



Mandanten-Rundschreiben 04/2025

**Kindergeldanspruch während des Freiwilligen Wehrdienstes • Stiftungsregister •
Gesellschafterdarlehen an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft •
Koalitionsvertrag: steuerliche Vorhaben**

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung sind die angekündigten Maßnahmen allerdings wenig ambitioniert. Nur punktuell sollen Unternehmen entlastet und Investitionen gefördert werden.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Kindergeldanspruch während des Freiwilligen Wehrdienstes
- 2 Stiftungsregister wird zum 1.1.2026 eingeführt

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 3 Umzugskosten zum Zwecke der erstmaligen Einrichtung eines Arbeitszimmers nicht als Werbungskosten abzugsfähig
- 4 Erleichterung für Grenzpendler: Deutschland und Niederlande einigen sich auf neue Homeoffice-Regelung
- 5 Preisgeld für Wissenschaftler
- 6 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2025

Für Unternehmer und Freiberufler

- 7 Steuerliche Berücksichtigung von Anlaufverlusten bei Betriebsgründung
- 8 Tätigkeit eines Kfz-Meisters als Kfz-Sachverständiger als ingenieurähnliche Tätigkeit
- 9 Aktivierungsverbot für eine vom Schuldner bestrittene Forderung
- 10 Rückstellung für Mehrsteuern nach einer Betriebsprüfung
- 11 Incentive-Reisen und Shoppinggutscheine an Versicherungsvermittler sind abzugsfähige Betriebsausgaben
- 12 Weiterbelastung von Verwaltungskosten innerhalb einer Unternehmensgruppe
- 13 Umsatzsteuer auf Mitgliedsbeiträge an Fitnessstudios in Zeiten des Corona-Lockdowns
- 14 Keine Differenzbesteuerung bei anteiligem Recht zum Vorsteuerabzug am Liefergegenstand
- 15 Übertragung eines Unternehmens in Erbgang/Schenkung: Erstmalige Erklärung zur optionalen Vollverschonung von Betriebsvermögen im Rahmen eines Änderungsbescheids

Für Personengesellschaften

- 16 Verlustverrechnungsmöglichkeiten für Kommanditisten – Abgrenzung des maßgeblichen Kapitalkontos
- 17 Beginn der Gewerbesteuerpflicht eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft
- 18 Geschäftsleitende Holding-Personengesellschaft als Organträgerin

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 19 Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots bei Kapitaleinkünften

Für Hauseigentümer

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

Koalitionsvertrag für die 21. Legislaturperiode – Steuerpolitische Vorhaben

- 30 Koalitionsvertrag als Handlungsrahmen für die Bundesregierung
- 31 Für alle Steuerpflichtigen
- 32 Ehrenamt und gemeinnützige Körperschaften
- 33 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- 34 Für Unternehmer und Freiberufler
- 35 Für Hauseigentümer

Für alle Steuerpflichtigen

1 Kindergeldanspruch während des Freiwilligen Wehrdienstes

Ein Kindergeldanspruch für ein volljähriges Kind, das noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, besteht nur dann, wenn ein besonderer Berücksichtigungsgrund vorliegt. So z.B., wenn sich das Kind noch in einer Berufsausbildung befindet oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. Im Streitfall schloss das Kind S seine Schulausbildung im Sommer 2021 mit dem Abitur ab. Bereits zuvor hatte sich S bei der Bundeswehr für einen Freiwilligen Wehrdienst gem. § 58b des Gesetzes über die Rechtsstellung der Soldaten (Soldatengesetz) für den Einstellungstermin 1.10.2021 beworben. Dies teilte der Stpfl. der Familienkasse im Juni 2021 mit, beantragte Kindergeld und ergänzte, dass sein Sohn einen Studienplatz suche; die Tätigkeit bei der Bundeswehr diene der Überbrückung. Im Juli 2021 präzisierte S dies dahingehend, dass er sich während des Wehrdienstes zwischen einer Offizierslaufbahn bei der Bundeswehr mit Studium und einem zivilen Studiengang entscheiden wolle. Hierauf setzte die Familienkasse Kindergeld für ein einen Ausbildungsplatz suchendes Kind fest.

Sodann begann S die Grundausbildung bei der Bundeswehr. Für diesen Zeitraum zahlte die Familienkasse nun Kindergeld, wertete die Grundausbildung jedoch als Erstausbildung im kindergeldrechtlichen Sinne. Mit dem Ende der Grundausbildung hob die Familienkasse die Festsetzung des Kindergeldes auf. Der Stpfl. begehrte dagegen die Weiterzahlung von Kindergeld, da S ein Studium beginnen wollte und sich hierauf auch beworben hatte. Das Studium begann allerdings erst einige Monate nach Beendigung der Grundausbildung zum Wintersemester.

Hierzu stellt der BFH nun mit Entscheidung vom 20.2.2025 (Az. III R 43/22) folgende Grundsätze fest, die über den entschiedenen Einzelfall hinaus von Bedeutung sind:

- Der **Freiwillige Wehrdienst** ist – anders als etwa ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr – **kein Berücksichtigungstatbestand**, der für sich genommen einen Kindergeldanspruch für ein volljähriges Kind begründen kann. Gleichwohl kann während der Zeit des Freiwilligen Wehrdienstes ein Kindergeldanspruch bestehen, wenn das Kind einen der im Gesetz genannten Berücksichtigungstatbestände erfüllt, also etwa für einen Beruf ausgebildet wird oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann.
- Die **Beendigung der Grundausbildung** im Rahmen des Freiwilligen Wehrdienstes führt nicht zu einem für den weiteren Kindergeldbezug ggf. schädlichen Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung. Bei Berufssoldaten ist die Berufsausbildung mit der Bekanntgabe des Bestehens der jeweiligen Laufbahnprüfung abgeschlossen. Die Grundausbildung bei der Bundeswehr führt im Allgemeinen hingegen schon deshalb nicht zu einer abgeschlossenen Erstausbildung, weil sie nicht mit einer Laufbahnprüfung endet.
- Allerdings steht ein freiwilliger Wehrdienst dem Kindergeldanspruch nicht entgegen, wenn eine **Berufsausbildung angestrebt** wird. Denn auch nach dem Ende der Grundausbildung und trotz einer Erwerbstätigkeit des Kindes als Soldat mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von mehr als 20 Stunden kann ein Kindergeldanspruch bestehen, wenn das Kind – wie S im Streitfall – eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. Die drei Monate dauernde Grundausbildung sei zwar Teil einer Ausbildung zum Offizier oder Unteroffizier. Ihre Beendigung führt jedoch nicht zu einem für den weiteren Kindergeldbezug ggf. schädlichen Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung.

Handlungsempfehlung:

Gerade das Merkmal der erstmaligen Berufsausbildung ist im Kindergeldrecht noch nicht abschließend abgegrenzt, so dass sich in vielen Praxiskonstellationen noch Fragen ergeben. Daher sind solche Konstellationen sehr sorgfältig zu prüfen und gegen ablehnende Kindergeldbescheide ist ggf. vorzugehen.

2 Stiftungsregister wird zum 1.1.2026 eingeführt

Zum 1.1.2026 wird ein bundeseinheitliches Stiftungsregister mit Publizitätswirkung eingeführt. Registerbehörde ist das Bundesamt für Justiz. Gesetzesgrundlage sind der am 1.1.2026 in Kraft tretende § 82b Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches und das Stiftungsregistergesetz. Alle

rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts in Deutschland sind verpflichtet, sich im bundesweiten Stiftungsregister eintragen zu lassen. Dies gilt sowohl für neu gegründete als auch für bestehende Stiftungen. Bestehende Stiftungen müssen sich bis zum 31.12.2026 zur Eintragung in das Stiftungsregister angemeldet haben.

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

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

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

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

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

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

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

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

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

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

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

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

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

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

Hinweis:

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

4 Erleichterung für Grenzpendler: Deutschland und Niederlande einigen sich auf neue Homeoffice-Regelung

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Niederlanden wird angepasst: Künftig sollen Grenzpendlerinnen und Grenzpendler bis zu 34 Tage im Jahr von zu Hause aus arbeiten können, ohne dass sich dadurch ihre steuerliche Situation ändert.

Die nun angekündigte Änderung sieht vor, dass bis zu 34 Tage Homeoffice pro Jahr steuerlich so behandelt werden, als wären sie im Tätigkeitsstaat – also z.B. in den Niederlanden – erbracht worden. Damit entfällt für diese Tage eine doppelte Aufteilung des Einkommens zwischen den Staaten, was den administrativen Aufwand für die Betroffenen deutlich reduziert.

Hinweis:

Die neuen Regeln müssen noch von den jeweiligen nationalen Parlamenten bestätigt werden.

5 Preisgeld für Wissenschaftler

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

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

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

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

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

Hinweis:

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

6 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2025

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

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

Hinweis:

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

Für Unternehmer und Freiberufler

7 Steuerliche Berücksichtigung von Anlaufverlusten bei Betriebsgründung

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

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

Handlungsempfehlung:

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

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

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

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

Der BFH stellt nun aber in dem Beschluss vom 22.4.2025 (Az. VIII B 88/24) heraus, dass die rechtliche Gleichstellung des Qualifikationsniveaus eines Kfz-Meisters mit einem Bachelorabschluss im Europäischen Qualifikationsrahmen oder im Deutschen Qualifikationsrahmen für sich betrachtet nicht den Nachweis erbringt, dass der Stpfl. über eine einem abgeschlossenen Ingenieurstudium in Breite und Tiefe vergleichbare Vorbildung verfügt.

Handlungsempfehlung:

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

9 Aktivierungsverbot für eine vom Schuldner bestrittene Forderung

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

10 Rückstellung für Mehrsteuern nach einer Betriebsprüfung

Erfolgt eine steuerliche Außenprüfung durch die FinVerw und führt diese zu Steuernachforderungen, so sind Rückstellungen für diese Steuernachforderungen erst zu dem Bilanzstichtag zu bilden, zu dem der Stpfl. ernsthaft mit der Aufdeckung des zu den Mehrsteuern

führenden Sachverhalts rechnen muss. Dies bestätigt das FG Münster mit Entscheidung vom 15.11.2024 (Az. 12 K 817/19 G,F). Steuerlich von Bedeutung ist diese Frage letztlich allerdings nur, wenn die Steuernachforderungen abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen. Bei Steuernachforderungen betreffend Gewerbesteuer (oder Körperschaftsteuer bei Kapitalgesellschaften) ist dies nicht der Fall, wohl dagegen z.B. bei Umsatzsteuernachforderungen.

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

Hinweis:

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

11 **Incentive-Reisen und Shoppinggutscheine an Versicherungsvermittler sind abzugsfähige Betriebsausgaben**

Ein Versicherungsunternehmen lobte Reisen im Rahmen eines Vertriebswettbewerbs für das Erreichen bestimmter Vertriebsziele gegenüber angestellten und freien Vermittlern aus. Diese Reisen wurden neben den regulären Vergütungen gewährt. Die Programme der Reisen waren, abgesehen von einer Ehrveranstaltung an einem der Abende, ausschließlich touristisch ausgestaltet. So beinhalteten diese z.B. Stadtrundfahrten und andere touristische Ausflüge, Einkäufe mittels von der Stpfl. bereitgestellten Gutscheinen in verschiedensten Kaufhäusern, gemeinsame Restaurantbesuche und Segeltörns. Fortbildungen und Vorträge etc. waren demgegenüber nicht Bestandteil.

Strittig war nun, ob insoweit abzugsfähige Betriebsausgaben beim Versicherungsunternehmen vorliegen. Das Finanzamt sah teilweise Betriebsausgabenabzugsverbote, so für Geschenke, für Bewirtung und auch für die Aufwendungen für den Segeltörn. Das FG Düsseldorf hat dagegen mit Urteil vom 30.1.2025 (Az. 10 K 101/21) den Betriebsausgabenabzug in vollem Umfang bejaht. Das Gericht stellt insbesondere folgende Aspekte heraus:

- **Shoppinggutscheine:** Bei den Shoppinggutscheinen handelt es sich nicht um Geschenke, die bei Überschreiten der Grenze von 50 € je Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht abzugsfähig sind. Vorliegend bestanden keine Schenkungen. Vielmehr stehen die im Rahmen der Reisen ausgegebenen Gutscheine in einem unmittelbaren zeitlichen und zudem auch wirtschaftlichen Zusammenhang zu den von den freien Vermittlern der Stpfl. erzielten Umsätzen. Die Höhe der erzielten Umsätze berechnete die Vermittler bei Erreichen bestimmter, vorher festgelegter Grenzen zur Teilnahme an einem nach Umsatzhöhe gestaffelten Bonusprogramm.
- **Bewirtungsaufwendungen während der Reisen:** Das Abzugsverbot für Bewirtungsaufwendungen gilt dann nicht, wenn und soweit die Bewirtung Gegenstand eines Austauschverhältnisses im Sinne eines Leistungsaustausches ist. Die streitigen Bewirtungsaufwendungen stehen ebenso wie die Shoppinggutscheine in einem unmittelbaren zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang zu den von den freien Vermittlern erbrachten Vermittlungsleistungen.
- **Aufwendungen für den Segeltörn:** Ferner sind Aufwendungen für Jagd, Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen vom Betriebsausgabenabzug ausgenommen. Die Vorschrift ist jedoch auch nicht auf solche Aufwendungen anwendbar, die – wie hier für den Streitfall – als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers erfolgen. Denn in diesen Fällen besteht gerade keine Berührung zur Lebensführung und zur wirtschaftlichen und

gesellschaftlichen Stellung der durch sie begünstigten Vermittler der Stpfl. Vielmehr ist es für sie eine zusätzliche Entlohnung für geleistete Dienste, die alleine das Arbeits- bzw. Versicherungsverhältnis betrifft und nur wegen der besonderen Ausgestaltung als Anreizsystem (Wettbewerb) nicht in bar, sondern als Sachbonus ausgezahlt wurde.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass die von der FinVerw oftmals sehr schnell angeführten Betriebsausgabenabzugsverbote gerade nicht in allen Fällen greifen. Dies ist vielmehr für den Einzelfall zu prüfen.

12 Weiterbelastung von Verwaltungskosten innerhalb einer Unternehmensgruppe

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

Hinweis:

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

13 Umsatzsteuer auf Mitgliedsbeiträge an Fitnessstudios in Zeiten des Corona-Lockdowns

Diskutiert und bislang aber ungeklärt war die Frage, ob Mitgliedsbeiträge eines Fitnessstudios in Zeiten des Corona-Lockdown der Umsatzsteuer unterlagen. Dies wurde in Frage gestellt, da die Fitnessstudios auf Grund der behördlichen Anordnungen schließen mussten und damit die üblichen Leistungen nicht mehr anbieten konnten. Der BFH hat nun in zwei Entscheidungen vom 13.11.2024 (Az. XI R 5/23 und XI R 36/22) klargestellt, dass

- wenn für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet wird, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt wurde, die **Minderung der Bemessungsgrundlage bei der Umsatzsteuer** nicht schon dann eintritt, wenn ein Rückzahlungsanspruch des Zahlenden besteht, sondern erst dann, wenn das bereits gezahlte Entgelt tatsächlich zurückgezahlt worden ist.
- Das Einräumen der Möglichkeit zur Weiternutzung eines Fitnessstudios nach Ablauf der ursprünglich vereinbarten Vertragslaufzeit (kostenfreie Zusatzmonate) ist **auch dann ein verbrauchsfähiger Vorteil**, wenn dem keine zivilrechtlich wirksame Vereinbarung mit dem Kunden zu Grunde liegt, weil der Leistungsaustausch umsatzsteuerrechtlich aus dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den vom Unternehmer im Voraus vereinnahmten Mitgliedsbeiträgen (Gegenleistung) und dem verbrauchsfähigen Vorteil (in Gestalt von kostenfreien Zusatzmonaten) folgt, den die Mitglieder eines Fitnessstudios auf Grund ihrer Zahlung während der coronabedingten Schließung (Lockdown) erlangt haben.

Im unter dem Az. XI R 5/23 geführten Streitfall betrieb der Stpfl. im Jahr 2020 (Streitjahr) in Schleswig-Holstein ein Fitnessstudio. Die Laufzeit einer Mitgliedschaft in seinem Fitnessstudio betrug je nach Vereinbarung 12 oder 24 Monate. Der Stpfl. wurde vertraglich ermächtigt, die monatlich zu entrichtenden Beiträge der Mitglieder mittels Lastschrift einzuziehen. Der Beitrag wurde jeweils im Voraus fällig und per SEPA-Lastschrift zum Monatsersten eingezogen. Die Mitglieder waren zur „gemeinschaftlichen Mitbenutzung sämtlicher Einrichtungen der Räume des ...“ berechtigt. Das Fitnessstudio des Stpfl. war auf Grund der Landesverordnung über Maßnahmen zur Bekämpfung der Ausbreitung des neuartigen Coronavirus SARS-CoV-2 in Schleswig-Holstein (im Folgenden: Landesverordnung) in der Zeit vom 17.3.2020 bis zum 17.5.2020 geschlossen. Der Stpfl. teilte seinen Mitgliedern in einem Aushang vor Ort dazu unter anderem mit, dass der Zeitraum, in dem in seinem Fitnessstudio nicht trainiert werden könne, neben vielfältiger Alternativangebote am Ende der Mitgliedschaft beitragsfrei ersetzt werde. In den sozialen Medien wies der Stpfl. als „wichtige Corona-Mitteilung“ außerdem auf seine tägliche Telefon-Hotline, die gratis Online-Live-Kurse und den kostenlosen 3D-Körperscan hin. Er teilte darüber hinaus mit, dass jeder Schließungsmonat ersetzt werde und seine Mitglieder „3 Gratis-

Monate, 3x 1 Gratis-Monat zum Verschenken, 1x Personal-Training“ erhielten. Die in diesem Rahmen vom Stpfl. angebotenen Online-Live-Kurse waren öffentlich zugänglich, so dass nicht nur Mitglieder, sondern auch Nichtmitglieder daran teilnehmen konnten. Nur wenige der rund 800 Mitglieder verlangten die vom Stpfl. eingezogenen Mitgliedsbeiträge, die auf die Zeit der behördlich angeordneten Schließung des Fitnessstudios entfielen, per Rücklastschrift zurück; 761 Mitglieder, von denen 85 die Zeitgutschriften bzw. Bonusmonate tatsächlich in Anspruch nahmen, zahlten den Mitgliedsbeitrag weiter.

Nach der Entscheidung des BFH folgt im Streitfall ein umsatzsteuerrechtlicher Leistungsaustausch aus dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der im Rahmen eines bestehenden Rechtsverhältnisses angebotenen Leistung und der entrichteten Gegenleistung. Die während der behördlich angeordneten Schließzeit für die Monate April und Mai 2020 vereinnahmten Mitgliedsbeiträge sind ebenfalls Entgelte (Anzahlungen) für steuerbare und steuerpflichtige Teilleistungen.

Im Streitfall sind die von den Mitgliedern auf Grundlage der bestehenden Vereinbarungen als Anzahlung entrichteten Beiträge für die monatlichen Teilleistungen selbst dann weiter Entgelte für steuerbare Leistungen, soweit die Erbringung dieser Leistungen auf Grund der Landesverordnung vom 17.3.2020 bis 17.5.2020 unmöglich geworden ist, falls sie nicht bzw. nicht anteilig zurückgewährt wurden.

Hinweis:

Im Einzelfall kann dies anders zu beurteilen sein, wenn tatsächlich Beitragsrückzahlungen erfolgten bzw. keine „Ersatz“-Leistungen angeboten wurden.

14 Keine Differenzbesteuerung bei anteiligem Recht zum Vorsteuerabzug am Liefergegenstand

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

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

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

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

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

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

- **Regelverschonung** mit einem 85 %-Verschonungsabschlag: Voraussetzung ist zunächst, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs bzw. bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Auch fällt der Verschonungsabschlag nachträglich weg, wenn der Betrieb innerhalb einer Frist von fünf Jahren veräußert oder aufgegeben wird sowie wenn innerhalb dieser Fünfjahresfrist Entnahmen getätigt werden, die die Summe der Einlagen und der Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 € übersteigen.
- **Optionsverschonung** mit einem 100 %-Verschonungsabschlag: Der Erwerber kann unwiderruflich die Anwendung der erweiterten Optionsverschonung beantragen. Dann gelten insoweit verschärfte Behaltensfristen, die im Grundsatz nicht über fünf Jahre, wie bei der Regelverschonung, sondern über sieben Jahre laufen.

Hinweis:

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

deshalb wichtig, da nicht etwa nachträglich zur Regelverschonung gewechselt werden kann, wenn diese strengen Nachbehaltensregeln nicht erfüllt werden können.

Für Personengesellschaften

16 Verlustverrechnungsmöglichkeiten für Kommanditisten – Abgrenzung des maßgeblichen Kapitalkontos

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

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

- die **außerbilanzielle Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages** bei Durchführung der Investition das steuerliche Kapitalkonto des Kommanditisten unberührt lässt. Sie ist daher nicht in die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes einzubeziehen. Abzustellen ist auf das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft zuzüglich ggf. bestehender Ergänzungsbilanzen des Kommanditisten. Der Hinzurechnungsbetrag stellt aber keine handels- oder steuerrechtliche Bilanzposition dar; er ist außerbilanziell zu erfassen und beeinflusst daher das Kapitalkonto nicht.
- Entsprechendes gilt in Bezug auf die **außerbilanzielle Bildung** eines Investitionsabzugsbetrags. Die hieraus resultierende Gewinnminderung erfolgt ebenfalls unabhängig von der Entwicklung des Kapitalkontos des Kommanditisten.
- Ein **Kapitalkonto i.S.d. Verlustverrechnungsmöglichkeiten** liegt i.d.R. vor, wenn auf dem Konto auch Verluste verbucht werden, die auf diese Weise stehen gebliebene Gewinne aufzehren können. Kann der Kommanditist frei über das auf dem für ihn geführten Gesellschafterkonto bestehende Guthaben verfügen, spricht dies gegen die Einordnung des Kontos als Kapitalkonto in diesem Sinne.

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

- Ein **Kapitalkonto** in diesem Sinne wird i.d.R. angenommen, wenn auf dem Konto auch Verluste verbucht werden, die auf diese Weise stehen gebliebene Gewinne aufzehren können.
- Auch spricht es nach der Rechtsprechung für das Vorliegen eines Kapitalkontos in diesem Sinne, wenn das Konto in den Fällen des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft in die **Ermittlung des Abfindungsguthabens** des Gesellschafters eingeht.

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

Handlungsempfehlung:

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

17 Beginn der Gewerbesteuerpflicht eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft

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

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

- Ist **Gegenstand der Unternehmung** der Handel, stellt der Vertragsschluss über den Erwerb der zu veräußernden Gegenstände den frühestmöglichen Zeitpunkt für den Beginn der werbenden Tätigkeit dar.
- Bei einem Dienstleistungsunternehmen beginnt die werbende Tätigkeit regelmäßig mit der **tatsächlichen Tätigkeitsaufnahme**. So beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines Hotelbetriebs mit der Eröffnung des Hotels. Der Bau eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach der Fertigstellung begonnen werden soll, begründet dagegen noch keine sachliche Gewerbesteuerpflicht.
- Auch die Tätigkeit einer gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zu einem stehenden Gewerbebetrieb. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer derartigen Personengesellschaft beginnt mit der Aufnahme ihrer **vermögensverwaltenden Tätigkeit**.

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

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

Handlungsempfehlung:

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

18 Geschäftsleitende Holding-Personengesellschaft als Organträgerin

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

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

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

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

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

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte sorgfältig dokumentiert werden, dass die Holding tatsächlich auch geschäftsleitend tätig wird. Erforderlich ist in diesem Zusammenhang, dass die geschäftsleitende Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt oder auf andere Weise einen entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Tochtergesellschaften ausübt. Insoweit muss stets eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls erfolgen. Insbesondere kann angeführt werden, dass die Geschäftsführer der Holding-Personengesellschaft regelmäßig an Geschäftsführersitzungen teilnehmen, in deren Rahmen das Tagesgeschäft der Tochtergesellschaften erörtert und bestimmt wird.

Hinweis:

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

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

19 Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots bei Kapitaleinkünften

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist ein Werbungskostenabzug grundsätzlich ausgeschlossen. Werbungskosten sind vielmehr mit der Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags von 1 000 € (bei Zusammenveranlagung: 2 000 €) abgegolten. Der BFH bestätigt mit Beschluss vom 8.4.2025 (Az. VIII B 79/24), dass dieses Werbungskostenabzugsverbot auch gegenüber Beziehern höherer Kapitalerträge, denen Werbungskosten (hier: aus

Vermögensverwaltergebühren) deutlich oberhalb des Sparerpauschbetrags erwachsen, eine grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässige typisierende Regelung im System der abgeltend besteuerten Kapitalerträge darstellt.

Handlungsempfehlung:

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

Für Hauseigentümer

20 Schuldzinsenabzug nach unentgeltlicher Übertragung eines Teils des Vermietungsobjektes

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

Der BFH hat nun mit Urteil vom 3.12.2024 (Az. IX R 2/24 und inhaltsgleich das Verfahren unter dem Az. IX R 3/24) die Ansicht des Finanzamtes bestätigt. Schuldzinsen sind als Werbungskosten abzugsfähig, soweit sie für ein Darlehen geleistet worden sind, das tatsächlich zum Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden ist. Dementsprechend verlieren Schulden ihre Objektbezogenheit und gehen in den privaten, nicht mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Bereich über, soweit der Grundstückseigentümer ein Grundstück unter ausdrücklicher Zurückbehaltung der Darlehensverpflichtung überträgt. Mit der Übertragung eines Vermietungsobjektes im Wege der Schenkung unter Zurückbehalt der Darlehensverpflichtung fällt deren Zweck, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, weg. Soweit die Schuldzinsen vorliegend auf den übertragenen Miteigentumsanteil entfallen, dienen diese nicht (mehr) der Erzielung von Vermietungseinkünften durch den Vater, sondern der Finanzierung der Schenkung des Miteigentumsanteils an den Sohn.

Handlungsempfehlung:

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

21 Gesellschafterdarlehen an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

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

Der BFH hat mit Entscheidung vom 27.11.2024 (Az. I R 19/21) den Werbungskostenabzug der Zinsen für das Gesellschafterdarlehen verneint, soweit die Darlehensgeberin selbst an der Gesellschaft beteiligt ist. Entscheidend ist, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft steuerlich transparent behandelt wird. Das heißt deren Wirtschaftsgüter –

und Einnahmen und Ausgaben – werden anteilig den Gesellschaftern zugerechnet. Für eine durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft vorgenommene Vermietung eines Grundstücks folgt daraus, dass Mietverträge zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern steuerrechtlich nicht anzuerkennen sind, wenn und soweit diesen das Grundstück bzw. das Nutzungsrecht an dem Grundstück anteilig zuzurechnen ist.

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

Handlungsempfehlung:

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

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

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

Insoweit ist zu beachten, dass der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung den Stpfl. für fünf Jahre bindet. Ist nun diese fünfjährige Bindungsfrist abgelaufen, so kann der Unternehmer durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt zur Kleinunternehmerregelung wechseln. Der Wechsel erfolgt zu Beginn des folgenden Kalenderjahres. Dies entbindet dann von den umsatzsteuerlichen Pflichten und erspart die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch des Stroms.

Handlungsempfehlung:

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

Hinweis:

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

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

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

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

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

Hinweis:

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

24 Nachbesserungen des thüringischen Grundsteuergesetzes geplant

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

Hinweis:

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

Koalitionsvertrag für die 21. Legislaturperiode – Steuerpolitische Vorhaben

30 Koalitionsvertrag als Handlungsrahmen für die Bundesregierung

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

Hinweis:

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

31 Für alle Steuerpflichtigen

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

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

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

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

Hinweis:

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

32 Ehrenamt und gemeinnützige Körperschaften

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

- Zur Stärkung des Ehrenamts soll die **Übungsleiterpauschale** von bisher 3 000 € auf 3 300 € und die **Ehrenamtspauschale** von 840 € auf 960 € angehoben werden. Dies macht die ehrenamtliche Tätigkeit attraktiver.
- Die **Freigrenze für die Abstandnahme von der steuerlichen Erfassung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe** soll von derzeit 45 000 € auf 50 000 € erhöht werden. Grundsätzlich unterliegen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einer gemeinnützigen Körperschaft der

Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Hiervon wird aus Vereinfachungsgründen abgesehen, wenn die Einnahmen die Grenze von aktuell 45 000 € nicht übersteigen. Typische wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bei Vereinen sind die selbst betriebene Vereinsgaststätte oder z.B. ein Café in einem Museum, der Verkauf von Speisen und Getränken bei Veranstaltungen, die Durchführung von geselligen Veranstaltungen, die Erlöse aus Inseraten in Vereinspublikationen und Werbung für Unternehmen auf den Vereinsanlagen (z.B. Bandenwerbung), Sponsoring, Firmenwerbung auf der Vereinskleidung oder auch der Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem Vereinsgebäude. Die steuerliche Erfassung solcher Tätigkeiten erfolgt, da insoweit die gemeinnützige Körperschaft in Wettbewerb zu privaten Wirtschaftsteilnehmern tritt.

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

33 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

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

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

Hinweis:

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

34 Für Unternehmer und Freiberufler

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

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

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

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

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

- Für rein elektrisch betriebene Fahrzeuge soll eine Sonderabschreibung eingeführt werden.
- Die steuerliche Förderung von E-Fahrzeugen als Dienstwagen soll zudem ausgeweitet werden durch Anhebung der maßgeblichen Bruttopreisgrenze auf 100 000 €.
- Zur Förderung der umweltfreundlichen E-Mobilität sollen Elektroautos allgemein bis zum Jahr 2035 von der Kfz-Steuer befreit werden.

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

Hinweis:

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

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

- Der Umsatzsteuersatz für **Speisen in der Gastronomie** soll zum 1.1.2026 dauerhaft auf 7 % reduziert werden. Dies würde zu einer Entlastung von Restaurants führen (die ggf. an die Kunden weitergegeben werden kann), aber auch z.B. in Bäckereien und Imbissen die Differenzierung bei Speisen zwischen Außerhausverkauf (regelmäßig 7 %) und Verzehrung an Ort und Stelle (aktuell regelmäßig 19 % Umsatzsteuer) erübrigen.
- Auf die verpflichtende **Ausgabe von Kassenbons** soll verzichtet werden. Andererseits soll für Geschäfte mit einem jährlichen Umsatz von über 100 000 € ab dem 1.1.2027 eine Registrierkassenpflicht eingeführt werden.
- Um Unternehmen von Bürokratie zu entlasten, soll die Erhebung der **Einfuhrumsatzsteuer** auf ein Verrechnungsmodell umgestellt werden.

35 Für Hauseigentümer

Im Immobilienbereich werden zwei Aspekte angesprochen:

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

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

Mit freundlichen Grüßen