

Thema 1

Berücksichtigung von Beteiligungsverlusten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

6

EINNAHME-ÜBERSCHUSS-RECHNUNG

- Zu- und Abflussprinzip gem. § 11 EStG mit Ausnahmen u.a. für das AV
- Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen
- Veräußerungsgewinn oder -verlust
- Grundsatz der Totalgewinnlichkeit → Art. 3 Abs. 1 GG



BERATUNGSHINWEIS

Besteuerungszeitpunkt

- Wechsel der Gewinnermittlungsart

7

EINKÜNFTE I.S.V. § 17 ABS. 4 ESTG

- Auflösung einer KapG als Veräußerungsvorgang

**BERATUNGSHINWEIS**

Begrenzung der Verlustberücksichtigung gem. § 17 Abs. 2 S. 6 EStG

- Zivilrechtliche Auflösung
- VZ, in dem die Auskehrungen abgewickelt sind und nachträgliche Anschaffungskosten feststehen → **Abschluss der Liquidation**
- **Frühere Verlustberücksichtigung:**
 - Kein Vermögen wird (mehr) an die Gesellschafter verteilt
 - Mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts ist nicht zu rechnen

**BERATUNGSHINWEISE**

Insolvenzverfahren und praktische Umsetzung

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Zu welchem Zeitpunkt ist der Verlust aus einer zum Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehörenden Beteiligung an einer KapG als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. seinen Gewinn durch EÜR gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt?

Die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** für Anteile an Kapitalgesellschaften, ... **sind erst ... im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben** zu berücksichtigen.

BFH-URTEIL V. 31.1.2024 – X R 11/22, BFH/NV 2024, 1225 (1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2012, 2013
Kläger	50 %-Gesellschafter an der X-GmbH, gegenüber der er als gewerblicher Einzelunternehmer Beratungsleistungen erbrachte und WG vermietete. 2003 - 2005 : Aktivierung der Beteiligung und von Darlehnsforderungen ggü. der GmbH. 2006 nur vorläufige GuV. 2007 - 2011 : keine Feststellungserklärung → Schätzung durch das Finanzamt, 2009 - 2013 : EÜR. GmbH hatte 2007 den Geschäftsbetrieb eingestellt und Insolvenzverfahren 2008; Insolvenzverwalter: GmbH spätestens seit dem 31.12.2000 überschuldet, Fortführung ausgeschlossen, da keine nennenswerte Liquidität und stille Reserven. Gläubigerquote (§ 38 InsO): 0,1 %, 2013: Ablehnung des Antrags nach § 213 InsO. ESt-Erklärung 2012: Verlust aus der Auflösung der GmbH gem. § 17 Abs. 4 EStG.
Finanzamt	Keine Berücksichtigung der Verluste in der ESt-Erklärung 2012 oder 2013.

10

BFH-URTEIL V. 31.1.2024 – X R 11/22, BFH/NV 2024, 1225 (2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
FG Düsseldorf	Abweisung der Klage auf Geltendmachung von rd. 1 Mio. EUR als Verlust gem. § 17 Abs. 4 EStG im TEV (gezeichnetes Kapital, Kapitalrücklagen, Darlehen und Zahlungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens) und der hilfswisen Berücksichtigung bei den gewerblichen Einkünften. Argument : Verluste sind in 2008, spätestens 2009 zu berücksichtigen , weil bereits dann der Wertverlust mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststand.
BFH	Aufhebung des Urteils und Zurückverweisung.
FG Düsseldorf	Abweisung der Klage und des Hilfsantrags: Keine Berücksichtigung gem. § 17 Abs. 4 EStG, da kein Privatvermögen. Teilwertabschreibung zum 31.12.2008, die nicht im Wege der Bilanzberichtigung 2012 nachgeholt werden könne.
BFH	Zulassung der Rev. nach NZB des Klägers

11

REV. BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG AN DAS FG

- Die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** für Anteile an Kapitalgesellschaften, **sind erst im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben** zu berücksichtigen, **§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG**.
- Die GmbH-Beteiligung gehörte im Streitjahr 2013 noch zum **Betriebsvermögen** des Einzelunternehmens **des Klägers**.
- Die **Änderung der Gewinnermittlungsart** wirkt sich auf die **Zusammensetzung des Betriebsvermögens nicht aus** und führt insbesondere **nicht zur Entnahme** der zum Betriebsvermögen gehörenden WG oder zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.
- Ein **Anlagenverzeichnis** bildet für sich genommen **keine Entnahme** ab. Es kann **allenfalls ein Indiz** für eine vorausgegangene Entnahme sein.
- Dem Stpfl. kommt hinsichtlich des **Zeitpunkts** der Verlustberücksichtigung **kein Wahlrecht** zu. Dies gilt auch dann, wenn der Gewinn durch **Vollschätzung** ermittelt wurde und sodann zur Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 3 EStG übergegangen** wird.

BETEILIGUNG AN KAPG ALS NOTWENDIGES BV

- Quote der betrieblichen Nutzung
- **Höhe** der Beteiligung allenfalls Indiz
 -  **BERATUNGSHINWEIS**
Keine Aufteilung
- **Förderung** der gewerblichen (branchengleichen) **Betätigung** oder **Absatz** der Produkte zu gewährleisten oder **Honorarersatz** ⇔ Normale Geschäftsbeziehung
 -  **BERATUNGSHINWEIS**
Anwendungsbereich
- Eigenschaft geht **nicht verloren**, wenn sich die Umstände ändern → Entnahmehandlung
 -  **BERATUNGSHINWEIS**
Bedeutung des fehlenden Ausweises im Anlageverzeichnis

AUSWIRKUNGEN DES ÜBERGANGS VOM BETRIEBSVERMÖGENS- VERGLEICH (§ 4 ABS. 1 ESTG) ZUR EÜR (§ 4 ABS. 3 ESTG)

- Änderung der Gewinnermittlung führt **nicht** zu einer Entnahme



BERATUNGSHINWEIS

Rechtsgrundlage: Überleitungsrechnung – Hinweis auf R 4.6 Abs. 2 EStR – keine Verteilung auf 2-3 VZ bei Übergang zu EÜR aus Billigkeitsgründen (anders im umgekehrten Fall bei Übergang von § 4 Abs. 3 nach § 4 Abs. 1 EStG)

ÄNDERUNGEN DER WIRTSCHAFTLICHEN VERHÄLTNISSE

Streitfall:

- Beteiligung bisher **notwendiges Betriebsvermögen**:
 - Gleiche Branche und
 - zwischen rd. 44 und 81 % des Gesamtumsatzes
- **Einstellung** des Geschäftsbetriebs der GmbH → **Umsatzrückgang** im Einzelunternehmen
- **Lediglich zu erwartende Verluste**
- Eigenschaft als Betriebsvermögen **bleibt erhalten**

GESELLSCHAFTERDARLEHEN

- Sind wesentliche Betriebsgrundlage und bisher nicht entnommen

16

Berücksichtigung des Wertverlusts

Dem Grunde nach

- Berücksichtigungsfähig:
Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 3 **S. 4** EStG
- Verlust als Betriebsausgabe zu berücksichtigen
- Mittel müssen endgültig verloren sein
→ **Kein Wahlrecht**
- Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses → Höhe des Buchwerts

Zeitpunkt

- **Endgültiger** Verlust
- Konkrete Umstände des Einzelfalls, keine Anwendung des § 17 Abs. 4 EStG (weil nur bei PV)
- **Bsp.:** Berücksichtigung im **Jahr des Schadenseintritts** → Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung



BERATUNGSHINWEIS

Keine Teilwert-Afa, § 6 Abs. 1 S. 1

17

GRÜNDE FÜR DIE ERNEUTE ZURÜCKVERWEISUNG

- 2012 - 2013 möglicherweise **weitere Aufwendungen**
- **2009 - 2013** insgesamt rd. 47.000 EUR, davon **2013** rd. **5.000 EUR** ⇔ Beteiligungsverlust insgesamt i.H.v. rd. **1 Mio. EUR**

Thema 2

Firmenfitnesscenterverträge im Lohnsteuerrecht

VORBEMERKUNGEN

- Mitarbeiterbindung und -gewinnung → Steuerbefreiungen oder LSt-Pauschalierung



BERATUNGSHINWEIS

Zusätzlichkeitserfordernis

- Systemanbieter für Firmenfitnessprogramme
- Anwendung des § 3 Nr. 34 EStG



BERATUNGSHINWEISE

Begriff der Arbeitgeberleistung und betriebsinterner Fitnessraum

- Unterscheidung zwischen Barlohn und Sachbezügen



BERATUNGSHINWEIS

Begünstigung und Vorliegen von Sachbezügen

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Wann fließt dem Mitarbeiter ein Sachbezug aus einem abgeschlossenen Firmenfitnesscentervertrag zu, wenn dieser für zumindest ein Jahr abgeschlossen wird?
- Wie ist der geldwerte Vorteil der Höhe nach zu bewerten?
- Kann die 50 EUR-Freigrenze trotz ansonsten gewählter weiterer Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG angewandt werden?

BFH-URTEIL VOM 7.7.2020 – VI R 14/18, BSTBL II 2021, 232**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitzeitraum	Januar 2011 - Dezember 2014
Kläger	schloss mit JP als Systempartner einen als „Firmenfitness-Mitgliedschaftsvereinbarung“ bezeichneten Vertrag über die Nutzung von Fitness-Anlagen für eine Vertragslaufzeit von einem Jahr ab. Nutzbar waren von den teilnehmenden Arbeitnehmern die Fitness-Anlagen der mit dem Systempartner kooperierenden Sporteinrichtungen. Für 20 teilnehmende Arbeitnehmer wurden 20 Lizenzen erworben. Die monatlichen Arbeitgeberkosten betragen rd. 50 EUR (brutto). Die teilnehmenden Arbeitnehmer zahlten an die Klägerin einen Eigenanteil von 16 EUR bzw. 20 EUR und erhielten gegen eine von ihnen zu zahlende Gebühr i.H.v. 15 EUR einen Mitgliedsausweis, der zum Ende der Trainingsberechtigung zurückzugeben war. Weitere unstreitig steuerpflichtige geldwerte Vorteile wurden nach § 37b Abs. 2 EStG pauschaliert.
FinVerw	Ablehnung der im Prüfungszeitraum geltenden 44 EUR-Freigrenze, da aufgrund der einjährigen Vertragsbindung im Zeitpunkt der Überlassung der Teilnahmeberechtigungen für den Zeitraum eines Jahres zugeflossen sei. Die nunmehr steuerpflichtigen Vorteile wurden nach § 37b Abs. 2 EStG zu Lasten des Arbeitgebers pauschaliert.
Nds. FG	Stattgabe: Der geldwerte Vorteil aus der Nutzung eines Fitness-Studios fließt monatlich zu.

REVISION DES FINANZAMTS UNBEGRÜNDET

- Der geldwerte Vorteil aus dem Firmenfitnessvertrag fließt dem teilnahmeberechtigten Mitarbeiter **monatlich** zu, weil die Nutzungsmöglichkeit je Monat ermöglicht wird. Unerheblich ist der Abschluss eines Jahresvertrags zwischen dem Arbeitgeber und dem Systemanbieter.
- Wird der abgeschlossene Firmenfitnessvertrag am Markt nur Arbeitgebern nicht aber Endverbrauchern angeboten, wird der Sachbezug i.d.R. mit den **Arbeitgeberkosten bewertet**.
- Der monatlich zufließende geldwerte Vorteil aus den Trainingsberechtigungen bleibt wegen der **Anwendung** der **Freigrenze** nach § 8 Abs. 2 S. 11 EStG steuerfrei.
- Die Steuerfreiheit nach § 8 Abs. 2 S. 11 EStG kommt zur Anwendung, **obwohl** andere geldwerte Vorteile nach **§ 37b Abs. 2 EStG pauschaliert** werden.

ZUFLUSSZEITPUNKT

- Trainingsbescheinigung bzw. Mitgliedsausweis: **Kein Zufluss**, da **kein verbindlicher Anspruch** gegen den Anbieter **auf Nutzung der Anlage**.



BERATUNGSHINWEIS

Anders: BahnCard (Jahresbetrag) – aber ggfs. anderw. steuerfr.

- **Monatlicher Zufluss** → Begrenzung der Teilnahme auf einen Monat nicht erforderlich



BERATUNGSHINWEIS

Zufluss

BEWERTUNG DES GELDWERTEN VORTEILS

- § 8 Abs. 2 S. 1 EStG: um übliche Preisnachlässe geminderter üblicher Endpreis am Abgabeort → Preis, der im **allgemeinen Geschäftsverkehr** von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren tatsächlich gezahlt wird
- Angebot, dass **nicht von Endkunden erlangt** werden kann, weil nur an Arbeitgeber gerichtet → Kosten des Arbeitgebers (BFH)



BERATUNGSHINWEIS

Arbeitgeberkosten

- BFH: Aufteilung auf die **erworbenen Lizenzen** ⇔ FG Nds. v. 17.4.2024: Verteilung auf die Anzahl der **nutzungsberechtigten ArbN**



BERATUNGSHINWEIS

Verwaltungsanweisung in Kürze zu erwarten

VERHÄLTNIS 50-EUR-FREIGRENZE ↔ LST-PAUSCHALIERUNG

- Einbeziehung grds. sämtlicher mit dem Marktpreis bewerteter geldwerter Vorteile in die 30 %ige Pauschalierung
- Aber: Nur **steuerpflichtige geldwerte** Vorteile → Wenn steuerfrei, z.B. wegen der 50-EUR-Freigrenze, erfolgt keine Einbeziehung



BERATUNGSHINWEIS

Wahlrechtsausübung

§ 40 ABS. 4 ESTG I.D.F. DES JSTG 2024

„¹Das Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers ist durch **Übermittlung oder Abgabe** einer **Lohnsteuer-Anmeldung**, in der die pauschale Lohnsteuer angegeben wird, auszuüben.

²Abweichend von Satz 1 kann der Arbeitgeber für den Prüfungszeitraum einer **Lohnsteuer-Außenprüfung** das Pauschalierungswahlrecht durch **schriftliche oder elektronische Erklärung** gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt ausüben.

³Die Erklärung nach Satz 2 ist **spätestens** bis zur **Bestandskraft** der auf Grund der Lohnsteuer-Außenprüfung erlassenen Bescheide abzugeben.

⁴Im Fall des Satzes 2 wird die pauschale Lohnsteuer vom Betriebsstättenfinanzamt **durch Steuerbescheid festgesetzt.**“

(Hervorhebungen des Verfassers)

Thema 3

Unentgeltliche Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs entweder gegen Versorgungsleistung oder gegen Vorbehalt des Nießbrauchs

28

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN
VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

VORWEGGENOMMENE ERBFOLGE

- BFH v. 5.7.1990: Vermögensübertragungen kraft einzelvertraglicher **Regelungen unter Lebenden** mit Blick auf die **künftige Erbfolge**, bei denen der Übernehmende nach dem Willen der Beteiligten wenigstens **teilweise eine unentgeltliche Zuwendung** erhalten soll
- **Höhe** der Gegenleistung:
 - **Voll**entgeltlich
 - **Teil**entgeltlich
 - Vollständig **un**entgeltlich

29

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

Art des Vermögens

Privatvermögen

- Insb. Anteile an KapG i.S.d. § 17 EStG, KapV i.S.v. § 20 EStG, Immobilien
- „**Trennungstheorie**“
- Übernommene Verbindlichkeiten sind Gegenleistung

Betriebsvermögen

- Einzelunternehmen, Mitunternehmeranteile und Teilbetriebe
- „**Einheitstheorie**“
- Übernahme von betrieblichen Verbindlichkeiten keine Gegenleistung
- Einzelne WG



BERATUNGSHINWEIS

Anhängige BFH-Verfahren

30

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

ÜBERTRAGUNG GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNGEN

- **Lebenslange** Rente → Generationen-Nachfolgeverbund
- SchSt, USt und GrESt: Gegenleistung
- Ertragsteuerlich u.U. **vollunentgeltliche Übertragung**, wenn
 - Unterhaltsleistungen i.S.v. **§ 12 Nr. 2 EStG**: weder Anschaffungskosten noch Veräußerungspreis, wenn Barwert der wiederkehrenden Zahlungen < Hälfte des Werts des übergehenden Vermögens
 oder
 - Versorgungsleistung i.S.d. **§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG**: teilentgeltliche Übertragung, nur unter Beachtung der gesetzlichen Voraussetzungen: unentgeltliche Übertragung
- BMF-Schreiben vom 11.3.2010

31

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

ÜBERTAGUNG GEGEN NIEßBRAUCHSVORBEHALT

- Ertragsteuerlich **unentgeltliche** Übertragung
- Gilt auch bei Einräumung eines Nutzungsrechts gegenüber einem Dritten



BERATUNGSHINWEIS

Unentgeltlichkeit und § 6 Abs. 3 S. 1 EStG

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Führt bereits die schenkweise Übertragung eines verpachteten Hotelbetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt zur Betriebsaufgabe durch den Schenker und erfolgt daher die weitere Übertragung des Grundstücksanteils durch eine der Beschenkten zu einer solchen aus deren Privatvermögen mit der Folge, dass der im Streitjahr nach Ablauf der Frist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG realisierte Gewinn nicht der Einkommensteuer unterliegt?
- Oder blieb das Grundstück Betriebsvermögen, sodass die Beschenkten in GbR weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielten?

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

BFH-URTEIL VOM 8.8.2024 – IV R 1/20, BFH/NV 2024, 1456 (1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Klägerin	Natürliche Person
1995	V betreibt zunächst einen Hotelbetrieb auf eigenem Grundstück, später werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dessen Verpachtung erzielt.
28.12.1995	Notarielle Übertragung des Hotelgrundstücks und drei weiterer Grundstücke zum 31.12.1995 auf die Klin. und ihren Bruder (B) zu gleichen Teilen unter Vorbehalt des Nießbrauchs zugunsten von V, Klin. handelt (auch) als vollmachtslose Vertreterin von B, weitere Übertragungsvereinbarung vom 28.12.1995 bzgl. des gewerblichen Hotelbetriebs und Übertragung sämtlicher Aktiva und Passiva zum 31.12.1995 auf Klin. und B zu gleichen Teilen.
26.1.1996	Notarielle Genehmigung der Vereinbarung vom 28.12.1995 durch B, Nießbrauchsrecht wird durch monatliche Rentenzahlung ersetzt, Eintragung der Rentenverpflichtung in das Grundbuch, keine Eintragung eines Nießbrauchsrechts.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 38 - 40

34

34

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

BFH-URTEIL VOM 8.8.2024 – IV R 1/20, BFH/NV 2024, 1456 (2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
1996 - 2011	Klin. und B erklären i.R. einheitlich gesonderter Feststellungserklärungen als GbR Einkünfte aus Gewerbebetrieb und führen die Buchwerte des V fort.
19.3.2012	Klin. scheidet aus der GbR aus und überträgt ihren Anteil am Hotelgrundstück auf B gegen Übertragung von ideellen Anteilen an drei anderen Grundstücken und einer Zahlung i.H.v. 50.000 EUR an B, Abgabe einer Feststellungserklärung für 2012 mit einem auf Klin. entfallenden Veräußerungsgewinn i.H.v. 216.568,52 EUR.
Finanzamt	Feststellung des Veräußerungsgewinns in der erklärten Höhe und Abweisung des von der Klin. eingelegten Einspruchs (Klin.: Annahme einer Entnahme des Grundstücks i.R.d. der Vermögensübertragung zum 31.12.1995 und vermögensverwaltende Tätigkeit der GbR, keine Anwendung des § 23 EStG wg. Überschreitung der Zehnjahresfrist).
FG Bremen	Abweisung der Klage

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 38 - 40

35

35

KLAGE BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG AN DAS FG

- Ein Veräußerungsgewinn in festgestellter Höhe kommt weder aufgrund des **formellen Bilanzenzusammenhangs** noch des **Grundsatzes von Treu und Glauben** in Betracht.
- Entscheidungserheblich ist, ob die **Übertragung des verpachteten Betriebs** nach § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 EStG) **unentgeltlich** erfolgt ist.
- Während eine Übertragung gegen **Versorgungsleistung** unter § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 EStG) fällt, greift die Norm bei der unentgeltlichen Übertragung gegen **Nießbrauchsvorbehalt** nicht ein.

SPEZIFISCHE BESONDERHEITEN IM URTEILSFALL

- **Selbst verschuldete Unklarheit** im Sachverhalt: Nießbrauchsvorbehalt oder Versorgungsleistung?
- FG: Auf Grund des formellen Bilanzenzusammenhangs und des Grundsatzes von Treu und Glauben habe eine Aufdeckung der stillen Reserven zu erfolgen
- **2. Rechtsgang:** Was war konkret vereinbart?
- **Weitere Ermittlungen** des FG erforderlich → Ursache für die Zurückverweisung an das FG

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

ÜBERTRAGUNG UNTER NIEßBRACHSVORBEHALT

- Gewerbliche Tätigkeit **nicht** eingestellt → **Keine Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG**
- Unerheblich, ob aktiver oder verpachteter Betrieb



BERATUNGSHINWEIS

Umfang der aufzudeckenden stillen Reserven

- Entstehender **laufender Gewinn!**
 - **Keine** Begünstigung durch **§§ 16, 34 EStG**
 - Bei **aktivem** Gewerbebetrieb: **GewSt-Belastung**
- Entnahmewert, aber keine AfA, spätere Einlage



BERATUNGSHINWEISE

Aufgabekerklärung durch den Übergeber, Besonderheiten bei LuF, Übertragung von Mitunternehmeranteilen gegen Nießbrauchsvorbehalt

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 41 - 44

38

38

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

ÜBERTRAGUNG GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG

- Buchwertprivileg gem. **§ 6 Abs. 3 EStG**
- Entgeltlichkeit ⇔ Unentgeltlichkeit
- Aber: **Keine** ertragsteuerliche **Unternehmereigenschaft** des Nießbrauchsberechtigten, während bei Übertragung gegen Versorgungsleistungen der Übergeber seine betriebliche Tätigkeit beendet
- Urteilsfall zur Rechtlage bis einschl. VZ 2007

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 44

39

39

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

Weitere Aspekte

Formeller Bilanzenzusammenhang

- Entnahme bei der GbR in der „ersten offenen“ Schlussbilanz nachzuholen
- BFH: Vorliegend **keine** unentgeltliche Übertragung unter **Buchwertfortführung**
- **Kein formeller Bilanzenzusammenhang**

Treu und Glauben

- Zunächst unentgeltliche Betriebsübertragung unter Buchwertfortführung und keine Betriebsaufgabeerklärung
- BFH: **Keine Besteuerung** möglich → FA hätte den Sachverhalt weiter aufklären müssen



BERATUNGSHINWEIS

Bedeutung über den entschiedenen Fall hinaus

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG EINES VERPACHTETEN GEWERBEBETRIEBS ENTWEDER GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG ODER GEGEN VORBEHALT DES NIEßBRAUCHS

§ 48 FGO I.D.F. KREDITZEITMARKTFÖRDERUNGSGESETZ

- Fassung seit 1.1.2024 → Anpassung an das MoPeG
- PersG als rechtsfähige Personenvereinigung i.S.d. § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO → Abgabepflicht, Bescheidadressat, einspruchs- und klagebefugt
- Regelungen gelten auch für bereits am 1.1.2024 anhängige Klageverfahren → **Notwendigkeit der Beiladung** der PersG
- Vorliegend aber **Vollbeendigung**



BERATUNGSHINWEIS

Übergangsregelung bis Ende 2025

Thema 4

Entgeltliche Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs an GmbH-Anteilen

42

ENTGELTLICHE ABLÖSUNG EINES VORBEHALTSNIEßBRAUCHS AN GMBH-ANTEILEN

VORBEMERKUNGEN

- **Ziel:** Versorgung des Übergebers
- Teilentgeltliche Übertragung vermeiden, da i.d.R. § 17 EStG → „**Trennungstheorie**“
- **Unentgeltliche** Übertragung ⇔ **Nießbrauchsvorbehalt** ⇔ **Versorgungsleistungen**
- Was passiert bei einer **Veräußerung der Anteile** durch den Übernehmer? Verzicht des Übergebers?
- „**Ausgleichszahlungen**“ zur Versorgung des Übertragenden?

43

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Unterliegt eine Zahlung zur Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauch an GmbH-Anteilen der Einkommensteuer?

BFH-URTEIL VOM 20.9.2024 – IX R 5/24, BFH/NV 2025, 71

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2018
Klägerin	Natürliche Person
2012	Unentgeltliche Übertragung einer 20 %igen Beteiligung an einer GmbH auf den Sohn (S) unter Vorbehalt des Nießbrauchsrechts (Gewinnbezugsrecht, unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht in Gesellschaftsversammlungen sowie Rückübertragungsrecht im Fall des Vorversterbens des S).
2018	Lastenfreie Veräußerung der Anteile durch S für 2,4 Mio. EUR, entgeltliche Aufhebung des Nießbrauchsrechts für eine Zahlung i.H.v. 1.931.520 EUR, Annahme einer nichtsteuerbaren Vermögensumschichtung.
Finanzamt	Ansatz von nachträglichen Einkünften nach § 24 Nr. 2 EStG i.S.d. § 17 EStG i.H.v. 1.158.912 EUR, 772.608 EUR (40 % der Zahlung) nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG steuerfrei.
FG	Ansatz von Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Entschädigung für entgangene Einnahmen nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG i.H.v. 1.931.520 EUR, im Übrigen Abweisung der Klage.

KLAGE BEGRÜNDET UND STATTGABE DER KLAGE

- Nachträgliche Einkünfte i.S.d. § 24 Nr. 2 EStG setzen voraus, dass dem Stpfl. die **Einkünfte**, für die die Entschädigung gewährt wird, auch **steuerlich zuzurechnen** sind. § 24 Nr. 2 EStG schafft keinen eigenen Einkünftebestand.
- Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind grds. dem **An- teilseigner** zuzurechnen. Auch die Zurechnung nach § 20 Abs. 5 S. 3 EStG setzt voraus, dass dem **Nießbrauchsberechtigten** das **wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung** zusteht.
- Ist das **wirtschaftliche Eigentum bereits** mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums i.R.d. vorweggenommenen Erbfolge **übergegangen**, liegt im Moment der **Ablösung** auch **keine Anteilsveräußerung i.S.d. § 17 EStG** beim Nießbraucher vor.

AUSGANGSPUNKT

- Zurechnung des **wirtschaftlichen Eigentums** an den Anteilen
- FG: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums
- Ausgestaltung der jeweiligen Vereinbarung

ZURECHNUNG V. EINKÜNFTEN UND WIRTSCHAFTLICHEM EIGENTUM

- Zivilrechtlicher Eigentümer ⇔ § 20 Abs. 5 S. 3 EStG → **Nießbraucher**, aber lediglich deklaratorische Wirkung
- Entscheidend: **Wirtschaftliches** Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO
- BFH-Urt. v. 28.1.1992: Gewinnbezugsrecht alleine nicht ausreichend → Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft
- Vorliegend: Gewinnbezugs- und Stimmrecht → Bindungswirkung gem. § 118 Abs. 2 FGO

BERATUNGSHINWEISE



- Zurechnung laufender Einkünfte bei einem Nießbrauchsrecht
- Privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG
- Ablösung eines Nießbrauchsrechts an einem Mitunternehmeranteil

WIRTSCHAFTLICHE ZURECHNUNG ZUM NIEßBRAUCHSBERECHTIGTEN

- Behandlung von Ablösezahlungen, wenn das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen **weiterhin beim Übergebenden** liegt?
- § 20 Abs. 5 S. 3 EStG?
- Entfall des wirtschaftlichen Eigentums?
- BFH-Urt. v. 18.11.2014: Erstmalige Anschaffungskosten für den Übernehmer
- Anwendung der **Trennungstheorie**
- Weder Doppelbesteuerung, noch unterlassene Besteuerung der stillen Reserven

VERANSCHAULICHUNG (1)**Beispiel**

Unter der Annahme von ursprünglichen Anschaffungskosten der Klin. für die Anteile i.H.v. 100.000 EUR würde sich damit bei Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei der Klin. folgendes Bild ergeben:

Ablösebetrag 1.931.520 EUR / Veräußerungspreis 2.400.000 EUR

Entgeltlichkeitsquote Übertragung Klin. auf S: 80,5 %

Veräußerungsgewinn Klin.:

Veräußerungspreis	1.931.520 EUR	
davon steuerfrei (40 %)	- 772.608 EUR	(§ 3 Nr. 40 Buchst. c EStG)
abzgl. anteilige AK	- 80.500 EUR	(80,5 % v. 100.000 EUR)
davon nichtabziehbar	+ 32.200 EUR	(40 %, § 3c Abs. 2 EStG)
Veräußerungsgewinn Klin.	1.110.612 EUR	

VERANSCHAULICHUNG (2)**Veräußerungsgewinn S:**

Veräußerungspreis	2.400.000 EUR	
davon steuerfrei (40 %)	- 960.000 EUR	(§ 3 Nr. 40 Buchst. c EStG)
abzgl. fortgef. AK Klein.	- 19.500 EUR	(19,5 % v. 100.000 EUR)
davon nichtabziehbar	+ 7.800 EUR	(40 %, § 3c Abs. 2 EStG)
abzgl. eigene AK S	-1.931.520 EUR	
davon nichtabziehbar	+ 772.608 EUR	(40 %, § 3c Abs. 2 EStG)
Veräußerungsgewinn S	269.388 EUR	

Insgesamt werden alle stillen Reserven i.H.v. (= 2.400.000 EUR ./ 100.000 EUR) 2.300.000 EUR aufgedeckt und verteilt auf die Klin. und S i.H.v. 60 % (= 1.380.000 EUR) nach § 17 EStG versteuert (1.110.162 EUR + 269.388 EUR = 1.380.000 EUR).

PERSPEKTIVE DES ÜBERNEHMERS BEI ÜBERGANG DES EIGENTUMS

- Ablösezahlungen beim Übernehmer, wenn **bereits früher** ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt ist.
- BFH-Urt. v. 18.11.2014: Nachträgliche Anschaffungskosten



BERATUNGSHINWEIS

Gesamtergebnis nicht sachgerecht – vermeintliches Gestaltungspotential?

Ausgestaltung der Rechtsposition



BERATUNGSHINWEIS

Besteuerung der Gewinnausschüttung

Thema 5

Aktuelle Entwicklungen bei der Steuerermäßigung nach § 35c EStG

54

AKTUELLE ENTWICKLUNGEN BEI DER STEUERERMÄßIGUNG NACH § 35C ESTG

ÜBERBLICK: § 35C ESTG

- Steuerermäßigung; Ziel: Treibhausgase bis 2030 zu verringern



BERATUNGSHINWEIS

Abgrenzung zu § 35a EStG

- Progressionsunabhängiger Steuerabzug bei selbst genutzten Wohngebäuden
- Verteilt auf 3 VZ: insg. 20% der Aufwendungen, max. 40.000 EUR/Objekt

Veranlagungszeitraum	abzugsfähig	max. Ermäßigung
Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme	7 %	14.000 EUR
Folgejahr 1	7 %	14.000 EUR
Folgejahr 2	6 %	12.000 EUR



BERATUNGSHINWEIS

Übertragung des förderfähigen Objekts

55

VORAUSSETZUNGEN (1)

- **Antrag**
- Vorrang sonstiger Steuerermäßigungen
- Maßnahme von **Fachunternehmen** durchgeführt
- Nutzung zu **eigenen Wohnzwecken** und Mindestalter von **10 Jahren**
- **Maßnahmen:**
 - Wärmedämmung von Wänden
 - Wärmedämmung von Dachflächen
 - Wärmedämmung von Geschossdecken
 - Erneuerung der Fenster oder Außentüren
 - Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage
 - Erneuerung der Heizungsanlage
 - Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung

VORAUSSETZUNGEN (2)

- **BMF-Schreiben vom 14.1.2021**
- Erfasste Kosten:
 - Aufwendungen für Einbau bzw. Installation,
 - Aufwendungen für die Inbetriebnahme von Anlagen,
 - Aufwendungen für notwendige Umfeldmaßnahmen,
 - direkt mit den energetischen Maßnahmen verbundenen Materialkosten und
 - die Kosten für die Erteilung der Bescheinigung

Anwendungsbereich

persönlich

- Natürliche Personen
- Unbeschränkt steuerpflichtig
- Im Eigentum stehende Wohnung wird zu eigenen Wohnzwecken genutzt



BERATUNGSHINWEIS

Nutzung zu Erwerbszwecken

Subsidiaritätsregelung

- Betriebsausgaben,
- Werbungskosten (z.B. bei VuV),
- Sonderausgaben oder
- außergewöhnliche Belastungen
- **Aber:** Vorrangig §§10f, 35a EStG oder öffentliche Förderung (BAFA/KfW)

§ 35c EStG und häusliches Arbeitszimmer

grds. unschädlich

Aufteilung der BMG

Beispiel:

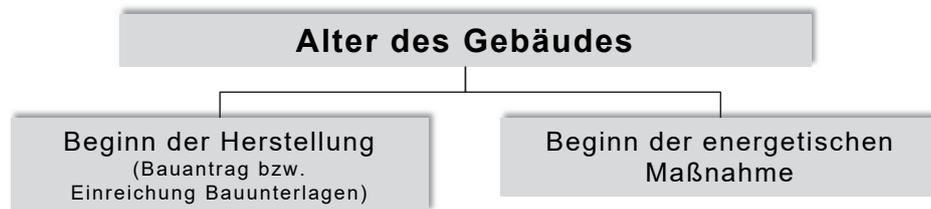
Der Stpfl. lässt seine ETW (150 qm) energetisch sanieren (Kosten: 30.000 EUR). Er nutzt ein häusliches Arbeitszimmer (20 qm), für das er WK i.H.d. Jahrespauschale von 1.260 EUR geltend macht.

Gesamtkosten von 30.000 EUR sind anteilig ($20/150 = 4.000$ EUR) zu kürzen, so dass die BMG für § 35c EStG nur 26.000 EUR beträgt (**BMF v. 14.1.2021 – Rz 12 ff.**). Ebenso bei tatsächlichen Kosten.



BERATUNGSHINWEIS

Ggfs. abweichend, wenn Tagespauschale (max. 1.260 EUR) in Anspruch genommen wird.

**BMF: Abschluss der energetischen Maßnahme:**

- Leistung tatsächlich erbracht,
- steuerpflichtige Person hat eine Schlussrechnung erhalten **und**
- Rechnungsbetrag auf das Konto des Leistungserbringers eingezahlt

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Liegt ein Abschluss der energetischen Maßnahmen i.S.d. § 35c EStG bereits mit der **ausgeführten Erneuerung** der Heizungsanlage oder erst mit der **vollständigen Begleichung des Rechnungsbetrags** vor?

BFH-URTEIL VOM 13.8.2024 – IX R 31/23, BSTBL II 2024, 869

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2021
Kläger	Eheleute lassen neue Gasbrennwertheizung im selbst bewohnten Einfamilienhaus einbauen. Kosten 8.118,10 EUR. Rechnungsbetrag wird in monatlichen Raten von 200 EUR gezahlt. In Est-Erklärung 2021 wird Steuerermäßigung nach § 35c EStG geltend gemacht.
Finanzamt	Lehnt Steuerermäßigung mit der Begründung ab, die energetische Maßnahme sei erst mit vollständiger Bezahlung des Rechnungsbetrags abgeschlossen (hier: voraussichtlich erst 2024).
FG München	Weist die Klage ab und lässt die Rev. wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.

AUFHEBUNG FG-URT. UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Die Steuerermäßigung nach **§ 35c EStG** kann **nicht** in Anspruch genommen werden, bevor der Stpfl. den in der Rechnung über die förderungsfähige Maßnahme ausgewiesenen Betrag **vollständig auf das Konto des Leistungserbringers** gezahlt hat.
- Die Steuerermäßigung ist gem. § 35c Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG davon abhängig, dass der Stpfl. eine Rechnung mit bestimmten inhaltlichen Angaben erhalten hat und dass die **Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung** erfolgt ist.
- Bevor die **vollständige Begleichung der Rechnung** nicht erfolgt ist, liegt der von § 35c Abs. 1 EStG verlangte Abschluss der Maßnahme nicht vor.
- Die Kläger können im Streitjahr 2021 eine **Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG** für Handwerkerleistungen in Anspruch nehmen. Danach sind allerdings nur die Arbeitskosten und nicht auch die Materialkosten begünstigt. Außerdem ist dann eine – zusätzliche – Förderung nach **§ 35c EStG** (hier ggf. ab 2024) für diese energetische Maßnahme **ausgeschlossen**.

EINORDNUNG

- Erste BFH-Entscheidung zu § 35c EStG
- Handwerklicher Abschluss allein nicht ausreichend → **Zahlung** auf das Konto des Leistungserbringers

Beispiel (kein Verlust eines Förderjahres):

Die energetische Maßnahme wird baulich am 22.12.2024 „abgeschlossen“. Am 30.12.2024 erfolgt die Schlussrechnung durch das Fachunternehmen. Der Stpfl. zahlt die Rechnungssumme am 10.1.2025.

§ 35c EStG erst ab 2025. Würde auf 2024 (Abschluss der Baumaßnahme) abgestellt, würde sich die Steuerermäßigung 2024 (mangels Abfluss) nicht auswirken. Insofern ginge dann ein Förderjahr verloren.

BESCHEINIGUNG DURCH FACHUNTERNEHMEN

- BMF-Schreiben



BERATUNGSHINWEIS

Gasbetriebene Heizungen

- Amtliches Muster der Förderbescheinigung: Neufassung BMF-Schreiben vom 23.12.2024
- Ausführung durch Fachunternehmen → ESanMV → Eintragung in die Handwerkerrolle
- Bescheinigung für die einzelne Maßnahme



BERATUNGSHINWEISE

Wohnungsunternehmen und Gewerke des Fachunternehmens

BEGÜNSTIGUNG VON PV-ANLAGEN?

§ 35c Abs. 1 S. 3 **Nr. 6**
EStG: Erneuerung der
Heizungsanlage

§ 35c Abs. 1 S. 3 **Nr. 7**
EStG: Einbau von
digitalen Systemen zur
energetischen Betriebs-
und Verbrauchs-
optimierung

§ 35c Abs. 1 S. 3 **Nr. 8**
EStG: Optimierung be-
stehender Heizungs-
anlagen, sofern diese
älter als zwei Jahre

**BERATUNGSHINWEIS**

Kein Vorrang des § 35a EStG

Thema 6

Keine vGA wegen bloß tatsächlicher
Nutzungsmöglichkeit
einer spanischen Immobilie

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

FERIENIMMOBILIEN

- Wachsende Beliebtheit, gerade bei im Ausland belegenen Objekten
- Häufig kein direkter Erwerb über den Nutzer, sondern „**Zwischenschaltung**“ einer **Gesellschaft**
 - Außersteuerliche Vorteile
 - Komplexe Strukturen
 - Steuerliche Risiken aus Sicht des Wohnsitzstaates (Bundesrepublik Deutschland), u.a. Beurteilung der Nutzungen und Angemessenheit von Gestaltungen

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 75 - 76

68

68

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN

- Gesellschaft wendet einem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person Vermögensvorteile zu, ohne dass hierfür eine adäquate Gegenleistung erfolgt und ohne dass diese Zuwendung durch die Gesellschafterversammlung beschlossen wurde
- Vermögensnachteil der Gesellschaft → Einkommensverwendung
- **Häufige Konstellationen:**
 - Private Nutzung von Gesellschaftsvermögen
 - Überhöhte oder unangemessene Vergütungen
 - Unübliche Vertragsgestaltungen
- **Auswirkungen** für die Gesellschaft und den Gesellschafter

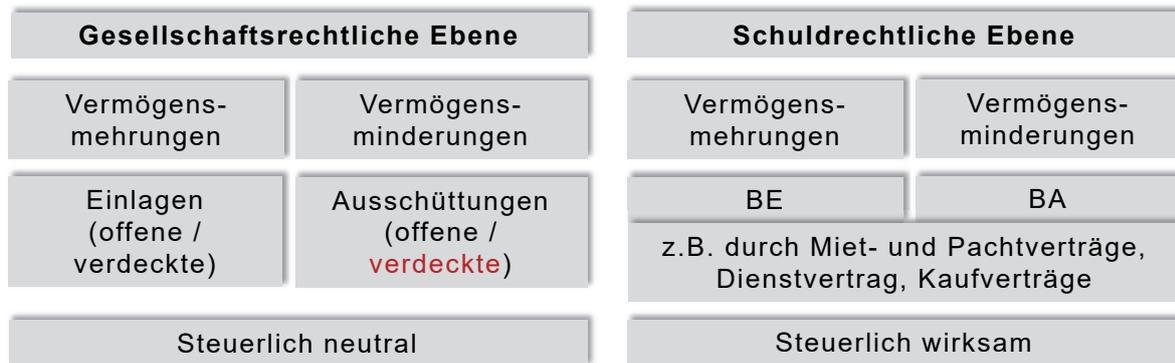
AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 76 - 77

69

69

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

BEZIEHUNGEN ZWISCHEN KÖRPERSCHAFTEN UND IHREN ANTEILSEIGNERN – AUSWIRKUNGEN AUF DAS VERMÖGEN DER KÖRPERSCHAFT



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 78

70

70

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 78 -80

71

71

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

BEWERTUNG DER VGA

Die vGA berechnet sich daher wie folgt:

	Gemeiner Wert des WG bzw. angemessene Vergütung (grds. inkl. USt)
./.	Zuzahlung des Gesellschafters oder der nahe stehenden Person (incl. USt)
=	vGA

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 81

72

72

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Führt die **bloße tatsächliche Möglichkeit** eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, ein betriebliches Wirtschaftsgut der Gesellschaft (z.B. eine Wohnimmobilie) privat nutzen zu können, bereits zu einer vGA?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 81

73

73

KEINE vGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

BFH-URTEIL VOM 23.7.2024 – II R 11/22, BFH/NV 2025, 157

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2010 - 2012
Kläger	Ehemann (Kläger) und Ehefrau (Klägerin), die zusammen zur ESt veranlagt werden.
Bis 2007	Eheleute lebten in einer Immobilie in Spanien, die im Eigentum der Eheleute und zwei spanischen KapG stand. An den KapG waren die Eheleute je zur Hälfte beteiligt. Die Eheleute zahlten den KapG bis 2007 jeweils eine Miete von 1.000 EUR/Monat. Im Jahr 2007 verlegten die Eheleute den Wohnsitz nach Deutschland und stellten die Mietzahlungen ein.
2013	Veräußerung der Immobilie und der Gesellschaftsanteile an beiden spanischen KapG.
Finanzamt - ESt 2010	Rechnet eine vGA (Anteil Kläger – Ehemann) i.H.v. 42.000 EUR (3.500 EUR/Monat) als Einkünfte hinzu. Für die Jahre 2011 und 2012 erfolgte ebenfalls die Erfassung einer vGA von jeweils 42.000 EUR.
Hessisches FG	Gibt der Klage des Klägers teilweise statt.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 81 - 82

74

74

KEINE vGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

AUFHEBUNG DER VORENTSCHEIDUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Die Vorentscheidung ist bereits aus **verfahrensrechtlichen Gründen** aufzuheben, denn das FG hat über mittlerweile **nicht mehr wirksame Bescheide** entschieden.
- **Rechtsfehlerhaft** ist das FG davon ausgegangen, dass **allein die tatsächliche Möglichkeit**, die im Eigentum der spanischen KapG stehende(n) Immobilie(n) jederzeit **privat nutzen zu können**, für die Annahme einer vGA gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG ausreicht.
- Die Annahme einer **vGA scheidet** derzeit mangels anderweitiger tatsächlicher Feststellungen, die diese Würdigung tragen könnten, **aus**.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 83

75

75

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

KEIN VGA-VORWURF ALLEIN AUFGRUND DER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT

- Theoretische Nutzungsmöglichkeit begründet keine vGA → **tatsächlicher Nutzungsvorteil erforderlich**
- Geringer Beweiswert von Nutzungsverböten ggü. Ges.-GF
- Nutzung **tatsächlich** gegeben?
 - Tatsächliche Nutzung ohne Mietvertrag
 - Verhinderung der Fremdnutzung
- Reiner Ausschluss durch Beschluss nicht ausreichend!

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 83 - 84

76

76

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

INDIKATOREN ZUR NUTZUNGSMÖGLICHKEIT

- Einrichtung der Immobilie
- Vermarktung der Immobilie
- Baumaßnahmen oder Mängel
- Betriebskostennachweise

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 84 - 85

77

77

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

BEWERTUNG DES VERMÖGENSVORTEILS BEI TATSÄCHLICHER NUTZUNG

- Keine abschließende Klärung durch den BFH
- **Entspricht** der **Vermögensvorteil** der **verhinderten Vermögensmehrung** auf Gesellschaftsebene?
- Ansatz des marktüblichen Mietzinses, der durch die private Nutzung des Gesellschafters nicht erzielt werden konnte?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 85

78

78

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

PRAKTISCHE IMPLIKATIONEN

- **Vermeidung von steuerlichen Risiken:**
 - Abschluss und Umsetzung marktüblicher Mietverträge bei privater Nutzung
 - Aktive Vermarktung der Immobilie zur Fremdnutzung
 - Dokumentation von Betriebskosten und Instandhaltungsmaßnahmen i.R.d. Vermietungsabsicht
 - Klare Regelungen im Gesellschaftsvertrag oder durch Beschlüsse, die eine private Nutzung ausschließen.
- **ABER:** Hypothetische Nutzungsmöglichkeit alleine führt nicht zur vGA

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 85 - 86

79

79

KEINE VGA WEGEN BLOß TATSÄCHLICHER NUTZUNGSMÖGLICHKEIT EINER SPANISCHEN IMMOBILIE

Ermittlungsgrundsatz im FG-Verfahren

- Kein allgemeiner Erfahrungsgrundsatz der privaten Nutzung
- Feststellung von **Indizientatsachen**
- Aufklärung des Sachverhalts durch das FG – und des Finanzamts – unzureichend
- **Grenzen** der Tatsachenfeststellung infolge des Zeitablaufs
- **Notwendigkeit der Vorlage im FG-Verfahren**

Unzulässigkeit der Klage der Ehefrau

- Finanzamt hat vGA auch bei der Ehefrau angenommen
- Ehefrau hat kein eigenes Rechtsbehelfsverfahren angestrebt → BFH: **Klage unzulässig**
- Bei Zusammenveranlagung: **kein automatischer Einspruch** beider Ehegatten → Äußere Umstände des Einspruchs des Ehemanns
- Keine Zulässigkeit aufgrund der Hinzuziehung der Ehefrau

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 86 - 88

80

80

1/25

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Thema 7

Inkongruente Gewinnausschüttungen

81

ZIVILRECHT**§ 29 Abs. 3 GmbHG**

„Die Verteilung (des Ergebnisses) erfolgt nach Verhältnis der Geschäftsanteile. Im Gesellschaftsvertrag kann ein anderer Maßstab der Verteilung festgesetzt werden.“

§ 60 Abs. 1, 3 AktG

„(1) Die Anteile der Aktionäre am Gewinn bestimmen sich nach ihren Anteilen am Grundkapital.

...

(3) Die Satzung kann eine andere Art der Gewinnverteilung bestimmen.“

FINANZVERWALTUNG

- **Grundsatzurteil des BFH v. 19.8.1999:** Von den Beteiligungsverhältnissen abweichende inkongruente Gewinnausschüttungen und inkongruente Wiedereinlagen sind anzuerkennen; kein Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO
- Nichtanwendungserlass ⇔ BFH-Beschl. v. 4.5.2012
- BMF-Schreiben v. **17.12.2013:**
 - **Grds. steuerliche Anerkennung**
 - **GmbH:** Gesellschaftsvertrag enthält generell einen **anderen Maßstab** oder **Öffnungsklauseln** in der Satzung
 - **AG:** Abweichender **Gewinnverteilungsschlüssel** in der Satzung
 - Grundsätze des § 42 AO sind zu beachten

**BERATUNGSHINWEIS**

Missbrauchshinweise

INKONGRUENTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN

AKTUELLE RECHTSPRECHUNG DES BFH

BFH-Urt. v. 28.9.2021

Zeitlich inkongruente
Gewinnausschüttung

BFH-Urt. v. 28.9.2022

Punktuell satzungsdurchbrechender
BeschlussAusdrücklicher Widerspruch zu den Aussagen im
BMF-Schr. v. 17.12.2013

INKONGRUENTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN

RECHTSFRAGE

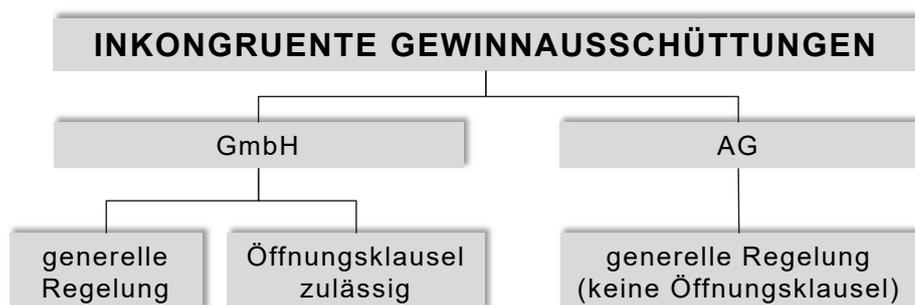
Ist eine **disquotale Gewinnausschüttung** – generell oder auch nur zeitlich – auch **ohne satzungsmäßige Grundlage steuerlich anzuerkennen** und wenn ja, nach welchen Kriterien?

INKONGRUENTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN

BMF-SCHREIBEN VOM 4.9.2024, BSTBL I 2024, 1246

- Steuerliche **Anerkennung** inkongruenter Gewinnausschüttungen
- **GmbH:**
 - Abweichende Regelung der Gewinnverteilung im **Gesellschaftsvertrag**
 - **Öffnungsklausel** für abweichende Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag
 - Punktuell satzungsdurchbrechender **Beschluss** → Anwendungsgrenze!
 - Gespaltene Gewinnverwendung, zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung
- **AG:**
Anerkennung nur, wenn abweichende Regelung in der Satzung und dieser Regelung gefolgt wird
- Anwendung auf **alle noch offenen Fälle**

INKONGRUENTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN



SATZUNGSDURCHBRECHENDE BESCHLÜSSE

- Generelle Anerkennung durch die FinVerw



BERATUNGSHINWEIS

Anwendungsbereich

- Ablehnung von satzungsdurchbrechenden Gesellschafterbeschlüssen mit Dauerwirkung



BERATUNGSHINWEIS

Öffnungsklausel in der Satzung

§ 42 AO

- **Prüfung** des Vorliegens eines Gestaltungsmissbrauchs
- Aber: Hürde wohl recht hoch → BFH: **weder untypisch noch unangemessen**
- Vielfältige Gründe für inkongruente Gewinnverteilungen denkbar
- Schaffung verschiedener **Anteilsklassen**
- **Beispiele:**
 - Übertragene stille Reserven
 - Verdeckte Einlagen
 - Ausgleich für Leistungen, die nicht fremdüblich vergütet werden

SCHENKUNGSTEUER

- **Zeitlich disquotale Gewinnausschüttung:** keine freigebige Zuwendung zwischen den Gesellschaftern und auch nicht von der Gesellschaft an einzelne Gesellschafter
- Freigebige Zuwendung bei **disquotaler Gewinnausschüttung**, wenn die Gewinnausschüttungen nicht aus (gesellschafterbezogenen) Rücklagenkonten stammen → Freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eines Verzichtenden zugunsten eines Mitgesellschafter
- FG Rheinland-Pfalz v. 7.10.2012
- Freigebige Zuwendung des Verzichtenden gegenüber dem begünstigten Gesellschafter?, anders aber wenn konkrete Gegenleistung



BERATUNGSHINWEIS

Dokumentation der Gründe für die Disproportionalität

- Schenkungsteuerliche Anzeigepflicht

Thema 8

Darlehensverzinsungen unter dem Marktwert und Steuerfolgen

ANGEHÖRIGENVEREINBARUNGEN

- Fremdüblichkeit?
- Nds. FG v. 29.5.2024, Rev. anhängig unter IX R 17/24



BERATUNGSHINWEIS

Veräußerungsgewinn ?

- Neue AfA-BMG, wenn eine tatsächliche **finanzielle oder wirtschaftliche** Belastung fehlt?
- Unverzinsliche Ratenzahlungen



BERATUNGSHINWEIS

Kontrollmitteilungen

- Zinssatz i.H.v. 5,5 %?

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

- Unter welchen Voraussetzungen ist bei einem zeitlich unbefristeten Darlehen ein unter 5,5 % liegender „feststehender“ Zinssatz bei der schenkungsteuerlichen Vorteilsgewährung zu berücksichtigen?
- Hat neben einer freigebigen Zuwendung von Zinsvorteilen auch eine Versteuerung von (fiktiven) Kapitalerträgen aus einer unverzinslichen Ratenzahlung zu erfolgen?

BFH-URTEIL VOM 31.7.2024 – II R 20/22, BFH/NV 2025, 89 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Steuerentstehung	1.1.2016
Kläger	Die Schwester des Klägers gewährte diesem ein Darlehen von rd. 1,8 Mio. EUR zu einem Zinssatz von 1 % p. a. zur Finanzierung des zu leistenden Pflichtteilsanspruchs aus dem Tod des gemeinsamen Vaters. Das zeitlich unbefristete Darlehen galt zum 1.1.2016 als ausgezahlt.
Finanzamt	Freigebige Zuwendung, die mit 4,5 % (5,5 % - 1 %) zu bewerten ist.
FG Mecklenburg-Vorpommern	Klage ist unbegründet, aber Feststellung, dass der marktübliche Zinssatz im Streitjahr im Durchschnitt bei 2,81% lag.

REV. DES KLÄGERS TEILWEISE BEGRÜNDET (TEILSTATTGABE)

- Eine freigebige Zuwendung liegt auch bei **verbilligter Darlehensgewährung** vor (gemischte Schenkung). Sowohl die **objektiven** als auch die **subjektiven** Voraussetzungen für die freigebige Zuwendung sind erfüllt.
- Die freigebige Zuwendung gilt als **am 1.1.2016** ausgeführt. Die Schenkungsteuer ist an diesem Tag entstanden.
- Bei niedrig verzinsten Darlehen, die auf **unbestimmte Zeit** abgeschlossen sind, ist **grds. die Zinsdifferenz aus dem Unterschied** zwischen dem vereinbarten Zinssatz und dem sich aus § 15 Abs. 1 BewG ergebenden Zinssatz (5.5%) zu bilden. Ein davon abweichender Zinssatz ist nur dann maßgeblich, wenn er feststeht (**Öffnungsklausel**).
- Vergleichsmaßstab ist der **marktübliche Zinssatz**, der bei der Gewährung oder Aufnahme eines Darlehens zu vergleichbaren Bedingungen zu entrichten wäre. Der niedrigere Zinssatz muss feststehen. FG hatte hier einen Marktzins im Durchschnitt des Streitjahres von **2,81%** festgestellt.

FG SCHLESWIG-HOLSTEIN, URTEIL VOM 17.9.2024 – 4 K 34/24, EFG 2024, 2046 – REV. BFH VIII R 30/24 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2021 und 2022
Kläger	Zusammenveranlagte Eheleute veräußern an ihre Tochter ein seit Jahren im Privatvermögen gehaltenes Wohnhaus. Der vereinbarte Kaufpreis von 270.000 EUR wird zunächst gestundet, später war der Kaufpreis durch monatlich zu erbringende Raten von 900 EUR zu tilgen. Eine Verzinsung wird nicht vereinbart; die in dem Verzicht liegende Kaufpreisreduzierung wird der Tochter lt. Kaufvertrag geschenkt.
Finanzamt	Aufteilung der Raten in einen Zins- und einen Tilgungsanteil. Die Zinsen werden in den Streitjahren als Einnahmen aus KapV (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) erfasst. Rev. wird zugelassen (anhängig beim BFH unter VIII R 30/24).

KLAGE ERFOLGREICH

- Die Stundung der Kaufpreisforderung aus der Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Grundstücks im Wege einer Ratenzahlungsabrede ist als **Einkäumung eines Darlehens** zu qualifizieren, das zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. **§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG** führen kann.
- Dies gilt auch, wenn die Vertragsparteien eine **Verzinsung ausdrücklich ausgeschlossen** haben.
- Zur Berechnung des Kapitalertrags sind die Kaufpreistraten in einen Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen (§ 12 Abs. 3 BewG). Offen im Streitfall, ob der gesetzliche Zinssatz i.H.v 5,5 % in den Jahren 2021 und 2022 noch als verfassungsgemäß qualifiziert werden kann.
- Wird jedoch der **Zins- bzw. Kaufpreisvorteil** aus der Ratenzahlungsabrede **ausdrücklich verschenkt** und ist die Schenkung als **freigebige Zuwendung** i.S.d. § 7 Abs. 1 ErbStG zu qualifizieren, tritt die Ertragsbesteuerung des Zinsanteils **rechtssystematisch zurück (a.A. FG Köln v. 27.10.2022 – 7 K 2233/20 BFH VIII R 17/23)**

§ 20 ABS. 1 NR. 7 ESTG & ZINSLOSE KAUFPREISRATEN

- Zins- und Tilgungsanteil → Kein Zinsbetrag **offen ausgewiesen**



BERATUNGSHINWEIS

Wertsicherungsklausel

- FG Schleswig-Holstein: langfristige Ratenzahlung = Kreditgewährung
- Forderungslaufzeit



BERATUNGSHINWEIS

Höhe des Zinssatzes

- BVerfG v. 8.7.2021 → **Verfassungsrechtliche Zweifel?**
- Kein Erwerbseinkommen → Konkurrenzverhältnis ?!



BERATUNGSHINWEIS

Form der Vereinbarung

ANGEHÖRIGENVEREINBARUNGEN

- **Objektives** Merkmal
- **Subjektives** Merkmal
- Bedeutung des Ergänzungspflegers



BERATUNGSHINWEIS

Anforderungen an die Subjektivität

ZEITPUNKT DER FREIGEBIGEN ZUWENDUNG

- Am 1.1.2016 ausgeführt (Entstehung der SchSt , § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)



BERATUNGSHINWEIS

Rückwirkung des Darlehensvertrags

HÖHE DER FREIGEBIGEN ZUWENDUNG

- **Grundsatz:** Unbestimmte Zeit → Zinsdifferenz, § 15 Abs. 1 1. HS BewG
- „Wenn **kein anderer Wert** feststeht“ → 5,5% → Öffnungsklausel, § 15 Abs. 1 2. HS BewG
- Gleichartige Kapitalanlage
- **„Feststehen“** → freier Markt → Durchschnittszinssatz (von Bundesbank regelm. veröffentlicht)
- Marge zwischen Soll- und Habenzinssatz



BERATUNGSHINWEIS

Vergleichsangebote

Thema 9

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

Leistungen zwischen Gesellschafter, Gesellschaft und Mitgesellschafter

Personengesellschaften

- Transparenzprinzip

Kapitalgesellschaften

- Keine freigebige Zuwendung
→ Leistung societatis causa

§ 7 ABS. 8 ERBSTG (I.D.F. DES BEITRRLUMSG V. 7.12.2011)

„Als **Schenkung** gilt auch die **Werterhöhung von Anteilen** an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar **beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte)** durch die **Leistung** einer anderen Person (Zuwendender) **an die Gesellschaft** erlangt. Freigebig sind auch Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften, soweit sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern und soweit an diesen Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind. Die Sätze 1 und 2 gelten außer für Kapitalgesellschaften auch für Genossenschaften.“ (Herv. d. Verf.)

§ 7 ABS. 8 ERBSTG

- **Anwendungsbeispiel:**
Vater V und Sohn S sind zu je ½ an der VS-GmbH beteiligt und haben bei Gründung der Gesellschaft je 50.000 EUR in die Gesellschaft eingezahlt. Nun legt V weitere 200.000 EUR in die Gesellschaft ein.



BERATUNGSHINWEIS

Steuerklasse

- **Kein subjektives Tatbestandsmerkmal** → Sämtliche disquotale Einlagen sind schenkungsteuerpflichtig
- Drohende **Doppelbelastung**: Schenkungsteuer infolge von § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG + Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 EStG
- Keine Fiktion einer Anteilsübertragung → keine erbschaftsteuerlichen Begünstigungen

ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Erfordert § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG ein **subjektives Merkmal der Unentgeltlichkeit**, um Überbesteuerungseffekte zu vermeiden?
- Sind die **erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen** nach §§ 13a, 13b, 13c ErbStG auf steuerpflichtige Vorgänge nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG **anzuwenden**?

FG MÜNSTER, URTEIL VOM 23.5.2024 – 3 K 2585/21 ERB, EFG 2024, 1619 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Kläger	Einer von zwei Brüdern, die von ihrem Vater Anteile an einer GmbH unentgeltlich erhalten haben. Zum 1.11.2017: Übertragung der Anteile an die GmbH, Bewertung nach dem Stuttgarter Verfahren; Wert: 2,1 Mio. EUR
Finanzamt	Verbleibender Bruder solle eine SchSt-Erklärung abgeben; Wert der Anteile nach dem Ertragswertverfahren: 11,8 Mio. EUR, Differenz führt zu einer nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG steuerbaren gemischten Schenkung vom ausscheidenden an den verbleibenden Bruder.
Kläger	Übertragender Bruder sei im Übertragungszeitpunkt nicht davon ausgegangen, die Anteile unter Wert zu verkaufen → Fehlende subjektive Komponente und deshalb auch keine Schenkung.

KLAGE BEGRÜNDET (1)

- § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG setzt ein **subjektives Merkmal** voraus. Fiktionswirkung nur für die unmittelbare Leistung an den Bedachten, indem es auch die mittelbare Begünstigung als solche erfasst. Arg.: **Wortlaut der Norm; Begriffe „Zuwendender“** und **„Bedachte“** legen das Erfordernis einer bewusst unausgeglichenen Leistungsbeziehung zwischen den Beteiligten nahe. Bestätigung durch Wortlaut des **§ 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG („Freigebig sind auch“)** → Freigebigkeit auch bei Satz 1 erforderlich.
- Widersprüchlich, wenn der Zuwendende i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG als **Steuer-schuldner** (§ 20 Abs. 1 ErbStG) für eine Zuwendung, die er nicht im subjektiven Bewusstsein der Unausgeglichenheit leistete, herangezogen werden könnte.

KLAGE BEGRÜNDET (2)

- **Sinn und Zweck** der Norm ist es **ausschließlich**, den sonst einheitlichen **Zuwendungs-begriff zu durchbrechen**, indem die Zuwendung an den oder die (unmittelbaren oder mittelbaren) Gesellschafter durch eine „Leistung“ in das Vermögen der Kapitalgesellschaft, die dann bei Erhöhung des Wertes etwaiger Geschäftsanteile, **mittelbar** eine **Zuwendung** an den oder die **Anteilseigner** darstellt. Damit tritt jedoch **keine vollständige Fiktion aller Tatbestandsmerkmale des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** ein, sodass die „Leistung“ auf Seiten des Zuwenders noch immer in dem Bewusstsein einer (Teil-)Unentgeltlichkeit erbracht werden muss.
- Durch dieses Normverständnis kommt schließlich der **Wille des Gesetzgebers** zur Geltung. Dem vom Gesetzgeber als typischen Anwendungsfall der Norm angebrachten Beispiel lag das **Bewusstsein der Unausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung** zugrunde.

BFH-URTEIL VOM 10.4.2024 – II R 22/21, BFH/NV 2024, 1386 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Kläger	Natürliche Person, seine drei Kinder, sein Bruder A und dessen zwei Kinder sowie Bruder B und dessen zwei Kinder sind zu je 1/10 Erben nach D. Teil des Nachlasses: Anteil an T-GmbH (Nennbetrag: 9.000 EUR, Stammkapital: 27.000 EUR). Übrige Gesellschaftsanteile hält die H-KG, an der der Kläger und seine Brüder als Kommanditisten beteiligt waren. 10.10.2013: Gemeinschaftliche Veräußerung der geerbten Anteile an die T-GmbH für 300.000 EUR. Unternehmensbewertung zum 31.12.2009: Wert der T-GmbH: 1.000.000 EUR.
Finanzamt	Wert des veräußerten Geschäftsanteils beträgt 1.819.176 EUR. Wertdifferenz führt zu einer Schenkung i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG der an der KG beteiligten Miterben zu Gunsten der Kommanditisten der H-KG. Festsetzung von SchSt gegenüber dem Kläger. Keine Anwendung von §§ 13a, 13b ErbStG.
FG Sachsen	Klage erfolglos.

KLAGE BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG AN DAS FG (1)

- § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG **fingiert** eine Schenkung des an eine Kapitalgesellschaft Leistenden an den mittelbar oder unmittelbar beteiligten (Mit-)Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil durch die Leistung eine Werterhöhung erfährt. Der **Erwerb eigener Anteile** durch die T-GmbH durch die Anteilsabtretung der Miterben **erfüllt den Leistungsbegriff des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG**. Perspektive der zuwendenden Gesellschafter maßgebend.
- § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG verdrängt als **Spezialtatbestand** den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und **verlangt** im Gegensatz **keine freigebige Vermögensverschiebung**. Maßgebend ist allein die Werterhöhung der Anteile.

KLAGE BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG AN DAS FG (2)

- **Höhe der Bereicherung** richtet sich auch bei einer mittelbaren Beteiligung nach der **Werterhöhung des Anteils des Bereicherten**. Im Streitfall: Deutliches Missverhältnis. **FG** hat **rechtsfehlerhaft** angenommen, dass die **Werterhöhung der Anteile** an der T-GmbH i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG „denklogisch“ mit dem **Wert des teilweise unentgeltlich auf die Gesellschaft übertragenen Geschäftsanteils korrespondiert**. Hierbei handelt es sich lediglich um eine **Obergrenze** für die Werterhöhung i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG. Es ist in jedem Einzelfall festzustellen, ob die Leistung an die Gesellschaft tatsächlich zu einer Werterhöhung von Anteilen an der KapG geführt hat. Die Bewertung hat nach den in § 11 Abs. 2 und 3 BewG enthaltenen Regeln zu erfolgen.
- Senat weist darauf hin, dass wenn eine etwaige **nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG steuerbare Zuwendung** vorliegen sollte, diese **nicht nach den §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt** wäre, da Gegenstand des Erwerbs keine Anteile an KapG i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sind. Die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung des § 13b Abs. 1 ErbStG liegen nicht vor.

LEISTUNG

- § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG fingiert eine Werterhöhung der Anteile an einer KapG infolge einer „Leistung“
- grds. **jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen des Zuwendenden bewirkt**
- Sachen, Rechte und andere Vermögensgegenstände, die übertragen, abgetreten oder belastet werden oder auf die der Zuwendende verzichtet
- **Perspektive des Zuwendenden** maßgebend
- FinVerw: Auch **Nutzungseinlagen** ⇔ Abweichung zum Ertragsteuerrecht?

**BERATUNGSHINWEIS**

Abgrenzung zur Satzungsänderung

EINSCHRÄNKUNG/SUBJEKTIVES TATBESTANDSMERKMAL

- Leistungsverhältnis zwischen Zuwendenden und KapG → Verhältnis zwischen Leistendem und wirtschaftlich Begünstigten bleibt vollständig unberücksichtigt
- Schrifttum und FG Münster: subjektives Merkmal
- Ablehnung durch den § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG **verdrängte als Spezialtatbestand den Grundtatbestand** des § 7 Abs. 1 S. 1 ErbStG → freigebige Vermögensverschiebung nicht erforderlich

BEURTEILUNG DER UNENTGELTLICHKEIT (AUCH) NACH SUBJEKTIVEN MAßSTÄBEN

- Bestimmung der **Werterhöhung** der Anteile nach dem gemeinen Wert vor und nach der Leistung (§ 11 BewG)
- Gemeiner Wert **der Leistung** bildet die Obergrenze
- Gingen die Parteien in nachvollziehbarer Weise und unter fremdüblichen Bedingungen **davon aus**, dass die Leistungen insgesamt ausgeglichen ist, keine Steuerbarkeit gem. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG → subjektive Erkenntnismöglichkeit

**BERATUNGSHINWEIS**

Feststellungslast und Abgrenzung verdeckte Einlagen ↔ anderen Leistungen

EINSCHRÄNKUNGEN GEM. R E 7.5 ABS. 12 S. 6 - 12 ERBSTR

- **Zeitversetzte kongruente Einlage**
A und B sind zu je 50 % Gesellschafter einer GmbH. A leistet eine verdeckte Bareinlage i.H.v. 500.000 EUR, B übereignet der GmbH 6 Wochen später ein WG mit einem Zeitwert von 500.000 EUR.
- **Gegenleistung in das Privatvermögen**
B verpflichtet sich gegenüber A, ihm zum Ausgleich für seine o.g. Einlage ein WG im Wert von 250.000 EUR zu übertragen.
- **Unterschiedliche Werthaltigkeit**
Beide Gesellschafter verpflichten sich, jeweils eine Sacheinlage zu leisten, die tatsächlich unterschiedliche Werte besitzen.
- **Forderungsverzicht**
Forderung wg. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO regelmäßig wertlos.

KEINE ANWENDUNG VON §§ 13A, 13B, 13C ERBSTG

- Als Schenkung gilt die Werterhöhung der Anteile
- **Keine** Übertragung von nach **§§ 13a, 13b, 13c ErbStG** begünstigtem Betriebsvermögen
- Unbilliges Ergebnis, wenn wirtschaftlich eine **mittelbare Zuwendung von Gesellschaftsanteilen**

**BERATUNGSHINWEIS**

Praktische Umsetzung

Thema 10

Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

116

FORDERUNGSVERZICHT ZWISCHEN GESELLSCHAFTERN EINER GMBH ALS FREIGEBIGE ZUWENDUNG

UMFANG DER ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUERPFLICHT

persönlich

- § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG → sehr weite Anknüpfungspunkte

BERATUNGSHINWEIS

Unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Wegzug

sachlich

- Freigebige Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

BERATUNGSHINWEIS

Abgrenzung zu § 516 BGB

- Gemischt freigebige Zuwendung

BERATUNGSHINWEIS

Unangemessen niedrige Gegenleistung

- Keine Verpflichtung → Bereicherungswille

BERATUNGSHINWEIS

Forderungsverzicht

117

KAPITALRÜCKLAGEN

- § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB: „Andere Zuzahlungen“ des Gesellschafters → Auffangtatbestand



BERATUNGSHINWEISE

Einlagekonto gem. § 27 KStG und nachträgliche Anschaffungskosten

- Zuzahlung in das Eigenkapital → Vermögensmehrung



BERATUNGSHINWEIS

Erfolgsneutralität oder Erfolgswirksamkeit

- § 29 Abs. 3 S. 2, § 72 S. 2 GmbHG: Zuordnung zu einem Gesellschafter



BERATUNGSHINWEIS

BMF-Schreiben v. 4.9.2024 zur ertragsteuerlichen Anerkennung von disquotalen Gewinnausschüttungen

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

- Führt ein auf einem Gesellschafterbeschluss beruhender Verzicht auf disquotale Rückzahlungsansprüche zu einer freigebigen Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG?
- Inwieweit können sich schenkungsteuerliche Konsequenzen aus disquotalen Einlagen ergeben?

BFH-URTEIL VOM 19.6.2024 – II R 40/21, BFH/NV 2024, 1472 (1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form (1)	
Streitjahr	2006, 2007, 2010, 2012
Klägerin	Sohn begründete zusammen mit seinem Bruder (B) und Vater (V) eine GmbH, an der jeder zu 1/3 beteiligt ist. Gewinnbeteiligung nach Maßgabe der Beteiligung am Stammkapital (insg. 27.000 EUR). 1.7.2006: Beschluss, dass Einlagen jedem Gesellschafter individuell zugerechnet werden sollen und Möglichkeit der disquotalen Einlage. V bringt insg. 4,95 Mio. EUR in die GmbH ein, die zunächst auf einem Gesellschafter-Verrechnungskonto und später der Kapitalrücklage der GmbH gutgeschrieben werden. 15.11.2012 Beschluss zur Erhöhung des Stammkapitals auf 554.500 nach Einlagen von Kl. und B i.H.v. jeweils 263.750 EUR sowie jeweils Einlage von Beteiligungen, die ihnen zuvor vom V geschenkt wurden (Gutschrift auf den Kapitalrücklagen von Kl. und B i.H.v. jeweils rd. 2,1 Mio. EUR). Neue Beteiligungsverhältnisse Kl. und B jeweils rd. 49,2 % und V 1,6 %. Wertminderung der Anteile des V infolge der „Verwässerung“ seiner Anteile. Ausgleich: Lebenslange Zahlung (14.500 EUR/Monat) an V (und die Mutter M), nach Bewertung durch StB, die von einer anteiligen Zuordnung der in die Kapitalrücklagen von V eingestellten 4,95 Mio. EUR ausging.

BFH-URTEIL VOM 19.6.2024 – II R 40/21, BFH/NV 2024, 1472 (2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form (2)	
Finanzamt	Ausgleichsanspruch des Vaters infolge der Nichtteilnahme an der Kapitalerhöhung und der damit verbundenen „Verwässerung“ seiner Anteile im Jahr 2012 zu niedrig, weil die Einlagen des Vaters ausschließlich diesem zuzurechnen seien → Gemischt freigebige Zuwendung des Vaters an den Kl. und B → Schenkungsteuerbescheid.
FG Baden-Württemberg	Klage begründet. Kapitalrücklage stehe der Gesellschaft zu, nicht einem Gesellschafter → Anwendung des allg. Gewinnverteilungsschlüssels → Ausgleich durch die lebenslänglichen Zahlungen an V und M → keine gemischt freigebige Zuwendung.
BFH	Rev. auf NZB hin zugelassen.

AUFHEBUNG DER FG-ENTSCHEIDUNG UND ABWEISUNG DER KLAGE

- Eine von den Beteiligungsquoten abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage (hier: bei einer GmbH) ist **zivilrechtlich zulässig** und grundsätzlich auch **steuerrechtlich anzuerkennen**.
- Die **objektive Bereicherung** des an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafters lag im Streitfall darin, dass er aufgrund des Forderungsverzichts des Gesellschafters, welchem die Kapitalrücklage wirksam bisher allein zuzurechnen war, die bei diesem aufgrund der Kapitalerhöhung entstandene **Wertminderung seines Anteils nicht vollständig ausgleichen** musste. Der Verzicht führte auch zu einer **Vermögensminderung** des verzichtenden Gesellschafters auf seine Kosten i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

TRENNUNG ZWISCHEN GESELLSCHAFTS- UND GESELLSCHAFTEREBENE

- Kapitalrücklage steht **allen** Gesellschaftern zu ⇔ **Einstellung** in die Kapitalrücklage
- **Gesellschafterbezogene** Zuordnung
→ Satzungsregelung und Beschlussfassung der Gesellschaft → R E 7.5 Abs. 11 S. 13 ff. ErbStR 2019

DISQUOTALE EINLAGEN

- Zivilrechtliche Anerkennung
- Eigenkapitalbedarf ⇔ Änderung der Mehrheitsverhältnisse und Rückzahlung des Kapitals
- **Gesellschafterbezogenes Rücklagenkonto**



BERATUNGSHINWEIS

Disquotale Ausschüttungen

VORLIEGEN EINER FREIGEBIGEN ZUWENDUNG (1)

- § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG: **Ausgleichsanspruch**, der dem V zustand und auf den dieser i.R.d. Kapitalerhöhung verzichtet hat → „Verwässerung“ der Beteiligungsquote
- **Objektive** Bereicherung: V stand die Kapitalrücklage alleine zu
- **Subjektive** Hinsicht: Kenntnis des V

**BERATUNGSHINWEIS**

Einlage und Anteilsschenkung als Alternative

VORLIEGEN EINER FREIGEBIGEN ZUWENDUNG (2)

- Bestätigung von R E 7.5 Abs. 11 S. 13 ff. ErbStR:
 - Keine steuerbare Werterhöhung
 - Keine endgültige Vermögensverschiebung
- Verzicht auf den vollen Ausgleich

**BERATUNGSHINWEISE**

Keine Anwendung der BV-Begünstigungen und ähnliche Fragestellung bei PersG

KEINE ANWENDUNG DES § 7 ABS. 7 ERBSTG

- Ausscheiden eines Gesellschafters, soweit die Abfindung **geringer** ist, als der Wert, der sich nach § 12 ErbStG ergibt
- Vorliegend: Einbußen der prozentualen Beteiligung, aber kein Ausscheiden aus der Gesellschaft
- Keine Gleichstellung

BEDEUTUNG DES § 7 ABS. 8 ERBSTG FÜR ERWERBSTAT- BESTÄNDE NACH DEM 14.12.2011

- Streitjahre: 2006 - 2010 → § 7 Abs. 8 galt noch nicht



BERATUNGSHINWEIS

SchenkSt bei Einlagen vor dem 14.12.2011

- Spezialtatbestand zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
- Subjektiver Tatbestand nicht erforderlich



BERATUNGSHINWEIS

Vermeidung von Schenkungsteuer

- Höhe der Zuwendung: Wertdifferenz



BERATUNGSHINWEIS

Ermittlung des neuen Werts

EINFÜGUNG DES § 7 ABS. 9 ERBSTG DURCH DAS WACHSTUMSCHANCENGESETZ

- Disquotale Einlagen in eine KG a.A.
- FG Hamburg v. 11.7.2023: Disquotale Einlage **keine Quotenschenkung** an den persönlich haftenden Gesellschafter (Rev. unter II R 32/24)
- Abweichende explizite Regelung



BERATUNGSHINWEIS

Zeitliche Anwendung

AUSWIRKUNGEN AUF DIE ANTEILSBEWERTUNG

- § 9 Abs. 2 S. 2 BewG: Alle den Preis beeinflussende Faktoren
- Ggfs. **höherer Wertansatz**, da höhere Rückzahlung
- Wäre ein fremder Dritter bereit ein höheres Entgelt zu bezahlen?



BERATUNGSHINWEIS

Beweisvorsorge

FAZIT

- Besteuerung nicht auf Grund der disquotalen Einlage, sondern auf Grund des **Verzichts auf einen angemessenen Ausgleich**

**BERATUNGSHINWEIS**

Auswirkungen der Entscheidung

- Subjektiver Schenkungswille

**BERATUNGSHINWEIS**

Einholung einer verbindlichen Auskunft

- Notwendigkeit zur Anpassung des § 27 KStG durch den Gesetzgeber

Thema 11

Zurechnung von Grundstücken bei einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG

EINFÜHRUNG

- **Share-Deal-Ergänzungstatbestände:** § 1 Abs. 2a, 2b, 3, 3a GrEStG
- Zurechnung von Grundstücken
 - Rechtsprechung des BFH
 - Gleichlautende Erlasse v. 16.10.2023
- Erhebliche Kritik aus der Praxis

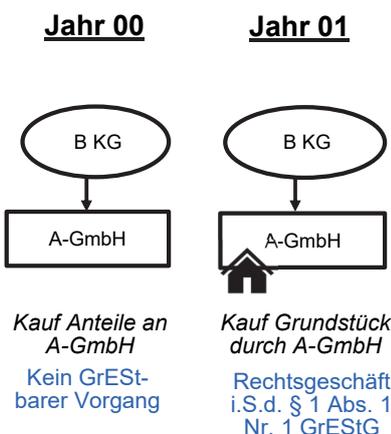
ZURECHNUNG VON GRUNDSTÜCKEN

- „Gehörendes“ Grundstück und unmittelbare oder mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes von mind. 90 % innerhalb von 10 Jahren
- Entstehung der GrESt mit Beginn des **schuldrechtlichen Erwerbstatbestands**
- **Abweichung** von **zivilrechtlichem und wirtschaftlichem** Eigentum möglich
- Zurechnung im Rahmen der Ersatztatbestände im Zeitpunkt der **Entstehung der Steuerschuld**
- **Share Deal-Tatbestände nach BFH:**
 - Zurechnung eines Grundstücks der Untergesellschaft zur Obergesellschaft nur, wenn diese es **selbst erwirbt**
 - Erwerb durch die Untergesellschaft führt **nicht automatisch zur Zurechnung** bei der Obergesellschaft
 - Halten einer Beteiligung stellt **keinen grunderwerbsteuerbaren** Erwerbsvorgang dar

ZURECHNUNG NACH AUFFASSUNG DER FINANZVERWALTUNG

- Erlass v. **10.5.2022**:
 - Grundstück gehört der Gesellschaft, wenn es ihr zuzurechnen ist
 - Gleichrangigkeit von § 1 Abs. 2a und § 1 Abs. 2b GrEStG
 - Zugehörigkeit bei § 1 Abs. 2a und § 1 Abs. 2b GrEStG schließt eine solche nach § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG aus
- Erlass v. **16.10.2023**:
 - Reaktion auf die BFH-Rspr.
 - **Zwei Fallgruppen**:
 - Zurechnung zu einer Gesellschaft, wenn ein Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG realisiert wird, sog. **grundbesitzende Gesellschaft**
 - „*Weitere Zurechnung auf eine andere Gesellschaft*“ möglich, wenn diese zuvor einen Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG in Bezug auf das Grundstück durchgeführt hat, sog. **Phantom-Grundstück**

132

GRUNDSTÜCKSZURECHNUNG – ALTERNATIVE 1**BFH****Jahr 00**

- Kein Grundstück

Jahr 01

- Zurechnung Grundstück zur A-GmbH

→ **Einfache Zurechnung des Grundstücks!**

FinVerw**Jahr 00**

- kein Grundstück

Jahr 01

- Zurechnung Grundstück zur A-GmbH

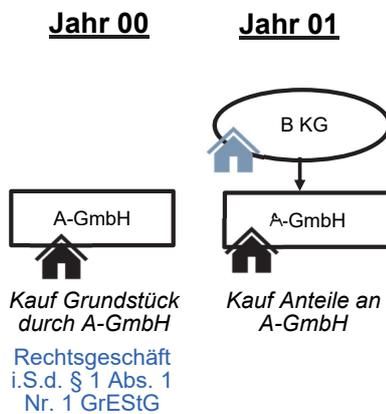
→ **Einfache Zurechnung des Grundstücks!**

Rechtliche Würdigung BFH und FinVerw gleich!

133

ZURECHNUNG VON GRUNDSTÜCKEN BEI EINER ANTEILSVEREINIGUNG NACH § 1 ABS. 3 GREStG

GRUNDSTÜCKSZURECHNUNG – ALTERNATIVE 2

**BFH****Jahr 00**

- Zurechnung Grundstück zur A-GmbH

Jahr 01

- Zurechnung Grundstück zur B-KG
- **Keine** Zurechnung Grundstück zur A-GmbH

→ **Einfache** Zurechnung des Grundstücks!

FinVerw**Jahr 00**

- Zurechnung Grundstück zur A-GmbH

Jahr 01

- Zurechnung Grundstück zur A-GmbH
- Zurechnung Grundstück **auch** zur B-KG

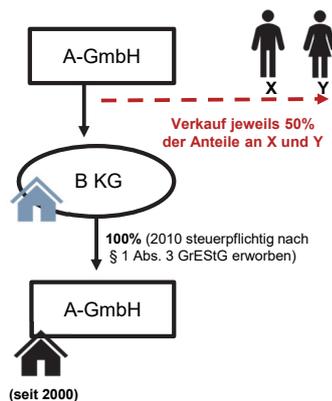
→ **Doppelte** Zurechnung desselben Grundstücks!

Rechtliche Würdigung BFH und FinVerw **ungleich!**

134

ZURECHNUNG VON GRUNDSTÜCKEN BEI EINER ANTEILSVEREINIGUNG NACH § 1 ABS. 3 GREStG

BEISPIEL (DOPPELTE GRESt-BELASTUNG)



- Kein § 1 Abs. 3 / 3a GrEStG, da weder X noch Y mindestens 90 % der Anteile erwerben
- § 1 Abs. 2b S. 2 GrEStG (mittelbar) auf Ebene der A-GmbH, da mittelbarer Gesellschafterwechsel von mind. 90 %
- § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG (unmittelbar) auf Ebene der B-KG; das Grundstück der A-GmbH ist ihr grunderwerbsteuerlich zuzurechnen
- Vgl. dazu das Beispiel 1 im GLE v. 16.10.2023, Rz 4
- Rz 15: „Da das Grundstück sowohl der B KG als auch der A GmbH zugerechnet wird, wird auf der Ebene der B KG unmittelbar der Tatbestand des § 1 Absatz 2a GrEStG und auf der Ebene der A GmbH mittelbar der Tatbestand des § 1 Absatz 2b GrEStG verwirklicht.“

- Haftungsfallen wg. unrichtiger oder unvollständiger Anzeigen (§§ 18 - 20 GrEStG)
- Neureglung im § 1 Abs. 4a GrEStG durch das JStG 2024

135

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Unter welchen Voraussetzungen ist ein inländisches Grundstück einer Gesellschaft für einen nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerpflichtigen Rechtsvorgang zuzurechnen, insbesondere im Kontext von mehrstöckigen Beteiligungen?
- Fällt die Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft in einer niederländischen Stiftung (stichting) unter die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 2 GrEStG, und wie wirkt sich ein Rechtstypenvergleich auf diese Bewertung aus?

BFH-URTEIL VOM 23.7.2024 – II R 11/22, BFH/NV 2025, 213

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2009
Klägerin	Stiftung nach niederländischem Recht mit Sitz in den Niederlanden (stichting).
24.12.2009	Vereinigung der Anteile an der Holding B.V. in der Hand der Klägerin aufgrund des Vertrags vom 24.12.2009. Zum Vermögen der Holding B.V. gehörte im Zeitpunkt der Vereinigung von mind. 95 % ihrer Anteile in der Hand der Klägerin ein inländisches Grundstück.
Finanzamt	erlässt einen GrESt-Bescheid nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (Anteilsvereinigung) an die stichting, da ihr das Grundstück der Holding B.V. zuzurechnen ist. Eine Befreiung des grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgangs nach § 5 Abs. 2 GrEStG wurde nicht gewährt, da die stichting nach einem Rechtstypenvergleich als KapG einzuordnen ist.
Einspruch	Einspruch blieb erfolglos.
FG Münster	Klage wurde abgewiesen.

KLAGE UNBEGRÜNDET

- Zum Vermögen der Holding B.V. gehörte im Zeitpunkt der Vereinigung von mind. 95 % ihrer Anteile in der Hand der Klägerin mit Vertrag vom 24.12.2009 ein inländisches Grundstück → Tatbestand des **§ 1 Abs. 3 Nr. 1 bzw. 2 GrEStG erfüllt**.
- Zugehörigkeit eines Grundstücks i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG richtet sich **weder** nach dem **Zivilrecht noch** nach **§ 39 AO**. Maßgeblich ist eine **grunderwerbsteuerrechtliche Zuordnung**. Inländisches Grundstück ist danach einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen, wenn die Gesellschaft in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG fallenden **Erwerbsvorgang verwirklicht** hat. Dies gilt auch bei **mehrstöckigen Beteiligungen**.
- Eine steuerbare Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft in einer niederländischen Stiftung (stichting) ist **nicht nach § 5 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit**, wenn die Stiftung bei einem Rechtstypenvergleich nicht mit einer Gesamthandsgemeinschaft gleichgestellt werden kann.

ZURECHNUNG VON GRUNDSTÜCKEN

- Fortführung der bisherigen Rspr., hier: Anteilsvereinigung i.H.v. 99,98 % der Anteile
- Eigenständige grunderwerbsteuerliche Zuordnung → Grundstück einer Untergesellschaft kann der Obergesellschaft nur zugerechnet werden, wenn sie das Grundstück **selbst aufgrund eines Erwerbsvorgangs** gem. § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG erworben hat → Vorliegend gegeben
- Halten einer Beteiligung stellt keinen grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgang dar
- Beachtung der Auffassung der FinVerw bis zur **Aufhebung bzw. Änderung** des Erlasses v. 16.10.2023
- **Anzeigepflichten** nach § 19 GrEStG

BEFREIUNG NACH § 5 ABS. 2 GREStG

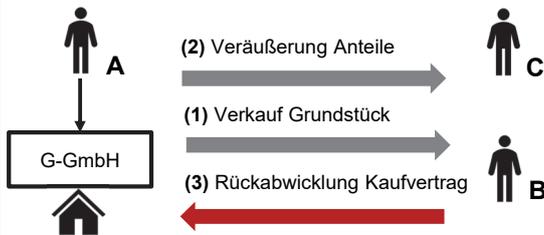
- Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 2 GrEStG in Höhe der Beteiligung an der Gesamthand
- Regelung gilt auch bei **fiktivem Grundstückserwerb** gem. § 1 Abs. 1 - 3a GrEStG
- Feststellung des FG: „stichting“ rechtsfähige **juristische Person** in Form eines verselbstständigten Zweckvermögens

§ 1 ABS. 4 GREStG I.D.F. DES JSTG 2024

„¹Ein Grundstück **gehört zum Vermögen** einer Gesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 2a bis 3a, **wenn** sie es **aufgrund** eines Rechtsvorgangs nach **§ 1 Abs. 1 erworben** hat. ²Die Zugehörigkeit nach Satz 1 **endet**, wenn **ein anderer Rechtsträger** das Grundstück aufgrund eines Rechtsvorgangs nach § 1 Absatz 1 **erworben** hat oder wenn die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, die zur Zugehörigkeit nach Satz 1 geführt haben. ³Die Sätze 1 und 2 finden **keine Anwendung** auf Rechtsvorgänge, die nach § 16 Abs. 1 rückgängig gemacht wurden, und auf Grundstücke, die **nach § 16 Abs. 2 zurückerworben** wurden, **soweit dies dazu führt, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a bis 3a vermieden wird**; die Rückgängigmachung und der Rückerwerb gelten für die Zugehörigkeit eines Grundstücks nach den Sätzen 1 und 2 als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. ⁴Ein Grundstück gehört auch zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn sie an dem Grundstück die Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 innehat. ⁵Die Zugehörigkeit nach Satz 4 endet, wenn die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, die zur Zugehörigkeit nach Satz 4 geführt haben.“ (Herv. d. Verf.)

ZURECHNUNG VON GRUNDSTÜCKEN BEI EINER ANTEILSVEREINIGUNG NACH § 1 ABS. 3 GREStG

BEISPIEL 1: § 1 ABS. 4A S. 3 GREStG



(1) A hält alle Anteile an der grundbesitzenden G-GmbH. Die G-GmbH schließt einen Kaufvertrag über ihr Grundstück mit B.

Grunderwerbsteuerliche Folgen:

- Steuerbarer Erwerb: **§ 1 Abs. 1 GrEStG**
- **Beendigung** der Zurechnung zur G-GmbH zum Zeitpunkt (1) nach § 1 Abs. 4a S. 2 **vorbehaltlich** S. 3 GrEStG-JStG 2024

(2) Anschließend veräußert A alle Anteile an der G-GmbH an C (2).

Grunderwerbsteuerliche Folgen:

- Kein steuerbarer Erwerb (§ 1 Abs. 2b GrEStG) mangels Grundstückszurechnung **vorbehaltlich § 1 Abs. 4a S. 3 GrEStG-JStG 2024**

(3) Danach wird der Kaufvertrag zwischen der G-GmbH und B über das Grundstück wieder rückabgewickelt (§ 16 Abs. 1 GrEStG).

Grunderwerbsteuerliche Folgen:

- Rückgängigmachung Vorgang (1): steuerbarer Erwerb nach **§ 1 Abs. 1 GrEStG**
- Aber nun rückwirkender steuerbarer Erwerb (**§ 1 Abs. 2b GrEStG**) wegen Vorbehalt in **§ 1 Abs. 4a S. 3 GrEStG-JStG 2024**, da die Rückgängigmachung nach § 16 Abs. 1 GrEStG zur **Vermeidung** eines Erwerbs nach § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG (hier **§ 1 Abs. 2b GrEStG**) geführt hat.

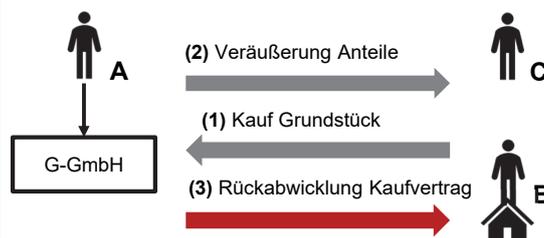
AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 162

142

142

ZURECHNUNG VON GRUNDSTÜCKEN BEI EINER ANTEILSVEREINIGUNG NACH § 1 ABS. 3 GREStG

BEISPIEL 2: § 1 ABS. 4A S. 3 GREStG



(1) A hält alle G-GmbH-Anteile, die kein Grundstück hält. Die G GmbH schließt Kaufvertrag über den Erwerb eines Grundstücks von B.

Grunderwerbsteuerliche Folgen:

- Steuerbarer Erwerb: **§ 1 Abs. 1 GrEStG**
- Der **G-GmbH** wird zum Zeitpunkt (1) das Grundstück **zugerechnet** (§ 1 Abs. 4a S. 1 GrEStG-JStG 2024).

(2) Anschließend veräußert A alle Anteile an der G-GmbH an C (2).

Grunderwerbsteuerliche Folgen:

- Steuerbarer Erwerb (**§ 1 Abs. 2b GrEStG**), da der G-GmbH ein Grundstück zuzurechnen ist (**vorbehaltlich § 1 Abs. 4a S. 3 GrEStG-JStG 2024**)

(3) Danach wird der Kaufvertrag zwischen der G-GmbH und B über das Grundstück wieder rückabgewickelt (§ 16 Abs. 1 GrEStG).

Grunderwerbsteuerliche Folgen:

- Rückgängigmachung Vorgang (1): steuerbarer Erwerb nach **§ 1 Abs. 1 GrEStG**
- Aber **keine Rückgängigmachung** der Zurechnung des Grundstücks zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile (2) Damit bleibt es beim steuerbaren Erwerb (**§ 1 Abs. 2b GrEStG**), da **§ 1 Abs. 4a S. 3 GrEStG-JStG 2024 nicht anwendbar ist**, denn die Rückgängigmachung nach § 16 Abs. 1 GrEStG hat **nicht** zur **Vermeidung** eines Erwerbs nach § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG (hier **§ 1 Abs. 2b GrEStG**) geführt.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2025 | SEITE 163

143

143

Thema 12

BMF-Schreiben und FAQs des BMF zur E-Rechnung

144

AUSGANGSPUNKT

- Wachstumschancengesetz → ausschl. E-Rechnungen im **B2B-Bereich im Inland**



BERATUNGSHINWEIS

Reportingverfahren

- § 27 Abs. 38 UStG: Übergangsregelung
- Grenze: max. Umsatz im Kj. 2026: **800.000 EUR**
- Ausstellung, nicht aber Empfang von E-Rechnungen



BERATUNGSHINWEIS

Übergangsregelungen bis **31.12.2027**

- Einführungsschreiben v. 15.10.2024 und FAQ v. 19.11.2024

145

INHALTE DES BMF-SCHREIBENS

- **Übermittlung** von E-Rechnungen
- zulässige **Formate** der E-Rechnung
- **Rechnungskorrektur** und
- **Vorsteuerabzug**

BEGRIFF E-RECHNUNG

- Strukturiertes elektronisches Format
- **CEN-Norm 16931 oder interoperabel**
- Daten müssen vollständig und richtig extrahiert werden können



BERATUNGSHINWEIS

Begriff: Interoperabilität

- EDI-Verfahren
- **Hybride Rechnungsformate**

E-RECHNUNG AB 1.1.2025

B2B-Umsätze

Im Inland steuerbar und nicht nach
§ 4 Nr. 8 - 29 UStG steuerfrei

AUSNAHMEN VON DER E-RECHNUNGSPFLICHT

- B2C-Bereich
- viele **steuerfreie Umsätze** (§ 4 Nr. 8 - 29 UStG, z.B. steuerfreie Finanzdienstleistungen, steuerfreie Grundstücksvermietungen)
- Leistungen an juristische Personen, die nicht Unternehmer sind,
- bei bestimmten Leistungen an Endverbraucher i.Z.m. einem Grundstück



BERATUNGSHINWEIS

Keine E-Rechnungsausstellungspflicht für **Kleinunternehmer (§ 34a S. 4 UStDV)**

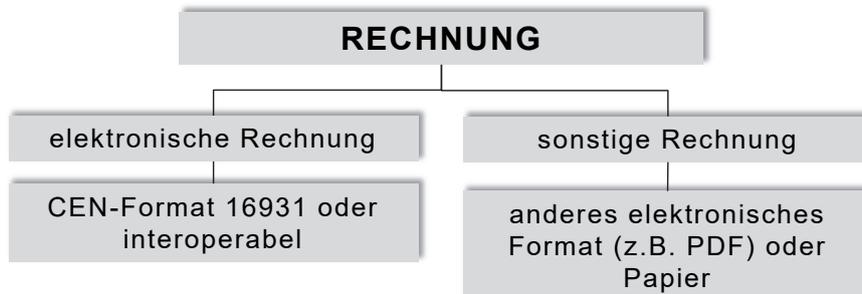
RECHNUNGSFORMEN UND GUTSCHRIFTEN

- **§ 13b UStG-Umsätze**
- von **Kleinunternehmern** (§ 19 UStG) empfangene Leistungen
- Umsätze, die der **Durchschnittssatzbesteuerung** für land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterliegen (§ 24 UStG)
- Reiseleistungen (§ 25 UStG)
- Umsätze, für welche die **Differenzbesteuerung** (§ 25a UStG) angewendet wird
- Vermietungsumsätze, wenn der Rechnungsempfänger ein Unternehmer ist, der ausschließlich steuerfreie Umsätze (z.B. Vermieter einer Wohnung) ausführt

KLEINBETRAGSRECHNUNGEN UND FAHRAUSWEIS

- Gesamtleistung übersteigt **250 EUR** nicht
- Zustimmung des Rechnungsempfängers

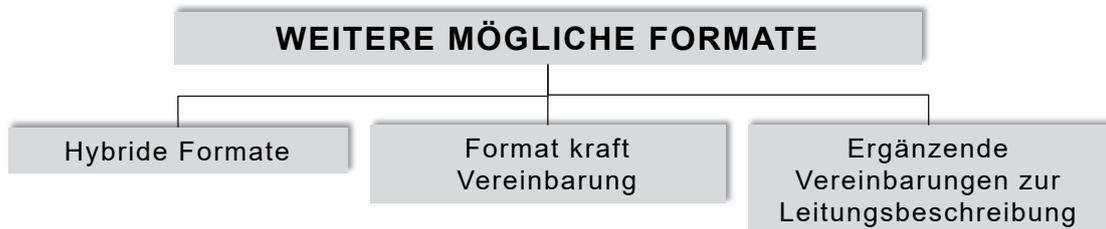
ZULÄSSIGE FORMATE



BEISPIEL STRUKTURIERTES FORMAT

```

<?xml version="1.0" encoding="UTF-8"?>
- <ubl:Invoice xsi:schemaLocation="urn:oasis:names:specification:ubl:schema:xsd:Invoice-2.1.xsd" xmlns:xsi="http://www.w3.org/2001/XMLSchema-instance" xmlns:cbc="urn:oasis:names:specification:ubl:schema:xsd:CommonBasicCompo
xmlns:cac="urn:oasis:names:specification:ubl:schema:xsd:CommonAggregateCo
  <cbc:CustomizationID>urn:cen.eu:en16931:2017#compliant#urn:xeinkauf.de
  <cbc:ProfileID>urn:fdc:peppol.eu:2017:poacc:billing:01:1.0</cbc:ProfileID>
  <cbc:ID>65467</cbc:ID>
  <cbc:IssueDate>2024-06-19</cbc:IssueDate>
  <cbc:DueDate>2024-06-21</cbc:DueDate>
  <cbc:InvoiceTypeCode>389</cbc:InvoiceTypeCode>
  <cbc:DocumentCurrencyCode>EUR</cbc:DocumentCurrencyCode>
  <cbc:BuyerReference>67</cbc:BuyerReference>
- <cac:InvoicePeriod>
  <cbc:StartDate>2024-06-01</cbc:StartDate>
  <cbc:EndDate>2024-06-30</cbc:EndDate>
</cac:InvoicePeriod>
- <cac:OrderReference>
  <cbc:ID>45675</cbc:ID>
</cac:OrderReference>
- <cac:AccountingSupplierParty>
  <cac:Party>
    <cbc:EndpointID schemeID="EM">@indicet.de</cbc:Endpoi
    <cac:PartyIdentification>
      <cbc:ID>70864</cbc:ID>
    </cac:PartyIdentification>
    <cac:PostalAddress>
      <cbc:StreetName>Johann-Krane-Weg 8</cbc:StreetName>
      <cbc:CityName>Münster</cbc:CityName>
      <cbc:PostalZone>48151</cbc:PostalZone>
      <cbc:Country>
        <cbc:IdentificationCode>DE</cbc:IdentificationCode>
      </cac:Country>
    </cac:PostalAddress>
  </cac:PartyTaxScheme>
  
```



154

BEREITSTELLUNG UND EMPFANG VON E-RECHNUNG

- E-Form
- Bereitstellung in einem Kundenportal → Anforderung



BERATUNGSHINWEIS

Übermittlung mittels externer Speichermedien

- Notwendigkeit zum Rechnungsempfang



BERATUNGSHINWEIS

E-Rechnungspostfach nicht erforderlich

- Kein Anrecht auf alternative Ausstellung



BERATUNGSHINWEIS

Keine E-Mail-Adresse angegeben

155

E-RECHNUNG UND BARVERKÄUFE

- Keine gesonderten Regelungen
- Rechnungsbetrag bis 250 EUR



BERATUNGSHINWEIS

Berichtigung eines Kassenbelegs

VERTRÄGE ALS RECHNUNG

- Dauerschuldverhältnisse → erster Teilleistungszeitraum → Dauerrechnung
- Ergänzende Angaben im Anhang
- Praktische Bedeutung

END- ODER RESTRECHNUNG

- Absetzung von Teilentgelten und die hierauf entfallenden Steuerbetrag
- Endrechnung als Restrechnung
- Derzeit fehlende Darstellbarkeit



BERATUNGSHINWEIS

Übergangsregelung

RECHNUNGSBERICHTIGUNG

- Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 UStG → Verwendung des entsprechenden Dokumententyps



BERATUNGSHINWEIS

Berichtigung von Rechnungen aus der Zeit **vor** dem 1.1.2025

- Rückwirkung → Berichtigung des Steuerbetrags



BERATUNGSHINWEIS

Nachträglich abgerechnete Bonus- und Rabattvereinbarungen

Vorsteuerabzug

Unternehmereigenschaft
des Rechnungs-
empfängers

Rechnungsausstellung im
fehlerhaften Format



BERATUNGSHINWEIS

Fehlerhaftes Format und
Berichtigung

Aufbewahrung

- Ursprüngliche Form
- Auswertbarkeit

Verstoß gegen die E-Rechnungspflicht

- Bußgeld bis zu 5.000 EUR
- Abhängigkeit vom Einzelfall

Übergangsregelung

- Frist: 31.12.2026
- Sonstige Rechnung
- Einvernehmen

Änderungen im UStAE

- Gesondertes BMF-Schreiben

KOSTENFREIES TOOL DER FINANZVERWALTUNG

„(...) Mit dem E-Rechnungs-Viewer in ELSTER können elektronische Rechnungen schnell, einfach und unkompliziert gesichtet und geprüft werden. Ab dem 1. Januar 2025 müssen alle Unternehmerinnen und Unternehmer in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen. Um diesen Übergang so reibungslos und bürgerfreundlich wie möglich zu gestalten, stellt ELSTER ein kostenloses Tool bereit. Der E-Rechnungs-Viewer ermöglicht die Visualisierung von E-Rechnungen im Handumdrehen!“, so Finanz- und Heimatminister Albert Füracker. (...)“

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!



DR. JÖRG GRUNE
HAMBURG



PROF. DR. BERT KAMINSKI
HAMBURG



DIRK KROHN
BURG



DR. MICHAEL MESSNER
HANNOVER



MARKUS PERSCHON
ESCHEBURG



MICHAEL SEIFERT
KÖLN