

## Mandanten-Rundschreiben 01/2025

Kleinunternehmerbesteuerung bei der Umsatzsteuer • Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen • Einkommensteuertarif/Kindergeld • Aktuelles zur Lohnsteuer

Sehr geehrte Damen und Herren,

noch kurz vor Ende des Jahres 2024 hat der Gesetzgeber Entlastungen bei der Einkommensteuer und eine Erhöhung beim Kindergeld beschlossen. Diese Änderungen gelten ab 1.1.2025 und begünstigen insbesondere kleinere Einkommen.

In einer Sonderbeilage greifen wir die Kleinunternehmerregelung bei der Umsatzsteuer auf. Diese wurde ab dem 1.1.2025 grundlegend neu geregelt und auch erweitert. Insbesondere wurde die EU-weite Anwendung vereinfacht.

---

### Für alle Steuerpflichtigen

---

- 1 Entlastungen beim Einkommensteuertarif und Erhöhung des Kindergeldes
- 2 Kosten eines Unterhaltsprozesses regelmäßig keine außergewöhnlichen Belastungen
- 3 Außergewöhnliche Belastungen: Steuerliche Nachweisführung bei Krankheitskosten
- 4 Bemessung der Schenkungsteuer bei niedrig verzinsten Darlehen

- 5 Bestattungskosten als Nachlassverbindlichkeiten bei Zahlung aus einer Sterbegeldversicherung
- 6 Erbschaftsteuerliche Freibeträge bei „Überspringen“ einer Generation

---

#### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 7 Aktuelle Änderungen bei der Lohnsteuer
- 8 Nutzungsvorteilsminderung bei Anwendung der 1 %-Regelung
- 9 Besteuerung eines Verdienstaufschadens

---

#### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 10 Regeln zu den steuerlichen Abschreibungen bleiben vorerst unverändert
- 11 Erschütterung des Anscheinsbeweises für eine private Fahrzeugnutzung
- 12 Korrektur permanent fälschlich im Vereinnahmungsjahr besteuert Umsätze

---

#### **Für Personengesellschaften**

---

- 13 Versteuerung von sog. Earn-Out-Zahlungen bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften
- 14 Betriebsaufspaltung als Steuerrisiko in der Praxis

---

#### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 15 Steuerbarkeit eines Gewinns aus einem Zwangsumtausch ausländischer (argentinischer) Anleihen

---

#### **Für Hauseigentümer**

---

- 16 Stromlieferungen an Mieter unterliegen der Umsatzsteuer
- 17 Verbilligte Vermietung kann den Werbungskostenabzug gefährden
- 18 Wohnungsbaugenossenschaften: Steuerliche Behandlung des geldwerten Vorteils aus einer Nutzungsentgeltminderung nach Zeichnung weiterer Genossenschaftsanteile
- 19 Steuerbegünstigte Übertragung von privaten Immobilien in Grenzen über ein Betriebsvermögen möglich

---

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

---

- 20 Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen durch das BMF
- 21 VGA: Vorteilseignung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Grund ersparten Aufwands
- 22 Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung
- 23 Forderungsverzicht zwischen den Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung
- 24 Wegfall der Antragsvoraussetzungen nach der Option zum Teileinkünfteverfahren

---

#### **Auslandspauschalen 2025 sowie Kleinunternehmerbesteuerung**

---

- 25 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
- 26 Verpflegungskosten
- 27 Übernachtungskosten
- 28 Neuregelung der Kleinunternehmerbesteuerung zum 1.1.2025
- 29 Kleinunternehmerregelung für im Inland ansässige Kleinunternehmer
- 30 Kleinunternehmerregelung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Kleinunternehmer

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

### **1 Entlastungen beim Einkommensteuertarif und Erhöhung des Kindergeldes**

Umgesetzt wurden Ende Dezember 2024 noch Entlastungen beim Einkommensteuertarif für 2025 und 2026. So erfolgten eine Anhebung des **steuerfreien Existenzminimums** und ein weiterer **Abbau der kalten Progression** durch Anpassungen der Eckwerte im Steuertarif. Zudem wurde das Kindergeld erhöht. Die Anhebung des steuerfreien Existenzminimums setzt die verfassungsrechtlich gebotenen Vorgaben um.

Die Eckwerte des Einkommensteuertarifs stellen sich im zeitlichen Vergleich wie folgt dar:

	2024	2025	2026
steuerfreies Existenzminimum	11 784 €	12 096 €	12 348 €
Progressionszone mit steigenden Steuersätzen bis	66 760 €	68 480 €	69 878 €
Höchststeuersatz von 45 % ab	277 826 €	277 826 €	277 826 €

**Handlungsempfehlung:**

Die geänderten Tarifwerte werden beim **Lohnsteuerabzug** unmittelbar durch den Arbeitgeber berücksichtigt. Die Änderungen bedürfen allerdings noch der Umsetzung in den Lohnabrechnungsprogrammen, so dass der neue Tarif voraussichtlich erst ab der Abrechnung für März 2025 (rückwirkend ab Januar 2025) berücksichtigt werden wird. Im Übrigen finden diese Änderungen Anwendung bei der Festsetzung von Vorauszahlungen bzw. bei der Steuerveranlagung.

Das **Kindergeld** ist zum 1.1.2025 von 250 € auf 255 € monatlich angehoben worden und steigt mit Wirkung zum 1.1.2026 um weitere 4 € auf dann 259 € im Monat für jedes Kind.

**Hinweis:**

Die Erhöhung des Kindergeldes, welches immer nur an einen Elternteil zur Auszahlung kommt, ist beim Kindesunterhalt zu berücksichtigen. Bei getrenntlebenden Elternteilen ist der Anspruch auf Kindergeld bei der Einkommensteuer auch bei dem Elternteil anzugeben, der die Auszahlung nicht erhalten hat. Ein Ausgleich erfolgt durch die Anrechnung des hälftigen Kindergeldes auf den Kindesunterhalt.

Ebenso sind die bei der Einkommensteuer zu berücksichtigenden **Kinderfreibeträge** angehoben worden. Dagegen bleiben die Freibeträge für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) konstant. Insgesamt gilt dies je Elternteil – bei zusammenveranlagten Ehegatten werden die Beträge also verdoppelt:

	2024	2025	2026
Freibetrag für Kinder	3 306 €	3 336 €	3 414 €
BEA-Freibetrag	1 464 €	1 464 €	1 464 €
Summe	4 470 €	4 800 €	4 878 €

**Hinweis:**

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass das **steuerfreie Existenzminimum für 2024** ebenfalls Anfang Dezember 2024 um 180 € heraufgesetzt wurde. Diese Änderung, welche für den Tarif des gesamten Jahres 2024 galt, also rückwirkend, wurde beim Lohnsteuerabzug im Monat Dezember für das Jahr 2024 insgesamt berücksichtigt. Arbeitnehmer, die im Dezember 2024 in keinem Arbeitsverhältnis mehr standen und für Dezember keinen Arbeitslohn bezogen haben, können diese steuerliche Entlastung dann allerdings nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2024 erhalten. Bei Stpfl., die keinen Arbeitslohn beziehen, wie z.B. Freiberuflern oder Gewerbetreibenden, wird der geänderte Tarif im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2024 berücksichtigt.

**2 Kosten eines Unterhaltsprozesses regelmäßig keine außergewöhnlichen Belastungen**

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 18.9.2024 (Az. 1 K 494/18 E) sind Kosten für einen auf die Erlangung nachehelichen Unterhalts gerichteten Prozesses nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn die den Unterhalt begehrende Person eigene Einkünfte erzielt, die deutlich oberhalb des Existenzminimums liegen. Dies vor dem Hintergrund, dass das Einkommensteuergesetz ausdrücklich anordnet, dass Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen sind, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Stpfl. Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Sofern der nacheheliche Unterhalt zur Sicherung der Existenzgrundlage nicht notwendig ist, stellen die anfallenden Gerichts- und Anwaltskosten zur Erlangung des Unterhalts keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

### **Hinweis:**

Im Streitfall hatte der BFH im ersten Rechtsgang mit Urteil vom 18.10.2023 (Az. X R 7/20) entschieden, dass es sich bei den Prozesskosten nicht um Werbungskosten in Bezug auf die im Rahmen des Realsplittings anzusetzenden sonstigen Einkünfte handelt. Erst der mit Zustimmung des Empfängers gestellte Antrag des Gebers auf Geltendmachung der Unterhaltsaufwendungen im Rahmen des Realsplittings bewirke eine Umqualifizierung der Unterhaltsleistungen zu Sonderausgaben beim Geber und steuerbaren Einkünften beim Empfänger und überführt sie rechtsgestaltend in den steuerrechtlich relevanten Bereich.

### **3 Außergewöhnliche Belastungen: Steuerliche Nachweisführung bei Krankheitskosten**

Nach den gesetzlichen Vorgaben hat der Stpfl. den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall zu erbringen

- durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel,
- durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung, z.B. für eine Bade- oder Heilkur, eine psychotherapeutische Behandlung oder medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens i.S.v. § 33 Abs. 1 SGB V anzusehen sind oder
- durch eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes für Besuchsfahrten zu einem für längere Zeit in einem Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kind des Stpfl., in dem bestätigt wird, dass der Besuch des Stpfl. zur Heilung oder Linderung einer Krankheit entscheidend beitragen kann.

In diesem Zusammenhang legt die FinVerw nun fest, dass der Nachweis der Zwangsläufigkeit im Falle eines eingelösten **E-Rezepts** durch den Kassenbeleg der Apotheke bzw. durch die Rechnung der Online-Apotheke oder bei Versicherten mit einer privaten Krankenversicherung alternativ durch den Kostenbeleg der Apotheke zu erbringen ist. Der Kassenbeleg bzw. die Rechnung der Online-Apotheke muss folgende Angaben enthalten:

- Name der steuerpflichtigen Person,
- die Art der Leistung (z.B. Name des Arzneimittels),
- den Betrag bzw. Zuzahlungsbetrag,
- Art des Rezeptes.

### **Hinweis:**

Für den Veranlagungszeitraum 2024 wird es von der FinVerw nicht beanstandet, wenn der Name der steuerpflichtigen Person nicht auf dem Kassenbeleg vermerkt ist.

### **4 Bemessung der Schenkungsteuer bei niedrig verzinsten Darlehen**

Im Urteilsfall erhielt der Stpfl. in 2016 von seiner Schwester ein Darlehen auf unbestimmte Zeit, welches mit einem Zinssatz von 1 % zu verzinsen war und mit einer Frist von zwölf Monaten gekündigt werden konnte.

In der verbilligten Überlassung der Darlehenssumme zur Nutzung sah das Finanzamt eine freigebige Zuwendung in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz von 1 % und dem Zinssatz für den einjährigen Betrag der Nutzung einer Geldsumme gem. dem im Bewertungsgesetz vorgegebenen Zinssatz i.H.v. 5,5 %. Da es sich um Nutzungen und Leistungen von ungewisser Dauer handelte, bewertete es den Nutzungsvorteil mit dem 9,3-fachen des Jahreswerts.

Der Stpfl. macht im Wesentlichen geltend, dass der Marktzins für solche Kredite nach der Statistik der Bundesbank bei 2,81 % gelegen hätte. Im Übrigen legte dieser (im Januar 2018 erstellte) Kreditangebote vor.

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 31.7.2024 (Az. II R 20/22), dass die Gewährung eines niedrig verzinsten Darlehens als freigebige Zuwendung anzusehen ist. Gegenstand der Zuwendung ist die teilweise unentgeltliche Gewährung des Rechts, das als Darlehen überlassene Kapital zu nutzen. Die Bewertung des Zinsvorteils erfolge zwar grundsätzlich durch Vergleich mit dem gesetzlich vorgegebenen Zinssatz von 5,5 %. Dies jedoch nur dann, „wenn kein anderer Wert

feststeht“. Vorliegend war anhand der Statistiken ein niedrigerer Marktzins von 2,81 % nachgewiesen worden, so dass sich der Zinsvorteil auf 1,81 % belief.

**Handlungsempfehlung:**

In derartigen Fällen sollte stets der Marktzins nachgewiesen werden, soweit dieser den gesetzlichen Zins von 5,5 % unterschreitet. Dieser Nachweis kann anhand der Statistiken der Deutschen Bundesbank für vergleichbare Fälle geführt werden (abrufbar unter [www.bundesbank.de](http://www.bundesbank.de), Rubrik „Zinssätze und Renditen“). Stets ist dann darauf zu achten, dass die Daten der Statistik mit den des konkreten Falles vergleichbar sind, also insbesondere die Bonitätsklasse des Schuldners und die Laufzeit des Darlehens. Ein konkretes Kreditangebot ist nicht erforderlich, kann im Einzelfall aber sinnvoll sein.

## **5 Bestattungskosten als Nachlassverbindlichkeiten bei Zahlung aus einer Sterbegeldversicherung**

Der BFH hat mit Entscheidung vom 10.7.2024 (Az. II R 31/21) entschieden, dass wenn der Erblasser Leistungen aus einer Sterbegeldversicherung zu Lebzeiten an ein Bestattungsunternehmen abgetreten hat, sich der Nachlass um einen Sachleistungsanspruch der Erben gegen das Bestattungsunternehmen erhöht. Die Kosten der Bestattung sind dann aber im vollen Umfang als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd zu berücksichtigen.

Die Erblasserin hatte eine sogenannte Sterbegeldversicherung abgeschlossen und das Bezugsrecht für die Versicherungssumme zu Lebzeiten an ein Bestattungsunternehmen zur Deckung der Kosten ihrer Bestattung abgetreten. Das Bestattungsunternehmen stellte nach dem Tod der Erblasserin für seine Leistungen insgesamt einen Betrag i.H.v. 11 653,96 € in Rechnung. Davon bezahlte die Sterbegeldversicherung 6 864,82 €.

Insoweit wurde der abgetretene Betrag von 6 864 € aus der Sterbegeldversicherung als Sachleistungsanspruch bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs angesetzt. Strittig war der Ansatz der Bestattungskosten. Der Stpfl. begehrte den Ansatz der angefallenen Bestattungskosten von 13 709,58 €, während das Finanzamt insoweit die Erstattung der Sterbegeldversicherung saldierend berücksichtigt wissen wollte, so dass lediglich der gesetzlich vorgesehene Pauschbetrag i.H.v. 10 300 € anzusetzen sei.

Der BFH bestätigt nun die Ansicht der Stpfl.

**Hinweis:**

Der BFH weist darauf hin, dass der vorliegende Fall insoweit nicht anders zu behandeln ist, als hätte den Erben ein unmittelbarer Anspruch auf Auszahlung der Versicherungsleistungen aus der Sterbegeldversicherung zugestanden oder der Erblasser zu Lebzeiten bereits eine Anzahlung an das Bestattungsunternehmen für die zu erwartenden Bestattungskosten geleistet. In beiden Fällen wäre der Nachlass um die Leistung der Sterbegeldversicherung bzw. den Anspruch gegen das Bestattungsunternehmen zu erhöhen und in Höhe der tatsächlich entstandenen Bestattungskosten zu mindern.

## **6 Erbschaftsteuerliche Freibeträge bei „Überspringen“ einer Generation**

Das Erbschaftsteuergesetz gewährt hohe Freibeträge, welche allerdings sehr deutlich insbesondere nach dem Verwandtschaftsgrad differenziert sind. So wird z.B. bei Schenkung/Erbschaft an Enkel ein Freibetrag von 200 000 € gewährt, wohingegen bei Übertragungen an Kinder verstorbener Kinder ein Freibetrag von 400 000 € gewährt wird.

Aus diesem Grund ist die Planung der Schenkung bzw. Erbschaft sehr wichtig, wie die aktuelle Entscheidung des BFH vom 31.7.2024 (Az. II R 13/22) verdeutlicht. Im Streitfall hatte der Vater des Stpfl. gegenüber seinem eigenen Vater – dem Großvater des Stpfl. – vertraglich auf sein gesetzliches Erbrecht verzichtet. Zivilrechtlich galt der Vater deshalb als verstorben und hatte auch keinen Anspruch auf einen Pflichtteil. Als der Großvater verstarb, wurde der Stpfl. – also sein Enkel – gesetzlicher Erbe. Er beantragte deshalb, ihm für die Erbschaft einen Freibetrag i.H.v. 400 000 € zu gewähren, also den Freibetrag, der ihm als Enkel zu gewähren wäre, wenn sein Vater tatsächlich vorverstorben wäre. Das Finanzamt berücksichtigte jedoch nur einen Freibetrag i.H.v. 200 000 € – den Freibetrag, der ihm als Enkel nach seinem verstorbenen Großvater zustand.

Der BFH bestätigte die Auffassung des Finanzamtes. Der Gesetzeswortlaut sei insoweit eindeutig: Der Freibetrag von 400 000 € werde nur „Kindern verstorbener Kinder“ gewährt und

nicht lediglich nach den Regeln des Bürgerlichen Gesetzbuches als verstorben geltende Kinder. Das Erbschaftsteuerrecht folge insoweit nicht der Fiktion des Zivilrechts.

**Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall sollten Schenkungen und testamentarische Verfügungen sorgfältig auch aus steuerlicher Sicht geprüft werden. In vielen Fällen kann das wirtschaftlich Gewollte auf mehreren zivilrechtlichen Wegen erreicht werden, die u.U. steuerlich unterschiedlich beurteilt werden. Vorliegend wäre bei einer Erbfolge zunächst zugunsten des Vaters des Stpfl. mit anschließender (schenkweiser) Weiterübertragung auf den Stpfl. jeweils der höhere Freibetrag i.H.v. 400 000 € zur Anwendung gekommen.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 7 Aktuelle Änderungen bei der Lohnsteuer

Vor allem durch das Jahressteuergesetz 2024 sind punktuelle Änderungen bei der Lohnsteuer eingetreten. Als wichtige Punkte sind zu nennen:

**Qualifizierungsgeld:**

- Für das zum 1.4.2024 eingeführte steuerfreie Qualifizierungsgeld, das dem Progressionsvorbehalt unterliegt, wurden durch das JStG 2024 Folgeanpassungen beschlossen: die Aufzeichnungspflicht im Lohnkonto, die Pflicht zum Ausweis auf der LSt-Bescheinigung und der Ausschluss des LSt-Jahresausgleichs.

**Hinweis:**

Das Qualifizierungsgeld wurde eingeführt, um Menschen bei der Weiterbildung zu unterstützen. Ziel ist es, dass möglichst viele Arbeitsplätze erhalten bleiben und die Menschen auch in Zukunft in ihrem Betrieb sicher arbeiten können. Durch das Qualifizierungsgeld werden Betriebe von den Entgeltzahlungen teilweise entlastet; dafür tragen sie die Weiterbildungskosten. Die Höhe des Qualifizierungsgeldes beträgt 60 %, bzw. 67 % für Beschäftigte mit mindestens einem Kind, des Nettoentgeltes. Dieser wird für den Zeitraum der beruflichen Weiterbildung gezahlt. Der Antrag auf Qualifizierungsgeld erfolgt bei der Bundesagentur für Arbeit.

**Lohnsteuer bei Beendigung eines Dienstverhältnisses im laufenden Jahr:**

- Bei Beendigung eines Dienstverhältnisses im laufenden Jahr oder am Ende des Kalenderjahres hat der ArbG das Lohnkonto des Arbeitnehmers abzuschließen. Auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto hat der Arbeitgeber spätestens bis zum letzten Tag des Monats Februar des auf den Abschluss des Lohnkontos folgenden Kalenderjahres die LSt-Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf elektronischem Weg an die FinVerw zu übermitteln. Sollten sich nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung noch Änderungen für den durchgeführten Lohnsteuerabzug ergeben, ist eine nachträgliche Änderung gesetzlich ausgeschlossen. Da der Arbeitgeber die Lohnsteuer nachträglich nicht einbehalten kann, ist er verpflichtet, dies dem Betriebsstättenfinanzamt unverzüglich anzuzeigen, um eine mögliche Haftungsanspruchnahme zu verhindern.
- Gegenwärtig erfolgen solche Anzeigen schriftlich, und zwar formlos oder mit dem seitens der FinVerw zur Verfügung gestellten Vordruck. Ab 2026 ist eine zwingende elektronische Anzeige vorgesehen.

**Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben:**

- Im Rahmen der Einkommensteuererklärung können Kinderbetreuungskosten in bestimmtem Rahmen als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Ab dem 1.1.2025 erhöht sich die Begrenzung von zwei Drittel der Aufwendungen auf 80 % der Aufwendungen und der Höchstbetrag der als Sonderausgaben abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten von 4 000 € je Kind auf 4 800 € je Kind.
- Nicht begünstigt sind Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen.

- Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Betreuungsleistung erfolgt ist.
- Diese Gesetzesänderung ist für die Eintragung eines Freibetrags im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren bedeutsam.

#### **Kinderbetreuungskosten als Zusatzleistung des Arbeitgebers:**

- Lohnsteuerfrei sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen.
- Insoweit ist zu beachten, dass – anders als beim Sonderausgabenabzug – die Leistungen zur Unterbringung sowohl die Unterkunft als auch die Verpflegung umfassen können.
- Barzuwendungen an den Arbeitnehmer sind nur steuerfrei, soweit der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die zweckentsprechende Verwendung nachgewiesen hat. Der Arbeitgeber hat die Nachweise im Original als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.
- Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen.

#### **Hinweis:**

Diese lohnsteuerfrei erstatteten Beträge können dann vom Arbeitnehmer nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

#### **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende:**

- Alleinerziehenden wird bei der Einkommensteuer ein Entlastungsbetrag gewährt. Die Höhe des Entlastungsbetrags richtet sich nach der Anzahl der Kinder: Gehört ein berücksichtigungsfähiges Kind zum Haushalt des Alleinstehenden, wird ein Entlastungsgrundbetrag von 4 260 € gewährt. Für jedes weitere berücksichtigungsfähige Kind wird ein Entlastungszusatzbetrag von 240 € gewährt.
- Der Entlastungsgrundbetrag wird i.d.R. über die Steuerklasse II im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt; der Entlastungszusatzbetrag bedarf der Eintragung eines Freibetrags.

#### **Hinweis:**

Trennen sich bislang zusammenlebende Ehegatten im Laufe eines Jahres, kann der nunmehr alleinerziehende Elternteil ab dem Monat der Trennung einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende geltend machen. Durch das JStG 2024 wird es rechtlich möglich, dass der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ab dem Trennungsmonat bis zum Ende des Kalenderjahres als Freibetrag berücksichtigt werden kann. In Folgejahren kann der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ausschließlich über die Steuerklasse II berücksichtigt werden.

#### **Abschaffung der Fünftelregelung im LSt-Abzugsverfahren ab 2025:**

- Bereits im Rahmen des Wachstumschancengesetzes wurde die Anwendung der Fünftelregelung im LSt-Abzugsverfahren abgeschafft. Diese Änderung wird zum 1.1.2025 wirksam. Relevanz hat dies insbesondere für Entschädigungsleistungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, aber auch bei Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit, wie z.B. bei Jubiläumzahlungen.
- Für den Arbeitnehmer ergeben sich nach der Gesetzesbegründung keine Nachteile, denn die Tarifiermäßigung kann im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt werden. Die Steuerminderung kann damit allerdings erst zeitlich später geltend gemacht werden.

#### **Hinweis:**

Als Folge wird in der Lohnsteuerbescheinigung 2025 nur noch der Arbeitslohn für mehrere Jahre und die Entschädigungen in einer separaten Zeile angegeben. Der Arbeitgeber hat jedoch nicht die Frage zu klären, ob diese Einkünfte für mehrere Jahre bzw. Entschädigungsleistungen ermäßigt zu besteuern sind. Diese Prüfung ist vielmehr im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers vorzunehmen.

#### **Geldwerter Vorteil bei Elektrofahrzeugen auch zur privaten Nutzung:**

- Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge werden bei der Erfassung eines geldwerten Vorteils nach der pauschalen Wertermittlungsmethode mit einem geminderten inländischen Listenpreis (brutto) angesetzt. Durch das Wachstumschancengesetz hat der Gesetzgeber für

Elektrofahrzeuge, die ab 2024 erworben bzw. geleast werden, die Listenpreisgrenze für die Anwendung der ¼-Regelung auf 70 000 € erhöht.

Für reine Elektrofahrzeuge sind die Voraussetzungen für den verminderten Ansatz bei der „1 %-Regelung“ wie folgt:

Anschaffungszeitraum	Voraussetzung	Anzusetzender Bruchteil
1.1.2019 – 31.12.2023	Maßgeblicher Listenpreis von nicht mehr als 60 000 €	¼
1.1.2019 – 31.12.2023	Maßgeblicher Listenpreis von mehr als 60 000 €	½
1.1.2024 – 31.12.2030	Maßgeblicher Listenpreis von nicht mehr als 70 000 €	¼
1.1.2024 – 31.12.2030	Maßgeblicher Listenpreis von mehr als 70 000 €	½

**Hinweis:**

Das Wachstumschancengesetz wurde erst Ende März 2024 verabschiedet. Wurde ein Elektrofahrzeug vor dieser Gesetzesverabschiedung in 2024 erworben und zunächst nach der bisherigen Regelung abgerechnet, so müsste eine rückwirkende Korrektur erfolgen. Gegebenenfalls ist dies bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers vorzunehmen.

**Hinweis:**

Vorgesehen war eine Anhebung des maßgeblichen Bruttolistenpreises auf 95 000 € ab 2025. Dies ist aber nicht gesetzlich umgesetzt worden.

Für Hybridfahrzeuge stellen sich die Voraussetzungen wie folgt dar:

Anschaffungszeitraum	Voraussetzung	Anzusetzender Bruchteil
1.1.2019 – 31.12.2021	Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km <b>oder</b> Mindestreichweite von 40 km	½
1.1.2022 – 31.12.2024	Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km <b>oder</b> Mindestreichweite von 60 km	½
1.1.2025 – 31.12.2030	Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km <b>oder</b> Mindestreichweite von 80 km	½

**Übernachtungsnebenkostenpauschale bei Berufskraftfahrern:**

- Übernachtungsnebenkosten, die einem Arbeitnehmer während seiner auswärtigen beruflichen Tätigkeit auf einem Kraftfahrzeug des Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber beauftragten Dritten im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug für Kalendertage entstehen, an denen der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte, können mit einer Tagespauschale lohnsteuerfrei erstattet werden. Diese Pauschale wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2024 auf 9 € angehoben (bis 2023: 8 €).
- Durch die gesetzliche Pauschale von 9 €, die für Inlands- und Auslandsfälle einheitlich gilt, entfällt der Einzelnachweis. Die gesetzliche Pauschale scheidet aber aus, sofern keine Übernachtung stattfindet (eintägige Auswärtstätigkeit). Fallen tatsächlich höhere Kosten an, so können diese bei Nachweis geltend gemacht werden. Diese Pauschale soll die Übernachtungsnebenkosten abdecken und tritt damit neben die steuerfrei erstattbaren Verpflegungspauschalen.

**Preiserhöhung beim Deutschlandticket:**

- Ab 2025 erhöht sich der Preis für das Deutschlandticket auf 58 €. Dies ist bei den Lohnabrechnungen ab Januar 2025 zu beachten. Rein materiell wird sich dies vielfach nicht auswirken, da meist die Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 15 EStG genutzt wird. Hiernach sind Arbeitgeberleistungen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn für Fahrten im öffentlichen Nahverkehr erbracht werden, steuerfrei. Diese Steuerfreiheit erstreckt sich auch



auf die Privatnutzung. Das Deutschlandticket ist auf den öffentlichen Nahverkehr beschränkt, so dass diese Vorschrift uneingeschränkt anwendbar ist.

- Die Steuerfreiheit gilt für Arbeitgeberleistungen, so dass sowohl die Sachleistung „Gestellung des Deutschlandtickets“ als auch die Kostenübernahme durch den Arbeitgeber unter Einhaltung der weiteren Bedingungen steuerfrei ist. Die Steuerfreiheit löst auch eine SV-Freiheit aus. Bei Mini-Jobbern wird diese steuerfreie Arbeitgeberleistung nicht in die Berechnung der 556 €-Grenze einbezogen.
- Die steuerfreie Arbeitgeberleistung ist auf der Lohnsteuerbescheinigung wertmäßig aufzuführen. Dies vor dem Hintergrund, dass im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung die Werbungskosten „Entfernungspauschale“ bis auf max. 0 € um diese steuerfreie Leistung gemindert werden.
- Durch die Preiserhöhung des Deutschlandtickets sind die bislang in der Lohnabrechnung aufgeführten steuerfreien Vorteile wertmäßig anzupassen. Zur Bewertung des Vorteils ist zu beachten, dass wenn sich der Arbeitgeber mit mindestens 25 % auf den Ausgabepreis pro Monat und Ticket beteiligt, der Arbeitgeber das Deutschlandticket mit einem Rabatt von maximal 5 % auf den Ausgabepreis (58 €) beziehen kann.
- Die Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 15 EStG verbraucht im Übrigen die 50 €-Freigrenze für Sachzuwendungen nicht.

**Beispiel:**

Der Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer je Monat zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn das Deutschlandticket zur Verfügung. Der Arbeitgeber erhält auf Grund seiner Zuzahlung von mindestens 25 % des Kaufpreises vom Verkehrsunternehmen auf den Preis einen Nachlass von 5 %. Der Mitarbeiter setzt das Deutschlandticket nicht für Auswärtstätigkeiten ein.

Preis für das Deutschlandticket	58,00 €
Nachlass für den Arbeitgeber von 5 % (kein Arbeitslohn)	2,90 €
vom Arbeitgeber zu zahlender Kaufpreis	55,10 €
lohnsteuerlicher Ansatz (aus Vereinfachungsgründen 96 %)	52,90 €

## 8 Nutzungsvorteilsminderung bei Anwendung der 1 %-Regelung

Kann ein vom Arbeitgeber gestelltes Fahrzeug vom Arbeitnehmer auch für Privatfahrten genutzt werden, so ist dieser Nutzungsvorteil der Lohnsteuer zu unterwerfen. Im Regelfall ist dieser monatlich mit 1 % des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeuges anzusetzen. Allerdings wird bei bestimmten Elektrofahrzeugen bzw. Hybridfahrzeugen der Bruttolistenpreis nur zu ½ oder gar ¼ angesetzt.

Trägt der Arbeitnehmer einen Teil der Fahrzeugkosten selbst, so kann dies zu einer Minderung des geldwerten Vorteils führen. Dabei mindern jedoch nur solche vom Arbeitnehmer vertraglich übernommenen und getragenen Aufwendungen den Vorteil aus der Überlassung des Fahrzeugs, die bei einer (hypothetischen) Kostentragung durch den Arbeitgeber Bestandteil dieses Vorteils und somit von der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung erfasst wären. Dies hat der BFH mit Urteil vom 18.6.2024 (Az. VIII R 32/20) klargestellt. Im Streitfall machte der Stpfl. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit u.a. geltend, der geldwerte Vorteil aus der Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung, den er nach der 1 %-Regelung ermittelte, sei um selbst getragene Maut-, Fähr-, Benzin- und Parkkosten sowie die Absetzung für Abnutzung (AfA) eines privat angeschafften Fahrradträgers für den Dienstwagen zu mindern. Die Maut- und Fähraufwendungen betrafen private Urlaubsreisen und Fahrten des Stpfl. Die Parkkosten betrafen die Wahrnehmung eines Termins durch den Stpfl. vor dem BFH. Die übrigen Parkkosten sind anlässlich der Nutzung des Dienstwagens für Urlaubsfahrten des Stpfl. angefallen.

Der BFH bestätigt, dass die vom Stpfl. getragenen Maut-, Fähr- und Parkkosten sowie die AfA für den Fahrradträger nicht den geldwerten Vorteil des Stpfl. aus der Überlassung des Dienstwagens zur privaten Nutzung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mindern. Die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten können jedoch mindernd berücksichtigt werden.

**Hinweis:**

Würde der Arbeitgeber diese Aufwendungen übernehmen, so läge darin eine Zuwendung eines geldwerten Vorteils, der nicht durch die 1 %-Regelung abgedeckt ist, also zusätzlich lohnsteuerlich zu erfassen ist.

**9 Besteuerung eines Verdienstaufschadens**

Strittig war die steuerliche Behandlung einer Verdienstaufschadens. Begehrt wurde die bei der Anwendung des Einkommensteuersatzes ermäßigte Besteuerung, da die Entschädigung in einem größeren Betrag als Einmalzahlung gezahlt wurde. Letztlich scheiterte die Gewährung der tarifermäßigten Besteuerung aber daran, dass im Folgejahr der Schädiger noch die auf die Entschädigung anfallende Einkommensteuer ausgeglichen hatte.

Der vom BFH entschiedene Fall (Az. IX R 26/23) lag im Wesentlichen wie folgt: Die Stpfl. war unter anderem nichtselbständig tätig. Sie wurde auf Grund von medizinischen Behandlungsfehlern erheblich geschädigt und konnte fortan nur noch eingeschränkt erwerbstätig sein. Im Streitjahr 2018 schloss sie mit den Schadensverantwortlichen und deren Versicherern einen gerichtlichen Vergleich über die Zahlung von Schadenersatz. Dieser umfasste einen Verdienstaufschaden i.H.v. 190 000 €. Zudem war der Stpfl. die auf den Ersatz des Verdienstaufschadens anfallende Steuer zu erstatten. Der vereinbarte (Netto-)Schadenersatz wurde der Stpfl. im Streitjahr 2018 gezahlt. Im nicht streitbefangenen Jahr 2019 erstatteten die Versicherer die auf den Ersatz des Verdienstaufschadens lastende Steuer von 77 561,52 €.

Hintergrund ist, dass im Fall einer Personenschädigung der Schädiger neben dem körperlichen Integritätsschaden auch den gesamten auf dem schädigenden Ereignis beruhenden Verdienstaufschaden zu ersetzen hat. Jener Schaden umfasst bei einem abhängig Beschäftigten sowohl den entgangenen Nettoverdienst als auch die hierauf entfallende Einkommensteuer. Dies ist deshalb der Fall, da der Geschädigte für den empfangenen Ersatz des Verdienstaufschadens Einkommensteuer zu entrichten hat.

Die Rechtspraxis hat für den Ersatz dieses Schadens abhängig Beschäftigter zwei Berechnungsmethoden entwickelt:

- Nach der Bruttolohnmethode ist Maßstab für die Schadensberechnung der entgangene Bruttoverdienst des Geschädigten; Steuern und Sozialversicherungsbeiträge sind somit von vornherein enthalten.
- Dagegen stellt nach der (modifizierten) Nettolohnmethode der ersatzpflichtige Schaden das fiktive Nettoeinkommen des Geschädigten zuzüglich aller seiner aus dem Schadenereignis folgenden weiteren Nachteile einschließlich der auf die Schadenersatzleistung geschuldeten Steuer dar.

Beide Berechnungsmethoden stehen gleichberechtigt nebeneinander und führen – richtig angewandt – zu gleichen Ergebnissen.

Vorliegend kam die (modifizierte) Nettomethode zur Anwendung. Der Netto-Verdienstaufschaden wurde in 2018 erstattet und die hierauf entfallende Steuer im Jahr 2019. Dies führte nun allerdings dazu, dass die Tarifermäßigung bei der Einkommensteuer nicht zu gewähren ist. Zwar wurde der Stpfl. im Streitjahr kumuliert der ihr aus dem schädigenden Ereignis zustehende Verdienstaufschaden i.H.v. 190 000 € ersetzt. Allerdings zählt auch die im nachfolgenden Jahr 2019 vereinnahmte Erstattung der Steuerlast auf den Verdienstaufschaden zu den steuerbaren Einkünften. Der zeitlich über mehrere Veranlagungszeiträume gestreckte Ersatz des gesamten Schadens schließt die Tarifermäßigung aber aus, da die Verteilung über zwei Jahre bereits eine progressionsmildernde Wirkung hat und es insoweit an der für die Tarifermäßigung erforderlichen Zusammenballung von Einkünften fehlt.

**Handlungsempfehlung:**

Dieser Aspekt muss bei der Berechnung der vom Schädiger auszugleichenden Steuer berücksichtigt werden.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 10 Regeln zu den steuerlichen Abschreibungen bleiben vorerst unverändert

Die Bundesregierung wollte im Zuge der im Sommer 2024 beschlossenen Wachstumsinitiative die steuerlichen Abschreibungen verbessern, um die Investitionsbereitschaft zu fördern. Diese Maßnahmen sind nicht Gesetz geworden.

- Mithin ist die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach aktuellem Rechtsstand nur für Anschaffungen bis zum 31.12.2024 zulässig. In diesem Fall kann die degressive Abschreibung aber über die gesamte Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes geltend gemacht werden, also auch über den 31.12.2024 hinaus. Entscheidend ist insoweit der Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung (oder Einlage) des Wirtschaftsgutes.
- Ebenso bleibt die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter unverändert bei 800,00 € (Nettowert, also ohne Umsatzsteuer).
- Auch die geplante Sonderabschreibung für Elektrofahrzeuge wurde nicht umgesetzt.

#### Hinweis:

Abzuwarten bleibt, ob sich nach der Bildung einer neuen Regierung in Folge der Wahlen Ende Februar 2025 insoweit Änderungen ergeben werden.

### 11 Erschütterung des Anscheinsbeweises für eine private Fahrzeugnutzung

Bei Fahrzeugen im steuerlichen Betriebsvermögen eines Freiberuflers oder eines Einzelunternehmens wird üblicherweise eine private Nutzung unterstellt und mit der 1 %-Regelung bewertet. Dies gilt zwar dann nicht, wenn keine private Nutzung der betrieblichen Fahrzeuge erfolgt. Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Soweit keine besonderen Umstände hinzutreten, gehen die Rechtsprechung und ebenso die FinVerw auf Grund der Anscheinsbeweisregel davon aus, dass eine private Nutzung stattgefunden hat. Anders wäre dies nur, wenn tatsächlich keine private Nutzung erfolgen kann, wie z.B. bei einem Werkstattwagen oder einem Fahrzeug, das ausschließlich für andere betriebliche Zwecke eingesetzt wird, so z.B. als Firmenwagen einem Mitarbeiter zur Verfügung gestellt wird.

Der Beweis des ersten Anscheins kann erschüttert werden. Hierzu hat der BFH nun in der Entscheidung vom 22.10.2024 (Az. VIII R 12/21) nochmals wichtige Grundsätze herausgearbeitet. So ist der Vollbeweis des Gegenteils nicht erforderlich. Der Stpfl. muss nicht beweisen, dass eine private Nutzung der von der Anscheinsbeweisregel erfassten Fahrzeuge nicht stattgefunden hat. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass ein Sachverhalt dargelegt (und im Zweifelsfall nachgewiesen) wird, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt.

Der Beweis des ersten Anscheins für eine private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge wird im Regelfall noch nicht erschüttert, wenn lediglich behauptet wird, für privat veranlasste Fahrten hätten private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden. Er kann aber erschüttert sein, wenn für private Fahrten ein anderes Fahrzeug zur Verfügung steht, das dem betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar ist. Entsprechendes gilt, wenn im Privatvermögen und im betrieblichen Bereich jeweils mehrere Fahrzeuge zur Verfügung stehen. Dabei ist der für eine Privatnutzung sprechende Anscheinsbeweis umso eher erschüttert, je geringer die Unterschiede zwischen den Fahrzeugen ausfallen.

Im Streitfall war insbesondere die Angemessenheit der Fahrzeugaufwendungen strittig. Neben einem weiteren Fahrzeug wurde ein Lamborghini Aventador zu monatlichen Leasingraten i.H.v. 5 473,03 € geleast. Dem Leasingvertrag lag ein Fahrzeuggrundpreis von 279 831,93 € netto zu Grunde. Der Stpfl. versah das Fahrzeug mit einer Werbefolie mit dem Text

„Prüfsachverständiger ...“ und machte die Aufwendungen für den Lamborghini ebenfalls in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend.

Hierzu führt der BFH aus, dass maßgeblich für die Prüfung der Unangemessenheit der Aufwendungen die Größe des Unternehmens, die Höhe des längerfristigen Umsatzes und des Gewinns, die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg nach der Art der ausgeübten Tätigkeit und seine Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben sind. Es kann auch entscheidungserheblich sein, ob es einen objektiven Grund für den angeblichen Mehraufwand gibt. Schließlich ist auch zu beachten, wie weit die private Lebenssphäre des Stpfl. berührt wird. Der BFH gibt dem FG für den zweiten Rechtsgang ausdrücklich auf, hinsichtlich der verneinten objektiven Eignung des Fahrzeugs für den Betriebserfolg in die Betrachtung auch einzubeziehen, dass der Stpfl. den mit einer Werbefolie versehenen Lamborghini nach seinem Vortrag (den der Stpfl. gegebenenfalls nachzuweisen hätte) gezielt für den Besuch bestimmter Kundenkreise eingesetzt hat.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass stets der Einzelfall zu würdigen ist. Jedenfalls ist in solchen Fällen stets eine sorgfältige Dokumentation der tatsächlichen Verhältnisse erforderlich.

## **12 Korrektur permanent fälschlich im Vereinnahmungsjahr besteuerte Umsätze**

Die Umsatzsteuer ist grds. nach vereinbarten Entgelten abzuführen. Das heißt die Umsatzsteuerschuld ist grds. für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung an das Finanzamt abzuführen, unabhängig von dem Zahlungszeitpunkt durch den die Leistung empfangenden Unternehmer. Nur ausnahmsweise kann auf Antrag die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten ermittelt werden. Hierbei entsteht die Umsatzsteuerschuld erst mit Zahlung des Entgelts. In der Praxis wird dies nicht immer beachtet. So lag auch der Streitfall, über den der BFH zu entscheiden hatte. Eine nach vereinbarten Entgelten besteuerte GmbH führte in ihrer Werkstatt Reparaturleistungen an Kraftfahrzeugen eines bestimmten Herstellers durch, die dieser – nach Ausführung der Reparatur – im Rahmen von „Gewährleistungen“ vergütete. Die GmbH versteuerte diese Umsätze jahrelang fälschlich nicht im Jahr der Leistungserbringung, sondern erst im Folgejahr, in dem die Leistungen mit dem Fahrzeughersteller abgerechnet worden waren. Im Anschluss an eine Außenprüfung für die Jahre 2013 bis 2015 kam es zu einer Berichtigung der Umsatzsteuerfestsetzungen. Bei der Berichtigung für das Streitjahr 2013 hatte das Finanzamt allerdings unberücksichtigt gelassen, dass auch die Reparaturleistungen, die im Jahr 2012 erbracht wurden, fälschlich erst im Jahr der Vereinnahmung, also in 2013, besteuert worden waren. Es erfasste im Ergebnis neben den zutreffend in 2013 zu erfassenden Leistungen des Jahres 2013 weiterhin auch die erst in 2013 vereinnahmten Entgelte für Leistungen aus 2012.

Hierzu hat der BFH mit Urteil vom 29.8.2024 (Az. V R 19/22) zu Gunsten des Stpfl. entschieden, dass dieser die Rechtswidrigkeit der für den Besteuerungszeitraum der Entgeltvereinnahmung vorliegenden Steuerfestsetzung geltend machen kann. Dass vorliegend eine Gegenkorrektur in 2012 verfahrensrechtlich nicht mehr möglich war, hindert hieran nicht.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist insbesondere bei Leistungen um den Jahreswechsel sorgfältig darauf zu achten, dass diese im „richtigen“ Jahr der Umsatzsteuer unterworfen werden.

---

## **Für Personengesellschaften**

---

### **13 Versteuerung von sog. Earn-Out-Zahlungen bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften**

Werden Anteile an einem Unternehmen veräußert, so wird das Risiko der richtigen Kaufpreisbemessung oftmals zwischen Veräußerer und Erwerber aufgefangen durch eine variable Kaufpreiskomponente. Konkret wird vielfach vereinbart, dass zusätzlich zu einem festen

Grundkaufpreis eine variable Kaufpreiskomponente hinzukommt, die abhängig ist z.B. von der Entwicklung von Umsatz oder Gewinn nach dem Übertragungszeitpunkt. Diese variablen Kaufpreisbestandteile werden auch als Earn-Out-Zahlungen bezeichnet.

Steuerlich ist nun die Einstufung solcher Earn-Out-Zahlungen bedeutsam, da ein Veräußerungsgewinn vielfach steuerlich begünstigt besteuert wird. Insoweit ist die Frage zu beantworten, ob im konkreten Fall die Earn-Out-Zahlung rückwirkend den Kaufpreis verändert (und damit der begünstigten Besteuerung des Veräußerungsgewinns unterliegt) oder aber zu nachträglichen Einkünften führt und den normalen steuerlichen Regeln unterliegt. Insoweit ist steuerlich grds. wie folgt zu differenzieren:

- sog. **rückwirkungslose Earn-Out-Klausel**: ein gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreis führt zu nachträglichen Einkünften;
- sog. **rückwirkende Earn-Out-Klausel**: In anderen Fällen kann auf Grund der Ausgestaltung der Vereinbarung die geleistete „Earn-Out-Zahlung“ als rückwirkendes Ereignis bezogen auf den Veräußerungstatbestand und auf den Veräußerungsgewinn zurückwirken. Dies ist insbesondere der Fall, bei welcher nur das Entstehen der sich hieraus ergebenden, bereits betragsmäßig festgelegten Kaufpreiskomponenten vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist.

Hierzu hatte der BFH mit Urteil vom 9.11.2023 (Az. IV R 9/21) für den Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils entschieden, dass neben gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisen auch für sog. Earn-Out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreiskomponenten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist (sog. rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln), zwingend erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern sind.

Die FinVerw teilt nun mit, dass diese Entscheidung des BFH über den entschiedenen Fall hinaus anzuwenden ist und darüber hinaus nicht nur für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, sondern auch für die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen gilt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Solche Kaufpreisklauseln sind sorgfältig auch unter Berücksichtigung der steuerlichen Folgen zu formulieren. Hierzu ist regelmäßig steuerlicher Rat einzuholen.

## **14 Betriebsaufspaltung als Steuerrisiko in der Praxis**

Von einer steuerlichen Betriebsaufspaltung wird dann gesprochen, wenn zwischen zwei rechtlich selbständigen Einheiten eine personelle und eine sachliche Verflechtung vorliegt. Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen. Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn die eine Einheit der anderen (mindestens) eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.

Typische Konstellation ist, dass auf der einen Seite eine Besitzunternehmung steht (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft), welche Anlagevermögen – insbesondere Grundvermögen – hält und dieses einer von den gleichen Personen beherrschten Betriebskapitalgesellschaft zur Nutzung überlässt. Mittels einer solchen Struktur kann insbesondere wertvolles Anlagevermögen, wie eine Immobilie, aus dem Haftungsbereich des Betriebsunternehmens herausgehalten werden. Aber es bieten sich z.B. auch Vorteile im Hinblick auf die Jahresabschlusspublizität, da das im Unternehmensregister veröffentlichte Jahresergebnis der Betriebsgesellschaft um die Pacht aufwendungen an das Besitzunternehmen vermindert wird.

Das steuerliche Risiko einer Betriebsaufspaltung liegt nun weniger in der laufenden Besteuerung. Die Gewerbesteuerbelastung des Besitzunternehmens wird jedenfalls ganz oder zumindest teilweise bei den Gesellschaftern durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer wieder ausgeglichen. Das Risikopotenzial liegt jedoch insbesondere darin, dass eine solche steuerliche Betriebsaufspaltung nicht selten ungewollt entsteht und auch ungewollt beendet wird. Die Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung durch Wegfall der personellen oder/und der sachlichen Verflechtung führt nun zur Aufdeckung und

Versteuerung sämtlicher stiller Reserven in dem verpachteten Anlagevermögen und in den Anteilen an der Betriebsgesellschaft. Dies kann zu erheblichen Steuerbelastungen führen.

Aktuell hat der BFH mit Entscheidung vom 19.9.2024 (Az. IV R 5/20) einen solchen Fall aufgegriffen. Insbesondere bestätigt das Gericht, dass für die Annahme einer personellen Verflechtung entscheidend ist, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personengruppe bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen steht. Insoweit genügt es für die Annahme des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens, dass an beiden Unternehmen mehrere Personen in unterschiedlicher Höhe beteiligt sind, die zusammen in beiden Unternehmen über die Mehrheit der Stimmen verfügen (sogenannte Personengruppentheorie). Jene Personen bilden – unabhängig von einer unterschiedlichen Beteiligungshöhe – eine durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe. Dies wird damit gerechtfertigt, dass die Gesellschafter des Betriebsunternehmens nicht zufällig zusammengekommen sind, sondern sich auch beim Besitzunternehmen zur Verfolgung eines bestimmten Zwecks zusammengefunden haben, ihr Handeln also durch gleichgerichtete Interessen bestimmt ist.

Die von der Personengruppentheorie aufgestellte Vermutung gleichgerichteter Interessen kann nur ausnahmsweise widerlegt werden. Dies ist der Fall, wenn ein konkreter Interessenkonflikt nachgewiesen wird. Aber auch bei extrem konträren Beteiligungsverhältnissen in Besitz- und Betriebsgesellschaft kann das Vorliegen gleichgerichteter Interessen in Frage gestellt sein.

Die Möglichkeit der Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in der Besitz- und der Betriebsgesellschaft muss sich sowohl auf die laufenden Geschäfte als auch auf die die wesentlichen Betriebsgrundlagen betreffenden Nutzungsüberlassungsverträge erstrecken. Die Person bzw. Personengruppe muss die laufenden Geschäfte aktiv beherrschen. In Bezug auf das Nutzungsverhältnis hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen verlangt die Rechtsprechung, dass dieses nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe aufgelöst werden kann, die die laufenden Geschäfte (aktiv) beherrscht.

**Handlungsempfehlung:**

Solche Konstellationen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung müssen in der Praxis zwingend erkannt werden. Im Einzelfall können Maßnahmen ergriffen werden, um eine personelle Verflechtung zu vermeiden. Dies bedarf allerdings einer sorgfältigen Gestaltung. Im Übrigen können Maßnahmen ergriffen werden, um den Bestand einer steuerlichen Betriebsaufspaltung zumindest gegen eine unbeabsichtigte Beendigung abzusichern.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 15 Steuerbarkeit eines Gewinns aus einem Zwangsumtausch ausländischer (argentinischer) Anleihen

Nicht zum ersten Mal musste sich die Finanzrechtsprechung mit der Besteuerung argentinischer Staatsanleihen auseinandersetzen. Der Urteilsfall zeigt die im Zeitablauf geänderte Erfassung von Veräußerungsgewinnen bei Kapitalanlagen. Letztlich ging der Fall aber für den Stpfl. negativ aus.

Im vom FG Düsseldorf zu entscheidenden Fall ging es um die Folgen eines zweimaligen Anteilstauschs infolge der Zahlungsunfähigkeit Argentinien:

- Die von den Stpfl. erworbenen argentinischen Staatsanleihen wurden noch vor Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2005 gegen Anleihen mit erheblich schlechteren Konditionen getauscht. Im Ergebnis hatte der Tausch einen Kapitalverlust von etwa 75 % des Nominalwerts der Anleihen zur Folge. Da dieser Anteilstausch nach dem vor Einführung der Abgeltungsteuer geltenden Recht nicht unter die abschließend genannten steuerbaren Kapitalveräußerungsvorgänge fiel und zwischen dem Tausch und dem Erwerb mehr als ein Jahr lag, wirkte sich der Verlust steuerlich nicht aus.

- Bei Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009 wurde das Gesetz jedoch dahingehend erweitert, dass nunmehr sämtliche realisierten Wertveränderungen steuerlich erfasst werden. Daher vertrat sowohl das die Anleihen verwahrende Kreditinstitut der Stpfl. bei der Abführung von Kapitalertragsteuer als auch das Finanzamt im Rahmen des durchgeführten Veranlagungsverfahrens die Auffassung, dass der im Jahr 2020 erfolgte zweite Tausch der argentinischen Staatsanleihen der Besteuerung unterliegt. Da die Anleihen nach dem ersten Tausch im Jahr 2005 einen Wert von 9 848,39 € hatten, der Wert der von den Stpfl. im Rahmen des zweiten Tauschs erhaltenen neuen Anleihen jedoch einen Wert von 13 006,58 € hatten, ergab sich ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 3 158,19 €.
- Die Stpfl. meinten jedoch, im Streitfall ergäbe sich deshalb ein anderes Ergebnis, weil der Tausch hier unter Zwang stattgefunden habe. Die fehlende Freiwilligkeit führe dazu, dass der Vorgang im Tauschzeitpunkt nicht steuerbar sei, sondern erst im Zeitpunkt der Realisation durch Einlösung oder Veräußerung der Anleihen. Aus wirtschaftlicher Sicht habe kein Tausch stattgefunden, sondern lediglich eine erzwungene Änderung der Konditionen der Anleihen.

Das FG entschied dagegen mit Urteil vom 14.2.2024 (Az. 15 K 1557/22 E) im Wesentlichen zu Ungunsten des Stpfl. Das FG maß dem Umstand, dass der Tausch auf Grund eines gewissen Zwangs erfolgt sei, keine Bedeutung bei, da auch ein Zwangsumtausch eine Veräußerung im steuerlichen Sinne darstelle. Auch insoweit trete eine realisierte Wertveränderung auf der Vermögensebene ein. Obwohl die Anleihen vor Einführung der Abgeltungsteuer erworben wurden, kam vorliegend nicht die Übergangsregelung (bzw. Bestandsschutz) zur Anwendung. Insoweit hatte der BFH bereits entschieden, dass Erträge aus unechten Finanzinnovationen, bei denen eine Trennung zwischen Ertrags- und Vermögensebene möglich erscheint und zu denen die hier streitigen Staatsanleihen gehören, ab dem 1.1.2009 der Besteuerung unterliegen, und zwar selbst wenn sie vor dem 1.1.2009 erworben wurden.

**Hinweis:**

Diese Rechtsprechung führt bei mehrfachem Anteilstausch zu schwer nachvollziehbaren steuerlichen Ergebnissen. Abzuwarten bleibt, ob gegen die Entscheidung des Finanzgerichts die Revision eingelegt werden wird. Allerdings liegt diese Entscheidung auf der Linie der bisherigen Rechtsprechung.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 16 Stromlieferungen an Mieter unterliegen der Umsatzsteuer

Auf Grund der deutlich geringeren Preise für Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) werden Mieterstrommodelle attraktiver. In diesen Fällen errichtet der Vermieter auf der vermieteten Immobilie eine PV-Anlage und gibt den Strom entgeltlich an die Mieter weiter. Für den Vermieter kann dies sehr interessant sein, da der erzielte Strompreis ganz deutlich über der Einspeisevergütung für die Einspeisung in das öffentliche Stromnetz liegen dürfte.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 17.7.2024 (Az. XI R 8/21) hierzu entschieden, dass die Lieferung von Strom durch den Vermieter an seine Mieter i.d.R. steuerpflichtig ist, und zwar auch dann, wenn die Vermietung steuerfrei erfolgt, wie insbesondere bei der Vermietung zu Wohnzwecken.

Im Streitfall vermietete der Stpfl. zwei Gebäude zu Wohnzwecken steuerfrei. Auf beiden Objekten installierte der Stpfl. im Jahr 2018 PV-Anlagen nebst Batteriespeicher. An den PV-Anlagen waren Messgeräte installiert, welche den insgesamt produzierten Strom sowie den Strom, der über die Batteriespeicher direkt an die Mieter fließt, maßen. Überschüssiger Strom wurde an ein Versorgungsunternehmen geliefert. Soweit der mit der PV-Anlage produzierte Strom nicht ausreichte, um den Bedarf der Mieter zu decken, kaufte der Stpfl. Strom im eigenen Namen von Dritten hinzu und gab diesen mit einem Gewinnaufschlag an die Mieter weiter. Der Strom wurde jährlich nach Verbrauch abgerechnet. Der Strompreis war marktüblich. Die Lieferung des Stroms wurde vertraglich in einer Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag geregelt. Die Zusatzvereinbarung konnte, unabhängig vom Mietvertrag, mit einer Frist von vier Wochen

zum Monatsende gekündigt werden. Im Falle einer Kündigung des Stromlieferungsvertrags musste der Mieter die Kosten des Umbaus der Zähleranlage tragen.

Der Stpfl. machte nun den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der PV-Anlage geltend. Diesen versagte ihm das Finanzamt mit der Begründung, die Stromlieferung sei keine eigenständige Leistung, die steuerpflichtig ist, sondern eine unselbständige Nebenleistung zur steuerfreien Vermietung des Wohnraums, welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der BFH hat nun dem Stpfl. Recht gegeben. Die Stromlieferungen an die Mieter stellen eigenständige, von der Vermietung zu trennende Leistungen dar. Entscheidend ist, dass es den Mietern möglich ist, die Lieferanten oder die Nutzungsmodalitäten der betreffenden Leistungen auszuwählen. Gemäß den Vorgaben des Energiewirtschaftsgesetzes (§ 42a Abs. 2 EnWG) besteht ein Verbot, Miet- und Energieversorgungsverträge zu koppeln.

Mithin sind die Stromlieferungen an die Mieter umsatzsteuerpflichtig und entsprechend steht dem Vermieter aus der Errichtung der PV-Anlage der Vorsteuerabzug zu.

Das Gericht grenzt den vorliegenden Sachverhalt ausdrücklich von seinem Urteil zum Vorsteuerabzug eines Vermieters aus einer neuen Heizungsanlage ab. In diesem Fall hatte der BFH den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Heizungsanlage versagt, da diese in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der steuerfreien Vermietung steht. Die Kosten der Heizungsanlage können zivilrechtlich nicht auf die Mieter abgewälzt werden, sondern sind Bestandteil der „Grundmiete“.

#### **Hinweis I:**

Relevanz hat dieses Urteil zunächst nur für steuerfreie Vermietungen, also insbesondere die Vermietung zu Wohnzwecken oder die Vermietung an Unternehmer, die steuerfreie Leistungen erbringen, wie z.B. ein Arzt. Bei der Vermietung von Gewerbeeinheiten wird dagegen regelmäßig zur Umsatzsteuer optiert, so dass auch die Vermietung (und die Nebenkosten) der Umsatzsteuer unterliegen.

Des Weiteren unterliegt nach aktuellem Recht die Lieferung von PV-Anlagen einem Umsatzsteuersatz von 0 %, so dass sich die Frage des Vorsteuerabzugs nicht stellt, wenn die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Diese wäre im Streitfall unter dem aktuellen Recht gegeben. Allerdings ändert auch diese Lieferung und Installation der PV-Anlage ohne Umsatzsteuerbelastung nichts daran, dass die spätere Lieferung des Stroms an die Mieter der Umsatzsteuer unterliegt. Im Einzelfall ist dann zu prüfen, ob der Vermieter von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen und dann die Stromlieferung ohne Umsatzsteuerbelastung erfolgen kann, was einen Preisvorteil für die Mieter bedeutet.

#### **Hinweis II:**

Ertragsteuerlich dürften solche Anlagen i.d.R. unter die einkommensteuerliche Steuerbefreiung fallen. Das heißt die Erlöse aus der Stromlieferung an die Mieter und auch aus der Lieferung von überschüssigem Strom an einen Energieversorger sind dann nicht bei der Einkommensteuer zu erfassen. Allerdings können dann auch keine Kosten aus dem Erwerb und der Unterhaltung der PV-Anlage steuerlich geltend gemacht werden. Diese Steuerfreiheit ist daran geknüpft, dass die PV-Anlage (nach aktuellem Recht) eine Leistung von 30 kw (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit nicht überschreitet und der Stpfl. insgesamt insoweit begünstigte Anlagen mit einer Leistung von maximal 100 kw (peak) betreibt. Ein Wahlrecht zur Anwendung der Steuerbefreiung besteht nicht; diese kommt bei Vorliegen der Anlagevoraussetzungen zwingend zur Anwendung.

## **17 Verbilligte Vermietung kann den Werbungskostenabzug gefährden**

Einkommensteuerlich relevant ist eine Vermietungstätigkeit nur dann, wenn diese mit Einkünfteerzielungsabsicht betrieben wird, d.h. über die gesamte Nutzungsdauer der Immobilie ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten angestrebt wird. Bei der Vermietung von Wohnimmobilien wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, so dass auch einzelne Jahre mit Werbungskostenüberschüssen – so z.B. bei größeren Erhaltungsaufwendungen – keiner gesonderten Prüfung der Überschusserzielungsabsicht bedürfen. Nur in Ausnahmefällen wird bei Wohnimmobilien die Einkünfteerzielungsabsicht in Frage gestellt, so z.B. bei langfristigem Leerstand oder wenn die Immobilie dem Stpfl. von vorneherein nur für einen sehr begrenzten Zeitraum zur Vermietung zur Verfügung steht.

Gesetzlich wird die Einkünfteerzielungsabsicht aber dann in Frage gestellt, wenn die Vermietung zu einer Miete deutlich unter dem Marktniveau erfolgt. Die Motivation für die verbilligte



Vermietung spielt zwar keine Rolle, in der Praxis sind aber in erster Linie Fälle der Vermietung an nahe Angehörige betroffen. Insoweit differenziert das Gesetz zwischen folgenden Fällen:

- Miete beträgt mindestens 66 % der ortsüblichen Marktmiete: Es wird von einer voll entgeltlichen Vermietung ausgegangen, so dass Werbungskosten in vollem Umfang abzugsfähig sind.
- Miete beträgt weniger als 50 % der ortsüblichen Marktmiete: Die Nutzungsüberlassung ist in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Damit sind Werbungskosten nur noch anteilig abzugsfähig.
- Miete beträgt mindestens 50 %, aber weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete: Für den Einzelfall ist die Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Prognoserechnung nachzuweisen. Nur wenn diese positiv ausfällt, ist eine (voll) entgeltliche Vermietung anzunehmen. Andernfalls liegt ebenfalls eine Teilentgeltlichkeit vor und die Werbungskosten sind nur hinsichtlich des entgeltlichen Teils abzugsfähig.

#### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis sollte für den Einzelfall geprüft werden, ob die 66 %-Grenze überschritten werden kann, um den vollen Werbungskostenabzug zu sichern. Der Jahreswechsel sollte insoweit Anlass einer Überprüfung und ggf. Anpassung sein. Vergleichsgröße zur tatsächlich vereinbarten Miete ist die ortsübliche Marktmiete auf Basis des Mietspiegels, eines Gutachtens oder durch Zugrundelegung von Mieten vergleichbarer Wohnungen. Dies sollte sorgfältig dokumentiert werden.

### **18 Wohnungsbaugenossenschaften: Steuerliche Behandlung des geldwerten Vorteils aus einer Nutzungsentgeltminderung nach Zeichnung weiterer Genossenschaftsanteile**

Wohnungsbaugenossenschaften sind ein wichtiges Instrument, um Wohnungsbau finanzieren zu können. Nicht zuletzt wirken sich auch die steuerlichen Vorteile der Wohnungsbaugenossenschaften positiv aus. So sind Wohnungsbaugenossenschaften im Grundsatz von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit. Die Steuerbefreiung wird gewährt, soweit sich die Tätigkeit der Genossenschaft auf das Herstellen oder Erwerben von Wohnungen bezieht, welche sie den Mitgliedern auf Grund eines Mietvertrags oder auf Grund eines genossenschaftlichen Nutzungsvertrags zum Gebrauch überlässt. Hinzu kommt eine Steuerbefreiung bei der Grundsteuer. Nicht begünstigt ist insbesondere die Überlassung von Räumen für gewerbliche Zwecke. Bei Ausschüttung der Gewinne einer steuerbefreiten Wohnungsbaugenossenschaft an die Genossen haben diese, wie die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft auch, Kapitalerträge zu versteuern. Diese unterliegen grds. der Abgeltungsteuer von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer.

In diesem Zusammenhang hatte der BFH nun über ein in der Praxis gelegentlich vorzufindendes Modell zu urteilen. Im Streitfall ging es um eine Wohnungsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern die Möglichkeit bot, zusätzliche Geschäftsanteile zu übernehmen, welche ausdrücklich von Gewinnausschüttungen ausgeschlossen waren, aber eine Verringerung der Nutzungsgebühr für die Wohnraumüberlassung bewirkten. Die Genossenschaft ging insoweit davon aus, dass diese Vorteile bei den Genossen nicht zu Kapitalerträgen führen würden. Dies sah der BFH nun aber mit Urteil vom 22.10.2024 (Az. VIII R 23/21) anders. Dieser entschied, dass der geldwerte Vorteil auf Grund der Nutzungsentgeltminderung zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führt, wenn die Minderung des Nutzungsentgelts für eine Genossenschaftswohnung durch den Erwerb zusätzlicher Genossenschaftsanteile veranlasst ist.

Die Minderung des von den Genossen an die Genossenschaft zu zahlenden Nutzungsentgelts erfüllte als geldwerter Vorteil den weiten Begriff der Einnahme i.S.d. Einkünfte aus Kapitalvermögen und sei durch den Erwerb zusätzlicher freiwilliger Genossenschaftsanteile und damit durch das Genossenschaftsverhältnis bedingt und veranlasst. Insbesondere betont das Gericht, dass es der Annahme eines steuerbaren Kapitalertrags nicht entgegensteht, dass sich der Vorteil der Genossen (Nutzungsentgeltminderung) und der Ausgleich auf Ebene der Genossenschaft (keine Gewinnausschüttung auf die freiwilligen Anteile der Stpfl. und damit verbunden eine zinslose Kapitalnutzung) wertmäßig möglicherweise ausgeglichen gegenüberstanden.

Unerheblich sei auch, wie der Vorgang auf Ebene der Genossenschaft steuerlich behandelt worden ist. Selbst wenn bei der Genossenschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung nach

Maßgabe der im Streitfall von der Genossenschaft gestellten verbindlichen Auskunft bei der FinVerw nicht angesetzt worden sein sollte, ergibt sich daraus nicht, dass der geldwerte Vorteil in Form der Nutzungsentgeltminderung auch auf Ebene des Genossenschaftsmitglieds nicht steuerbar sein muss. Insoweit ergibt sich keine Bindungswirkung.

**Handlungsempfehlung:**

Solche Modelle sind unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sehr sorgfältig auszugestalten. Soll eine Klärung der steuerlichen Würdigung mit der FinVerw erfolgen, so bedarf dies des Einbezugs sowohl der Genossenschaft als auch aller betroffener Genossen, damit eine Bindungswirkung eintritt.

**19 Steuerbegünstigte Übertragung von privaten Immobilien in Grenzen über ein Betriebsvermögen möglich**

Die Übertragung von vermieteten Immobilien ist bei der Schenkung-/Erbchaftsteuer im Grundsatz nicht begünstigt. Nur bei zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken wird ein Wertabschlag von 10 % gewährt. Für sich im steuerlichen Betriebsvermögen befindende vermietete Immobilien greift zudem die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen regelmäßig nicht, da solche Immobilien i.d.R. als steuerschädliches Verwaltungsvermögen eingestuft werden. Das FG Münster hat nun aber mit Entscheidung vom 14.11.2024 (Az. 3 K 906/23 F und 3 K 308/23 F) eine Gestaltung bestätigt, die – zumindest in besonderen Fällen – die Nutzung der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen erschließen kann. Strittig war, ob am Bewertungsstichtag nicht vermietete Grundstücke, die sich noch im Zustand der Bebauung befanden, steuerschädliches Verwaltungsvermögen darstellen. Der Fall stellte sich im Wesentlichen wie folgt dar:

- Der Vater des Stpfl. (und des Bruders im Parallelverfahren) gründete im Jahr 2017 eine GmbH & Co. KG und legte Geld in diese ein, welche sodann, ihrem Gesellschaftszweck entsprechend, von diesem Geld zwei aneinander angrenzende unbebaute Grundstücke erwarb und mit Ferienhäusern bebauen ließ.
- Nach Abschluss der wesentlichen Baumaßnahmen, aber noch vor Nutzungsaufnahme und Fertigstellungsanzeige, verschenkte der Vater an seine Söhne seine Gesellschaftsanteile mit Wirkung zum 31.12.2019.
- Nachdem im Juni 2020 noch Einrichtungsgegenstände geliefert wurden, fand eine erstmalige Vermietung im Juli 2020 statt.
- Das Finanzamt qualifizierte den Grundbesitz der GmbH & Co. KG im Rahmen einer Betriebsprüfung als Verwaltungsvermögen. Die Grundstücke seien zur Überlassung an Dritte erworben worden. Dies ergebe sich aus der Eigenart der Grundstücke sowie dem eindeutigen Gesellschaftszweck der GmbH & Co. KG („Vermietung von Ferienwohnungen“), folglich der beabsichtigten Nutzung. Dies reiche für die Einstufung als schädliches Verwaltungsvermögen aus.

Dem widersprach nun das FG und stufte die Grundstücke als begünstigtes Betriebsvermögen ein. Maßgebend für die Einordnung von Wirtschaftsgütern als Verwaltungsvermögen seien die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer. Vorliegend wurde der Grundbesitz am Übertragungsstichtag nicht Dritten zur Nutzung überlassen, sodass eine Einstufung als Verwaltungsvermögen ausschied. Auf eine am Stichtag beabsichtigte zukünftige Nutzungsüberlassung an Dritte kommt es nicht an.

**Hinweis:**

Dieser Fall verdeutlicht, dass die Wahl des Übertragungsstichtages entscheidend für die erbschaftsteuerliche Belastung sein kann. In der Literatur wird dagegen bei gezielter temporärer Entmietung zum Übertragungsstichtag eine unangemessene Gestaltung angenommen.

Abzuwarten bleibt allerdings, ob gegen diese Entscheidung des FG Münster vom Finanzamt die Revision eingelegt werden wird.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 20 Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen durch das BMF

Der BFH hatte bereits mit seinem Urteil vom 28.9.2022 unter dem Az. VIII R 20/20 – gegen die Auffassung der FinVerw – entschieden, dass ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Gewinnausschüttung einer GmbH, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zu Grunde zu legen ist.

Damit hatte der BFH ausdrücklich der Auffassung der FinVerw (vgl. BMF-Schreiben v. 17.12.2013, BStBl II 2014, 63) widersprochen, wonach die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten – also vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende – Gewinnausschüttung einer GmbH voraussetzen sollte, dass entweder im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt wurde oder die Satzung eine Klausel enthält, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Schreiben des BMF v. 4.9.2024 zu sehen, mit dem die FinVerw inkongruente Gewinnausschüttungen steuerrechtlich grundsätzlich dann anerkennt, wenn diese zivilrechtlich wirksam sind. Dies sei, so das BMF, bei GmbH insbesondere in den folgenden Fällen gegeben:

- – **Abweichende Regelung der Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag:** Zivilrechtliche Wirksamkeit liege vor, wenn im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt ist und die Ausschüttung diesem Verhältnis entspricht.
- – **Öffnungsklausel für abweichende Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag:** Zivilrechtliche Wirksamkeit liege vor, wenn der Gesellschaftsvertrag eine Klausel enthält, „nach der mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter eine von der satzungsmäßigen oder gesetzlichen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann“.
- – **Punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss:** Zivilrechtliche Wirksamkeit liege auch dann vor, wenn ein entsprechend punktuell die Satzung durchbrechender Beschluss (ohne Dauerwirkung) über eine inkongruente Vorabauschüttung, der von der Gesellschafterversammlung mit den Stimmen aller Gesellschafter gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann.
- – **Gespaltene Gewinnverwendung, zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung:** Das BMF weist ergänzend darauf hin, dass nach der Entscheidung des BFH v. 28.9.2021 zudem ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem der auf den Mehrheitsgesellschafter gem. seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen ist und damit noch nicht zu einem Zufluss der Gewinnausschüttung führt.

#### Hinweis:

Dieses aktuelle BMF-Schreiben soll in allen noch offenen Fällen anzuwenden sein und das inhaltlich überholte BMF-Schreiben v. 17.12.2013 ersetzen. Für die Praxis ist zu beachten, dass inkongruente Gewinnausschüttungen nun aber nicht ohne Weiteres unbedenklich sind; es ist vielmehr weiterhin in jedem Einzelfall sicherzustellen, dass der entsprechende Beschluss zivilrechtlich wirksam ist.

## 21 **VGA: Vorteilseignung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Grund ersparten Aufwands**

Mit seinem Urteil vom 22.5.2024 (Az. I R 2/21) hat der BFH zur Frage des Vorliegens einer verhinderten Vermögensmehrung bei verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und entschieden,

- dass sich bei einer vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung eine Vorteilseignung daraus ergeben kann, dass der Gesellschafter eigenen Aufwand erspart (die Aufwandsersparnis könne sich auch aus dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Erstattungs- bzw. Ausgleichsanspruchs ergeben),
- und dass der Ansatz einer verhinderten Vermögensmehrung in dem Zeitpunkt zu erfolgen hat, zu dem der Vermögensvorteil, der zu erzielen unterlassen wurde, hätte bilanziert werden müssen.

Im konkreten Streitfall hatte – vereinfacht dargestellt – eine GmbH geklagt (Stpfl.), die über ihre Muttergesellschaft in den US-amerikanischen Mutterkonzern X eingebunden war. Die Stpfl. erhielt von der ausländischen Fa. J aus Venezuela Aufträge, die die GmbH letztlich aber nicht erfüllte, da die USA Venezuela mit einem Wirtschaftsembargo belegten und der Konzern die Stpfl. anwies, die von J erteilten Aufträge nicht mehr weiter auszuführen. In der Folge erhob die Fa. J Anfang 2009 in Venezuela gegen die GmbH Klage wegen Nichterfüllung der genannten Aufträge und machte Schadensersatzforderungen geltend. Die GmbH leistete nachfolgend Schadensersatzzahlungen (und hatte zudem Verfahrenskosten zu tragen), für die sie zuvor entsprechend Rückstellungen bildete bzw. aufstockte.

Zu diesem Sachverhalt vertrat das beklagte FA die Auffassung, dass die Zahlung der Verfahrenskosten und des Schadensersatzbetrages durch die Stpfl. ebenso wie die der Stpfl. im Zusammenhang mit der Auftragsausführung entstandenen Kosten und der der Stpfl. durch die Nichtfortführung der Aufträge entgangene Gewinn vGA darstellten. Die Auftragsstornierung sei allein im Interesse der Konzernmutter erfolgt.

Das Schleswig-Holsteinische FG gab der dagegen gerichteten Klage statt.

Der BFH hat dieses Urteil aufgehoben, die Sache zurückverwiesen und in seiner Entscheidung u.a. darauf abgestellt, dass eine vGA unter dem Gesichtspunkt einer verhinderten Vermögensmehrung wegen fehlender Vorteilseignung (sonstiger Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) vorliegen könne. Denn eine Vorteilseignung könne sich bei einer vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung insbesondere auch daraus ergeben, dass der Gesellschafter eigenen Aufwand erspart, weil die Gesellschaft ihn trägt. Eine solche Aufwandsersparnis könne sich auch aus dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Erstattungs- bzw. Ausgleichsanspruchs ergeben. Eine solche Aufwandsersparnis komme auch im Streitfall in Betracht. Denn wenn der Mutterkonzern X die (Tochter-)GmbH durch eine erteilte Weisung zu einem Vertragsbruch veranlasst haben sollte, ohne dafür eine fremdübliche Gegenleistung zu erbringen, hätte sie insoweit Aufwand erspart. Schließlich hätte X der (Tochter-)GmbH ja eine Schadensübernahme und einen Gewinnausgleich auch verbindlich zusagen können, um sie zum Vertragsbruch zu bewegen.

### **Hinweis:**

Das FG wird im nächsten Zug substantielle Feststellungen zum Inhalt des US-Embargos zu treffen haben. Denn der Vertragsbruch wäre dann nicht durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst gewesen, wenn sich eine entsprechende Verpflichtung der GmbH bereits aus dem Embargo ergeben hätte. Der Vertragsbruch wäre zudem auch dann nicht durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst, wenn ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter (der GmbH) sich auch ohne entsprechende Weisung auf Grund der im Falle einer Vertragsfortführung gegebenenfalls drohenden wirtschaftlichen Folgen für den Vertragsbruch entschieden hätte.

Dieses Urteil des BFH verdeutlicht jedenfalls, dass die meisten Sachverhalte schon anhand der Fragestellung gelöst werden können, ob die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zugewandt hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Nur noch in Ausnahmefällen wird danach zusätzlich das Tatbestandselement der Vorteilsgeneignung näher betrachtet werden müssen.

## 22 Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

Mit zwei inhaltsgleichen Urteilen v. 10.4.2024 (Az. II R 22/21 und II R 23/21) hat der BFH zum schenkungsteuerlichen Begriff der Leistung i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG entschieden,

- dass Leistung jedes Tun, Dulden oder Unterlassen ist, das die Hingabe von Vermögen bewirkt. Auch die Abtretung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft an diese selbst erfüllt den Leistungsbegriff.
- Die erbschaftsteuerliche Norm des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiere eine Schenkung. Dabei sei die Freigebigkeit der Leistung an die Gesellschaft anders als beim Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht Voraussetzung für die Steuerbarkeit.
- Die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sei nach den Regeln des § 11 des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. Dazu sei der gemeine Wert des Anteils des Bedachten vor der Leistung an die Gesellschaft mit dem gemeinen Wert dieses Anteils nach der Leistung zu vergleichen.

In beiden konkreten Streitfällen war – verkürzt dargestellt – das Vorliegen einer Schenkung in Gestalt der Werterhöhung der Anteile einer Kapitalgesellschaft strittig. Der Stpfl., seine Kinder, sein Bruder A und dessen Kinder sowie sein Bruder B und dessen Kinder waren Erben der D zu je 1/10. Zum Nachlass gehörte ein Geschäftsanteil mit dem Nennbetrag von 9 000 € an der T GmbH, deren Stammkapital 27 000 € betrug. Die übrigen Geschäftsanteile hielt die H KG, an der neben einer Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung der Stpfl. und seine beiden Brüder als Kommanditisten beteiligt waren. Mit notariellem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 10.10.2013 veräußerten die Miterben gemeinschaftlich den durch Erbanfall erworbenen Anteil an der T GmbH zu einem Kaufpreis von 300 000 € an die T GmbH. Der Bestimmung des Kaufpreises lagen zwei Unternehmensbewertungen zum 31.12.2009 zu Grunde, auf Grund derer sich die Miterben auf einen Unternehmenswert der T GmbH von 1 000 000 € an diesem Stichtag geeinigt hatten.

Das Finanzamt stellte demgegenüber den Wert des veräußerten Geschäftsanteils auf den 10.10.2013 mit rd. 1,8 Mio. € fest. Auf Grund der Differenz zwischen dem festgestellten Wert und dem vereinbarten Kaufpreis ging das FA von Schenkungen i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG der nicht an der H KG beteiligten Miterben zu Gunsten der Kommanditisten der H KG aus und erließ entsprechende Bescheide. Das Sächsische FG wies die dagegen gerichtete Klage ab.

Der BFH hat das Urteil der Vorinstanz aufgehoben, die Sache zurückverwiesen und hervorgehoben,

- dass nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gilt, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt.
- § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiere eine Schenkung des an eine Kapitalgesellschaft Leistenden an den mittelbar oder unmittelbar beteiligten (Mit-)Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil durch die Leistung eine Werterhöhung erfährt. Eine objektive Unentgeltlichkeit der Leistung des Zuwendenden verlange diese Fiktionsnorm gerade nicht.
- Leistung i.S.d. Vorschrift sei grundsätzlich jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen des Zuwendenden bewirkt.
- Für den Streitfall erfülle die Anteilsabtretung durch die Miterben den Leistungsbegriff des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ungeachtet dessen, dass der Vorgang für die T GmbH einen Erwerb eigener Anteile darstellt.
- Die Höhe der Bereicherung richte sich in diesen Fällen auch bei einer mittelbaren Beteiligung an der Gesellschaft nach der Werterhöhung des Anteils des Bereicherten.
- Im konkreten Streitfall habe zum Zeitpunkt der Abtretung des Anteils ein deutliches Missverhältnis zwischen der Leistung der Miterben und der Gegenleistung der T GmbH bestanden.

### Hinweis:

Im Ergebnis, so der BFH, sei maßgebend, ob am Stichtag eine Werterhöhung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft eingetreten ist; auf eine Realisation der Werterhöhung komme es nicht an. Das FG

werde daher im nächsten Zug in jedem der beiden Verfahren Feststellungen dazu zu treffen haben, ob es nach den genannten Grundsätzen zu einer Werterhöhung der Gesellschaftsanteile i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gekommen ist.

Für die Praxis hervorzuheben ist, dass seit der Einführung dieses zusätzlichen Besteuerungstatbestands Ende 2011 nicht mehr nur zivilrechtliche Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern einer GmbH erfasst werden, sondern auch Werterhöhungen, die durch Leistungen eines Gesellschafters an die GmbH erfolgt sind (z.B. disquotale Einlagen).

## **23 Forderungsverzicht zwischen den Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung**

Mit Urteilen v. 19.6.2024 (Az. II R 40/21 bzw. II R 41/21) hat der BFH vor dem Hintergrund der Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zum Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH entschieden,

- dass der im Rahmen einer Kapitalerhöhung ausgesprochene Verzicht eines Gesellschafters auf einen angemessenen Wertausgleich durch insoweit begünstigte Mitgesellschafter eine freigebige Zuwendung zu Gunsten dieser Mitgesellschafter darstellt.

Im Streitfall war das Vorliegen einer Schenkung strittig. Konkret waren der Stpfl., sein Vater und sein Bruder Gesellschafter einer GmbH. Jeder Gesellschafter war zu einem Drittel am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Das Stammkapital i.H.v. 27 000 € brachten die Gesellschafter durch Bareinlagen i.H.v. jeweils 9 000 € auf. Der auszuschüttende Gewinn sollte nach der Satzung den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung am Stammkapital zustehen. In 2006 fassten die Gesellschafter den Beschluss, bislang im Privatvermögen der Gesellschafter gehaltenes Kapitalvermögen in die GmbH einzulegen. Dabei sollte jeder Gesellschafter über seinen Teil der Rücklagen frei verfügen können und insbesondere bei disquotalen Einlagen jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der Kapitalrücklagen bleiben. Der Vater brachte nachfolgend rd. 5 Mio. € (über sein Verrechnungskonto) in die Kapitalrücklage ein. In 2012 beschlossen die Gesellschafter eine Kapitalerhöhung, zu der nur der Stpfl. und sein Bruder zugelassen wurden. Nachfolgend ergab sich für den Vater auf Grund der verringerten Beteiligungsquote eine Wertminderung von rd. 1,06 Mio. €, zu deren Ausgleich sich der Stpfl. und sein Bruder mit notariellem Vertrag zu lebenslänglichen Zahlungen an den Vater i.H.v. monatlich 14 500 € verpflichteten.

Das FA sah den Wertverlust des Vaters durch die Ausgleichsvereinbarung als nicht vollständig ausgeglichen an und nahm eine gemischte Schenkung des Vaters an den Stpfl. und seinen Bruder an. Das FG hingegen hob den entsprechenden Schenkungsteuerbescheid mit der Begründung auf, dass die Aufstockung der Kapitalrücklage auf disquotalen Einlagen des Vaters beruhe, die nach der im Einlagezeitpunkt geltenden Rechtslage nicht der Schenkungsteuer unterlegen hätten. Zudem habe die Kapitalrücklage jedem der Gesellschafter in Höhe seiner Beteiligungsquote zugestanden.

Der BFH hat die Festsetzung der Schenkungsteuer wie folgt als zutreffend qualifiziert:

- Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gelte als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.
- Eine von den Beteiligungsquoten abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage sei zivilrechtlich zulässig und grundsätzlich auch steuerrechtlich anzuerkennen.
- Allerdings führe eine gesellschaftsrechtlich zulässige und auch in steuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennende Vereinbarung entsprechender disquotaler Rückzahlungsansprüche in Bezug auf die Kapitalrücklage dazu, dass ein späterer Verzicht auf eine derartige Forderung im Verhältnis der Gesellschafter untereinander einen schenkungsteuerbaren Vorgang nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auslöst.
- Und durch den Verzicht auf einen vollen Ausgleich des von ihm aufgebrauchten Betrags der Kapitalrücklage im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung bei der GmbH habe der Vater eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an den Stpfl. bewirkt.

### **Hinweis:**

Kernfeststellung des BFH ist hier, dass eine von den Beteiligungsquoten abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage zivilrechtlich zulässig und grundsätzlich auch steuerrechtlich anzuerkennen ist. Für eine solche gesellschafterbezogene Zuordnung der Kapitalrücklage brauche es allerdings zum einen eine Regelung in der Satzung der GmbH, nach der eine entsprechende von den Beteiligungsverhältnissen

abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage möglich ist. Zum anderen müssen die Gesellschafter wirksam einen entsprechenden Beschluss gefasst haben.

Die Besonderheit des konkreten Streitfalls liegt darin, dass die Aufstockung der Kapitalrücklage der GmbH auf disquotalen Einlagen beruhte, die nach der im Zeitpunkt der Einlageleistung maßgebenden Rechtslage nicht der Besteuerung nach der vorrangigen Regelung des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG (die erst Ende 2011 in das ErbStG eingefügt wurde) unterlegen haben.

## 24 Wegfall der Antragsvoraussetzungen nach der Option zum Teileinkünfteverfahren

Mit seinem Urteil vom 17.7.2024 (Az. VIII R 37/23) hat der BFH zur Problematik der einkommensteuerlich vorgesehenen Option (im Streitfall durch einen GmbH-Gesellschafter ausgeübt) zur Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen nach dem sog. Teileinkünfteverfahren entschieden,

- dass ein Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 1 i.V.m. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG für denjenigen Veranlagungszeitraum, in dem eine Beteiligung veräußert wird, als erstes Antragsjahr gestellt werden kann, wenn der Antragsteller in diesem Veranlagungszeitraum bis zur Veräußerung zu irgendeinem Zeitpunkt in ausreichendem Umfang an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Das Erzielen von Kapitalerträgen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG in diesem Veranlagungszeitraum sei nicht erforderlich; es genüge die abstrakte Möglichkeit, aus der Beteiligung Kapitalerträge erzielen zu können.
- Nach einer wirksamen Antragstellung sei das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom FA zu unterstellen. Die Beteiligungsvoraussetzungen müssten nur für das erste Antragsjahr erfüllt sein; ihr Wegfall in einem der folgenden vier Veranlagungszeiträume ist unerheblich.
- Nachlaufende Beteiligungsaufwendungen seien unter Beachtung des Teilabzugsverbots als Werbungskosten daher auch dann abziehbar, wenn der GmbH-Gesellschafter die Beteiligung im ersten Antragsjahr veräußert und in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ausschließlich Aufwendungen anfallen.

### Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung sehr klar abgeleitet, dass die Norm des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG („ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind“) nicht nur eine Nachweiserleichterung, sondern eine gesetzliche Fiktion normiert. Diese Regelung fingiert also das Vorliegen der Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG bis zum Ablauf des vierten auf das Antragsjahr folgenden VZ, ohne dass die Voraussetzung der qualifizierten Beteiligung tatsächlich noch erfüllt ist. Mit dieser Entscheidung, die den Stpfl. in einschlägigen Sachverhalten den Werbungskostenabzug eröffnet, sollte in allen noch offenen Fällen argumentiert werden.

---

## Auslandspauschalen 2025 sowie Kleinunternehmerbesteuerung

---

## 25 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Wird vom Arbeitgeber keine steuerfreie Erstattung geleistet, kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Werbungskosten geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der FinVerw bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2025 geltenden Sätze aufgeführt, welche durch BMF-Schreiben v. 2.12.2024 (Az. IV C 5 – S 2353/19/10010 :006) bekannt gegeben wurden. **Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt.** Zu beachten sind die teilweise deutlich veränderten Pauschalbeträge. Für die in der Tabelle nicht erfassten Länder ist

der für **Luxemburg** geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend. Die festgesetzten Beträge für die Philippinen gelten auch für Mikronesien, die Beträge für Trinidad und Tobago gelten auch für die zu dessen Amtsbezirk gehörenden Staaten Antigua und Barbuda, Dominica, Grenada, Guyana, St. Kitts und Nevis St. Lucia, St. Vincent und Grenadinen sowie Suriname.

**Hinweis:**

Die Pauschbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

## 26 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese, in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschbeträge, sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern, und zwar um 20 % für ein Frühstück und um jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale.

### a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (40,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 32,00 € maßgebend.

### b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisestage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien i.H.v. 40,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 59,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 40,00 €.

### c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt neun Stunden.



Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von neun Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 40,00 € steuerfrei erstattet werden.

## 27 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

### Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden können.

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	50	33	112
Äthiopien	<b>44</b>	<b>29</b>	<b>159</b>
Äquatorialguinea	42	28	166
Albanien	27	18	112
Algerien	47	32	120
Andorra	41	28	91
Angola	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>368</b>
Argentinien	35	24	113
Armenien	<b>29</b>	<b>20</b>	<b>107</b>
Aserbaidshjan	44	29	88
Australien			
– Canberra	74	49	186
– Sydney	57	38	173
– im Übrigen	57	38	173
Bahrain	48	32	153
Bangladesch	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>189</b>
Barbados	54	36	206
Belgien	59	40	141
Benin	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>168</b>
<b>Bhutan</b>	<b>27</b>	<b>18</b>	<b>176</b>

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Bolivien	46	31	108
Bosnien und Herzegowina	23	16	75
Botsuana	46	31	176
Brasilien			
– Brasilia	51	34	88
– Rio de Janeiro	69	46	140
– Sao Paulo	46	31	151
– im Übrigen	46	31	88
Brunei	<b>45</b>	<b>30</b>	<b>110</b>
Bulgarien	22	15	115
Burkina Faso	38	25	174
Burundi	36	24	138
Chile	44	29	154
China			
– Chengdu	41	28	131
– Hongkong	71	48	169
– Kanton	36	24	150
– Peking	30	20	185
– Shanghai	58	39	217
– im Übrigen	48	32	112
Costa Rica	<b>60</b>	<b>40</b>	<b>127</b>
Côte d'Ivoire	59	40	166
Dänemark	75	50	183
Dominica	45	30	177
Dominikanische Republik	50	33	167
Dschibuti	77	52	255
Ecuador	27	18	103
El Salvador	65	44	161
Eritrea	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>78</b>
Estland	29	20	85
Fidschi	32	21	183

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Finnland	54	36	171
Frankreich			
– Paris sowie die Departments 77, 78, 91 bis 95	58	39	159
– im Übrigen	53	36	105
Gabun	<b>64</b>	<b>43</b>	<b>263</b>
Gambia	40	27	161
Georgien	45	30	87
Ghana	46	31	<b>203</b>
Grenada	45	30	177
Griechenland			
– Athen	40	27	139
– im Übrigen	36	24	150
Guatemala	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>124</b>
Guinea	59	40	140
Guinea-Bissau	32	21	113
Guyana	45	30	177
Haiti	58	39	130
Honduras	57	38	198
Indien			
– <b>Bangalore</b>	<b>42</b>	<b>28</b>	<b>155</b>
– Chennai	<b>22</b>	<b>15</b>	<b>80</b>
– Kalkutta	<b>32</b>	<b>21</b>	<b>167</b>
– Mumbai	<b>53</b>	<b>36</b>	<b>218</b>
– Neu-Delhi	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>211</b>
– im Übrigen	<b>22</b>	<b>15</b>	<b>80</b>
Indonesien	<b>45</b>	<b>30</b>	<b>179</b>
Iran	33	22	196
Irland	58	39	129
Island	62	41	187
Israel	66	44	190
Italien			

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
– Mailand	42	28	191
– Rom	48	32	150
– im Übrigen	42	28	150
Jamaika	39	26	171
Japan			
– Tokio	50	33	285
– <b>Osaka</b>	<b>33</b>	<b>22</b>	<b>141</b>
– im Übrigen	<b>33</b>	<b>22</b>	<b>121</b>
Jemen	24	16	95
Jordanien	57	38	134
Kambodscha	<b>42</b>	<b>28</b>	<b>108</b>
Kamerun	56	37	275
Kanada			
– Ottawa	62	41	214
– Toronto	54	36	392
– Vancouver	63	42	304
– im Übrigen	54	36	214
Kap Verde	38	25	90
Kasachstan	<b>33</b>	<b>22</b>	<b>108</b>
Katar	56	37	149
Kenia	51	34	219
Kirgisistan	27	18	74
Kolumbien	<b>34</b>	<b>23</b>	<b>123</b>
Kongo, Republik	62	41	215
Kongo, Demokrat. Republik	<b>65</b>	<b>44</b>	<b>337</b>
Korea, Demokrat. Volksrepublik	28	19	92
Korea, Republik	48	32	108
Kosovo	24	16	71
Kroatien	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>191</b>
Kuba	51	34	170
Kuwait	56	37	241

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Laos	35	24	71
Lesotho	28	19	104
Lettland	35	24	76
Libanon	69	46	146
<b>Liberia</b>	<b>65</b>	<b>44</b>	<b>173</b>
Libyen	63	42	135
Liechtenstein	56	37	190
Litauen	26	17	109
Luxemburg	63	42	139
Madagaskar	33	22	116
Malawi	41	28	109
Malaysia	36	24	86
Malediven	<b>70</b>	<b>47</b>	<b>200</b>
Mali	38	25	120
Malta	46	31	114
Marokko	41	28	87
Marshall Inseln	63	42	102
Mauretanien	35	24	86
Mauritius	44	29	172
Mazedonien	29	20	95
Mexiko	48	32	177
Mikronesien	33	22	116
Moldau, Republik	26	17	73
Monaco	52	35	187
Mongolei	23	16	92
Montenegro	32	21	85
Mosambik	51	34	208
Myanmar	<b>23</b>	<b>16</b>	<b>103</b>
Namibia	30	20	112
Nepal	36	24	126
Neuseeland	58	39	148

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Nicaragua	46	31	105
Niederlande	47	32	122
Niger	42	28	131
Nigeria	46	31	182
Nordmazedonien	27	18	89
Norwegen	75	50	139
Österreich	50	33	117
Oman	64	43	141
Pakistan			
– Islamabad	23	16	238
– im Übrigen	34	23	122
Palau	51	34	<b>193</b>
Panama	41	28	82
Papua-Neuguinea	59	40	159
Paraguay	39	26	124
Peru	34	23	143
Philippinen	41	28	140
Polen			
– Breslau	<b>34</b>	<b>23</b>	<b>124</b>
– Warschau	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>143</b>
– im Übrigen	<b>34</b>	<b>23</b>	<b>124</b>
Portugal	32	21	111
Ruanda	44	29	117
Rumänien			
– Bukarest	32	21	92
– im Übrigen	27	18	89
Russische Föderation			
– Moskau	30	20	<b>235</b>
– St. Petersburg	<b>28</b>	<b>19</b>	<b>133</b>
– im Übrigen	<b>28</b>	<b>19</b>	<b>133</b>
Sambia	38	25	105

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Samoa	39	26	105
San Marino	34	23	79
São Tomé – Príncipe	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>147</b>
Saudi-Arabien			
– Djidda	57	38	181
– Riad	56	37	186
– im Übrigen	56	37	181
Schweden	66	44	140
Schweiz			
– Genf	66	44	186
– im Übrigen	64	43	180
Senegal	42	28	190
Serbien	27	18	97
Sierra Leone	57	38	145
Simbabwe	<b>63</b>	<b>42</b>	<b>198</b>
Singapur	<b>71</b>	<b>48</b>	<b>277</b>
Slowakische Republik	33	22	121
Slowenien	38	25	126
Spanien			
– Barcelona	34	23	144
– Kanarische Inseln	36	24	103
– Madrid	42	28	131
– Palma de Mallorca	44	29	142
– im Übrigen	34	23	103
Sri Lanka	36	24	112
Sudan	33	22	195
Südafrika			
– Kapstadt	33	22	130
– Johannesburg	36	24	129
– im Übrigen	29	20	109
Südsudan	51	34	159

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	27	18	<b>85</b>
Taiwan	<b>51</b>	<b>34</b>	<b>174</b>
Tansania	44	29	97
Thailand	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>114</b>
Togo	39	26	118
Tonga	<b>29</b>	<b>20</b>	<b>102</b>
Trinidad und Tobago	66	44	203
Tschad	42	28	155
Tschechische Republik	32	21	77
Türkei			
– <b>Ankara</b>	<b>32</b>	<b>21</b>	<b>110</b>
– Izmir	<b>44</b>	<b>29</b>	<b>120</b>
– im Übrigen	<b>24</b>	<b>16</b>	<b>107</b>
Tunesien	40	27	144
Turkmenistan	<b>28</b>	<b>19</b>	<b>135</b>
Uganda	41	28	143
Ukraine	26	17	98
Ungarn	32	21	85
Uruguay	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>113</b>
Usbekistan	34	23	104
Vatikanstaat	48	32	150
Venezuela	45	30	127
Vereinigte Arabische Emirate	65	44	156
Vereinigte Staaten von Amerika (USA)			
– Atlanta	77	52	182
– Boston	63	42	333
– Chicago	65	44	233
– Houston	62	41	204
– Los Angeles	64	43	262
– Miami	65	44	256



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
– New York City	66	44	308
– San Francisco	59	40	327
– Washington, D.C.	66	44	203
– im Übrigen	59	40	182
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	66	44	163
– im Übrigen	52	35	99
Vietnam	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>111</b>
Weißrussland	20	13	98
Zentralafrikanische Republik	53	36	210
Zypern	42	28	125

## 28 Neuregelung der Kleinunternehmerbesteuerung zum 1.1.2025

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 wurden die EU-Vorgaben zur Kleinunternehmerregelung umgesetzt. Im Mittelpunkt steht die Aufhebung der Beschränkung der Steuerbefreiung auf inländische Kleinunternehmer; vielmehr erfolgt nun eine Öffnung auch für Unternehmer aus anderen EU-Staaten. Änderungen hat die Kleinunternehmerbesteuerung aber insgesamt erfahren. Dies betrifft auch „Bestandsfälle“, also Unternehmer, die bislang bereits die Kleinunternehmerregelung genutzt haben. Diese müssen nun gewisse Änderungen beachten.

## 29 Kleinunternehmerregelung für im Inland ansässige Kleinunternehmer

### a) Kleinunternehmerregelung im Überblick – Vor- und Nachteile

Die Kleinunternehmerregelung existiert im Grundsatz schon seit langer Zeit und dient dazu, kleinere Unternehmer bis zu einer bestimmten Jahresumsatzgrenze von der Umsatzbesteuerung auszunehmen. Damit tritt für diese insbesondere eine Vereinfachung ein, da die umsatzsteuerlichen Pflichten im Wesentlichen nicht bestehen. Die bisherige Regelung war allerdings auf inländische Unternehmer beschränkt und bedurfte nun der Anpassung an die geänderten EU-Vorschriften.

Für Inlandsfälle bringt die zum 1.1.2025 in Kraft getretene Neuregelung zum einen angehobene Schwellenwerte als Anwendungsvoraussetzung für die Kleinunternehmerregelung. Daneben wurde diese systematisch nun als **Steuerbefreiung** ausgestaltet. Dies bedarf – auch für Bestandsfälle – der Beachtung bei der Rechnungsstellung.

Nach wie vor ist die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verbunden damit, dass das **Recht auf Vorsteuerabzug entfällt**. Mithin wird die Nichtbelastung der Ausgangsumsätze mit Umsatzsteuer „erkauft“ mit dem Wegfall des Rechts auf den Vorsteuerabzug. Materiell – also ohne Beachtung der administrativen Erleichterungen – gilt also zur **Vorteilhaftigkeit** der Anwendung der Kleinunternehmerregelung:

- Werden Leistungen gegenüber Nichtunternehmern (insbesondere Privatpersonen) oder an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer (wie z.B. Wohnungsvermietung oder Ärzte) erbracht, so bringt die Steuerbefreiung der Umsätze der Kleinunternehmer einen materiellen Wettbewerbsvorteil, der entweder in niedrigeren Preisen weitergegeben werden kann oder zu einem höheren Gewinn des Unternehmers führt. Gegenläufig wirkt allerdings der fehlende Vorsteuerabzug, so dass Eingangsleistungen des Kleinunternehmers teurer werden; die auf die Eingangsleistungen lastende Umsatzsteuer wird zum Kostenbestandteil. Ein Vorteil verbleibt, wenn die Kosten nur teilweise mit Vorsteuern belastet sind, insbesondere also bei personalintensiven Leistungen.
- Werden Leistungen gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern erbracht, so bringt die Anwendung der Kleinunternehmerregelung keine materiellen Vorteile, da in den Ausgangsumsätzen Umsatzsteuer enthalten sein kann, ohne dass dies für die Abnehmer eine wirtschaftliche Belastung darstellt.

Auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann der Unternehmer verzichten. Dann gelten die regulären Besteuerungsregeln.

### b) Anwendungsvoraussetzungen

Nach den gesetzlichen Vorgaben sind die von inländischen Kleinunternehmern erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen steuerfrei, wenn der **Gesamtumsatz im vorangegangenen Jahr 25 000 € nicht überschritten** hat und im laufenden Kalenderjahr 100 000 € nicht überschreitet.

**Wird die 25 000 €-Grenze im laufenden Jahr überschritten**, so gilt Folgendes:

- Im Folgejahr scheidet die Anwendung der Kleinunternehmerregelung aus.
- Im Jahr des Überschreitens der 25 000 €-Grenze bleiben die Umsätze bis zum Erreichen der 100 000 €-Grenze steuerfrei. Soweit der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr diesen Grenzwert überschreitet, scheidet die weitere Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ab diesem Zeitpunkt zwingend aus. Es erfolgt ein zwingender Wechsel zur Regelbesteuerung; der Umsatz, mit dem die Grenze überschritten wird, unterliegt bereits der Regelbesteuerung und für diesen Umsatz muss eine umsatzsteuerliche Rechnung nach den üblichen Regeln erfolgen. Ab diesem Zeitpunkt ist auch der Vorsteuerabzug grds. eröffnet. Sodann sind nun auch Umsatzsteuer-Voranmeldungen und eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzugeben. Die bis zum Erreichen der 100 000 €-Grenze getätigten Umsätze bleiben dagegen steuerfrei.

#### Hinweis:

Im Gegensatz zum bis 31.12.2024 geltenden Recht kommt es also nicht auf die Prognose zum Jahresanfang an. Vielmehr muss der Kleinunternehmer **im laufenden Jahr seine Umsatzentwicklung überwachen und das Erreichen der 100 000 €-Grenze erkennen**.

**Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auf**, so ist die Kleinunternehmerregelung mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 25 000 € nicht überschreitet. Sobald diese Grenze im Erstjahr überschritten wird, ist ab diesem Zeitpunkt die Regelbesteuerung anzuwenden.

Die **Berechnung der Grenzwerte** erfolgt nach folgenden Regeln:

- Der Gesamtumsatz wird nach vereinnahmten Entgelten, aber im Gegensatz zur Rechtslage bis zum 31.12.2024 als Nettogröße berechnet. Bei einem Unternehmer, der ausschließlich dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegende Umsätze tätigt, kommt die Kleinunternehmerregelung also zur Anwendung, wenn seine Einnahmen im Vorjahr die Grenze von 29 750 € (25 000 € zzgl. 19 % USt) und im laufenden Jahr von 119 000 € (100 000 € zzgl. 19 % USt) nicht überschreiten.
- Einbezogen werden nur die grundsätzlich der Umsatzsteuer unterliegenden Umsätze abzüglich bestimmter steuerfreier Umsätze und abzüglich der Umsätze mit Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.
- Anzahlungen bleiben unberücksichtigt.
- Auch im Fall der Aufnahme der Tätigkeit erfolgt keine Umrechnung in einen Jahresgesamtumsatz.

**Hinweis:**

Die Rechtsfolgen der Kleinunternehmerregelung treten bei Nichtüberschreiten dieser Grenzen stets ein. Soll im Falle der Aufnahme der Tätigkeit und anfangs geringen Umsätzen die reguläre Umsatzbesteuerung von Anfang an gelten, so ist unmittelbar mit Aufnahme der Tätigkeit der Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung auszusprechen (vgl. nachfolgend unter Tz. 5). Dies kann im Fragenbogen der FinVerw zur Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit erfolgen.

**c) Rechtsfolgen im Detail**

Kommt die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung, so sind die erbrachten Leistungen steuerfrei. Diese spezielle **Steuerbefreiung** verdrängt die eventuell einschlägigen anderen Steuerbefreiungen. So findet z.B. die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung keine Anwendung. Auf die Steuerbefreiung kann nicht verzichtet werden. Allerdings kann auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung insgesamt verzichtet werden – hierzu nachfolgend.

Der Kleinunternehmer ist grundsätzlich **vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen**.

Für die **Rechnungsstellung** des Kleinunternehmers gelten folgende Besonderheiten:

- Auch der Kleinunternehmer muss bei der Erbringung von Leistungen an einen anderen Unternehmer eine umsatzsteuerliche Rechnung ausstellen.
- In der Rechnung ist auf die Anwendung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer hinzuweisen. Formvorschriften existieren insoweit nicht. Gewählt werden kann z.B. die Bemerkung „Steuerbefreiung für Kleinunternehmer“.
- Eine Rechnung über Umsätze, auf die die Kleinunternehmerregelung Anwendung findet, muss mindestens folgende Angaben enthalten:
  1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
  2. die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder Kleinunternehmer-Identifikationsnummer,
  3. das Ausstellungsdatum,
  4. die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
  5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe mit einem Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gilt und
  6. in den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten die Angabe „Gutschrift“.

**Hinweis:**

Bei Rechnungen über sonstige Leistungen, die in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt werden, darf ein Kleinunternehmer nicht seine USt-Identifikationsnummer angeben. Dies gilt auch für innergemeinschaftliche Lieferungen.

- Für Kleinunternehmer besteht also keine Verpflichtung, eine Rechnungsnummer und den Zeitpunkt der Leistung anzugeben. Auch muss der Kleinunternehmer nicht auf die zweijährige Aufbewahrungspflicht bei grundstücksbezogenen Werklieferungen und sonstigen Leistungen hinweisen. Vorstehende Angaben können aber freiwillig in der Rechnung erfolgen.
- Umsatzsteuer darf dann in der Rechnung auf diese steuerfreien Umsätze mithin nicht ausgewiesen werden. Erfolgt dies fälschlicherweise, so schuldet der Kleinunternehmer diese Steuer gegenüber dem Finanzamt.
- Ein Kleinunternehmer ist nicht verpflichtet, eine E-Rechnung auszustellen und elektronisch zu übermitteln. Kleinunternehmer können also ihre Rechnungen auch als sonstige Rechnung (d.h. auf Papier oder mit Zustimmung des Rechnungsempfängers in einem elektronischen Format, wie z.B. als PDF-Datei) ausstellen. Allerdings muss auch der Kleinunternehmer eingangsseitig ab 1.1.2025 eine E-Rechnung empfangen können.

Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung brauchen grundsätzlich **keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen** und keine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgegeben zu

werden. Allerdings kann das Finanzamt den Kleinunternehmer zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung auffordern.

#### **d) Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung**

Auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung **kann verzichtet werden**. Dann gelten für die Umsätze dieses Unternehmers die allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen (einschließlich ggf. Recht auf Vorsteuerabzug).

Der Verzicht muss bis zum letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt unwiderruflich erklärt werden. An diesen Verzicht ist der Unternehmer sodann fünf Jahre gebunden.

Die Verzichtserklärung entfällt **nach Ablauf der Bindungsfrist** nicht automatisch, sondern gilt fort. Soll nach Ablauf der fünfjährigen Bindungsfrist die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung kommen, so muss der Verzicht widerrufen werden. Der Widerruf wirkt nicht zurück, sondern erfolgt mit Wirkung von Beginn eines darauffolgenden Kalenderjahres. Mithin muss der Verzicht rechtzeitig erfolgen.

#### **e) Besonderes Meldeverfahren für Steuerbefreiung in anderen Mitgliedstaaten**

Ein inländischer Kleinunternehmer kann die Steuerbefreiung in anderen EU-Staaten in Anspruch nehmen; insoweit besteht ein Wahlrecht. Dies kann in der Praxis dann sinnvoll sein, wenn in anderen EU-Staaten einzelne Umsätze getätigt werden und vermieden werden soll, dass die umsatzsteuerlichen Pflichten dieses EU-Staates zu erfüllen sind. Um in solchen Fällen die Abläufe zu vereinfachen, ist ein besonderes Meldeverfahren eingeführt worden. Der inländische Kleinunternehmer kann allein durch Teilnahme an dem **besonderen Meldeverfahren des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt)** die Steuerbefreiung in anderen Mitgliedstaaten in Anspruch nehmen.

##### **Hinweis:**

Für einen im Inland ansässigen Unternehmer, der ausschließlich im Inland die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer in Anspruch nimmt, gilt das besondere Meldeverfahren nicht.

Die Teilnahme an diesem besonderen Meldeverfahren erfordert einen **elektronischen Antrag beim BZSt**. In dem elektronischen Antrag hat der Kleinunternehmer anzugeben, in welchen Mitgliedstaaten er die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen möchte und sämtliche Umsätze des Vorjahres und des laufenden Jahres bis zur Beantragung separat für jeden einzelnen Mitgliedstaat zu erklären. Zur weiteren Teilnahme an diesem besonderen Meldeverfahren wird dem Kleinunternehmer dann vom BZSt eine **Kleinunternehmer-Identifikationsnummer** zugeteilt.

##### **Hinweis:**

Zu beachten ist allerdings, dass der inländische Kleinunternehmer die jeweilige nationale Kleinunternehmergrenze nicht überschreiten darf. Dies muss der Kleinunternehmer selbst überwachen.

Möglich ist ein Verzicht auf die grenzüberschreitende Steuerbefreiung. Hierzu muss der Kleinunternehmer das BZSt auf elektronischem Wege unterrichten, in welchen Mitgliedstaaten die grenzüberschreitende Steuerbefreiung nicht mehr angewendet werden soll. Der Verzicht wirkt grundsätzlich ab dem folgenden Kalendervierteljahr.

Der am besonderen Meldeverfahren teilnehmende inländische Kleinunternehmer hat für jedes Kalendervierteljahr eine sog. **Umsatzmeldung** abzugeben. In dieser sind die im Kalendervierteljahr im Gemeinschaftsgebiet bewirkten Umsätze anzugeben. Diese Umsatzmeldung hat der Unternehmer innerhalb eines Monats nach Ablauf eines jeden Kalendervierteljahres ausschließlich auf elektronischem Weg an das BZSt zu übermitteln.

Die Steuerbefreiung in anderen Mitgliedstaaten darf nur in Anspruch genommen werden, wenn der EU-weite Gesamtumsatz 100 000 € nicht übersteigt. Daher ist gesetzlich vorgesehen, dass der Unternehmer dem BZSt anzeigen muss, wenn der Jahresumsatz von 100 000 € in der Union überschritten wurde. Mit Überschreitung des Jahresumsatzes im Gemeinschaftsgebiet endet die Teilnahme am besonderen Meldeverfahren automatisch. Im gesamten EU-Ausland folgt ein sofortiger Wechsel zur Regelbesteuerung. Der Unternehmer kann die Steuerbefreiung in anderen Mitgliedstaaten nicht mehr in Anspruch nehmen und darf die

Kleinunternehmer-Identifikationsnummer nicht mehr verwenden. Dann sind aber auch keine Umsatzmeldungen mehr an das BZSt vorzunehmen.

**Hinweis:**

Die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung in einem anderen EU-Staat ist unabhängig davon, ob die Umsätze des Unternehmers im Inland der Kleinunternehmerregelung unterliegen oder nicht. So kann im Inland die maßgebliche 25 000 €-Schwelle überschritten sein, wenn aber dennoch die EU-Umsatzgrenze von 100 000 € eingehalten wird, kann in einem anderen EU-Staat von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht werden, wenn die in diesem Land maßgebliche nationale Umsatzschwelle nicht überschritten wird.

Ebenso kann der Kleinunternehmer in einem anderen Mitgliedstaat – unter den weiteren Voraussetzungen – die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen, wenn dieser im Inland auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet.

**30 Kleinunternehmerregelung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Kleinunternehmer**

Ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Kleinunternehmer kann für im Inland bewirkte Umsätze die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nutzen. Vor allem hat dies den Vorteil, dass sich dieser Unternehmer in Deutschland nicht registrieren lassen muss und keine Umsatzsteuererklärungen abgeben muss. Dies ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Die nationalen Umsatzgrenzen von 25 000 € bzw. 100 000 € (siehe oben Tz. 3) müssen eingehalten werden. Ausgehend von der im Ansässigkeitsstaat eingereichten Umsatzmeldung überwacht das BZSt die Einhaltung dieser Grenzen und meldet das Ergebnis dem Ansässigkeitsstaat.
- Zusätzlich darf auch der EU-weite Grenzwert von 100 000 € Umsatz im gesamten Gemeinschaftsgebiet für das Vorjahr und für das laufende Jahr nicht überschritten werden.
- Dem im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kleinunternehmer muss von seinem Ansässigkeitsstaat eine gültige Kleinunternehmer-Identifikationsnummer erteilt worden sein.

**Hinweis:**

Auch der im Ausland ansässige Kleinunternehmer kann auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Inland verzichten. Die Verzichtserklärung gilt nur für zukünftige Zeiträume und bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Für die Zeit nach Ablauf der Fünfjahresfrist kann der Unternehmer die Erklärung mit Wirkung vom Beginn eines darauffolgenden Kalenderjahres an widerrufen.