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 bezeichneten Gebiete ansässig sind;*
- 2. für eine Leistung an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist;*
- 3. für eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Absatz 4 Satz 1) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen anderen als in den Nummern 1 oder 2 genannten Empfänger.*

Die sich aus dem Gesetzeswortlaut ableitbaren Erkenntnisse werden im Folgenden näher betrachtet.

7.2.2. Zeitliche Anwendbarkeit

Die neue Fassung von § 14 UStG tritt **formell ab dem 01.01.2025** in Kraft, sodass grundsätzlich ab diesem Datum **die E-Rechnung als neuer Standard** im B2B-Kontext gilt.

Allerdings sieht § 27 Abs. 38 i.d.F. des Wachstumschancengesetzes folgende Übergangsregelung vor:

§ 27 Abs. 38 i.d.F. des Wachstumschancengesetzes

„(38) Abweichend von § 14 Absatz 1 und 2 kann eine Rechnung

- 1. bis zum 31. Dezember 2026 für einen nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2027 ausgeführten Umsatz auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Absatz 1 Satz 6 entspricht, übermittelt werden;*
- 2. bis zum 31. Dezember 2027 für einen nach dem 31. Dezember 2026 und vor dem 1. Januar 2028 ausgeführten Umsatz auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Absatz 1 Satz 6 entspricht, übermittelt werden, wenn der Gesamtumsatz (§ 19 Absatz 3) des die Rechnung ausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800 000 Euro betragen hat;*
- 3. bis zum 31. Dezember 2027 für einen nach dem 31. Dezember 2025 und vor dem 1. Januar 2028 ausgeführten Umsatz vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Absatz 1 Satz 6 entspricht, ausgestellt werden, wenn diese mittels elektronischem Datenaustausch (EDI) nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. L 338 vom 28.12.1994, S. 98)*

übermittelt wird.“

Daraus lassen sich folgende wichtige Erkenntnisse ableiten:

- Die Übergangsfristen sind ein **Wahlrecht („kann“)**, d.h. Unternehmen **dürfen ab dem 01.01.2025** per E-Rechnung abrechnen.
- Sofern ein Lieferant bereits per E-Rechnung abrechnet, ist der Unternehmenskunde nach der neuen Fassung von § 14 UStG dann auch ab 2025 verpflichtet, diese Rechnung zu akzeptieren.
- Demnach sollten Unternehmen schon **ab 2025 in der Lage sein, im Rechnungseingang E-Rechnungen zu empfangen** und zu verarbeiten.
- Eine Umstellung des eigenen **Rechnungsausgangs kann aber noch bis 2027 oder 2028 warten**, je nachdem, wie hoch der eigene Gesamtumsatz ist.
- Nach erfolgter Prozessumstellung im Rechnungsausgang muss aber auch der Ablauf der Übergangsfrist nicht abgewartet werden, d.h. Unternehmen

könnten zwar zunächst die Übergangsfrist anwenden, diese dann aber auch schon vorzeitig revidieren.

- Es erscheint daher sinnvoll, in 2024 vor allem den Rechnungseingang zu fokussieren und die Umstellung vorzubereiten und den Rechnungsausgang anschließend umzustellen.
- Allerdings kann es sich aus tatsächlichen Gründen auch schon anbieten, den Rechnungsausgangsprozess vor Ablauf der Übergangsfrist umzustellen, da die **E-Rechnung für die eigenen Kunden erhebliche Vereinfachungen bringen kann (elektronische Verarbeitung)**. Insofern sollten sich Kanzleien und Unternehmen in beiden Prozessen frühzeitig mit der E-Rechnung beschäftigen.

7.2.3. Formate der E-Rechnung

Im Wortlaut der verabschiedeten Regelung wird auf die Richtlinie zur elektronischen Rechnungsstellung vom 16.04.2014 abgestellt. Die unter diese Richtlinie fallenden Formate sind insbesondere ZUGFeRD und XRechnung:

7.2.3.1. XRechnung

Das Format **XRechnung** ist der **europäische Standard** und beinhaltet – im Gegensatz zum ZUGFeRD-Format – **keine zusätzliche PDF**. Es handelt sich daher nur um eine XML-Datei, für deren Öffnen ein entsprechendes Programm verfügbar sein muss.

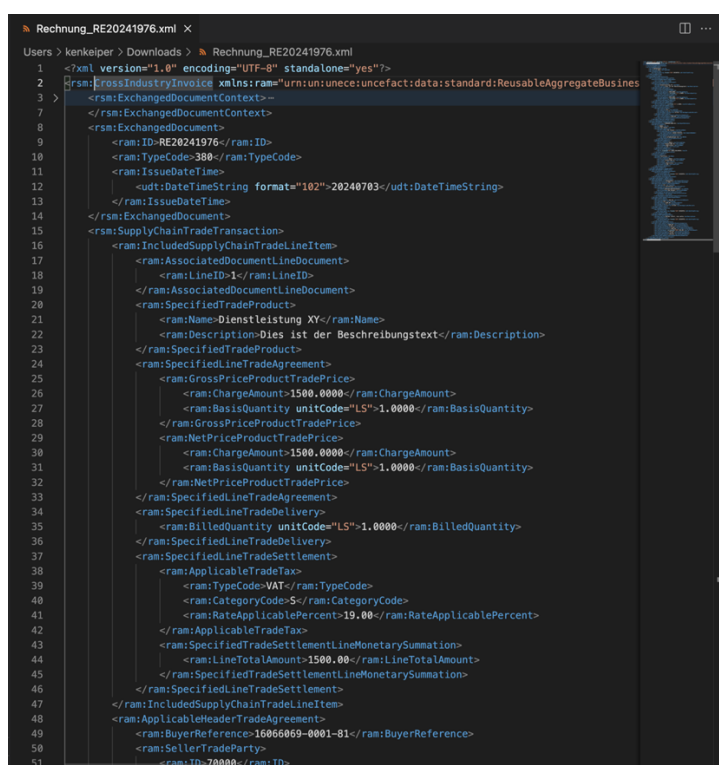
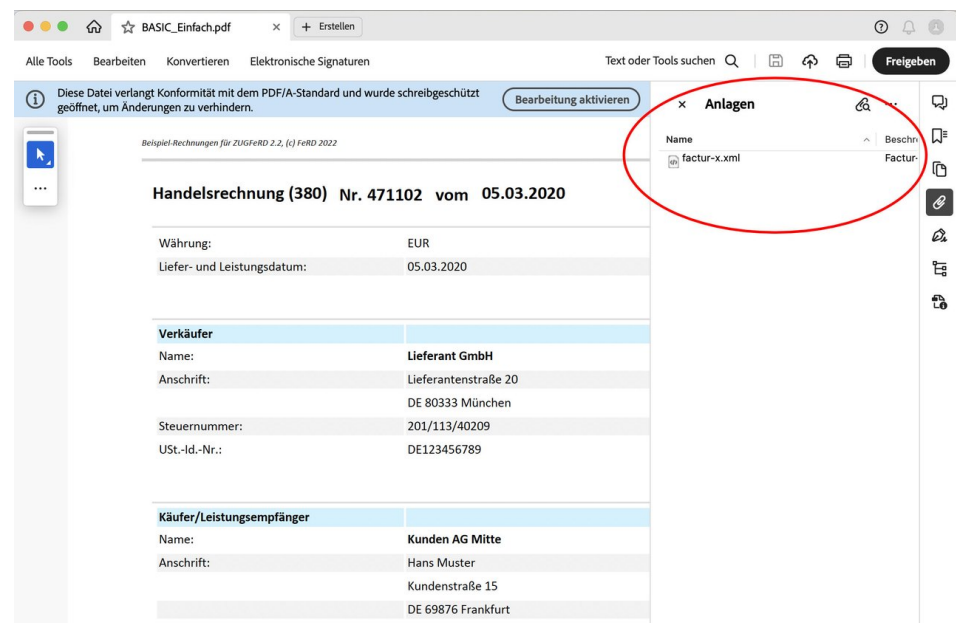


Abbildung 2: Strukturierte Daten einer XRechnung beim Öffnen über einen Code-Editor.

Die XRechnung galt in den letzten Jahren bereits in der öffentlichen Verwaltung bei größeren Aufträgen als Standard und wurde dafür in der E-Rechnungsverordnung¹²⁶ normiert. Sie ist jedoch weniger praktikabel als die ZUGFeRD-Rechnung, da zum Öffnen eben ein spezieller Viewer erforderlich ist.

7.2.3.2. ZUGFeRD

ZUGFeRD („Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland“) ist eine Spezifikation für das gleichnamige Format elektronischer Rechnung. Dabei werden **maschinenlesbare UN/CEFACT-XML** in **menschenlesbare PDF-Dateien** eingebettet, was mit der zuvor genannten EU-Richtlinie vollständig vereinbar ist. ZUGFeRD ist dabei frei erhält.



Der große Vorteil bei ZUGFeRD ist, **dass die Rechnung aufgrund der PDF ohne weitere Software lesbar ist**, weshalb dieses Format m.E. von Vorteil für die Kunden ist.

Gleichzeitig könnte durch **ZUGFeRD ein einheitliches Format sowohl für B2B-, als auch B2C-Kunden etabliert werden**, da Endverbraucher ebenfalls die PDF-Dateien öffnen können. Somit wäre es nicht erforderlich, mit unterschiedlichen Formaten zu fakturieren.

¹²⁶ Verordnung über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen des Bundes (ERechV) vom 13.10.2017.

Praxishinweis

Auf der Internetseite von FeRD ist ein Muster-Datenpaket für ZUGFeRD-Rechnungen kostenfrei zum Download erhältlich. Damit können Prozesse mithilfe von Muster-Rechnungen getestet werden.

7.2.3.3. Problem: Verarbeitung von XRechnungen

Die größte Herausforderung im Rechnungseingangsprozess wird darin bestehen, **XRechnungen** auf **sinnvolle Weise** zu öffnen. Denn ZUGFeRD-Rechnungen lassen sich mit jedem herkömmlichen PDF-Reader öffnen und auch bearbeiten, sodass dies **kein Problem** darstellen sollte. Eine reine XML-Rechnung lässt sich aber ohne zusätzliche Software **nicht vernünftig anzeigen**, sodass der Mandant Schwierigkeiten damit hätte, diese Rechnung auf sachliche Richtigkeit zu prüfen und weiterzuverarbeiten.

Aus diesem Grund ist es notwendig, dass Mandanten eine **Softwarelösung** nutzen, die aus der XML-Datei eine **brauchbare Darstellung** erzeugen kann. Hierfür gibt es verschiedenste **XRechnungs-Viewer**, die im Stande sind, diese speziellen Dateien zu öffnen. Ein Beispiel, das wir getestet und für gut befunden haben, ist der **Ultramarin eRechnung Viewer**:

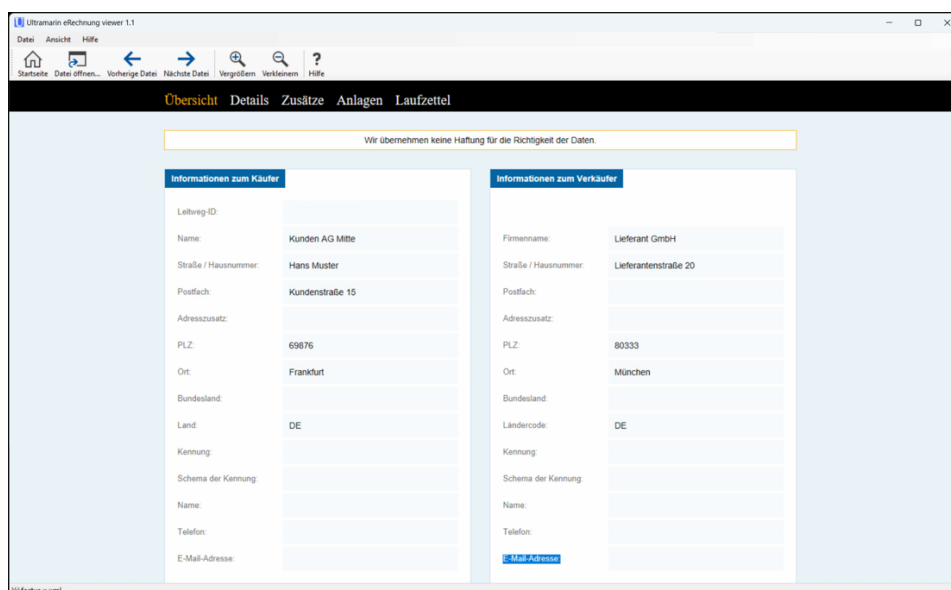


Abbildung 3: Grafische Darstellung einer XRechnung im Ultramarin E-Rechnung Viewer.

Gleichwohl genügt ein solcher Viewer nicht. Denn die E-Rechnungen sollten – ganz gleich welches Format – auch digital an die Kanzlei übermittelt werden. Der Rechnungseingangsprozess muss daher ganzheitlich gedacht werden.

7.2.4. Der Rechnungseingangsprozess aus Sicht der Mandanten

7.2.4.1. DATEV Unternehmen Online

Die DATEV unterstützt aber heute schon die E-Rechnung, denn **DATEV Unternehmen Online** ist in der Lage, aus XRechnungen ebenfalls grafische Darstellungen zu generieren:

Informationen zum Käufer		Informationen zum Verkäufer	
Leistung ID:	1506009-0001-81	Firmenname:	Karl Kasper
Name:	Testfirma	Strasse / Hausnummer:	Ringstraße 33
Strasse / Hausnummer:	Ringstraße 33	Postfach:	
Postfach:		Adressezusatz:	
Adressezusatz:		PLZ:	56651
PLZ:	56651	Ort:	Oberlössen
Ort:	Oberlössen	Bundesland:	
Land:	DE	Ländercode:	DE
Kennung:		Kennung:	70000
Schema der Kennung:		Schema der Kennung:	
Name:		Name:	Karl Kasper
Telefon:		Telefon:	02036 9797576
E-Mail-Adresse:		E-Mail-Adresse:	info@kasper.de

Abbildung 4: Grafische Darstellung einer XRechnung in DATEV Unternehmen Online.

Beim Erfassen einer E-Rechnung in DATEV Unternehmen Online wird auch schnell klar, dass die E-Rechnung nach der erstmaligen Einführung enorme Vorteile bieten wird: **denn die Eingabemasken können durch die strukturierten Daten zu großen Teilen schon vorgelegt werden und auch das Erfordernis einer OCR-Texterkennung entfällt.** Daher wird die E-Rechnung den Erfassungsaufwand für den Mandanten reduzieren. Dies könnte ebenfalls als „Verkaufsargument“ für einen digitalen Workflow gegenüber dem Mandanten verwendet werden.

7.2.4.2. Andere Tools zur Belegerfassung

Andere Tools (z.B. lexoffice, sevDesk) haben ebenfalls angekündigt, die E-Rechnung auf ähnliche Weise zu visualisieren, sodass auch solche Tools aus Sicht des Mandanten sinnvoll erscheinen können. **Da diese über eine DATEV-Schnittstelle verfügen,** können auch dort die Belege digital in Kanzlei-Rechnungswesen überspielt werden. Hierfür stehen i.d.R. der **DATEV Buchungsdatenservice** und **DATEV Rechnungsdatenservice** zur Verfügung.

laden Technodrom | RE-2024-03

1 Visualisierung ansehen

Übersicht

Diese Vorschau wurde von lexoffice am 06.08.24 um 12:58 Uhr auf Grundlage elektronischer Daten erstellt.

Informationen zum Käufer

Leistung ID: 08-A0-48 Ort: Freiburg im Breisgau
Name: Land Baden-Württemberg Bundesland: Baden-Württemberg
Adresse 1: Winfried Kretschmann Allee 1 Ländercode: DE
PLZ: 79111

Informationen zum Verkäufer

Firmenname: Apfelladen Technodrom Ländercode: DE
Adresse 1: Münzger Str. 9 Name: Apfel Techno
PLZ: 79111 Telefon: 015129124681
Ort: Freiburg im Breisgau E-Mail-Adresse: apfel@apfelladen-techno.de

Rechnungsdaten

Rechnungsnummer: RE-2024-03 Rechnungstyp: 380 (Commercial invoice)
Rechnungsdatum: 30.4.2024 Währung: EUR (Euro)

Gesamtbeiträge der Rechnung

Summe aller Positionen	1.074,00
Summe Nachlässe	0,00
Summe Zuschläge	0,00
Gesamtsumme	1.074,00
Summe Umsatzsteuer	204,06
Gesamtsumme	1.278,06
Gezahlter Betrag	0,00
Rundungsbetrag	0,00
Summe Fremdforderungen	0,00
Fälliger Betrag	1.278,06

Aufschlüsselung der Umsatzsteuer auf Ebene der Rechnung

Umsatzsteuerkategorie: S (Standard rate)	1.074,00
Gesamtsumme	1.074,00
Umsatzsteuersatz	19,00%
Umsatzsteuerbetrag	204,06

Zahlungsdaten

Belegdaten

Lieferant: Apfelladen Technodrom

HILFE ☒ **DIESEN LIEFERANTEN SPEICHERN**

Belegtyp: Ausgabe Belegnummer: RE-2024-03
Belegdatum: 30.04.2024 Fälligkeitsdatum: 30.04.2024
Beschreibung (optional): 0 / 255

2 Kategorisieren falls nötig

Kategorisierung

Kategorie: Bürobedarf
Steuer: 19% Gesamtbeitrag inkl. Steuer in EUR: 1.278,06 €
Betrag: 204,06 € Betrag Netto: 1.074,00 €
+ BETRAG AUFTEILEN

Belegstatus

ABBRECHEN **SPEICHERN + BELEGSTAPEL ABARBEITEN**

Abbildung 5: Erfassung einer XRechnung in lexoffice mit grafischer Visualisierung und Vorbelegung der Kategorisierungsfelder (Quelle: www.lexoffice.de).

DATEV Buchungsdatenservice

Der **DATEV Buchungsdatenservice** exportiert die **Belege dabei inkl. Buchungssätzen**. Dies kann in einigen Fällen zu einer Zeitersparnis führen, da die Buchführung bereits vorbereitet ist.

Allerdings sind die **Buchungssätze nur dann korrekt und sinnvoll einsetzbar**, wenn der Mandant die **Belege im Vorsystem bereits richtig erfasst und kategorisiert** hat.

DATEV Rechnungsdatenservice

Ist dies nicht der Fall, bietet sich der **DATEV Rechnungsdatenservice** an. Dabei werden die Belegbilder **aus den Vorsystemen in DATEV Belege Online** übertragen und lassen sich **anschließend genauso buchen wie mit Unternehmen Online**.

7.2.4.3. Empfehlung für Kanzleien

Daher sollten sich Kanzleien in jedem Fall mit den verschiedenen Tools und Schnittstellen beschäftigen, um Mandanten je nach Situation die beste Software empfehlen zu können. So empfinden viele Mandanten **lexoffice** und **sevDesk bedienungsfreundlicher** als DATEV Unternehmen Online. Auch können diese Systeme Ausgangsrechnungen schreiben (ebenfalls als E-Rechnung), was bei DATEV Unternehmen Online nur mit der Erweiterung Auftragswesen möglich und auch mit einigen Kompromissen behaftet ist.

Gleichzeitig gibt es aber auch zwischen lexoffice und sevDesk Unterschiede. So ist lexoffice etwas „starrer“, was Fehler reduzieren kann – dafür bietet sevDesk z.B. eine automatische Fremdwährungsumrechnung an, die von lexoffice nicht vorgenommen wird.

Es ist daher wichtig, dass sich Kanzleien mit den verschiedenen Lösungen beschäftigen und einen guten Marktüberblick behalten.

Analoge Mandanten mit Pendelordner

Schwierig wird es für analoge Mandanten, die bisher auf den Pendelordner gesetzt haben. Dort wird es m.E. unausweichlich, auf einen digitalen Workflow umzustellen. Denn eine XRechnung auszudrucken, wäre enorm ineffizient.

Falls der Mandant kein Vorerfassungssystem mit DATEV-Schnittstelle (DUO, lexoffice, sevDesk etc.) einsetzen möchte, wäre es allenfalls noch möglich, die Belege auf anderem Wege digital zu übermitteln (z.B. als ZIP-Archiv) und dann über die DATEV Dokumentenablage / DATEV DMS digital zu buchen.

Dies sollte aber eher als Notlösung angesehen werden, da in diesem Fall immer noch keine revisionssichere Belegablage auf Seiten des Mandanten sichergestellt werden kann.

7.2.5. Verarbeitung der E-Rechnung in DATEV Kanzlei-Rechnungswesen

E-Rechnungen können in DATEV Kanzlei-Rechnungswesen **wie herkömmliche Belege** über **DATEV Unternehmen Online**, eine **DATEV Schnittstelle** oder auch die **Dokumentenablage / DATEV DMS** eingelesen werden.

Im Falle der **ZUGFeRD-Rechnung** erscheint in Kanzlei-Rechnungswesen die **PDF-Darstellung**, während die strukturierten Daten des XML-Anhangs zur Vorbelegung der Buchungszeile verwendet werden.

Im Falle der **XRechnung** stellt DATEV Kanzlei-Rechnungswesen in der Belegvorschau die **gleiche grafische Auswertung bereit, die dem Mandanten in DATEV Unternehmen Online** angezeigt wird. Auch hier wird die Buchungsmaske bereits mit den vorhandenen Informationen weitestgehend vorbelegt.

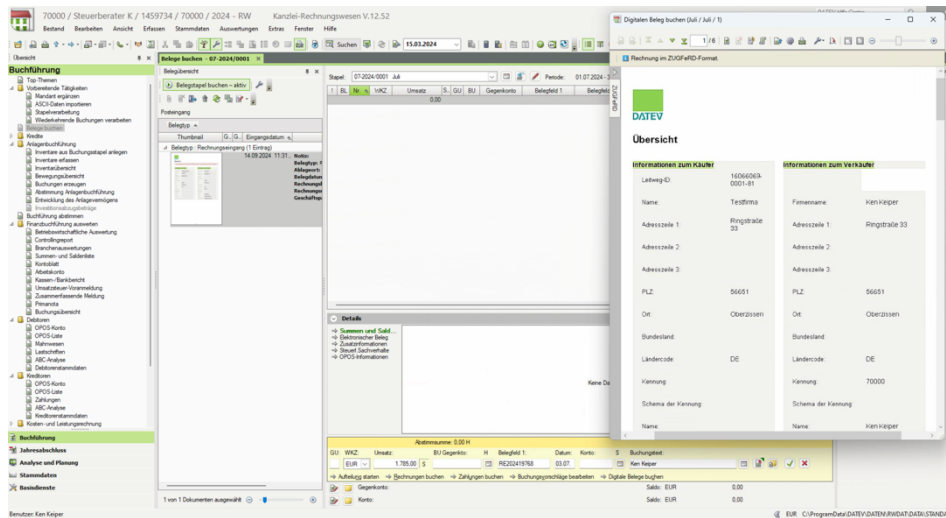


Abbildung 6: Digitales Belegbuch mit einer XRechnung - in der Vorschau wird eine grafische Darstellung des Beleges generiert und die Buchungszeile wird teilweise vorbelegt.

Nach der Buchung wird auch die grafische Darstellung der XRechnung als „gebucht“ gestempelt und ist mit einem Doppelklick auf den digitalen Beleg abrufbar.

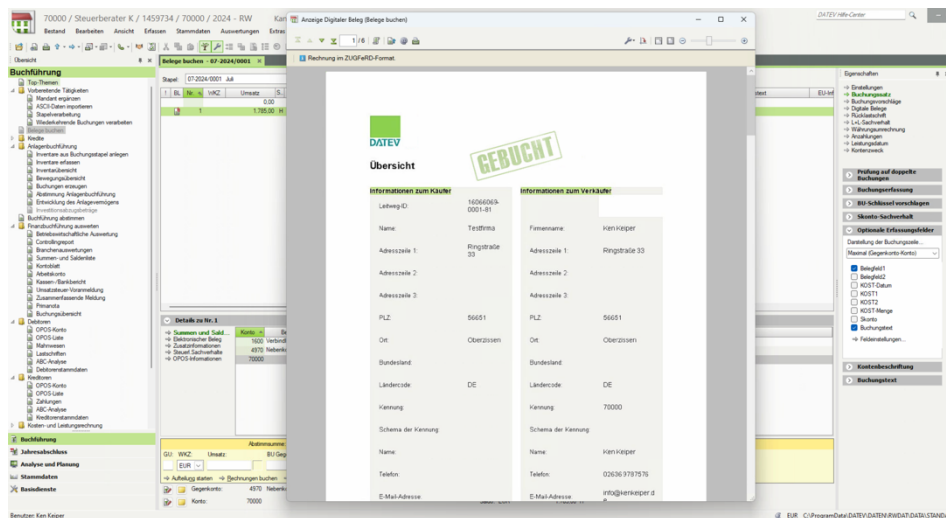


Abbildung 7: Der Beleg ist nach der Buchung über den Buchungssatz aufrufbar und wird als "gebucht" markiert.

Somit ändert das Rechnungsformat nichts an dem eigentlichen Workflow in Kanzlei-Rechnungswesen. Die tabellarische Darstellung der XRechnung ist allenfalls gewöhnungsbedürftig. Dies wird durch die teilweise Vorbelegung der Buchungsmaske und die damit verbundene Zeitersparnis allerdings wieder kompensiert.

7.2.6. Umstellung des Rechnungseingangsprozesses aus Sicht der Mandanten

7.2.6.1. Empfang von E-Rechnungen

Die neue Fassung des UStG spricht davon, dass der Mandant **ab 01.01.2025 in der Lage sein muss, die E-Rechnung zu empfangen**. Zu den konkreten Möglichkeiten des Rechnungsempfangs nimmt das Gesetz keine Stellung. Allerdings wird aus dem **Entwurf des BMF-Schreibens vom 13.06.2024** (s. Abschnitt 7.4 im Detail) erkennbar, dass nach Verwaltungsmeinung der Empfang einer E-Rechnung auf folgende Weisen möglich ist:

- Versand von **E-Mails**,
- Bereitstellung der Daten mittels einer **elektronischen Schnittstelle** (z.B. auch per Teilnahme am EDI-Verfahren),
- Möglichkeit des **Downloads über ein Kundenportal**.

Somit ist eine ausreichende Empfangsmöglichkeit für den **Mandanten bereits dann gegeben, wenn er über ein E-Mail-Postfach** zum Rechnungsempfang verfügt und dieses dem Lieferanten mitteilt.

7.2.6.2. DATEV E-Rechnungsplattform

Die DATEV bietet die **E-Rechnungsplattform** an, über die E-Rechnungen vom **Postfach nach DATEV Unternehmen Online** weitergeleitet werden können. Dies war bislang nur mit zusätzlichen Tools (z.B. GetMyInvoices) möglich.

Ergänzend soll durch kostenpflichtige Zusatzoptionen die Möglichkeit geschaffen werden, ein **eigenes E-Rechnungspostfach** zu errichten, dass dann direkt den Lieferanten mitgeteilt werden kann, um E-Rechnungen unmittelbar über die Plattform zu erhalten.

E ist die Lösung

Kostenlos starten und flexibel erweitern

Bei DATEV buchen Sie nur die Leistungen, die Sie wirklich benötigen. Auf der DATEV E-Rechnungsplattform stehen Ihnen **Basiskonzepte kostenlos** zur Verfügung, weitere Leistungen können Sie nach Bedarf hinzufügen.

Basic	Leistung	Leistung	Zukünftige Ausbaustufen
E-Rechnungsplattform Kostenlos <ul style="list-style-type: none"> News zum Thema E-Rechnung Benutzer einladen & verwalten Direkte Weiterleitung der E-Rechnungen vom Postfach nach DATEV Unternehmen online 	E-Rechnungspostfach* In 2024 kostenlos Begrenzung ab 2025 <ul style="list-style-type: none"> E-Rechnungen empfangen & versenden – national und international Sicherer Zustellweg mit integrierter Virenschutz Validierung nach EN16931 Vernetzung des Postfachs mit Kunden, Lieferanten & Partnern *Freigabe ab November	E-Rechnungsschreibzug In 2024 kostenlos Ab 2025 für 5 Euro/Jahr <ul style="list-style-type: none"> E-Rechnungen nach gesetzlichem Standard versenden Formate: XRechnung und ZUGFeRD 2.x 	Zukünftige Ausbaustufen <ul style="list-style-type: none"> Weitere Anbindung von Rechnungsschreibungsprogrammen von Partnern Meldung von (Einzel-) Umsätzen an das Finanzamt (in Zukunft verpflichtend)

Kostenlos starten

Abbildung 8: Funktionen der DATEV E-Rechnungsplattform (Quelle: www.datev.de)

Ob diese Plattform aus Mandantensicht aber **überhaupt einen tiefergreifenden Nutzen bringt, bleibt abzuwarten**. Da die Plattform in großen Teilen noch in Entwicklung ist und nach aktuellem Stand auch noch keinen erkennbaren Nutzen bringt (der Empfang der E-Rechnung ist bereits per E-Mail möglich, daher ist die Plattform derzeit nicht erforderlich), würden wir empfehlen, sich mit Empfehlungen an die Mandanten noch zurückzuhalten und die weitere Entwicklung abzuwarten.

7.2.6.3. Elektronische Übermittlung an den Steuerberater

Sofern der Mandant bereits digitale Workflows zur Übermittlung an den Steuerberater verwendet, ist insoweit keine größere Umstellung notwendig. Bei den bislang analogen Mandanten werden jedoch Prozessumstellungen und Umgewöhnungen notwendig sein.

7.2.6.4. Praxisproblem: den Mandanten über die Änderungen informieren

Die größte Herausforderung bei der Umstellung des Rechnungseingangs besteht daher nach unserem Verständnis vor allem darin, den Mandanten über die bevorstehenden Änderungen zu informieren. Denn die E-Rechnung wird zumindest im Rechnungseingang jeden Unternehmer betreffen (auch Kleinunternehmer oder steuerbefreite Unternehmer) und so kann jeder Mandant von XRechnungen im E-Mail-Postfach überrascht werden. Um nicht jedem Mandanten einzeln die Neuerungen der E-Rechnung näherbringen zu müssen, empfiehlt es sich, bereits jetzt zu handeln.

Zu diesem Zweck haben wir eine Mandanteninformation entwickelt, die kostenlos verwendet werden darf. Gegen einen kleinen Aufpreis lässt sich diese Mandanteninformation auch auf die eigene Kanzlei personalisieren. Die Mandanteninformation ist als Informationsseite im Internet oder auch als Broschüre (E-Book oder Print) verfügbar und kann über den folgenden Link abgerufen werden:



Abbildung 9: Novist Mandanteninformation für Steuerkanzleien zur Einführung der E-Rechnung.

Die Mandanteninformation ist über den folgenden Link abrufbar:



www.e-rechnung-info.de

Hierüber kann auch eine Personalisierung für die eigene Kanzlei angefordert werden.

7.2.7. Checkliste für Kanzleien

Aus Sicht der Kanzlei ergeben sich zur Einführung der E-Rechnung bis 2025 die folgenden Handlungsempfehlungen:

- Mitarbeiter in der E-Rechnung sowie der Erfassung in DATEV Kanzlei-Rechnungswesen schulen.
- Alle unternehmerisch tätigen Mandanten über die E-Rechnung und die GoBD (mehr dazu folgend) informieren.

- Mandanten ohne digitale Workflows („Pendelordner“) persönlich kontaktieren und zu einer Prozessumstellung beraten.

7.2.8. Checkliste für Mandanten

Aus Sicht der Mandantschaft ergeben sich die folgenden Handlungsempfehlungen:

- E-Mail-Postfach für den Rechnungsversand anlegen und den Mandanten mitteilen.
- Einhaltung der GoBD (insbesondere revisionssichere Belegablage und E-Mail-Archivierung) prüfen und Verfahrensdokumentation anpassen.
- Bei bereits laufender Verwendung von Belegsammeltools: keine weitere Anpassung notwendig.
- Bei bislang analoger Arbeitsweise: Einführung einer digitalen Übermittlung an den Steuerberater möglich, ggf. E-Rechnungs-Viewer installieren.

7.3. Die E-Rechnung im Rechnungsausgang (2027/2028)

Die Pflicht zur Abrechnung via E-Rechnung besteht nach § 14 Abs. 2 UStG n.F. **ausdrücklich nur in der folgenden Kombination** von Voraussetzungen:

- Nach **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare** Lieferungen und sonstige Leistungen.
- **Nicht steuerfrei** nach § 4 Nr. 8 ff. UStG.
- An einen **anderen Unternehmer für sein Unternehmen**.

Damit besteht die E-Rechnungspflicht faktisch nur im B2B-Umfeld, d.h. Unternehmen mit **Endverbrauchern** als Kunden brauchen im Rechnungsausgang keine E-Rechnung zu verwenden. Das Gleiche gilt für **Kleinunternehmer** und **steuerbefreite Unternehmer**.

Auch besteht die E-Rechnungspflicht nur, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger **im Inland ansässig** sind. Es ist allerdings zu erwarten, dass in einigen Jahren die E-Rechnung europaweit eingeführt wird.

7.3.1. Besondere Herausforderungen

Nach dem Wortlaut des neuen § 14 UStG laufen die Übergangsfristen zur Verwendung der E-Rechnung im Rechnungsausgang zum 01.01.2027 bzw. 01.01.2028 (max. 800.000 € Umsatz) aus. Es werden sich also zwangsläufig Fragen zur Umsetzung der E-Rechnung im Rechnungsausgang vor allem in folgenden Fällen ergeben:

7.3.1.1. Steuerpflichtige Vermietungsumsätze

Führt ein Unternehmer steuerpflichtige Vermietungsumsätze aus (z.B. aufgrund einer Option nach § 9 UStG), wird er auch zur Verwendung der E-Rechnung im Rechnungsausgang verpflichtet sein.

Bislang kann allerdings auch **der Mietvertrag als Rechnung**¹²⁷ angesehen worden sein. Dies wäre dann nach Ablauf der Übergangsfrist nicht mehr möglich, da bei gesetzlich vorgeschriebener E-Rechnungspflicht auch nur eine E-Rechnung eine ordnungsgemäße Rechnung i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG darstellen kann. Insofern müsste der Vermieter grundsätzlich für jeden Monat eine E-Rechnung ausstellen.

¹²⁷ A. 14.1 Abs. 2 UStAE.

Allerdings lässt der Entwurf des BMF-Schreibens nach aktuellem Stand auch das **Erstellen einer Dauerrechnung als E-Rechnung zu**. Insofern müsste der Vermieter im **ersten Monat nach Ablauf der Übergangsfrist eine E-Rechnung ausstellen** und diese als **Mietdauerrechnung** deklarieren. Dann würde diese Rechnung bis auf Weiteres für den Vorsteuerabzug des Mieters akzeptiert.

Beispiel

A vermietet an B (Unternehmer) zulässigerweise eine Immobilie steuerpflichtig für 1.000 € netto zzgl. USt pro Monat. Bislang gilt der Mietvertrag als ordnungsgemäße Rechnung.

Lösung

A müsste zum 01.01.2027 oder 01.01.2028 (je nach Umsatz) einmalig eine E-Rechnung über 1.000 € netto zzgl. USt pro Monat ausstellen und diese als Mietdauerrechnung deklarieren. Dann wäre ein ordnungsgemäßer Nachweis der Rechnung für den Vorsteuerabzug des B gegeben. Eine weitere Rechnungsstellung durch A wäre dann erst bei Änderung des Mietverhältnisses notwendig.

Gleichwohl wären auch Nebenkostenabrechnungen als E-Rechnung zu erstellen. Da die Ermittlung der Nebenkostenabrechnungen allerdings häufig via Excel erfolgt, müsste dort ggf. eine professionelle Mietverwaltungssoftware eingeführt werden, die dann die Funktionalität der E-Rechnung für Nebenkostenabrechnung bietet.

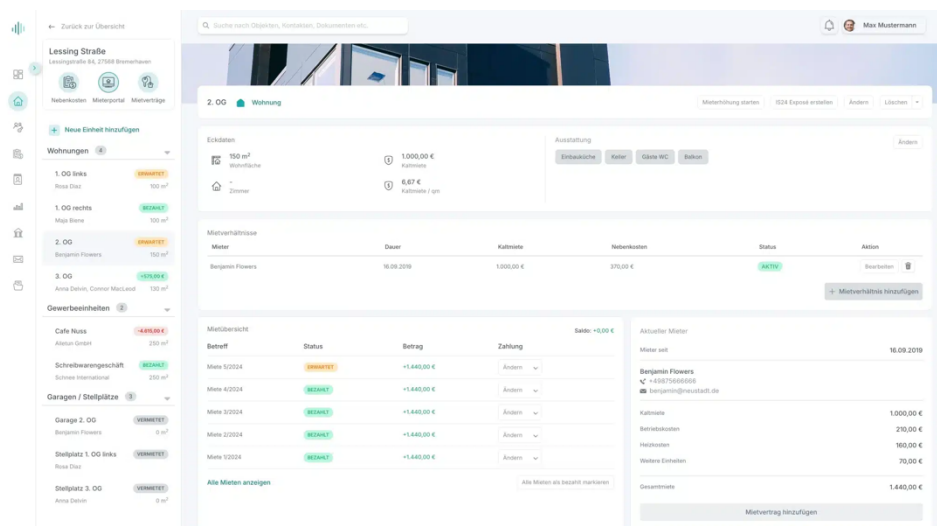


Abbildung 10: Der Anbieter ImmoCloud bietet eine browserbasierte Software zur Verwaltung von Immobilien an, die über eine DATEV-Schnittstelle verfügt und Nebenkostenabrechnungen erstellen kann. Möglicherweise wird eine solche Software dann auch in der Lage sein, die Nebenkostenabrechnung als E-Rechnung auszustellen.

7.3.1.2. Gastronomen, Einzelhändler & Kassensysteme

Unternehmen mit Bargeldverkehr sind mit Ablauf der Übergangsfristen bei B2B-Kunden ebenfalls zum Ausstellen einer E-Rechnung verpflichtet. Da diese jedoch i.d.R. mit elektronischen Aufzeichnungssystemen (Kassensystemen) hantieren, müsste das System überhaupt in der Lage sein, E-Rechnung zu fakturieren. Dies könnte Softwareupdates oder sogar den vollständigen Austausch der Aufzeichnungssysteme verursachen.

Hinweis zu Kleinbetragsrechnungen

Der Entwurf des BMF-Schreibens vom 13.06.2024 regelt, dass bis zum Betrag von 250 € (Kleinbetragsrechnungen) auch eine sonstige Rechnung ausreichend wäre. Dennoch müsste dann bei geschäftlichen Bewirtungen über 250 € eine E-Rechnung ausgestellt werden.

7.3.2. Kostenloses Tool zum Fakturieren von E-Rechnungen

Mithilfe des kostenlosen Tools „PDF24“ sich auch E-Rechnungen erzeugen. Gerade für Mandanten, die kein kostenpflichtiges Programm zur Fakturierung nutzen möchten und bislang ihre Rechnungen mit Word- oder Excel geschrieben haben, bietet dieses Tool daher eine gute Möglichkeit, kostenlos Rechnungen zu schreiben. **Es könnte sich aber z.B. auch für Vermieter anbieten, da sich dort rechnungsbegründende Dateien (wie die Ermittlung der Nebenkosten) anfügen lassen.**

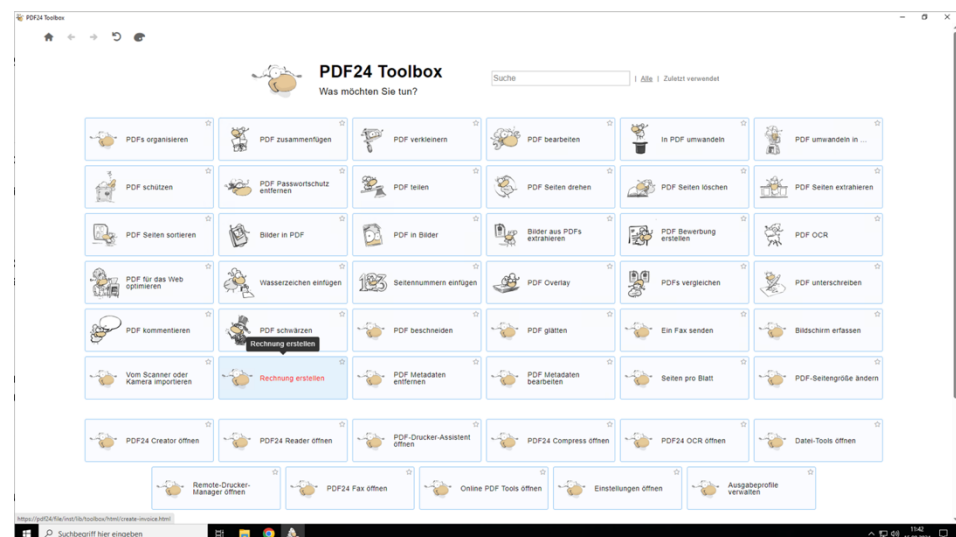


Abbildung 11: PDF24 Toolbox - dort lässt sich eine Funktion zum Erstellen von Rechnungen finden. Nach einem Klick stehen visuelle Rechnungen und elektronische Rechnungen zur Auswahl.

Elektronische Rechnung erstellen
Generator zur Erstellung elektronischer Rechnungen wie XRechnung und ZUGFeRD

Rechnungssteller

Unternehmen (BT-27)

Umsatzsteuer-ID (BT-31)

Steuernummer (BT-32)

Anzuwendende Regelung

Rechtliche Informationen (BT-33)

Elektronische Adresse (BT-34)

Anschrift

Straße 1 (BT-35)

Straße 2 (BT-36)

PLZ (BT-38)

Ort (BT-37)

Land (BT-40)

Kontaktieren Sie uns, wenn hier ein Land fehlt.

Abbildung 12: Die Eingabe der Rechnungsinformation erfolgt über eine einfache Eingabemaske. Wiederkehrende Angaben können auch gespeichert und geladen werden.

Steuern

Gesamtsummen

Gesamt (brutto) (BT-108) Summe Umsatzsteuer (BT-110) Gesamt (brutto) (BT-112)

Gezahlter Betrag (BT-113) Rundungsbetrag (BT-114) Fälliger Betrag (BT-115)

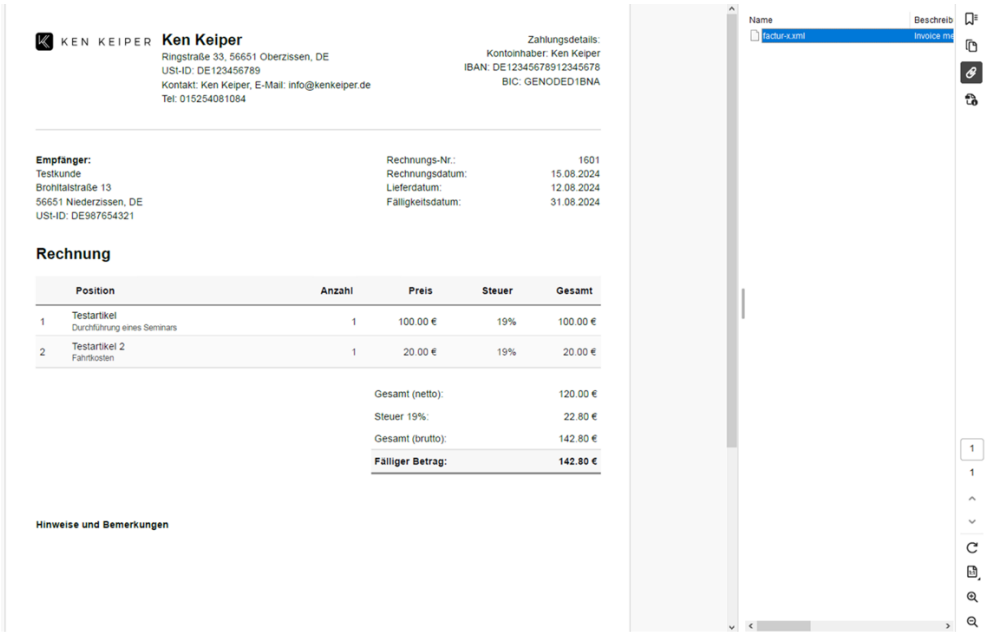
Rechnungsbegründende Dateien

PDF24 ist einfach zu bedienen
PDF24 macht PDF Tools so einfach und schnell wie möglich. Alle Werkzeuge können intuitiv verwendet werden. Auf diese Weise hilft PDF24, Zeit und Geld zu sparen.

PDF24 ist kostenlos
PDF24 ist auch für Unternehmen kostenlos. Viele Unternehmen verwenden unser MSI-Installationsprogramm, um die Software zu verteilen. Sie können den PDF24 Creator auch in Ihrem Unternehmen verwenden.

Sicherheit ist garantiert
Diese PDF24-App und auch alle anderen Apps funktionieren lokal auf Ihrem PC. Ihre Dateien verbleiben auf Ihrem Computer. Die Sicherheit Ihrer Dateien ist daher garantiert.

Abbildung 13: Am Ende der Eingabe lässt sich das Format der E-Rechnung frei wählen. Außerdem können rechnungsbegründende Dateien (z.B. Honorarermittlungen nach HOAI, StBVV oder auch Nebenkostenabrechnungen) angehängen werden.



7.3.3. Checkliste für Kanzleien

Aus Sicht der Kanzlei ergeben sich bei der Umstellung des Rechnungsausgangs grundsätzlich keine besondere Handlungsempfehlungen. Denn der Workflow zur Übermittlung der E-Rechnungen existiert zu diesem Zeitpunkt bereits und auch beim Buchen der Ausgangsrechnungen ergeben sich keine Änderungen gegenüber dem Rechnungseingang.

7.3.4. Checkliste für Mandanten

Aus Sicht der Mandantschaft ergeben sich die folgenden Handlungsempfehlungen:

- Prüfen, ob die eingesetzte Fakturierungssoftware bereits E-Rechnungen fakturieren kann.
- Ggf. Software oder Prozess ändern:
- Bei Vermietern: Prüfen, ob eine Immobilienverwaltungssoftware mit DATEV-Anbindung sinnvoll ist.
- Bei Kassensystemen: Prüfen, ob das Kassensystem E-Rechnungen ausstellen kann.

7.4. BMF-Schreibens vom 15.10.2024¹²⁸

Ergänzend zum Gesetzeswortlaut hat das BMF am 15.10.2024 ein Schreiben **zur Umsetzung der E-Rechnung bekannt gegeben**. Das Schreiben enthält folgende wichtige Aussagen:

- Für **Kleinbetragsrechnungen** und **Fahrausweise** besteht **keine Pflicht** zur Nutzung der E-Rechnung (BMF a.a.o. Rz. 22).
- Enthält der **Bildteil** eines hybriden Rechnungsformats (ZUGFeRD) **abweichende Rechnungsangaben** gegenüber dem digitalen XML-Anhang, stellt er ggf. eine weitere (sonstige) Rechnung dar, für die die Voraussetzungen des **§ 14c UStG** zu prüfen sind (BMF a.a.o. Rz. 32).
- Die Verwendung des **EDI-Verfahrens** ist ausdrücklich zugelassen, sofern die maschinelle Lesbarkeit der übermittelten Daten gewährleistet ist (BMF a.a.o. Rz. 33).
- Für die **Übermittlung von E-Rechnungen** kommen der **Versand per E-Mail**, die **Bereitstellung via Schnittstelle** und auch die **Möglichkeit des Downloads** in einem Kundenportal in Betracht (BMF a.a.o. Rz. 36).
- **Verweigert der Rechnungsempfänger ab 2025 die Annahme einer E-Rechnung** bzw. ist er technisch hierzu nicht in der Lage, hat er **kein Anrecht auf eine alternative Ausstellung** einer sonstigen Rechnung (BMF a.a.o. Rz. 42).
- Sofern eine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung bei einem **Dauerschuldverhältnis** (z.B. Mietverhältnis) besteht, ist es ausreichend, wenn **für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt** wird, wenn erkennbar ist, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt (BMF a.a.o. Rz. 45).
- Das erstmalige Ausstellen einer E-Dauerrechnung ist für Dauerschuldverhältnisse **spätestens mit dem Auslaufen der Übergangsfristen von § 27 Abs. 38 UStG** notwendig (BMF a.a.o. Rz. 50).
- Der Rechnungsaussteller kann **auch eine E-Rechnung berichtigen** (BMF a.a.o. Rz. 49).
- Sofern eine Verpflichtung zur Verwendung der E-Rechnung besteht (insbesondere nach dem Auslaufen der Übergangsfristen), **kann nur die E-Rechnung als ordnungsgemäße Rechnung für den Vorsteuerabzug** des Leistungsempfängers akzeptiert werden (BMF a.a.o. Rz. 55).
- Der **strukturierte Teil einer E-Rechnung ist so aufzubewahren**, dass dieser in seiner **ursprünglichen Form vorliegt** und die Anforderungen an die **Unveränderbarkeit** erfüllt werden (BMF a.a.o. Rz. 60).

¹²⁸ BMF-Schreiben vom 15.10.2024, BStBl. I 2024, S. 1320.

8. Sonstige Änderungen in anderen Rechtsgebieten

8.1. Inkrafttreten des MoPeG zum 01.01.2024

8.1.1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen & Hintergrund

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts v. 10.8.2021¹²⁹ (MoPeG), kommt es zu umfassenden Änderungen im Bereich des Gesellschaftsrecht. Zu diesen Änderungen gehören:

- Änderungen im Bereich der **rechtsfähigen** und **nicht rechtsfähigen Gesellschaften** sowie dem Gesellschaftsregister (vgl. unten),
- Anwendung der Personenhandelsgesellschaften für Freiberufler, also OHG, KG etc. anstatt eine Sozietät.

Hintergrund des Gesetzes ist die Wandlung der gesellschaftsrechtlichen Landschaft. Schon lange war eine Änderung des BGB in diesem Punkt notwendig, da es sich hier um mitunter veraltete Regelungen der Gesellschaftsauflösung im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters handelte. Zwar ist eine solche Fortsetzungsklausel meist vertraglich abbedungen, bei reinen Innen- GbR's war eine Auflösung der GbR im Falle eines nicht vorhandenen Gesellschaftsvertrages oft notwendig.

Das neue Gesetz macht nun den Weg frei für einen weiteren entscheidenden Compliance Aufwand in der Praxis, nämlich das sogenannte Gesellschaftsregister. Doch wenn man sich die Regelungen im Bereich des Gesellschaftsregisters näher anschaut, dann erkennt man, dass hiermit zwangsläufig auch Änderungen der Gesellschaft selbst verbunden sind.

Die GbR als Urform der Personengesellschaften war für außenstehende Personen im bisherigen Rechtsverkehr nur schwer greifbar, da anders als bei einer Kapitalgesellschaft (Unternehmensregister u.Ä.) nicht erkennbar ist, wer sich eigentlich hinter der Personengesellschaft verbirgt.

Zwar kommt es durch das Gesellschaftsregister immer noch zu einer Unterscheidung zwischen reinen Innengesellschaften und Außengesellschaften, jedoch in Form der Außengesellschaft zu mehr Publizität.

Es kommt zu einer Unterscheidung zwischen:

¹²⁹ BGBl 2021 I S. 3436.

- Nicht rechtsfähigen Gesellschaften (reine Innengesellschaften)
- Rechtsfähige, aber nicht eingetragene Gesellschaften
- Rechtsfähige eingetragene Gesellschaften
- Grundlagen § 705 und 740 n.F BGB

Wichtig

Hieraus ist ersichtlich, dass eine Eintragung nicht zwingend erforderlich ist. Um künftig jedoch z.B vermögensverwaltend tätig zu werden, ist es von entscheidender Bedeutung, dass eine GbR eingetragen ist, da sonst keine Grundstücke mehr im Namen der GbR erworben werden können.

Wenn die Gesellschaft eingetragen wurde, erhält sie künftig den Zusatz **eGbR**, welches für „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ steht. Hiermit wird der gesetzlich vorgeschriebenen Norm von § 15 HBG betreffend der Firmierung nachgekommen. Diese Eintragung kann nicht einfach so wieder widerrufen werden.

Hinweis

Sollte also z.B. künftig ein Formwechsel nach dem Umwandlungsgesetz und dem Umwandlungssteuergesetz angestrebt werden, so kann dies nur noch mit einer eGbR nicht aber mit einer GbR erfolgen. Hintergrund dieser Regelung ist reine Lenkungs politik des Gesetzgebers hinsichtlich der Einhaltung der gewollten Publikation der Gesellschaft.

Faktisch kommt es daher zu **folgenden Meldepflichten**, wenn die Gesellschafter sich dazu entscheiden, die Gesellschaft in das Gesellschaftsregister eintragen zu lassen:

- Eintragung im **Transparenzregister** für die wirtschaftlich Berechtigten
- Eintragung im **Gesellschaftsregister**

Eine zusätzliche Eintragung im Handelsregister ist nicht erforderlich, da es sich qua Definition nicht um eine Handelsgesellschaft handelt. Die Gesellschaft muss darüber hinaus versichern, dass eine Eintragung in keinem anderen Register (Handels- oder Partnerschaftsregister) erfolgt ist.

8.1.2. Eintragung in das Gesellschaftsregister

Auch wenn kein Eintragungszwang besteht, ist für bestehende GbR's, welche im Grundbuch eingetragen sind, zu beachten, dass eine Eintragung der Gesellschaft mit der Einführung des Registers erfolgen soll, wenn diese über die Grundstücke verfügen.

Was ist Inhalt der Anmeldung im Gesellschaftsregister?- § 707 BGB n.F.

Betreffend der Gesellschaft:

- den Namen der Gesellschaft,
- den Vertragssitz,
- die Anschrift der Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der EU;

Betreffend des Gesellschafters:

- (bei natürlichen Personen) Namen, Vornamen, Geburtsnamen, Geburtsdatum und Wohnort oder
- (bei Gesellschaften oder anderen Personenvereinigungen) Firma/Namen, Rechtsform, Sitz und Registergericht und/oder Registernummer;
- die Angabe der Vertretungsverhältnisse in der Gesellschaft und der Gesellschafter

Sowohl die erste Eintragung als auch Änderungen (z.B aufgrund eines Todesfalls bei einer Fortsetzungsklausel) der Eintragungen, sind zu beglaubigen und elektronisch beim Registergericht einzureichen nach § 707b BGB n.F und § 12 HGB.

Aufbau des Gesellschaftsregisters:

- Vergleichbar mit dem Aufbau des Handelsregisters
- Gesellschaft wird unter einem bestimmten Registerblatt geführt mit einer fortlaufenden Nummer
- Registerblatt enthält fünf Spalten
- Chronologischer Abdruck der Angaben und Eintragungen
 - fd. Nr. der Eintragung,
 - Name, Sitz und Anschrift der Gesellschaft bzw. Zweigniederlassungen
 - Angaben Vertretungsregelung und Vertretungsbefugnis einzelner Gesellschafter
 - Rechtsform und sonstige Rechtsverhältnisse
 - Tag der Eintragung und Bemerkungen

8.1.3. Steuerliche Implikationen durch das MoPeG

8.1.3.1. Einstieg

Zivilrechtlich wurde in der neuen Fassung des BGB das Gesamthandsvermögen bei PersG abgeschafft, da dies bei Rechtsfähigkeit der Gesellschaft selbst grundsätzlich nicht mehr erforderlich ist. Diese Änderung hat in der steuerrechtlichen Literatur **zu Diskussionen geführt**. So gibt es einige steuerliche Regelungen, die in ihrem Wortlaut ausdrücklich an das Gesamthandsvermögen anknüpfen, z.B.:

- § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG
- § 6b EStG

- § 15a EStG
- §§ 5, 6, 7 GrEStG
- § 13b ErbStG

Während einige Stimmen der Literatur Probleme in der weiteren Anwendung dieser Regelungen bei Personengesellschaften sahen, haben andere Stimmen die Bezeichnung „Gesamthandsvermögen“ im steuerlichen Sinne **eher als Abgrenzung des Gesellschaftsvermögens zum weiterhin bestehenden Sonder- und Ergänzungsvermögen einzelner Gesellschafter** gesehen.

Schlussendlich geht aus dem Gesetzgebungsverfahren hervor, dass der Gesetzgeber mit der Reform **keine steuerlichen Implikationen beabsichtigt hat**, weshalb im Zweifel davon auszugehen ist, dass ertragsteuerlich keine nennenswerten Änderungen eintreten.

8.1.3.2. Gesetzliche Änderung im Bereich der GrESt

Im Bereich der Grunderwerbsteuer stellen die Regelungen von **§ 5 u. § 6 GrEStG** wichtige Regelungen für die **Übertragung von Immobilien auf Personengesellschaften** und umgekehrt dar. Denn diese Regelungen besagen, dass **Grunderwerbsteuer nicht erhoben wird, soweit** der übertragende Miteigentümer an der Personengesellschaft **beteiligt** ist. Die Regelungen sprechen dabei ausdrücklich von der „**Gesamthand**“.

Mit der Abschaffung des Gesamthandsvermögens wurde befürchtet, dass eine steuerneutrale Übertragung ab 2024 nicht mehr möglich sein könnte. Um diesen Befürchtungen entgegenzuwirken, wollte die Bundesregierung mit dem **Wachstumschancengesetz** die **Neuregelung von § 24 GrEStG** erlassen, die eine entsprechende Klarstellung enthält, dass auch **nach Ergehen des MoPeG** rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Grunderwerbsteuer als **Gesamthand** und deren **Vermögen als Gesamthandsvermögen** gelten soll.

Da das Wachstumschancengesetz nicht rechtzeitig erlassen wurde, hat der Gesetzgeber die Regelung **kurzerhand im Kreditwirtschaftsförderungsgesetz aufgenommen** und noch **zum Jahresende 2023 verabschiedet**.

Somit wurde diese Unsicherheit beseitigt. Gleichzeitig wird dadurch noch einmal deutlich, dass der Gesetzgeber mit der Umsetzung des MoPeG keine Steuernachteile für die betroffenen Personengesellschaften durch die Abschaffung des Begriffs des Gesamthandsvermögens beabsichtigt hatte.

Hinweis

Mit dem Wachstumschancengesetz ist auch für ertragsteuerliche Zwecke durch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine entsprechende Klarstellungsregelung verabschiedet worden.

8.2. Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen

Der **BFH**¹³⁰ hatte kürzlich zu entscheiden, ob **die Höhe der Säumniszuschläge mit 1 % pro Monat (§ 240 AO) verfassungskonform** ist – er befand: **ja**.

Denn anders als die Zinsen erfüllen Säumniszuschläge einen **Sanktionierungscharakter** bei verspäteter Zahlung, sodass sich diese Zuschläge **nicht mit** den am Kapitalmarkt gängigen **Zinsen vergleichen** ließen. Dementsprechend sei es auch nicht erforderlich, die Höhe dieser Zuschläge an das Zinsniveau während einer Niedrigzinsphase anzupassen.

8.3. Haftung des Steuerberaters für Jahresabschlüsse

Der **BGH**¹³¹ hat die **Haftungsrisiken** von Steuerberatern für Jahresabschlüsse und insbesondere für die Informationspflicht des Geschäftsführers über mögliche Insolvenzgründe (§ 102 StaRUG) mit einem erst kürzlich veröffentlichten Urteil noch **noch verschärft**.

8.3.1. Hintergrund

Es ist gemeinhin bekannt, dass Steuerberater für ihre Fehler haften müssen – aus diesem Grund gibt es die Pflicht zum Abschluss einer Vermögensschadenshaftpflichtversicherung.

Während im steuerlichen Bereich eine Haftung nur selten zum Tragen kommt (da in vielen Fällen kein absoluter steuerlicher Schaden entsteht), können im Bereich von **Handelsbilanzen größere Haftungsrisiken** drohen. Denn die **Handelsbilanz** dient dem **Gläubigerschutz** und sollte sich die Unrichtigkeit der Handelsbilanz nachträglich herausstellen, könnten sich gravierende Auswirkungen auf die Unternehmensfinanzierung ergeben. In diesen Sphären kann es auch passieren, dass die Deckungssummen der Versicherungen nicht zur Schadensregulierung ausreichen.

Im Kontext der Verantwortlichkeit von Steuerberatern für Fehler in den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen gab es in den letzten Jahren einige Entwicklungen, die nachfolgend kurz dargestellt werden sollen.

¹³⁰ BFH-Urteil vom 23.08.2023, X R 30/21, veröffentlicht am 11.01.2024.

¹³¹ BGH-Urteil vom 29.06.2023, IX ZR 56/22.

8.3.2. Urteil des BGH aus 2017¹³²

Der BGH hatte in 2017 über die Haftung eines Steuerberaters zu entscheiden, bei dem dieser eine Bilanzierung auf Grundlage einer positiven Going-Concern-Prognose vorgenommen hatte, obschon das Unternehmen kurz nach dem Abschlussstichtag Insolvenz anmelden musste.

Das Gericht sah in dem Fall eine **Pflichtverletzung** des **Steuerberaters** an, da dieser dazu verpflichtet sei zu prüfen, **ob sich auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm sonst bekannten Umstände tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten ergeben**, die einer **Fortführung** der **Unternehmenstätigkeit entgegenstehen** können.

Auch sei er **verpflichtet**, die Mandantin auf einen **möglichen Insolvenzgrund** und die daran anknüpfende **Prüfungspflicht** ihres Geschäftsführers **hinzuweisen**. Gleichwohl müsse für eine Haftung eine Insolvenzreife der Gesellschaft objektiv bestehen. Dies war in dem Sachverhalt auch der Fall.

8.3.3. Gesetzliche Anpassung

Nach dieser grundlegenden BGH-Entscheidung hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 01.01.2021 das Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz (SanInsFoG) verabschiedet, das einen neuen **§ 102 StaRUG** (Unternehmensstabilisierungs- und restrukturierungsgesetz) vorsieht. Damit ist die bereits im BGH-Urteil genannte Hinweis- und Warnpflicht von Steuerberatern ggü. Mandanten für gesetzliche Insolvenzantragsgründe gesetzlich normiert worden:

Wortlaut von § 102 StaRUG

„Bei der Erstellung eines Jahresabschlusses für einen Mandanten haben Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte den Mandanten auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17 bis 19 der Insolvenzordnung und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und sie annehmen müssen, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist.“

Demnach kommen Steuerberatern höhere Prüfpflichten hinsichtlich möglicher Insolvenzgründe zu. Insolvenzgründe können sein:

- Zahlungsunfähigkeit, § 17 InsO
- Drohende Zahlungsunfähigkeit, § 18 InsO
- Überschuldung, § 19 InsO

¹³² BGH-Urteil vom 26.01.2017, IX ZR 285/14, DStR 2017 S. 942 Nr. 17.

Während die **Zahlungsunfähigkeit** und die **drohende Zahlungsunfähigkeit schwer abschätzbar** sein können (insoweit dürfte eine Haftung aber auch erschwert sein, da dem Steuerberater nur die Umstände anzulasten sind, die er aufgrund seines Mandatsauftrags hätte objektiv erkennen können), ist besonders die **Überschuldung** ein Umstand, für den ein **erhöhtes Haftungsrisiko** droht.

Aus diesem Grund ist besonders in Fällen mit einem „nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“ Vorsicht geboten. Hier sollte eine Going-Concern-Prognose aufgestellt werden. Außerdem sollte die Warnung des Mandanten über die möglichen Konsequenzen sorgfältig dokumentiert werden. Unter Umständen könnte sogar die Kündigung eines solchen Mandats in Erwägung gezogen werden.

8.3.4. Verschärfung durch das BGH-Urteil aus 2023

Der BGH hat nun entschieden, dass der **Geschäftsführer** einer **GmbH** in der **Krise** in den **Schutzbereich** des **Mandatsvertrags** eines **Rechts-/Steuerberaters** mit **der GmbH einbezogen** sein kann, sodass der **Geschäftsführer gegenüber dem Berater eigene Schadensersatzansprüche** geltend machen könnte.

Gleichwohl bezog sich das Urteil auf einen Fall, bei dem **bereits bei Beauftragung klar war, dass sich die GmbH in der Krise** befand. In Fällen **allgemeiner steuerlicher Beratung dürfte das Haftungsrisiko etwas geringer sein**.

Gleichwohl wird bei der Erstellung von Jahresabschlüssen die **Prüfung der Going-Concern-Prognose** in den **Verantwortlichkeitsbereich** des **Steuerberaters** fallen, sodass **dort besonders große Vorsicht geboten ist**.

Praxishinweis

Es sollte daher das **Mandat in Zeiten einer Krise ggf. niedergelegt** werden. Im Falle einer **Beibehaltung** des **Mandatsverhältnisses** sollte zumindest auf eine entsprechende **Dokumentation der Mitteilung** über einen **möglichen Insolvenzgrundes** ggü. dem Geschäftsführer geachtet werden.

Im Übrigen ist es notwendig, dass sich Steuerberater, die mit der Jahresabschlusserstellung vertraut sind, **zumindest in Grundzügen mit dem Insolvenzrecht** auseinandersetzen.

8.4. Neues BMF-Schreiben zu den GoBD

Die Finanzverwaltung hat mit Datum vom 11.03.2024¹³³ ein Schreiben veröffentlicht, in dem das Vorgängerschreiben¹³⁴ zu den **Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoBD)** teilweise angepasst wird. Das neue Schreiben beinhaltet neben allgemeinen redaktionellen Änderungen die folgenden Neuerungen:

- Die konkreten Regelungen zur **Datenüberlassung** werden angepasst, indem die Möglichkeit geschaffen wird, Daten über eine **Datenaustauschplattform** der Finanzbehörde zu senden. Dies ist dem geschuldet, dass einzelne Bundesländer bereits auf elektronische Plattformen zum Datenaustausch setzen und dieses Verfahren in Zukunft vereinheitlicht werden soll.
- **Details zu Datenformaten** werden geklärt – dabei beschreibt die Finanzverwaltung die Funktionsweise der durch sie verwendeten **IDEA-Software** und der dafür notwendigen Importstruktur von Buchhaltungsdaten. Dazu gehören z.B. bestimmte ASCII-, Excel-, Access- und dBase-Formate.
- Die **digitale Lohnschnittstelle (DLS)** wird beschrieben und es wird auf die Verpflichtung zur Verwendung dieser Schnittstelle hingewiesen.
- Ebenfalls wird über die **DSFinV-Schnittstelle** (Kassenschnittstelle) gesprochen.
- Sofern Daten aus einer **Tabellenkalkulation** angeliefert werden, sollten in den Tabellen **nur die reinen Daten** und keine Berechnungsformeln enthalten sein, sodass ggf. eine Formatierung von Berechnungstabellen für Zwecke der Außenprüfung erforderlich sein kann.
- **Bestimmte Datenformate** (EBCDIC, Lotus 123, ASCII-Druckdateien) sollen ab 2025 **keine mehr Anwendung** finden.

8.5. Exkurs: GoBD in der Praxis

8.5.1. Allgemeines

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung (GoBD) tragen eine lange Historie in sich, wirken jedoch recht abstrakt. Gleichzeitig führen die **eRechnung** und der **allgemeine Fortschritt der Digitalisierung** dazu, dass Formalien und saubere digitale Prozesse auch im Bereich der Finanzbuchhaltung **zunehmend an Relevanz** gewinnen.

¹³³ BMF-Schreiben vom 11.03.2024, BStBl. I 2024, S. 374.

¹³⁴ BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl. I 2019, S. 1269.

Damit steigt auch die Relevanz der GoBD und gleichzeitig auch das Risiko, **bei GoBD-Verstößen mit negativen Konsequenzen in Betriebsprüfungen** rechnen zu müssen.

Dies wird insbesondere dadurch deutlich, dass zum 01.01.2023 die Vorschrift von **§ 158 Abs. 2 AO** eingeführt wurde, die es der Finanzverwaltung erlaubt, die **Buchführung nicht mehr der Besteuerung zugrunde** zu legen (= die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen), sofern nach den **Umständen des Einzelfalls Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit** zu bezweifeln.

Es lässt sich daraus eine Tendenz dahingehend ableiten, dass die Finanzverwaltung mit dem zunehmenden Maß an **Automatisierung**, der **Integration** von Schnittstellen und Ausweitung der Datenmengen vermehrt den **formellen Rahmen von Datenverarbeitungssystemen im Blick behalten wird**, was die korrekte Umsetzung der GoBD in Unternehmen und Kanzleien zunehmend wichtiger macht.

Aus diesem Grund fasst der nachfolgende Exkurs die wichtigen Regelungen der GoBD – abgeleitet aus den Verwaltungsmeinungen hierzu – praxisorientiert zusammen.

Die GoBD setzen sich dabei aus diversen gesetzlichen Regelungen zusammen, wurden von der Finanzverwaltung jedoch auch in einem sehr umfassenden BMF-Schreiben¹³⁵ zusammengefasst, sodass dieses Schreiben einen guten Überblick bietet.

8.5.2. Überblick zu den wichtigsten Aussagen des BMF-Schreibens

Das BMF-Schreiben erhält sehr ausführlich, welche wichtigen Regelungen im Bereich der GoBD existieren. Für die Praxis sind vor allem die folgenden Aussagen und Erkenntnisse besonders relevant:

- Bei **formellen Verstößen** gegen die GoBD, die die sachliche Richtigkeit in Frage stellen können, **trägt die Finanzverwaltung die Beweislast**. Sie muss daher den formellen Verstoß begründen können, BMF a.a.o. Rz. 11.
- Unter **DV-System** wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden, mit denen Daten und Dokumente erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden, BMF a.a.o. Rz. 20.
- Zu den wichtigsten DV-Systemen in Unternehmen gehören z.B. das **Hauptsystem** sowie **Vor- und Nebensysteme** (z.B. Finanzbuchführungssystem, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltung,

¹³⁵ BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl. I 2019, S. 1269.

Kassen, Warenwirtschaft, Zahlungsverkehr, Taxameter, Fakturierung, Zeiterfassung, DMS) und **elektronische Schnittstellen**, BMF a.a.o. Rz. 20.

- Auch bei technischen und organisatorischen **Auslagerungen von Aufgaben** (z.B. an Steuerberater oder Rechenzentrum), bleibt der Steuerpflichtige immer **selbst für die Einhaltung der GoBD verantwortlich**, BMF a.a.o. Rz. 21.
- Auch bei elektronischen Aufzeichnungen ist zu beachten, dass diese **nachvollziehbar, nachprüfbar, vollständig, richtig, ordentlich und unveränderlich** sein müssen. Auch besteht eine **Einzelaufzeichnungspflicht** und die **Notwendigkeit der zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen**, BMF a.a.o. Rz. 26.
- Die Geschäftsvorfälle müssen **durch Beleg nachgewiesen** und leicht nachprüfbar sein, BMF a.a.o. Rz. 30.
- Die Geschäftsvorfälle müssen auch **vollständig, lückenlos und einzeln** aufgezeichnet werden, sodass ein verständiger Dritter leicht erkennen kann, welches Geschäft hinter einer Buchung steckt, BMF a.a.o. Rz. 36.
- Um eine zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung zu gewährleisten, müssen Belege und Geschäftsvorfälle **zumindest innerhalb weniger Tage nach ihrem Entstehen erfasst werden** (z.B. durch Hochladen des Belegs in DATEV Unternehmen Online), damit die Aufzeichnung nicht zu lange nach der Entstehung des Geschäftsvorfalles liegt, BMF a.a.o. Rz. 45.
- Buchungen müssen **unveränderbar** sein, d.h. sie sollten **möglichst schnell festgeschrieben** werden, sodass bei späteren Änderungen noch die ursprüngliche Buchung ersichtlich ist, BMF a.a.o. Rz. 58.
- **Keine Buchung und Beleg** – sofern kein Fremdbeleg vorhanden ist, muss ein **Eigenbeleg** erstellt werden, BMF a.a.o. Rz. 61.
- Belege müssen möglichst **unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust gesichert** werden – dies erfolgt z.B. durch laufende Nummerierung und Ablage, BMF a.a.o. Rz. 67.
- **Buchung und Beleg müssen verknüpft sein**, z.B. durch eine eindeutige Buchungsnummer oder durch eine digitale Verknüpfung, BMF a.a.o. Rz. 71.
- Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften hat der Steuerpflichtige ein **internes Kontrollsystem (IKS)** einzurichten, auszuüben und zu protokollieren (dazu gehören z.B. Zugriffsberechtigungen, Funktionstrennungen, Erfassungskontrollen, Abstimmungskontrollen, Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten), BMF a.a.o. Rz. 100.
- Der Steuerpflichtige muss seine **DV-Systeme gegen Verlust und unbeabsichtigte Veränderungen** schützen, BMF a.a.o. Rz. 103.
- **Elektronische Dokumente sind bei der Aufbewahrung zu indexieren**, BMF a.a.o. Rz. 122.

Daraus lässt sich schließen, dass vor allem die Aufbewahrung/Ablage und Verbuchung der Belege besonderen Fokus erhalten muss. Es ist daher nicht nur

empfehlenswert, in der Praxis auf ordnungsgemäße Dokumentenmanagementsysteme (DMS) zu setzen, sondern Buchungen auch regelmäßig und zeitnah festzuschreiben.

Beispiel

Unternehmer A verwendet die Software lexoffice zur Fakturierung von Ausgangsrechnungen und zur Übertragung von Belegen an den Steuerberater. Mithilfe der integrierten DATEV-Schnittstelle übernimmt der Steuerberater die von lexoffice erzeugten Buchungsdaten und überprüft diese auf Ordnungsmäßigkeit. Im Zuge dessen kommt es regelmäßig zu Umbuchungen und Korrekturen.

Lösung

Es empfiehlt sich, die Mandantendaten bereits unmittelbar nach dem Import festzuschreiben und die Korrekturen in einem gesonderten Buchungsstapel mithilfe entsprechender Storno-Buchungen vorzunehmen. So bleibt die ursprünglichen Buchungen ersichtlich und die Änderungen sind dokumentiert.

Ohne ein Festschreiben wäre es für den Betriebsprüfer nicht möglich, die ursprünglichen Daten aus dem VORSYSTEM zu überprüfen.

8.5.3. Digitale Aufbewahrung von Belegen

Eine häufige Praxisfrage beschäftigt sich mit der **digitalen Aufbewahrung** von Unterlagen. Denn die analog Aufbewahrung kann je nach Belegvolumen sehr aufwendig sein und wirkt teils nicht mehr zeitgerecht. Zur Zulässigkeit des sog. „**ersetzenden Scannens**“ (also des Scans mit anschließender Vernichtung des Originals) nimmt das BMF-Schreiben ebenfalls Stellung und normiert die folgenden Regelungen:

- Werden **Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege** in **Papierform** empfangen und danach gescannt, ist das hierdurch entstandene elektronische Dokument so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, BMF a.a.o. Rz. 130.
- Eingehende **elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege** müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden – eine Konvertierung in ein anderes Format ist nur zulässig, soweit dadurch keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden, BMF a.a.o. Rz. 131.
- Im **DV-System erzeugte Dokumente** (z.B. Textdokumente, Verträge), sind im **Ursprungsformat** aufzubewahren, BMF a.a.o. Rz. 133.
- Der Scan analoger Dokumente ist ausdrücklich erlaubt, wobei die Finanzverwaltung zum „**ersetzenden Scannen**“ eine **Verfahrensdokumentation** fordert, in der die in Rz. 136 BMF a.a.o. geforderten Angaben beschrieben werden.

- Nach einem Scan schreibt die Finanzverwaltung sogar vor, dass die **Papierbelege dem weiteren Bearbeitungszugang entzogen werden** müssten, sodass nur noch mit dem elektronischen Dokument gearbeitet wird.
- Sofern keine außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften eine Aufbewahrung im Original fordern, dürfen die gescannten Papierdokumente auch vernichtet werden, BMF a.a.o. Rz. 140.

Alles in allem ist daher **eine vollständig digitale Aufbewahrung ausdrücklich zulässig**. Die Vorgaben lassen sich **faktisch aber nur mithilfe eines DMS** umsetzen, bei dem sämtliche Indexierungen, Versionierungen und Veränderungen an der Datei dokumentiert werden.

Zusätzlich ist es erforderlich, eine **Verfahrensdokumentation** zum **ersetzen Scannen** vorlegen zu können, die die Vorgaben der GoBD entsprechend umsetzt.

Praxishinweis

Die Einführung der eRechnung wird m.E. dafür sorgen, dass noch deutlich weniger „Papier“ versendet wird und langfristig nahezu alle Unterlagen elektronisch eingehen. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, die **originale elektronische Datei in unveränderlicher Form aufzubewahren**, selbst ein Ausdruck der Rechnung würde keine zusätzliche Sicherheit bringen.

Es ist daher empfehlenswert, sich zumindest im Zusammenhang mit der eRechnung auch mit **DMS** und einer **ordnungsgemäß funktionierenden E-Mail-Archivierung** zu beschäftigen, mit deren Hilfe auch stets die Original-E-Mail des Geschäftspartners aufgerufen werden kann.

8.5.4. Die Verfahrensdokumentation in der Praxis

Der Begriff der „Verfahrensdokumentation“ ist nicht gesetzlich normiert. Die Finanzverwaltung meint in ihrem Schreiben, dass sich die **Notwendigkeit der Verfahrensdokumentation** aus dem Begriff der **„sonst erforderlichen Aufzeichnungen“** (§ 146 Abs. 1 AO) ableiten ließe.

Sinn und Zweck der Verfahrensdokumentation ist es dabei, den **Inhalt, Aufbau, Ablauf und die Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig zu dokumentieren**, BMF a.a.o. Rz. 151. Die Verfahrensdokumentation gewinnt in der heutigen Zeit zunehmen an Bedeutung, weil die Datenverarbeitung häufig über **Schnittstellen und Automatisierungen** läuft. Durch die Verfahrensdokumentation soll der Betriebsprüfer in die Lage versetzt werden, möglichst schnell und einfach die Prozesse der Finanzbuchführung zu verstehen und auf mögliche GoBD-Verstöße überprüfen zu können.

Wie eine solche Verfahrensdokumentation auszusehen hat, ist allerdings kaum beschrieben. Das BMF schreibt in Rz. 153, dass die Verfahrensdokumentation aus den folgenden **vier Komponenten** besteht:

- **Allgemeine Beschreibung,**
- **Anwenderdokumentation,**
- **Technische Systemdokumentation,**
- **Betriebsdokumentation.**

Gleichzeitig normiert das BMF, dass eine **fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation nicht zu einem formellen Mangel** mit sachlichem Gewicht führt, sofern die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit dadurch nicht beeinträchtigt wird, BMF a.a.o. Rz. 155.

Alles in allem handelt es sich daher bei der Verfahrensdokumentation um eine Art „**Prozessbeschreibung**“, durch die eine Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit im Bereich der Buchführung sichergestellt werden soll.

Es empfiehlt sich daher, im Zuge der Einführung der **eRechnung** eventuelle Mängel an bestehenden Dokumentationen zu überprüfen oder bei gänzlichem Fehlen eine entsprechende Verfahrensdokumentation zu erstellen. Denn dadurch wird die Einhaltung der GoBD nach den Maßstäben der Finanzverwaltung sichergestellt, gleichzeitig herrscht aber auch Klarheit über wichtige Prozesse und Schnittstellen.

Die Bundessteuerberaterkammer hat im Internet eine **Muster-Verfahrensdokumentation** zum Prozess des „**ersetzenden Scannens**“ bereitgestellt, die über den folgenden Link abgerufen und als Beispiel verwendet werden kann:



Link zur **Muster-VD** der BStBK

8.6. Neue Rechtsprechung zur Einordnung von gewerblich genutzten Immobilien als nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen

8.6.1. Allgemeines

Gemäß §§ 13a, 13b ErbStG ist die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen unter Einhaltung zahlreicher Voraussetzungen von der Erbschaft-/Schenkungsteuer befreit. Eine dieser Voraussetzungen ist, dass es sich bei dem übertragenen Vermögen nicht um Verwaltungsvermögen handeln darf, § 13b Abs. 4 ErbStG.

Unter den Begriff des Verwaltungsvermögens fallen gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG auch Dritten überlassenen Grundstücke. In einem neuen BFH-Verfahren hat sich nun die Frage gestellt, wie die Überlassung eines Parkhauses einzuordnen ist. Dieses Verfahren kann jedoch weitreichende Auswirkungen auf die Praxis entfalten, weshalb es nachfolgend kurz dargestellt wird.

8.6.2. Sachverhalt¹³⁶

- Ein Grundstück, dass mit einer Tankstelle und einem Parkhaus bebaut war, wurde vererbt.
- Finanzamt und Kläger streiten sich über die Frage, ob das Grundstück begünstigtes Betriebsvermögen oder Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG darstellt.

8.6.3. Entscheidung des BFH

Der BFH vertritt die Auffassung, dass es sich bei dem Parkhaus um Verwaltungsvermögen handelt und die Steuerbefreiung insoweit nicht in Betracht kommt. Dies begründet er wie folgt:

- Die Auslegung des Verwaltungsvermögens erfolgt eng an den Wortlaut angelehnt, sodass auch die Überlassung einer Parkhauses als Vermietung von Grundbesitz einzustufen ist.
- Eine Ausnahme in § 13b Abs. 4 ErbStG kommt nicht in Betracht.
- Die Gewerblichkeit nach Ertragsteuerrecht ist für die Abgrenzung von begünstigtem Betriebsvermögen und nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen ohne Bedeutung.

¹³⁶ BFH-Urteil vom 28.02.2024, II R 27/21, veröffentlicht am 27.06.2024.

8.6.4. Konsequenzen für die Praxis

Die Entscheidung könnte weitreichende Konsequenzen für die Praxis haben, denn: aus der Auslegung des BFH wird deutlich, dass kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem ertragsteuerlichen Betriebsvermögen und dem erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögen besteht. Nur weil eine Grundstücksüberlassung ertragsteuerlich als Gewerbebetrieb einzuordnen ist, hebt dies noch nicht die Vorschrift von § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG aus. Nur die in § 13b Abs. 4 ErbStG ausdrücklich genannten Ausnahmen sind nach Auffassung des BFH maßgebend.

Dies könnte erhebliche Auswirkungen z.B. auch auf die unentgeltliche Übertragung von Hotelimmobilien haben.

Diese sind zwar ertragsteuerlich als Betriebsvermögen einzuordnen, könnten aber erbschaftsteuerlich Verwaltungsvermögen sein. Diese Auffassung des BFH widerspricht sogar der Finanzverwaltung, die in R E 13b.13 ErbStR Beherbergungsbetriebe wegen ihrer ertragsteuerlichen Gewerblichkeit ausdrücklich vom Begriff des Verwaltungsvermögens ausnimmt. Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber eine entsprechende Ausnahme für Beherbergungsbetriebe normiert.

Für den Augenblick besteht ein erhebliches Risiko für die Übertragung solcher Betriebe, da der BFH die Gewerblichkeit nach Ertragsteuerrecht für die Annahme von Verwaltungsvermögen ausblendet.

8.7. Neues BMF-Schreiben zur Mitteilungspflicht für Kassensysteme

8.7.1. Allgemeines

Gemäß § 146a Abs. 4 AO müssen Steuerpflichtige mit **elektronischen Kassensystemen** eine **Meldung** über das Kassensystem und die verwendete TSE an die Finanzverwaltung elektronisch übermitteln.

Diese Verpflichtung wurde bereits vor einigen Jahren in der AO normiert, allerdings stand bislang noch keine Übermittlungsmöglichkeit seitens der Finanzverwaltung zur Verfügung. **Dies ändert sich nun durch ein neues BMF-Schreiben** ¹³⁷, sodass in allen Fällen mit elektronischen Kassensystemen **Handlungsbedarf** besteht.

8.7.2. Wesentliche Inhalte des BMF-Schreibens

- Die Mitteilung von vor dem 01.07.2025 angeschafften elektronischen Kassensystemen ist bis zum 31.07.2025 zu erstatten.
- Ab dem 01.07.2025 angeschaffte Kassensysteme sind innerhalb eines Monats nach Anschaffung mitzuteilen.
- Elektronische Kassensysteme, die vor dem 01.07.2025 endgültig außer Betrieb genommen wurden, sind nur mitzuteilen, wenn die Meldung der Anschaffung zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgt ist.

8.7.3. Derzeit noch offene Fragen

Derzeit ist noch unklar, wie die Meldung erfolgen soll. In ELSTER steht noch kein Formular zur Verfügung. Dieses soll ab dem 01.01.2025 bereitgestellt sein. Gleichzeitig soll es auch eine ERiC-Schnittstelle geben, sodass eine Übermittlung ggf. direkt aus DATEV oder einer anderen Kanzleisoftware möglich sein könnte.

Praxishinweis

Es ist daher auf jeden Fall empfehlenswert, für das erste Halbjahr 2025 die Meldung der Kassensysteme aller Mandanten im Rahmen eines Projekts zu terminieren und entsprechend vorzubereiten.

¹³⁷ BMF-Schreiben vom 28.06.2024, BStBl. I 2024, S. 1063.

8.8. Neue Rechtsprechung zur Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer

8.8.1. Allgemeines

Vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz wurden vor einiger Zeit zwei Anträge auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) gerichtlich entschieden. Das FG RLP hatte eine AdV dabei ausdrücklich zugelassen. Hiergegen hat die Finanzverwaltung Revision vor dem BFH erhoben.

8.8.2. Entscheidungen des BFH¹³⁸

Der BFH lässt in seinen beiden Beschlüssen die AdV zu und stellt fest, dass bei der gesetzgeberischen Umsetzung des Bundesmodells **scheinbar eine Öffnungsklausel vergessen wurde**, nach der im Einzelfall ein niedrigerer Wert nachgewiesen kann. **Eine solche Klausel wäre verfassungsrechtlich notwendig.**

Aus diesem Grund bejaht der BFH ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des zugrundeliegenden Grundsteuerbescheids und lässt die AdV zu.

8.8.3. Konsequenzen für die Praxis

Offene Fälle, bei denen Einsprüche mit Verfahrensrufe erhoben wurden, **sollten weiterhin offen gehalten werden**, denn letztlich wird das Hauptverfahren entscheiden, wie mit der fehlenden Öffnungsklausel umzugehen ist.

Es zeichnet sich aber ab, dass der BFH das Bundesmodell vermutlich nicht insgesamt verwerfen, sondern eher im Wege einer Auslegung die Öffnungsklausel per Richterspruch zulassen wird.

¹³⁸ BFH-Beschluss vom 27.05.2024, II B 78/23; BFH-Beschluss vom 27.05.2024, II B 79/23.

8.9. Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummern ab Herbst 2024

8.9.1. Allgemeines

Gemäß § 139c AO soll jedes Unternehmen in Deutschland eine Wirtschafts-Identifikationsnummer (W-IdNr.) erhalten, über das es sich einheitlich ausweisen kann. Dies W-IdNr. soll die bisherigen Steuernummern ersetzen und es in Zukunft möglich machen, über ein einheitliches Stammdatenregister den Erfassungsaufwand bei unterschiedlichen Behörden zu reduzieren.

Nachdem die Vorschrift bereits vor über 20 Jahren eingeführt wurde, wurde die Einführung der W-IdNr. von Seiten der Finanzverwaltung jedoch nicht weiter forciert worden.

8.9.2. Neue Verordnung

Dies hat sich nun geändert, denn es wurde eine Verordnung zur Vergabe steuerlicher Wirtschafts-Identifikationsnummern verabschiedet. Diese Verordnung beinhaltet folgende Regelungen:

- Die W-IdNr. wird am 24.10.2024 eingeführt - sie setzt sich aus dem Großbuchstaben DE und daran anschließend 9 Ziffern zusammen und gleicht im Aufbau der USt-IdNr.
- Die W-IdNr. erhält jedoch am Ende ein zusätzliches Unterscheidungsmerkmal (z.B. 00001; somit können mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten eines Mandanten abgedeckt werden (mehrere Betriebe trotz einheitlichem Unternehmen i.S.d. Umsatzsteuer).
- Das BZSt teilt wirtschaftliche Tätigen, denen eine USt-ID. zugeteilt wurde, bis zum 30.11.2024 eine W-IdNr. zu (öffentliche Bekanntgabe).
- Ein wirtschaftlich Tätiger, der zwar umsatzsteuerlich erfasst oder Kleinunternehmer ist, dem bis 30.11.2024 aber keine USt-ID. zugeteilt wurde, erhält ab dem 01.12.2024 eine W-IdNr., wenn für den wirtschaftlich Tätigen oder seinen Bevollmächtigten bei ELSTER ein Benutzerkonto zugeteilt wurde (elektronische Bekanntgabe).
- Allen anderen wird dann ab 01.07.2025 eine W-IdNr. zugeteilt.

8.10. Bekanntgabe bei mehreren Vollmachten

8.10.1. Allgemeines

Wenn Mandanten ihren **Steuerberater wechseln**, löst dies immer einen gewissen Grundaufwand aus. Denn der bisherige Steuerberater muss **alle relevanten Daten und auch Unterlagen** entweder dem Mandanten oder auf dessen Geheiß einem neuen Steuerberater übergeben. Nutzen beide Steuerberater die gleiche Kanzleisoftware, lässt sich dies mit einem sog. **Mandantenübertrag** i.d.R. recht leicht lösen. Werden unterschiedliche Programme verwendet, löst dies häufig **manuelle Export- und Importprozesse** in der Finanzbuchführung aus.

Gleichzeitig wechselt mit der Mandatierung des neuen Steuerbersaters i.d.R. auch die Bevollmächtigung. Denn der neue Steuerberater wird dem Mandanten bei Auftragserteilung eine Vollmacht mit der Bitte um Unterschrift zusenden und diese anschließend über die Vollmachtsdatenbank an die Finanzverwaltung senden.

Allerdings wird bei einem solchen Prozess nicht immer daran gedacht, die bereits bestehende Vollmacht des bisherigen Steuerbersaters zu widerrufen. Und so kann es passieren, dass der Finanzverwaltung mehrere Vollmachten vorliegen. Die Handhabung eines ähnlichen Falls war nun Gegenstand eines finanzgerichtlichen Verfahrens:

8.10.2. Sachverhalt¹³⁹

- Es wurde im Jahr 2010 per Fax eine unterschriebene Vollmacht übermittelt.
- Im Jahr 2012 ging dann per **Telefax eine weitere Vollmacht** für eine andere Kanzlei ein. Auf Nachfrage des Finanzamtes teile die Klägerin dem Amt telefonisch mit, dass diese Vollmacht nur für das „Agio“ gelte. Für die restlichen Verfahren bleibe der allgemeine Steuerberater zuständig.
- Im folgenden Zeitablauf **wurden dann verschiedene Anträge durch einen Bevollmächtigten gestellt, die teilweise gegenüber dem anderen Bevollmächtigten bekanntgegeben wurden.**
- Dadurch sind teilweise Einsprüche zu spät erhoben worden, weshalb sich die Beteiligten gerichtlich über den Ablauf von Fristen streiten.

8.10.3. Entscheidung des FG

Das Finanzgericht stimmte dem Klagebegehren zu und begründete dies wie folgt:

¹³⁹ FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18.06.2024, 6 K 5129/23.

- Die Einspruchsfrist eines angefochtenen Bescheids war deshalb nicht abgelaufen, **weil der Bescheid zuvor nicht wirksam bekanntgegeben wurde.**
- Der Fall, dass mehrere Bevollmächtigte schriftlich zum Empfang von Verwaltungsakten legitimiert sind, ist in § 122 AO nicht geregelt.
- Aus Sicht des Senats hatte das Finanzamt deswegen **bei der Frage, welchem Bevollmächtigten die Ablehnungsentscheidung bekanntzugeben war, nach allgemeinen Grundsätzen eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung zu treffen.**
- Die Bekanntgabe des Bescheids ist gegenüber der allgemeinen steuerlichen Beratung erfolgt, obwohl der zugrundeliegende Antrag von einer anderen Vertretung eingereicht und mit einer konkret für diesen Vorgang ausgestellten Vollmacht versehen wurde. **Dies ist nach Auffassung des Gerichts ein Ermessensfehler.**
- Die Bekanntgabe hätte gegenüber dem Bevollmächtigten erfolgen müssen, der die Klage eingereicht hat.

8.10.4. Konsequenzen für die Praxis

Der Fall zeigt, dass sowohl bei **Mandatsübernahmen** als auch bei der **Kooperation verschiedener Kanzleien** zu bestimmten Rechtsfragen besondere Vorsicht bei der Übermittlung von Vollmachten geboten ist.

Bei **Übernahmen** sollte aktiv darauf geachtet werden, dass der bisherige Steuerberater die Vollmacht widerruft, sobald der neue Steuerberater mit den Angelegenheiten betraut ist.

Bei der **Kooperation** mehrerer Kanzleien sollte dem Finanzamt ausdrücklich mitgeteilt werden, für welche Themen oder Verfahren welche Vollmacht gilt. Weicht das Finanzamt dann davon ab, könnte es sich um einen Ermessensfehler handeln, der nicht zu einer wirksamen Bekanntgabe führt.

8.11. Ermessensfehler bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen

8.11.1. Allgemeines

Der Verspätungszuschlag ist nach § 152 Abs. 1 AO grundsätzlich eine **Ermessensentscheidung**. In bestimmten Fällen (§ 152 Abs. 2 u. Abs. 3 AO) kann es sich aber um eine **gesetzlich gebundene Entscheidung** handeln, bei der eine Ermessensentscheidung nicht erforderlich ist und damit auch nicht angefochten werden kann.

Es ist daher bei Überlegungen zu möglichen Einwendungen gegen Verspätungszuschläge immer **zu prüfen**, ob es sich um eine Ermessens- oder gesetzlich gebundene Entscheidung handelt.

Im Falle des Ermessens können **Einwendungen** erhoben werden, wenn die Ermessensentscheidung nicht rechtmäßig ausgeübt wird. In diesem Kontext gab es nun zwei Gerichtsverfahren, die zugunsten des Klägers entschieden wurden:

8.11.2. Neues Urteil beim FG Münster¹⁴⁰

Beim FG Münster wurde ein Fall entschieden, bei dem das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag im Falle einer Steuererstattung festgesetzt hatte**. Dem lag eine Ermessensentscheidung zugrunde.

Das FG entschied zugunsten der Klägerin, da das Finanzamt **die bloße Verspätung** als ausschlaggebend betrachtet und **die steuerliche Auswirkung des Bescheids nicht in seine Ermessensüberlegungen einbezogen** hatte. Der Verspätungszuschlag wurde daher aufgehoben.

8.11.3. Neues Urteil beim FG Berlin-Brandenburg¹⁴¹

Auch beim FG Berlin-Brandenburg wurde in einem Erstattungsfall ein Verspätungszuschlag festgesetzt, was das FG als fehlerhafte Ermessensausübung interpretiert hat. **Dieser Fall ist allerdings noch nicht rechtskräftig.**

¹⁴⁰ FG Münster, Urteil vom 14.06.2024, 4 K 2351/23.

¹⁴¹ FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.03.2024, 7 K 7067/22; derzeit unter Az. XI R 19/24 beim BFH anhängig.

8.11.4. Konsequenzen für die Praxis

Letztlich zeigen beide Fälle, **dass die Gerichte große Vorbehalte gegenüber Verspätungszuschlägen in Erstattungsfällen** zeigen. Da es sich wegen § 152 Abs. 3 Nr. 2 AO **immer um eine Ermessensentscheidung** handelt, bestehen sehr gute Chancen, in diesen Fällen gegen den Verspätungszuschlag vorzugehen.

Letztlich bleibt aber abzuwarten, wie das derzeit beim BFH anhängige Verfahren ausgeht. Möglicherweise ergibt sich dann auch eine höchstrichterliche Rechtsprechung, der Verspätungszuschläge in Erstattungsfällen für ermessensfehlerhaft erklärt. Bis dato müssten wir uns in Einspruchsverfahren mit der derzeit geltenden FG-Rechtsprechung zufriedengeben, die zumindest ebenfalls positiv für den Mandanten ist.

