

#### IV. Checklisten für steuerliche Dispositionen

##### 1. Alphabetische Übersicht zu gestaltungsrelevanten Sachverhalten

In der folgenden Checkliste sind Stichworte zu Gestaltungsmöglichkeiten zum Jahreswechsel in alphabetischer Reihenfolge aufgelistet, die anschließend in gleicher Abfolge erläutert werden.

##### a) Checkliste

|     |                                                                                                                                                                             |      |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| (1) | Abschreibungen                                                                                                                                                              | 3343 |
|     | Abzinsung, s.<br>Gesellschafterdarlehen an<br>Kapitalgesellschaften                                                                                                         |      |
|     | An- und Abschlagszahlungen, s.<br>Gewinnrealisationszeitpunkt:<br>Verlagerung                                                                                               |      |
| (2) | Arbeitslohn: Steuerbefreiungen<br>und -vergünstigungen für<br>zusätzliche Bezüge und<br>Lohnumwandlungen                                                                    | 3344 |
| (3) | Aufbewahrungspflichten                                                                                                                                                      | 3347 |
| (4) | Auflösung von<br>Rechtsverhältnissen                                                                                                                                        | 3348 |
| (5) | Außergewöhnliche Belastungen                                                                                                                                                | 3348 |
|     | Besserungsschein, s.<br>Gesellschafterdarlehen an<br>Kapitalgesellschaften;<br>Kapitalgesellschaften: Verzicht<br>der Gesellschafter auf Leistungs-<br>und Nutzungsentgelte |      |
| (6) | Betriebe gewerblicher Art                                                                                                                                                   | 3349 |
| (7) | Dokumentation von<br>Auslandsbeziehungen                                                                                                                                    | 3350 |
| (8) | Dokumentation zur<br>Gewinnermittlung                                                                                                                                       | 3351 |
|     | Einkünfteerzielungsabsicht s.<br>Grundstücksvermietung:<br>Einkünfteerzielungsabsicht                                                                                       |      |
| (9) | Einlagenrückgewähr                                                                                                                                                          | 3352 |

|      |                                                                                                                                     |      |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| (10) | Einnahmenüberschussrechnung                                                                                                         | 3352 |
| (11) | Energetische Gebäudesanierung                                                                                                       | 3353 |
| (12) | Finanzierungskosten und fiktive<br>Finanzierungskosten:<br>Gewerbesteuerhinzurechnung                                               | 3354 |
|      | Gehaltsumwandlung, s.<br>Arbeitslohn: Steuerbefreiungen<br>und -vergünstigungen durch<br>zusätzliche Bezüge und<br>Lohnumwandlungen |      |
| (13) | Gemeinnützige Körperschaften                                                                                                        | 3356 |
| (14) | Gesellschafterdarlehen an<br>Kapitalgesellschaften                                                                                  | 3358 |
| (15) | Gesellschafterdarlehen an<br>Mitunternehmerschaften                                                                                 | 3358 |
|      | Gesellschafterfremdfinanzierung<br>, s. Zinsschranke                                                                                |      |
|      | Gesellschafterwechsel s.<br>Verlustvortragsvernichtung bei<br>Kapitalgesellschaften durch<br>Gesellschafterwechsel                  |      |
| (16) | Gestaltungsspielräume und -<br>grenzen                                                                                              | 3359 |
| (17) | Gewerbesteueranrechnung                                                                                                             | 3363 |
|      | Gewinnabführungsvertrag, s.<br>Organschaft im<br>Ertragsteuerrecht                                                                  |      |
| (18) | Gewinnrealisationszeitpunkt:<br>Verlagerung                                                                                         | 3364 |
| (19) | Gratifikationen                                                                                                                     | 3365 |
| (20) | Grundsteuererlass                                                                                                                   | 3365 |
| (21) | Grundstücksvermietung:<br>Einkünfteerzielungsabsicht                                                                                | 3366 |
| (22) | Haushaltsnahe Aufwendungen                                                                                                          | 3367 |
| (23) | Inkongruente<br>Gewinnausschüttung und<br>Gewinnverteilung                                                                          | 3369 |
| (24) | Investitionsabzugsbetrag                                                                                                            | 3370 |
|      | Investitionsvorhaben, s.<br>Investitionsabzugsbetrag                                                                                |      |
|      | Job-Tickets, s. Arbeitslohn:<br>Steuerbefreiungen und -<br>vergünstigungen durch<br>zusätzliche Bezüge und                          |      |

|      |                                                                                                              |      |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
|      | Lohnumwandlungen                                                                                             |      |
| (25) | Kapitalgesellschaften:<br>Tätigkeitsvergütungen für<br>Gesellschafter                                        | 3371 |
| (26) | Kapitalgesellschaften: Verzicht<br>der Gesellschafter auf Leistungs-<br>und Nutzungsentgelte                 | 3372 |
|      | Körperschaftsteuroption s.<br>Thesaurierungsvergünstigung<br>und Körperschaftsteuroption                     |      |
|      | Mantelkauf s.<br>Verlustvortragsvernichtung bei<br>Kapitalgesellschaften durch<br>Gesellschafterwechsel      |      |
| (27) | Mehrkontenmodell                                                                                             | 3373 |
| (28) | Mindestgewinnbesteuerung<br>durch Verlustvortragsstreckung                                                   | 3373 |
|      | Nutzungsentgelt, s.<br>Finanzierungskosten und fiktive<br>Finanzierungskosten:<br>Gewerbesteuerhinzurechnung |      |
| (29) | Organschaft im<br>Ertragsteuerrecht                                                                          | 3375 |
| (30) | Pauschalsteuer für<br>Sachzuwendungen                                                                        | 3375 |
| (31) | Pensionszusagen in der<br>steuerlichen Gewinnermittlung                                                      | 3376 |
| (32) | Rabatte an Arbeitnehmer                                                                                      | 3378 |
|      | Rangrücktritt, s.<br>Gesellschafterdarlehen an<br>Kapitalgesellschaften                                      |      |
| (33) | Rücklage für Ersatzbeschaffung                                                                               | 3379 |
| (34) | Rücklage gem. § 6b EStG                                                                                      | 3379 |
| (35) | Rückstellung für unterlassene<br>Instandhaltungsarbeiten                                                     | 3380 |
| (36) | Schuldzinsenabzug: Optimierung<br>im außerbetrieblichen Bereich                                              | 3380 |
| (37) | Schuldzinsenabzugsbeschränkung<br>nach § 4 Abs. 4a EStG                                                      | 3380 |
| (38) | Spenden                                                                                                      | 3383 |
|      | Steuerzinsen, s.<br>Vorauszahlungen                                                                          |      |
| (39) | Tarifoption für Anteile an<br>Kapitalgesellschaften im                                                       | 3383 |

|      | Privatvermögen                                                                                                                                                                                                                |      |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| (40) | Thesaurierungsvergünstigung und Körperschaftsteuroption                                                                                                                                                                       | 3385 |
| (41) | Umstrukturierungen: Vorbereitung                                                                                                                                                                                              | 3388 |
| (42) | Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 15a EStG                                                                                                                                                                                 | 3390 |
| (43) | Verlustrealisierungen aus zum Privatvermögen gehörenden Anteilen, Wertpapieren und Kapitalforderungen                                                                                                                         | 3393 |
| (44) | Verlustrealisierung bei Beteiligungen gem. § 17 EStG                                                                                                                                                                          | 3394 |
|      | Verlustvortragsbeschränkung, s. Mindestbesteuerung durch Verlustvortragsstreckung                                                                                                                                             |      |
| (45) | Verlustvortragsvernichtung bei Kapitalgesellschaften durch Gesellschafterwechsel                                                                                                                                              | 3396 |
| (46) | Vorauszahlungen                                                                                                                                                                                                               | 3396 |
| (47) | Wahl und Wechsel der Gewinnermittlungsart                                                                                                                                                                                     | 3396 |
|      | Zinsen, s. Finanzierungskosten und fiktive Finanzierungskosten: Gewerbesteuerhinzurechnung; Schuldzinsenabzug: Optimierung im außerbetrieblichen Bereich; Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG ; Zinsschranke |      |
| (48) | Zinsschranke                                                                                                                                                                                                                  | 3397 |

## b) Erläuterungen

### (1) Abschreibungen

- a) Durch das Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland v. 14.7.2025 (BGBl 2025 I Nr. 161) ist in § 7 Abs. 2 EStG die **degressive AfA** für Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens, die **nach dem 30.6.2025** und **vor dem 1.1.2028** angeschafft oder hergestellt werden, wieder eingeführt worden. Der anzuwendende Prozentsatz ist auf den dreifachen Prozentsatz für die lineare AfA beschränkt und darf **höchstens 30 %** betragen. Die nach § 7 Abs. 2 EStG begünstigten Anlagegüter müssen **nicht neu** im Sinne von fabrikneu sein. Es kann sich also auch um gebrauchte Wirtschaftsgüter handeln (vgl. auch Hörster, NWB 29/2025 S. 1970 ). – Für Investitionsentscheidungen, die vor diesem Hintergrund noch im **Jahr 2025** umgesetzt werden sollen, ist zu berücksichtigen, dass – ebenso wie bei der linearen AfA – im **Jahr** der Anschaffung oder Herstellung die AfA nur für den Monat der Anschaffung oder Herstellung und den Folgezeitraum beansprucht werden kann (sog. **Zwölfteilerregelung** nach § 7 Abs. 2 Satz 3 i. V. mit Abs. 1 Satz 4

ESTG ). Für den Beginn der AfA ist es nicht erforderlich, dass das gelieferte Wirtschaftsgut bereits eingesetzt wird (vgl. BFH-Urteil v. 25.3.1977 - V R 113/74 , BStBl 1977 II S. 708 ). Maßgeblich für den Zeitpunkt der **Anschaffung** oder **Herstellung** ist vielmehr das Datum der Lieferung oder der Fertigstellung (vgl. BFH-Urteil v. 25.9.1996 - III R 112/95 , BStBl 1998 II S. 70 ). Die Montage eines Wirtschaftsguts, an dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht bereits erlangt hat, verlagert in der Regel nicht den Anschaffungszeitpunkt (vgl. BFH-Urteil v. 2.9.1988 - III R 53/84 , BStBl 1988 II S. 1009 ; R 7.4 Abs. 1 Satz 4 EStR 2012 ). Dies kann nur dann anders sein, wenn die Montage noch zur Erfüllung der Leistungspflicht des Lieferanten gehört und der Liefergegenstand somit erst nach Montage abgenommen wird (vgl. R 7.4 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012 ). Ist nach den vertraglichen Vereinbarungen der Verkäufer (Werklieferer) zur Übereignung einer technischen Anlage verpflichtet, die vom Erwerber erst nach erfolgreichem Abschluss eines **Probelaufs** abgenommen werden soll, geht zuvor das wirtschaftliche Eigentum nicht über (vgl. BFH-Urteil v. 1.2.2012 - I R 57/10 , BStBl 2012 II S. 407). Die **Fertigstellung** ist gegeben, wenn das Wirtschaftsgut seiner bestimmungsgemäßen Verwendung zugeführt werden kann, d. h. der Anlagegegenstand für die vorgesehene Verwendung einsetzbar ist (vgl. z. B. BFH-Urteil v. 1.4.1981 - I R 27/79 , BStBl 1981 II S. 660 ; H 7.4 „Fertigstellung“ EStH 2024 ); vgl. zur Bestimmung des maßgeblichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkts auch Korn, Körsi 2025 S. 24370 f.

- b) Für **reine Elektrofahrzeuge**, die **nach dem 30.6.2025** und **vor dem 1.1.2028** angeschafft werden, ist in § 7 Abs. 2a EStG eine **arithmetisch-degressive Abschreibung** eingeführt worden. Auch hier setzt die Inanspruchnahme der AfA nach § 7 Abs. 2a EStG **nicht** voraus, dass das Fahrzeug **fabrikneu** ist (vgl. Korn, Körsi 2025 S. 24370, 24371). Danach können im Jahr der Anschaffung 75 %, im ersten darauffolgenden Jahr 10 %, im zweiten und dritten darauffolgenden Jahr jeweils 5 %, im vierten darauffolgenden Jahr 3 % und im fünften darauffolgenden Jahr 2 % der Anschaffungskosten abgeschrieben werden. Nach § 7 Abs. 2a Satz 3 EStG gilt die Zwölfstelregelung des § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG nicht.
- c) Mit BMF-Schreiben v. 26.2.2021 (BStBl 2021 I S. 298 ) hatte die Finanzverwaltung ein **Wahlrecht** eingeführt, die Nutzungsdauer für begünstigte materielle Wirtschaftsgüter „**Computerhardware**“ sowie begünstigte immaterielle Wirtschaftsgüter „**Betriebs- und Anwendersoftware**“ mit **einem Jahr anzunehmen** (vgl. dazu Hechtner, NWB 6/2021 S. 400 ; zu ERP-Systemen Becker/Reeb, Ubg 2021 S. 609). Die Ausübung des Wahlrechts für Computerhardware ist davon abhängig, dass eine EU-Umweltgerechtigkeitskennzeichnung durch den Hersteller vorliegt. Dieses BMF-Schreiben ist durch jenes v. 22.2.2022 (BStBl 2022 I S. 187 ) ersetzt worden (s. dazu Thiele/Jansen, NWB 17/2022 S. 1230 ; Strahl in Gestaltende Steuerberatungspraxis 2023 [KSp 52], 2023, Tz. A/4-6). Weitere Konkretisierungen enthält das BMF-Schreiben v. 26.4.2022 (NWB TAAAI-62261) an den Deutschen Industrie- und Handelskammertag e.V. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass nach der Rundverfügung der OFD Frankfurt v. 29.4.2024 (NWB YAAAJ-70070) Aufwendungen für eine **Homepage** nicht unter den Anwendungsbereich des BMF-Schreibens fallen. Die OFD empfiehlt hier in Anknüpfung an die bisher als üblich anerkannte Nutzungsdauer für technische Geräte, die standardmäßig auch Software enthalten, eine Nutzungsdauer von **drei Jahren** anzunehmen. Allerdings handele es sich bei der Entscheidung über die Nutzungsdauer einer Homepage um eine Ermessensentscheidung. Es sei von den Funktionen und der Ausgestaltung der Homepage abhängig, welche Nutzungsdauer im Einzelfall vertretbar ist.
- d) Gemäß § 7 Abs. 5a EStG ist die Möglichkeit gegeben, **Wohngebäude**, die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft werden, **degressiv** mit **5 %** abzuschreiben. Dies gilt unabhängig davon, ob das Gebäude zu einem Betriebsvermögen oder einem Privatvermögen rechnet. Die erweiterte Abschreibungsmöglichkeit ist eröffnet, wenn mit der Herstellung des Gebäudes **nach dem 30.9.2023** und **vor dem 1.10.2029** begonnen wird oder die Anschaffung aufgrund eines nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags erfolgt. – Gemäß § 7a Abs. 9 EStG kann nach dem **Ablauf des Begünstigungszeitraums** für Sonderabschreibungen wahlweise die degressive AfA nach § 7 Abs. 5a EStG auf den Restwert beansprucht werden. Dies bedingt, dass das Gebäude auch bereits vor Ende der Sonderabschreibung (z. B. für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG ) degressiv abgeschrieben wurde, vgl. Hörster, NWB 5/2025 S. 301, 304 .

## (2) Arbeitslohn: Steuerbefreiungen und -vergünstigungen für zusätzliche Bezüge und Lohnumwandlungen

Erwägenswert ist, ob der Rahmen für **steuerfreie oder steuerbegünstigte Zuwendungen der Arbeitgeber** an ihre Arbeitnehmer – noch für 2025 oder ab 2026 – stärker ausgeschöpft werden kann und soll, entweder in Gestalt zusätzlicher Bezüge oder von Gehaltsumwandlungen.

- Zahlreiche gesetzliche Steuerbefreiungs- und Pauschalierungsvorschriften setzen ausdrücklich voraus, dass die Bezüge **„zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“** gewährt werden, bei anderen sind auch **Arbeitslohnsumwandlungen** begünstigt. Für zulässige Umwandlungen reicht es aus, dass vor Fälligkeit des bisher zugesagten Arbeitslohns dessen endgültige Verminderung (zeitlich begrenzte Umwandlungen reichen aus) und stattdessen der begünstigte Bezug (z. B. Sachbezug) vereinbart wird (vgl. BayLfSt, Vfg. v. 17.3.2021, NWB CAAAH-75244, zu Dienstfahrradüberlassungen; OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinfo v. 9.7.2015 - LSt 05/2015, NWB OAAAE-99407). Für Gehaltsumwandlungen im Jahr 2025, die nicht ausdrücklich der Zusätzlichkeitsbedingung unterliegen, kann deshalb z. B. noch das anstehende Weihnachtsgeld, ein Jahresbonus oder das Dezembergehalt verwendet werden.
- Zuwendungen **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** setzen nach § 8 Abs. 4 EStG kumulativ voraus, dass die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet, der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt, die verwendungs- und zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird. Unschädlich ist es nach der gesetzlichen Regelung, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch hat.

| <b>Vergütungen ohne Zusätzlichkeitserfordernis</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| •                                                  | Zahlung der steuerfreien Pauschale für betrieblich veranlassten Verpflegungsmehraufwand (§ 3 Nr. 13 und 16, § 9 Abs. 4a EStG ; H 3.16 LStH 2025 )                                                                                                                      |
| •                                                  | Übernachtungspauschale in Höhe von 9 € täglich für Berufskraftfahrer (§ 3 Nr. 16 EStG i. V. mit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b EStG )                                                                                                                                        |
| •                                                  | Weiterbildungsleistungen (die keinen überwiegenden Belohnungscharakter haben) des Arbeitgebers für Maßnahmen nach § 82 Abs. 1 und 2 SGB III und Weiterbildungsleistungen, die der Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Arbeitnehmers dienen (§ 3 Nr. 19 EStG ) |
| •                                                  | Heimarbeitszuschlag (§ 3 Nr. 30 EStG ; R 9.13 Abs. 2 LStR 2023 )                                                                                                                                                                                                       |
| •                                                  | Gestellung typischer Berufskleidung und Barablösung eines nicht nur einzelvertraglichen Anspruchs auf Gestellung von Berufskleidung (§ 3 Nr. 31 EStG )                                                                                                                 |
| •                                                  | Freibetrag in Höhe von 2.000 € jährlich für Mitarbeiterkapitalbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers (§ 3 Nr. 39 EStG ) ; s. dazu BMF-Schreiben v. 1.6.2024, BStBl 2024 I S. 946                                                                                |
| •                                                  | Überlassung betrieblicher Datenverarbeitungsgeräte und Telekommunikationsgeräte pp. (§ 3 Nr. 45 EStG ) ; s. dazu Seifert, NWB 24/2023 S. 1726                                                                                                                          |

|                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| •                                            | Durchlaufende Gelder und Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG )                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| •                                            | Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge, Zuschläge für Rufbereitschaft (§ 3b EStG )                                                                                                                                                                                                                                                         |
| •                                            | Sachlohn im Rahmen der Freigrenze von 50€ (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ), s. unten                                                                                                                                                                                                                                                               |
| •                                            | Sachbezug in Gestalt einer verbilligten Wohnungsvermietung, soweit das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 € je Quadratmeter beträgt (§ 8 Abs. 2 Satz 12 EStG )                                                                                                |
| •                                            | Belegschaftsrabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 EStG ; R 8.2 LStR 2023 )                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| •                                            | Barzuschüsse für unentgeltlich oder verbilligt abgegebene Mahlzeiten (R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR 2023 ), auch ohne Essensmarken oder Restaurantschecks (BMF, Schreiben v. 15.3.2022, BStBl 2022 I S. 242 )                                                                                                                                      |
| •                                            | Fehlgeldentschädigung (R 19.3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 LStR 2023 )                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| •                                            | Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % für unentgeltlich oder verbilligt abgegebene arbeitstägliche Mahlzeiten (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG )                                                                                                                                                                                                   |
| •                                            | Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % für Erholungsbeihilfen (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG )                                                                                                                                                                                                                                                    |
| •                                            | Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % für Zuschüsse des Arbeitgebers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr anstelle der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 15 EStG (§ 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG )                                                                                                                            |
| •                                            | Bewertung der Privatnutzung von Elektrofahrzeugen und Hybridelektrofahrzeugen nur mit der Hälfte des Listenpreises bzw. der Anschaffungskosten und von Elektrofahrzeugen ohne Kohlendioxidemission mit nur einem Viertel des Sachbezugswerts unter bestimmten Voraussetzungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3, § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG ) |
| •                                            | Pauschalbewertung der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Fahrrads (auch Elektrofahrrads) durch Arbeitgeber an ihre Arbeitnehmer, soweit sie nicht nach § 3 Nr. 37 EStG steuerfrei ist                                                                                                                                   |
| <b>Bezüge mit Zusätzlichkeitserfordernis</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| • | Sog. Inflationsausgleichsprämie in Form von Zuschüssen und Sachbezügen bis zu einem Betrag von 3.000 € sind nur noch befreit, wenn sie bis zum 31.12.2024 gewährt wurden (§ 3 Nr. 11c EStG ); s. dazu Bergan, NWB 19/2023 S. 1360                               |
| • | Steuerfreie Job-Tickets bzw. Zuschüsse für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr (§ 3 Nr. 15 EStG ); zum Deutschlandticket s. unten           |
| • | Steuerfreie Kindergartenzuschüsse (§ 3 Nr. 33 EStG )                                                                                                                                                                                                            |
| • | Zuschüsse zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung (§ 3 Nr. 34 EStG ), dazu ausführlich BMF-Schreiben v. 20.4.2021, BStBl 2021 I S. 700                                                                  |
| • | Leistungen an Dienstleistungsunternehmen für Beratung bei der Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen und Vermittlung von Betreuungspersonen sowie Leistungen zur kurzfristigen Betreuung von Kindern in besonderen Fällen (§ 3 Nr. 34a EStG ) |
| • | Steuerfreie Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Fahrrads, auch Elektrofahrrads, das kein Kfz ist (§ 3 Nr. 37 EStG )                                                                                                                                         |
| • | Vorteile für das elektrische Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (§ 3 Nr. 46 EStG ); vgl. dazu BMF-Schreiben v. 11.11.2025, NWB HAAAK-03835                                             |
| • | Lohnsteuerpauschalierung mit 15 % für Barzuschüsse zu Fahrtkosten für Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte (§ 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG )                                                                                             |
| • | Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % für die unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge oder Elektrohybridfahrzeuge i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG oder Zuschüsse dazu (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG )        |
| • | Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % für die Übereignung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kfz ist (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG )                                                                                                                           |
| • | Erst nachgelagerte Besteuerung für unentgeltliche oder verbilligte Vermögensbeteiligungen i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, b und f bis l und Abs. 2                                                                                                        |



|  |                                                                                                                                                     |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | bis 5 des Fünften Vermögensbildungsgesetzes am Unternehmen des Arbeitgebers (§ 19a EStG ); vgl. dazu BMF-Schreiben v. 1.6.2024, BStBl 2024 I S. 946 |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

- Der vorstehende Katalog umfasst noch nicht die folgenden im Referentenentwurf für ein **Arbeitsmarktstärkungsgesetz** sowie im Regierungsentwurf (BR-Drucks. 589/25 v. 16.10.2025) für ein **Aktivrentengesetz** vorgesehenen (zum Teil politisch noch umstrittenen) Steuervergünstigungen für Arbeitnehmer (s. oben, II, 5 und II, 6):
  - Steuerfreibetrag (sog. Aktivrente nach § 3 Nr. 21 EStG -Regierungsentwurf) für sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmertätigkeiten nach Erreichen der Regelaltersgrenze von 24.000 € jährlich (2.000 € monatlich).
  - etwaige Teilzeitaufstockungsprämie nach § 3 Nr. 73 EStG -Referentenentwurf für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn an teilzeitbeschäftigte Arbeitnehmer im Gegenzug für die dauerhafte Erhöhung der wöchentlichen Arbeitszeit, soweit sie einen Betrag von 225 € je Stunde der erhöhten wöchentlichen Arbeitszeit nicht übersteigt.
  - etwaige Arbeitslohnzuschläge auf den Lohn für tatsächlich geleistete Überstunden, soweit sie 25 % des Grundlohns nicht übersteigen (§ 3b Abs. 4 EStG -Referentenentwurf).
- Zuschüsse des Arbeitgebers zum Deutschlandticket seiner Arbeitnehmer sind grds. als Zuschüsse für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei. Steuerpflichtig sind jedoch Zuschüsse, die den Aufwand des Arbeitnehmers überschreiten.
- Verschiedene Steuervergünstigungen werden nur für Sachbezüge, nicht für Geldleistungen gewährt. Dazu gehört die Sachbezugsfreigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG von monatlich 50 €, die faktisch wie eine Steuerbefreiung wirkt. Für ihre Beanspruchung ist wesentlich, dass es sich tatsächlich um Sachbezüge und nicht um Geldleistungen handelt und der monatliche Zufluss aller derartigen Sachbezüge die Freigrenze aus dem jeweiligen Arbeitsverhältnis nicht um einen Cent überschreiten darf (strikt monatsbezogene Prüfung der Freigrenze). Stolpersteine sind z. B. die Überschreitungen der Freigrenze durch zusammengeballte Leistungen für mehrere Monate, einzubeziehende Nebenkosten und neben der Ausschöpfung der Grenze zunächst unerkannte weitere Sachleistungen. Zu den Einnahmen in Geld (die keine Sachleistungen sind) gehören nach § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG „auch zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten“. Die Behandlung als Geldleistung gilt nach § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG jedoch nicht bei „Gutscheinen und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG erfüllen“, vgl. zu den Anwendungs- und Zweifelsfragen BMF-Schreiben v. 15.3.2022, BStBl 2022 I S. 242 ; kritische Auseinandersetzung mit Lösungsvorschlägen von Busche, NWB 41/2022 S. 2902 ; Schönfeld/Plenker, Sachbezüge, Lexikon (Stand 27.1.2025, NWB RAAAD-14844).
- Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit sind grds. nur nach § 3b EStG steuerfrei, wenn sie in Höhe eines Prozentsatzes des Grundlohns zusätzlich zu diesem gezahlt werden und ein Nachweis der begünstigten Arbeitszeiten geführt wird (ausführlich unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechungsentwicklung Hilbert, NWB 24/2022 S. 1684 ). Es ist aber zulässig, die Zuschläge zunächst allmonatlich pauschal zu gewähren, soweit der Einzelnachweis bis zum Ende des Kalenderjahres (oder dem vorzeitigen Ausscheiden des Arbeitnehmers) erfolgt (R 3b Abs. 7 LStR 2023 ). Im Übrigen toleriert der BFH Entlohnungsmodelle, die durch variablen Grundlohn darauf hinauslaufen, allen betroffenen Arbeitnehmern einen gleich hohen Nettostundensatz oder Bruttolohn unabhängig davon zu zahlen, inwieweit in ihren Bezügen Zuschläge i. S. des § 3b EStG enthalten sind (BFH, Urteil v. 17.6.2010 - VI R 50/09 , BStBl 2011 II S. 43 ; v. 9.6.2021 - VI R 16/19, BStBl 2021 II S. 936 ; bestätigt durch BFH-Urteil v. 14.10.2021 - VI R 31/19 , NWB RAAAH-97171, zur sog. Theaterbetriebszulage). Wechseldienstzuschläge (z. B. bei Polizeibeamten nach § 17a EZulV ) sind nicht steuerfrei (BFH, Urteil v. 15.2.2017 - VI R 30/16 , BStBl 2017 II S. 644 ).

- Die ab 1.7.2021 bestehende Möglichkeit der erst **nachgelagerten Besteuerung** von geldwerten Vorteilen aus **Vermögensbeteiligungen am Betrieb des Arbeitgebers** ist mehrfach verbessert worden, zuletzt durch das JStG 2024 (Erweiterung auf Beteiligungen der Arbeitnehmer an verbundenen Unternehmen i. S. des § 18 AktG, wenn die Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG in Bezug auf die Gesamtheit aller Konzernunternehmen nicht überschritten werden und die Gründung keines Konzernunternehmens mehr als 20 Jahre zurückliegt). S. dazu BMF-Schreiben v. 1.6.2024, BStBl 2024 I S. 946; zur steuerlichen Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen gem. § 19a EStG Fahsel/Bergan, NWB 30/2025 S. 2068; zur Abgrenzung von Arbeitslohn und einer etwaigen Schenkung BFH-Urteil v. 20.11.2024 - VI R 21/22, BStBl 2025 II S. 256; Strahl, NWB 4/2025 S. 216.

### (3) Aufbewahrungspflichten

Zum **Ende des Wirtschaftsjahres 2025** ist zu prüfen, für welche Geschäftsunterlagen die **zehn-, acht- bzw. sechsjährigen Aufbewahrungspflichten** gem. § 147 AO ablaufen. Zu beachten ist, dass die Fristen gem. § 147 Abs. 4 AO erst mit Verzögerungen beginnen, z. B. die zehnjährige Aufbewahrungsfrist für „Bücher“ nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO erst mit Ablauf des Jahres, in dem die letzte Eintragung erfolgt ist, und für Bilanzen, Inventare usw. nach dem Jahr der Aufstellung. Auch ist der Fristablauf gem. § 147 Abs. 3 Satz 5 AO gehemmt, soweit und solange die Unterlagen noch für nicht verjährte Steuerfestsetzungen von Bedeutung sind. Für **Buchungsbelege** (§ 147 Abs. 1 Nr. 4 AO) gilt nach dem Vierten Bürokratieentlastungsgesetz v. 23.10.2024 (BGBl 2024 I Nr. 323) nur noch eine Aufbewahrungsfrist von **acht Jahren** (dies gilt auch umsatzsteuerrechtlich hinsichtlich der Aufbewahrungspflicht für Rechnungen). Davon betroffen sind alle Buchungsbelege, deren Aufbewahrungsfrist zum 1.1.2025 nach der bisherigen Fassung von § 147 Abs. 3 AO noch nicht abgelaufen ist. Für **Banken, Versicherungen und Wertpapierinstitute** soll die Aufbewahrungsfrist für Buchungsbelege wieder auf **zehn Jahre** verlängert werden, vgl. oben II, 9, b.

Seit dem Veranlagungszeitraum 2010 haben auch Steuerpflichtige, bei denen die Summe der positiven Überschusseinkünfte **mehr als 500.000 €** beträgt, die Aufzeichnungen und Unterlagen über die den Überschusseinkünften zugrundeliegenden Einnahmen und Werbungskosten **sechs Jahre** aufzubewahren (vgl. § 147a AO). Diese Betragsgrenze wird **ab dem 1.1.2027 auf 750.000 € erhöht**.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf das BFH-Urteil v. 12.2.2020 - X R 8/18 (NWB QAAAH-55808), wonach die **Aufbewahrungspflicht** in § 147 Abs. 1 AO akzessorisch zu der ihr zugrundeliegenden Aufzeichnungspflicht ist. Voraussetzung für die Datenanforderung nach § 147 Abs. 6 AO ist das Bestehen einer Aufbewahrungspflicht i. S. des § 147 Abs. 1 AO (s. dazu Strahl, NWB 34/2020 S. 2520).

Bilanzierende Steuerpflichtige haben eine **Rückstellung** für zukünftige Ausgaben aufgrund der Aufbewahrungsverpflichtung zu passivieren, die in der Steuerbilanz mit dem 5,5-fachen des gegenwärtigen jährlichen Aufbewahrungsaufwands zu bewerten ist (vgl. BFH-Urteil v. 18.1.2011 - X R 14/09, BStBl 2011 II S. 496). Maßgeblich ist insofern der **Vollkostenansatz**, der nicht nur Einzelkosten, sondern auch die – nur im Wege einer Kostenschlüsselung (Schätzung) den einzelnen Kostenträgern zuzuordnenden – variablen und fixen Gemeinkosten umschließt. Ebenso können Zinsen für Fremdkapital einzubeziehen sein, soweit sie auf die der Aufbewahrung dienenden Flächen entfallen (vgl. BFH-Urteil v. 11.10.2012 - I R 66/11, BStBl 2013 II S. 676). Zu empfehlen ist, diese **betriebsinternen Aufwendungen** zu dokumentieren (vgl. Stichwort „Dokumentation zur Gewinnermittlung“).

Für die Aufbewahrung von **Mandantendaten** und **Handakten** in einem **Rechenzentrum** scheidet eine Rückstellungspassivierung demgegenüber aus. Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Aufbewahrung entsteht für Handakten erst bei **Beendigung der Mandatsbeziehung** (vgl. BFH-Urteil v. 13.2.2019 - XI R 42/17, BStBl 2020 II S. 671; s. Kolbe, StuB 21/2019 S. 812).

### (4) Auflösung von Rechtsverhältnissen

Aufwand kann im Jahr 2025 dadurch steuerwirksam werden, dass eine anstehende Auflösung von Vertragsverhältnissen, die mit Abfindungsrisiken verbunden ist, in das laufende Jahr **vorgezogen** wird. Die Abfindungsverpflichtung muss aufgrund der Aufhebungsvereinbarung noch im Jahr 2025 entstehen, wenn sie in der Bilanz zum 31.12.2025 passiviert werden soll.

### (5) Außergewöhnliche Belastungen

Zur Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Belastungen i. S. von §§ 33 , 33a EStG ist zu beachten:

- a) Ab dem **Veranlagungszeitraum 2025** werden nach einer Neuregelung durch das JStG 2024 **Unterhaltsaufwendungen** nur noch als außergewöhnliche Belastungen i. S. des § 33a EStG anerkannt, wenn sie im Wege der **Banküberweisung** auf das Konto der unterhaltenen Person geleistet werden. Dies berücksichtigt die **Neufassung des BMF-Schreibens** zum Ansatz von **Unterhaltsaufwendungen** nach § 33a Abs. 1 EStG als außergewöhnliche Belastung (vgl. BMF-Schreiben v. 15.10.2025, BStBl 2025 I S. 1772 ). Ebenso ist die Neufassung eines BMF-Schreibens zur Berücksichtigung für den Unterhalt von **Personen im Ausland** als außergewöhnliche Belastung ergangen, vgl. BMF-Schreiben v. 15.10.2025, BStBl 2025 I S. 1779 ). – Steuerlich grds. nach § 33a Abs. 1 EStG abzugsfähige **Unterhaltszahlungen** sollten **fortlaufend** erfolgen, weil sie nur abzugsfähig sind, soweit sie den laufenden Lebensbedarf des Unterhaltsempfängers sicherstellen (mit Urteil des BFH v. 25.4.2018 - VI R 35/16 , BStBl 2018 II S. 643 , wurde im Dezember für mehrere Monate gezahlter Unterhalt nur anteilig für einen Monat anerkannt). – Die **Unterhaltshöchstbeträge** nach § 33a Abs. 1 EStG vermindern sich um eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Personen. Zwar sind insoweit positive und negative Einkünfte zu verrechnen; letztere dürfen aber nicht mit den gem. § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG anrechenbaren Ausbildungshilfen aus öffentlichen Kassen (z. B. BAföG -Zuschüsse) verrechnet werden (so BFH-Urteil v. 8.6.2022 - VI R 45/20 , BStBl 2023 II S. 23 ).
- b) Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG sind grds. um **Ersatzleistungen**, die der Steuerpflichtige erlangt, zu kürzen. Dies gilt jedoch **nicht** für **steuerpflichtige Ersatzleistungen** (vgl. BFH-Beschluss v. 15.6.2023 - VI R 33/20 , BStBl 2023 II S. 1031 ).
- c) Aufwendungen einer gesunden Frau für eine **Präimplantationsdiagnostik** (PID) mit nachfolgender künstlicher Befruchtung aufgrund einer **Krankheit** ihres Partners können als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden (vgl. BFH-Urteil v. 29.2.2024 - VI R 2/22 , BStBl 2024 II S. 514 ).
- d) Aufwendungen für die Mitgliedschaft in einem **Fitnessstudio** erwachsen **nicht zwangsläufig** i. S. von § 33 EStG , selbst dann nicht, falls die Teilnahme an einem dort angebotenen ärztlich verordneten Funktionstraining die Mitgliedschaft im Studio voraussetzt (vgl. BFH-Urteil v. 21.11.2024 - VI R 1/23 , BStBl 2025 II S. 348 ).
- e) Zum erforderlichen **Nachweis** der **Zwangsläufigkeit** der **Kostenentstehung** im Fall eingelöster **E-Rezepte** vgl. BMF-Schreiben v. 26.11.2024, BStBl 2024 I S. 1429 .
- f) **Prozesskosten** sind nach § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es geht um die Abwendung der Gefahr, die Existenzgrundlage zu verlieren und die lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Dabei ist unter der Existenzgrundlage i. S. des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG nur die **materielle Lebensgrundlage** des Steuerpflichtigen zu verstehen, so BFH-Urteil v. 13.8.2020 - VI R 15/18 (BStBl 2021 II S. 83 ), so dass Prozesskosten anlässlich eines Umgangsrechtsstreits und der Rückführung des Kindes aus dem Ausland vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen sind (s. Kanzler, NWB 46/2020 S. 3376 ). **Scheidungskosten** sind nach dem Verständnis des BFH Prozesskosten i. S. des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG , so dass sie seit dem Jahr 2013 vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen sind (vgl. BFH-Urteil v. 18.5.2017 - VI R 9/16 , BStBl 2017 II S. 988 ; s. Fink, NWB 4/2018 S. 173 ).
- g) Mit Beschluss v. 21.2.2018 - VI R 11/16 (BStBl 2018 II S. 469 ) hat der BFH entschieden, dass **Beerdigungskosten** als außergewöhnliche Belastungen nur abgezogen werden können, soweit sie nicht aus dem Nachlass oder durch sonstige im Zusammenhang mit dem Tod zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind.
- h) Die Aufwendungen für die **Unterbringung** können im Fall **betreuten Wohnens** schon dann als **Krankheitskosten** absetzbar sein, falls sie nach ärztlicher Expertise wegen Desorientierung ratsam ist, selbst wenn diese zunächst nur zeitweise auftritt (Niedersächsisches FG, Urteil v. 20.9.2017 - 9 K 257/16 , NWB ZAAAG-77993, rkr.).
- i) Aufwendungen für einen **behindertengerechten Umbau** eines **Gartens** sind keine außergewöhnlichen Belastungen (vgl. BFH-Urteil v. 26.10.2022 - VI R 25/20 , BStBl 2023 II S. 372 ). Demgegenüber führen Aufwendungen für den **behindertengerechten Umbau** eines **Hauses** oder eines entsprechenden Anbaus zu außergewöhnlichen Belastungen, soweit sie angemessen sind (vgl. BFH-Urteil v. 17.6.2025 - VI R 15/23 , NWB LAAAK-02023).

## (6) Betriebe gewerblicher Art

- a) Juristische Personen des öffentlichen Rechts sollten prüfen, ob es bei ihnen durch wirtschaftliche Aktivitäten jenseits des Hoheitsbetriebs oder der Vermögensverwaltung zur Begründung von **Betrieben gewerblicher Art** (BgA) kommt und welche Maßnahmen im Hinblick darauf ergriffen werden können. – Ein BgA entsteht, wenn durch eine wirtschaftliche Tätigkeit (verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sind isolierend zu beurteilen, vgl. R 4.1 Abs. 3 Satz 1 KStR 2022 ) nachhaltig ein umsatzsteuerbarer Umsatz von **mehr als 45.000 €** jährlich erzielt wird und die Tätigkeit mit eigenen Organisationsansätzen verknüpft ist (vgl. R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2022 ; die Umsatzgrenze ist erstmals mit Wirkung für den Veranlagungszeitraum 2022 erhöht worden, zuvor betrug sie 35.000 €). Sind Organisationsansätze nicht erkennbar („bloße Miterledigung“), wird ein BgA begründet, wenn sich der umsatzsteuerbare Jahresumsatz (Nachhaltigkeit ist insofern nicht erforderlich) auf mehr als **130.000 €** beläuft (vgl. R 4.1 Abs. 4 Satz 2 KStR 2022 ). Bei **staatlichen Hochschulen** soll die Prüfung, ob die Einnahmengrenze überschritten ist, auf der Ebene des **Fachbereichs** erfolgen, sofern nicht einzelne Institute eingerichtet sind (vgl. OFD Rheinland, Vfg. v. 28.9.2009, NWB CAAAD-29666).

Wird ein steuerbarer Jahresumsatz von mehr als 45.000 € im Einzelfall nicht erreicht, entsteht ein BgA nur dann, wenn dafür **besondere Gründe** von der Körperschaft **vorgetragen** werden (etwa die Entfaltung der Tätigkeit im Wettbewerbsverhältnis). Der Finanzverwaltung ist bei einem geringeren Jahresumsatz als 45.000 € das Vorbringen von Gründen versagt, wonach ein BgA entstanden sei. Soll die Begründung eines BgA vermieden werden, ist dies etwaig durch die Verlagerung von Umsätzen in das kommende Jahr darstellbar (es gilt das Zuflussprinzip).

- b) Gewinne eines **körperschaftsteuerpflichtigen BgA** unterliegen im Falle des Transfers auf die Trägerkörperschaft (in den Hoheitsbetrieb) – ebenso wie verdeckte Gewinnausschüttungen – nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b i. V. mit § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einer **Kapitalertragsteuer von 15 %**, sofern der Gewinn im Wege der Bilanzierung ermittelt wird oder die Umsätze des BgA (ausgenommen sind insofern die steuerfreien Umsätze gem. § 4 Nr. 8 bis 10 UStG ) mehr als 350.000 € im Kalenderjahr betragen oder sich der Gewinn auf mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr beläuft. Ausgenommen davon sind den **Rücklagen** zugeführte Mittel. Die Finanzverwaltung lässt in Anlehnung an die Rechtsprechung die Rücklagenbildung bereits zu, soweit anhand **objektiver Umstände** nachvollzogen und überprüft werden kann, dass der handelsrechtliche Gewinn einem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung stehen soll (vgl. BMF-Schreiben v. 28.1.2019, BStBl 2019 I S. 97 , Rz. 35; BFH-Urteile v. 30.1.2018 - VIII R 42/15 , BStBl 2019 II S. 96 ; VIII R 15/16, BStBl 2019 II S. 101 ; s. auch Strahl, NWB 41/2018 S. 3001 ). – **Gewinntransfers aus einem steuerfreien BgA** oder dem **steuerfreien Teil eines gemischten BgA** (z. B. Auftragsforschung i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG ) lösen **keine Kapitalertragsteuer** aus. Gleiches gilt, wenn der Träger des BgA oder der steuerbegünstigte Teil des BgA die Voraussetzungen des § 44a Abs. 7 EStG erfüllt, also **gemeinnützig** ist (vgl. dazu BMF-Schreiben v. 28.1.2019, Rz. 38).
- c) Entstehen in einem BgA **Verluste**, sind diese nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 KStG mit Gewinnen aus Tätigkeiten verrechenbar, die in einem BgA hätten zusammengefasst werden können (vgl. zu Einzelfragen OFD Rheinland, Vfg. v. 21.8.2008, NWB XAAAC-88906; OFD Niedersachsen, Vfg. v. 27.4.2012, NWB HAAAE-32981; vgl. auch Carl, NWB 19/2012 S. 1586 ). Mit Urteil v. 29.8.2024 - V R 43/21 (NWB MAAAJ-79445) hat der BFH indes eine **Kettenzusammenfassung** entgegen der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben v. 12.11.2009 (BStBl 2009 I S. 1303 , Tz. 5) abgelehnt; vielmehr müsse das Zusammenfassungskriterium nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 oder Nr. 3 KStG jeweils bei jedem der zusammenzufassenden BgA vorliegen (versagt wurde dergestalt eine Zusammenfassung des BgA „Freibad“ mit dem BgA „Wasserversorgung“), vgl. dazu Strahl, NWB 48/2024 S. 3296 . Dem ist die Finanzverwaltung mit einem **Nichtanwendungserlass** zugunsten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts entgegengetreten (vgl. BMF-Schreiben v. 6.6.2025, BStBl 2025 I S. 1453 ). Die Finanzverwaltung hat auch anerkannt, dass neben einem **Blockheizkraftwerk** auch eine **Wärmepumpe**, eine **hybride Photovoltaikanlage** oder ein **Fernwärmenetz** grds. dazu geeignet sind, im Einzelfall die Zusammenfassung eines **Bad-BgA** mit einem **Versorgungs-BgA** zu begründen (vgl. BMF-Schreiben v. 10.10.2025, BStBl 2025 I S. 1799 ).

**Dauerverluste** führen zu **verdeckten Gewinnausschüttungen**, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, es sei denn, es handelt sich um begünstigte Verlusttätigkeiten nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG (vgl. dazu BMF-Schreiben v. 12.11.2009, BStBl 2009 I S. 1303 ; vgl. zu Dauerverlusten im **Forschungsbereich** sowie bei forschungsnahen

Tätigkeiten FinMin Schleswig-Holstein, Erlass v. 14.3.2013, NWB WAAAE-32736). Die verdeckte Gewinnausschüttung führt – insbesondere in der Konstellation (schädlicher) Dauerverluste – nicht zur Kapitalertragsteuer, wenn insofern das **steuerliche Einlagekonto** verwendet wird. Dies setzt nach Auffassung der Finanzverwaltung erstmals für Leistungen im Jahr 2013 voraus, dass der BgA der Trägerkörperschaft eine **Bescheinigung** i. S. des § 27 Abs. 3 KStG bis zur erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für das Jahr der Leistung erteilt (vgl. BMF-Schreiben v. 10.10.2013 - IV C2 - S 2836/13/10001 ; so auch FG Düsseldorf, Urteil v. 23.6.2020 - 6 K 2049/17 KE , NWB GAAAH-55927 [Revision wurde zurückgenommen]; kritisch Strahl in Hidién/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl. 2023, § 18 Rz. 123; Strahl, NWB 35/2020 S. 2584 ).

- d) Tätigkeiten im Rahmen der **Vermögensverwaltung** rechnen zwar nicht zu einem BgA (vgl. BFH-Urteil v. 13.3.1974 - I R 7/71 , BStBl 1974 II S. 391, 394 ), wohl aber nach Auffassung des V. Senats des BFH zum **umsatzsteuerlichen Unternehmen** (vgl. BFH-Urteil v. 15.4.2010 - V R 10/09 , BStBl 2010 II S. 863 ). Beruft sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts – etwa zur Erschließung von Vorsteuerabzugsvolumina – auf diese Entscheidung, kann sie dies nur für ihr gesamtes Unternehmen tun (nicht aber lediglich für bestimmte Unternehmensteile oder Umsätze; vgl. BMF-Schreiben v. 27.7.2017, BStBl 2017 I S. 1239 ). **§ 2b UStG** erfasst nur hoheitliche Tätigkeiten, so dass ab dem Jahr 2017 die Vermögensverwaltung gem. § 2 Abs. 1 UStG zum Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts zählt, es sei denn, es wurde die Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG abgegeben (dann erfolgt die Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen ab dem **1.1.2027**, was bei längerfristigen Vertragsverhältnissen Umstellungsbedarf auslösen kann, vgl. dazu auch Strahl, Kösdi 2020 S. 21828, 21832).

## (7) Dokumentation von Auslandsbeziehungen

- a) Nach § 1 AStG ist eine **Berichtigung von Einkünften** vorzunehmen, wenn im Rahmen von Geschäftsbeziehungen mit einer nahestehenden Person im Ausland (etwa bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung von mehr als 25 % an der Auslandsgesellschaft oder umgekehrt der Auslandsgesellschaft an der Inlandsgesellschaft) fremdunübliche Abreden getroffen werden. Dieser Fremdvergleichsgrundsatz ist erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen, auch für **Personengesellschaften** sowie für **Betriebsstätten** beachtlich. Die **Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung** v. 13.10.2014 ist am 18.10.2014 in Kraft getreten (vgl. BGBl 2014 I S. 1603 ) und zuletzt durch Art. 8 Abs. 4 des Gesetzes v. 20.12.2022 (BGBl 2022 I S. 2730 ) geändert worden. Vgl. zur Anerkennung der **veranlassungsbezogenen Gewinnermittlung** einer **ausländischen Betriebsstätte** BFH-Urteil vom 18.12.2024 - I R 45/22 , NWB EAAAJ-90850 (keine Ersetzung durch Gewinnermittlung nach der Kostenaufschlagmethode).

Insbesondere ist darauf zu achten, dass **angemessene Verrechnungspreise** vereinbart werden. Dazu sieht § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG i. d. F. des AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl 2021 I S. 1259 ) vor, es seien die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend, die dem jeweiligen Geschäftsvorfall zugrunde liegen. Nach § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG ist eine **Funktions- und Risikoanalyse** vorzunehmen. Auf der Grundlage dieser Ergebnisse ist eine **Vergleichbarkeitsanalyse** zu fertigen. Zu beachten sind insofern **die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024** (BMF, Schreiben v. 12.12.2024, BStBl 2025 I S. 207 ).

Mit Urteil v. 9.6.2021 - I R 32/17 (BStBl 2023 II S. 686 ) hat sich der BFH ausführlich mit dem Erfordernis von Einkünftekorrekturen nach § 1 AStG im Fall von **Teilwertabschreibungen** auf unbesichert im Konzern ausgereichte **Darlehensforderungen** befasst und seine Rechtsprechung bestätigt, vgl. auch Urteil FG des Saarlandes v. 25.9.2024 - 1 K 1258/18 , NWB QAAAJ-88131 (Rev. unter Az. I R 23/24 anhängig).

- b) Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes führt regelmäßig zu einer **Bandbreite** von Werten. Diese Bandbreite ist nach § 1 Abs. 3a Satz 2 AStG einzuengen, wenn trotz sachgerechter Anpassungen (§ 1 Abs. 3 Satz 6 AStG ) Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben. Geben die danach verbleibenden Werte selbst keinen Anhaltspunkt für eine bestimmte Einengung, bleiben aus dieser Bandbreite dann gem. § 1 Abs. 3a Satz 3 AStG das Viertel der kleinsten und das Viertel der größten Werte unberücksichtigt.
- c) Wird zudem eine „**Funktion** einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken“ **verlagert**, hat der Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 3b AStG den Einigungsbereich auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion

als Ganzes (Transferpaket) zu bestimmen. Eine Funktion soll dabei nach § 1 Abs. 1 der Funktionsverlagerungsverordnung (**FVerlV**) i. d. F. v. 18.10.2022 (BGBl 2022 I S. 1803) die „Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben“ sein, „die von bestimmten **Stellen** oder **Abteilungen** eines Unternehmens erledigt werden“. Eine **Funktionsverdoppelung** führt nicht zu den Rechtsfolgen einer Funktionsverlagerung, wenn es innerhalb von fünf Jahren nach Aufnahme der Funktion durch das nahestehende Unternehmen zu keiner Einschränkung der Funktion im Inland kommt (vgl. § 1 Abs. 5 FVerlV).

- d) Mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2024 sind § 1 Abs. 3d und 3e AStG Fremdvergleichsgrundsätze für **grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen und -dienstleistungen** innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe zu entnehmen.
- e) Die **Mitteilungspflichten** für **grenzüberschreitende Steuergestaltungen** sind in den §§ 138d bis 138k AO kodifiziert, vgl. dazu BMF-Schreiben v. 29.3.2021 (BStBl 2021 I S. 582) sowie v. 7.6.2024 (BStBl 2024 I S. 926).
- f) Zu den **Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen** nach § 138 Abs. 2 AO und § 138b AO ist ein überarbeitetes BMF-Schreiben v. 26.4.2022 (BStBl 2022 I S. 576) ergangen (s. dazu Grotherr, NWB 22/2022 S. 1551).
- g) Mit BMF-Schreiben v. 3.4.2025 (BStBl 2025 I S. 970) hat die Finanzverwaltung umfangreiche „Grundsätze für den Ausweis der Angaben einer **steuerlich transparenten Personengesellschaft** im länderbezogenen Bericht gem. § 138a AO“ (**Country-by-Country Report**) veröffentlicht.

## (8) Dokumentation zur Gewinnermittlung

Zum Jahresende 2025 (oder zum Ende eines abweichenden Wirtschaftsjahres 2025/2026) sollte eine **Inventur der Risiken** gegenüber Dritten erfolgen, aus denen sich mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eine Inanspruchnahme des Unternehmens ergibt. In diesem Falle ist verpflichtend dem Grunde nach der Ausweis einer Rückstellung vorzunehmen. In die Bewertung der Rückstellung sind auch etwaig entstehende **betriebsinterne Aufwendungen** einzubeziehen. Dies setzt aber voraus, dass sie entsprechend dokumentiert werden (s. dazu bereits ausführlich Strahl, Ködsi 2014 S. 18961, 18965 bis 18968). Es geht zu Lasten des Unternehmens, wenn zur **Bewertung einer Rückstellung zweckdienliche Aufzeichnungen** wie Kostenträger- und Kostenstellenrechnungen oder Kosten- und Budgetplanungen nicht vorgelegt werden können (vgl. BFH-Urteil v. 26.7.2023 - IV R 22/20, BStBl 2023 II S. 1091; dazu Strahl, NWB 40/2023 S. 2718). Zur **Vermeidung steuerstrafrechtlicher Risiken** verdient Beachtung, dass der BFH entschieden hat, fließe in die Position „sonstige Rückstellungen“ erstmals ein **neuer** und dem Finanzamt unbekannter **Lebenssachverhalt** ein, bestehe die Verpflichtung, auf die in den Sammelposten eingegangene neue Einzelposition hinzuweisen und es dem Finanzamt dadurch zu ermöglichen, die Rechtmäßigkeit des Rückstellungsausweises zu überprüfen (vgl. BFH-Urteil v. 25.1.2017 - I R 70/15, BStBl 2017 II S. 780; s. Fink, NWB 39/2017 S. 2989).

## (9) Einlagenrückgewähr

Die Rückgewähr von Einlagen, die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuvor vorgenommen haben, gehört nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Kapitaleinkünften, soweit das **steuerliche Einlagekonto** i. S. des § 27 KStG als verwendet gilt. Auf dem steuerlichen Einlagekonto sind die **nicht in das Nennkapital** geleisteten **Einlagen** am Schluss des Wirtschaftsjahres auszuweisen (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG). Dies gilt auch im Falle einer **wirtschaftlichen Neugründung** einer nahezu vermögenslosen Aktiengesellschaft (die ursprüngliche Einzahlung in das Nennkapital bleibt als solche bestehen – eine Kapitalzuführung des [neuen] Gesellschafters ist dann im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen), vgl. BFH-Urteil v. 25.2.2025 - VIII R 22/22, BStBl 2025 II S. 575. Abgesehen davon, dass ein Direktzugriff auf das Einlagekonto nicht zulässig ist, sondern für Ausschüttungen gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG vorrangig der auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelte ausschüttbare Gewinn als verwendet gilt (vgl. BFH-Urteil v. 11.2.2015 - I R 3/14, BStBl 2015 II S. 816), ist zu beachten, dass nur zum **Ende** des der Ausschüttung **vorangegangenen Wirtschaftsjahres** nach § 27 Abs. 2 KStG formell festgestellte Einlagen steuerfrei ausgeschüttet werden können (vgl. BFH-Urteil v. 28.1.2015 - I R 70/13, BStBl 2017 II S. 101; v. 19.5.2010 - I R 51/09, BStBl 2014 II S. 937). Vgl. zur Neuregelung in **Umwandlungsfällen** nach Maßgabe des § 27 Abs. 3 KStG oben I, 1, b. Sind im Wirtschaftsjahr 2025 Einlagen erfolgt und sollen diese steuerfrei zurückgewährt werden, darf die **Ausschüttung erst**

**nach Ablauf des Wirtschaftsjahres 2025 erfolgen**, nachdem die Gewährung der Einlagen zuvor Gegenstand der gesonderten Feststellung des Einlagekontos auf das Ende des Wirtschaftsjahres 2025 geworden ist.

Die Verrechnung einer Ausschüttung mit dem steuerlichen Einlagekonto wird nur anerkannt, wenn eine **Bescheinigung gem. § 27 Abs. 3 KStG** spätestens bis zur erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für das Jahr der Leistung erteilt wird. Fehlt die Bescheinigung, erfolgt die **Verwendungsfestschreibung mit 0 €** (vgl. BFH-Beschluss v. 11.7.2018 - I R 30/16, BStBl 2019 II S. 283). Ob dies auch für – rechtlich nicht selbständige – **Regiebetriebe** einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gilt, war Gegenstand eines unter Az. VIII R 22/20 anhängigen Revisionsverfahrens, nachdem in erster Instanz das FG Düsseldorf mit Urteil v. 23.6.2020 - 6 K 2049/17 KE (NWB GAAAH-55927) diese Frage zulasten des Steuerpflichtigen bejaht hatte (vgl. dazu Strahl, NWB 35/2020 S. 2584). Die Revision ist inzwischen zurückgenommen worden.

Für **rechtsfähige private Stiftungen** besteht nach den BFH-Urteilen v. 17.5.2023 - I R 42/19 (BStBl 2024 II S. 381) und I R 46/21 (NWB VAAAJ-50109) keine Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des **steuerlichen Einlagekontos** (vgl. dazu Strahl, NWB 42/2023 S. 2856). Die Finanzverwaltung geht – unzutreffend – davon aus, dass die Annahme einer Einlagenrückgewähr auf Ebene der Leistungsempfänger einer Stiftung daran scheitert, dass kein steuerliches Einlagekonto festgestellt wird (vgl. BMF-Schreiben v. 24.4.2024, BStBl 2024 I S. 721).

## **(10) Einnahmenüberschussrechnung**

Betriebliche Einkünfte nach §§ 13, 15 oder 18 EStG erzielende Steuerpflichtige können unter bestimmten Voraussetzungen ihren steuerlichen Gewinn wahlweise nach § 4 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich oder nach § 4 Abs. 3 EStG durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben („Einnahmenüberschussrechnung“) ermitteln, s. zur Ausübung des Wahlrechts „Wahl und Wechsel der Gewinnermittlungsart“. Das der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zugrunde liegende **Zufluss-/Abflussprinzip** nach § 11 EStG ermöglicht temporäre Einkünfteverlagerungen zur Jahreswende – ebenso wie die obligatorische Überschussrechnung bei nichtbetrieblichen Einkunftsarten – durch vorgezogene oder verzögerte Vereinnahmung von Einnahmen und Verausgabung von Ausgaben (vgl. dazu z. B. Schiffrers in Korn, EStG, Juni 2022, § 11 Rz. 4 bis 9; Krüger in Schmidt, EStG, 44. Aufl. 2025, § 11 Rz. 10 und Rz. 50 Stichwort „Vorauszahlungen“, jeweils m. w. N.). Zu einem permanenten gewinnmindernden Effekt führt es, dass – anders als bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG – Ausgaben für zum Umlaufvermögen gehörende Vorräte und Vorauszahlungen bereits Betriebsausgaben sind und Leistungsforderungen erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung die Einkünfte erhöhen (andererseits können für drohende Aufwendungen keine Rückstellungen gebildet werden und keine Teilwertabschreibungen erfolgen). Zu beachten sind indes folgende Ausnahmen:

(a) Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen oder Ausgaben sind dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zuzurechnen, wenn sie „kurze Zeit“ vor bzw. nach Ablauf des Kalenderjahres zu- bzw. abfließen (§ 11 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 EStG). Nach der Rechtsprechung des BFH und Verwaltungsauffassung sind zehn Tage eine kurze Zeit (vgl. H 11 „Allgemeines/Kurze Zeit“ EStH 2024 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung); gefordert wird gegen den Gesetzeswortlaut neben dem Zu- bzw. Abfluss auch die Fälligkeit bis zum Ablauf der Zehn-Tagesfrist (BFH, Urteil v. 16.2.2022 - X R 2/21, BStBl 2022 II S. 448; v. 21.6.2022 - VIII R 25/20, BStBl 2023 II S. 154; s. dazu Strahl, NWB 22/2022 S. 1534). – Zu den regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben gehört die **Umsatzsteuer**, die bis zum 10.1. für den letzten Voranmeldungszeitraum entrichtet wird (vgl. BFH-Urteil v. 1.8.2007 - XI R 48/05, BStBl 2008 II S. 282; v. 27.6.2018 - X R 44/16, BStBl 2018 II S. 781; BMF-Schreiben v. 10.11.2008, BStBl 2008 I S. 958), und die **Lohnsteuer** (BayLfSt, Vfg. v. 27.7.2021, NWB VAAAH-88841). Dies gilt auch, soweit die Fälligkeit durch § 108 Abs. 3 AO herausgeschoben ist, die Zahlung aber bis zum 10.1. erfolgt (BFH, Urteil v. 27.6.2018 - X R 44/16, BStBl 2018 II S. 781; BayLfSt, Vfg. v. 27.7.2021, NWB VAAAH-88841). Im Fall einer Lastschrifttermächtigung des Finanzamts gilt die Umsatzsteuer unabhängig vom Zeitpunkt der Bezahlung als am 10.1. abgebucht (BayLfSt, Vfg. v. 27.7.2021, NWB VAAAH-88841). Der 10.1.2026 fällt auf einen Samstag. (b) Nach § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG sind im Voraus geleistete Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von **mehr als fünf Jahren** insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Das gilt nicht für ein marktübliches Damnum oder Disagio (Kreditaufnahmen bei Geschäftsbanken begründen die Vermutung der Marktüblichkeit, BFH, Urteil v. 8.3.2016 - IX R 38/14, BStBl 2016 II S. 646). Umgekehrt gilt für im Voraus erhaltene Einnahmen für Nutzungsüberlassungen, dass sie optional nach § 11 Abs. 1 Satz 3 i. V. mit Abs. 2 Satz 3 EStG gleichmäßig auf die Nutzungsdauer verteilt werden können; unter weiter Auslegung dieser Vorschrift hat der BFH die Verteilung im Fall einer Entgeltvorauszahlung im Zeitpunkt des Abschlusses eines Gestattungsvertrags zur Durchführung naturschutzrechtlicher Ausgleichsmaßnahmen

anerkannt, obwohl der Nutzungszeitraum (bis zum Rückbau eines Kraftwerks und Rekultivierung der Flächen) nicht fixiert war, aber geschätzt werden konnte (BFH, Urteil v. 4.6.2019 - VI R 34/17, BStBl 2021 II S. 5 ). (c) Das Verausgabungsprinzip ist für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG generell für im Gesetz genanntes spezifisches **Umlaufvermögen** (Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte sowie Grund und Boden und Gebäude) dergestalt suspendiert worden, dass der Betriebsausgabenabzug erst bei Zufluss der Einnahmen aus Weiterveräußerung erfolgt (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG ).

Die gezielte Nutzung des Zufluss-/Abflussprinzips ist grds. **kein Missbrauch** von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i. S. des § 42 AO (vgl. BFH-Urteil v. 23.9.2003 - IX R 65/02, BStBl 2005 II S. 159 – zur Vorauszahlung von Erbbauzinsen; v. 14.1.2004 - IX R 33/03, BStBl 2004 II S. 750 – zu einer vollen Kaufpreisvorauszahlung vor dem Hintergrund des FöRdG; v. 11.11.2009 - IX R 1/09, BStBl 2010 II S. 746 – Hinausschieben des noch nicht eingetretenen, durch Betriebsvereinbarung festgelegten Fälligkeitszeitpunkts für eine Abfindung in den nächsten Veranlagungszeitraum zur Steuerersparnis; v. 19.1.2017 - IV R 50/14, BStBl 2017 II S. 456 – Edelmetallkäufe; v. 19.1.2017 - IV R 10/14, BStBl 2017 II S. 466 – Kauf von Edelmetall als Umlaufvermögen kurz vor Jahresende und Verkauf im Folgejahr und alljährliche Wiederholung der Prozedur, sog. Goldfinger-Modell; v. 17.5.2022 - VIII R 26/20, BStBl 2022 II S. 829 – Leasingsonderzahlungen mit Auswirkung auf die sog. Kostendeckelung für private Autonutzung). S. auch Stichwort „Gestaltungsspielräume und -grenzen“

### (11) Energetische Gebäudesanierung

§ 35c EStG i. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht v. 21.12.2019 (BGBl 2019 I S. 2886 ) gewährt eine **Steuerermäßigung** (Abzug von der Einkommensteuerschuld) **für nach dem 31.12.2019 begonnene energetische Maßnahmen** an ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken dienenden Gebäuden bzw. Eigentumswohnungen, die älter als zehn Jahre sind (Kurzübersicht bei Strahl, kösdi 2020 S. 21602, 21607). Die Steuerermäßigung beträgt insgesamt **20 %** der Aufwendungen (begünstigt sind höchstens Aufwendungen von 200.000 €), die sich wie folgt auf drei Jahre verteilen: **Je 7 %** der Aufwendungen – höchstens 14.000 € – im Jahr des Abschlusses der jeweiligen Maßnahme und im Folgejahr sowie **6 %** – höchstens 12.000 € – im übernächsten Jahr. Für mehrere Maßnahmen an einem Objekt werden maximal Steuerermäßigungen in Höhe von 40.000 € gewährt. Nach dem Katalog in § 35c Abs. 1 EStG sind begünstigte Maßnahmen Wärmedämmungen von Wänden, Dachflächen und Geschossdecken, Erneuerung der Fenster und Außentüren sowie Heizungsanlagen, Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage, Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung sowie Optimierung mindestens zwei Jahre alter Heizungsanlagen (vgl. zu **Einzelfragen** BMF-Schreiben v. 21.8.2025, BStBl 2025 I S. 1609; s. auch Heine/Trinks, NWB 41/2025 S. 2784 ). Einer Sonderregelung für eingeschaltete **fachlich qualifizierte Energieberater** in § 35c Abs. 1 Satz 4 EStG zufolge wird auf die dafür entstandenen Kosten außerhalb der 40.000 €-Grenze eine zusätzliche Steuerermäßigung von 50 % gewährt. Die Maßnahmen müssen durch Fachunternehmer durchgeführt werden. Erforderlich ist ein aufwendiges Bescheinigungsverfahren der Fachunternehmen (vgl. dazu BMF-Schreiben v. 15.10.2021, BStBl 2021 I S. 2026 ). Die nicht geringen formalen Anforderungen an das Bescheinigungsverfahren ergeben sich aus der Energetischen Sanierungsmaßnahmen-Verordnung (ESanMV, NWB UAAAH-61189; zur Musterbescheinigung vgl. BMF-Schreiben v. 23.12.2024, BStBl 2025 I S. 39 ).

Hinweise für die Dispositionen:

- a) Die ausschließliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken muss im jeweiligen Kalenderjahr erfolgen, also für den Begünstigungszeitraum; sie liegt auch vor, „wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung anderen Personen unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden“ (§ 35c Abs. 2 EStG ). Die unentgeltliche Überlassung der gesamten Wohnung an ein Kind i. S. des § 32 EStG dürfte unschädlich sein (vgl. Heine, NWB 17/2020 S. 1244, 1246 ). Häusliche Arbeitszimmer sind unschädlich (BT-Drucks. 19/14338 S. 22).
- b) Können (einzelne) Maßnahmen noch vor dem 1.1.2026 abgeschlossen werden, kann die Inanspruchnahme der Vergünstigung dafür bereits erreicht werden. Die Steuerermäßigung kann schon im Vorauszahlungs- oder Lohnsteuerermäßigungsverfahren berücksichtigt werden (Heine, NWB 17/2020 S. 1244, 1247 ). Insgesamt ist bei den Dispositionen darauf zu achten, dass die Höchstsätze optimal ausgeschöpft werden. Ergibt sich in einem



der drei jeweiligen Förderjahre keine Einkommensteuerschuld, verfällt für dieses Jahr die Ermäßigungsquote von 7 % bzw. 6 %.

## (12) Finanzierungskosten und fiktive Finanzierungskosten: Gewerbesteuerhinzurechnung

Faktisch werden Betriebsausgaben besteuert, weil bei der Ermittlung des gewerbesteuerpflichtigen Gewerbeertrags abgezogene **tatsächliche und fiktive Finanzierungskosten zu 25 %** nach § 8 Nr. 1 GewStG dem Gewinn hinzugerechnet werden, soweit ihre Jahressumme 200.000 € übersteigt (negative Hinzurechnungsbeträge sind mit positiven zu saldieren und ein etwaiger negativer Überhang mindert den Gewerbeertrag, z. B. Verluste aus typisch stillen Beteiligungen, BFH, Urteil v. 1.10.2015 - I R 4/14, BStBl 2017 II S. 59, gegen R 8.1 Abs. 3 Satz 3 GewStR 2009, der dadurch überholt ist). Finanzierungskosten in diesem Sinne sind vollumfänglich sämtliche Entgelte für Schulden (vgl. zum Begriff der Entgelte für Schulden R 8.1 Abs. 1 GewStR 2009), Aufwandsanteile von Renten und dauernden Lasten (mit Ausnahme von Pensionszahlungen aufgrund einer unmittelbar vom Arbeitgeber erteilten Zusage) und der Gewinnanteil eines typisch stillen Gesellschafters. Fiktive Finanzierungskosten sind 20 % der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für überlassene bewegliche Wirtschaftsgüter, 50 % der Miet- und Pachtzinsen (auch Leasingraten) für überlassene unbewegliche Anlagegüter (insbesondere Grundstücke und Gebäude) sowie 25 % der Aufwendungen für die Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, es sei denn, es handelt sich um eine Vertriebslizenz).

Die Finanzverwaltung hatte die Hinzurechnungsvorschrift zunächst weit ausgelegt, ihre Verwaltungsanweisungen aber aufgrund der deutlich restriktiven Rechtsprechung angeglichen (Ländererlass v. 6.4.2022, BStBl 2022 I S. 638). Nicht hinzurechnungspflichtig sind Aufwendungen (Zinsen, Entgelte für die Nutzung von Wirtschaftsgütern), die berechtigt in die Berechnung von Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter einbezogen worden sind, weil sie den Gewinn nicht unmittelbar mindern, selbst wenn die Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens angefallen sind, das bereits unterjährig im selben Wirtschaftsjahr gewinnmindernd aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist (Urteil des BFH v. 30.7.2020 - III R 24/18, BStBl 2022 II S. 279, nicht jedoch bei Herstellungskosten für nach § 5 Abs. 2 EStG nicht aktivierungsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter, Urteil des BFH v. 12.11.2020 - III R 38/17, BStBl 2022 II S. 283; Ländererlass v. 6.4.2022, BStBl 2022 I S. 638). Abgelehnt wurde auch die Hinzurechnung vergüteter Stückzinsen bei einem Sachwertdarlehen über festverzinsliche Anleihen, die ein Unternehmen nach Empfang veräußerte und später zwecks Rückgabe zurückerwarb (Urteil des BFH v. 7.10.2021 - III R 15/18, BStBl 2022 II S. 625). Die Rechtsprechung, die von der Finanzverwaltung angewendet wird, hat außerdem zu einer deutlichen Einschränkung der anteiligen Hinzurechnung der **Aufwendungen für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern** (z. B. Miete, Pacht, Leasing) nach § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG geführt (s. dazu Mirbach/Thelen, NWB 33/2022 S. 2324; Schlegel, NWB 18/2023 S. 1298). Danach erfolgt die Hinzurechnung nur, wenn die Wirtschaftsgüter – stünden sie im wirtschaftlichen Eigentum des Steuerpflichtigen – Anlagevermögen wären. Die Beurteilung muss dabei den konkreten Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich so weit wie möglich an den Verhältnissen beim jeweiligen Steuerpflichtigen orientieren. (a) Fälle, in denen **keine Hinzurechnung** erfolgte: Aufwendungen eines **Reiseveranstalters** für angemietete Hotelzimmer nebst Ausstattung (BFH, Urteil v. 25.7.2019 - III R 22/16, BStBl 2020 II S. 51); nur für das jeweilige Projekt nutzbare Aufwendungen für angemietete Filmlocations und Ausstattungsgegenstände eines **Filmherstellers**, die für ein anderes Filmprojekt nicht nutzbar wären (BFH, Urteil v. 12.11.2020 - III R 38/17, BStBl 2022 II S. 283); Nutzungsvergütungen für **Messestände** anlässlich gelegentlicher Messebesuche (BFH, Beschluss v. 23.3.2022 - III R 14/21, BStBl 2022 II S. 559; Urteil v. 20.10.2022 - III R 35/21, NWB OAAAJ-37141); zum Teil Mietaufwendungen für Locations und bewegliche Gegenstände beim Organisator für Messe-, Ausstellungs- und Kongressveranstaltungen (BFH, Urteil v. 19.1.2023 - III R 22/20, NWB SAAAJ-38074); Aufwendungen für die **Nutzung einer elektronischen Handelsplattform** durch einen Reisevermittler (BFH, Urteil v. 26.4.2018 - III R 25/16, BStBl 2024 II S. 768); Nutzungsvergütungen für **Mehrwegbehältnisse** (z. B. Steigen, Boxen, Paletten) bei einem Gemüsevermarkter, soweit das Vertragsverhältnis neben der Gebrauchsüberlassung umfangreiche Werk-, Dienstleistungs- und Transportleistungselemente umfasst und diese dem gesamtvertraglichen Leistungsbündel das Gepräge geben (BFH, Urteil v. 1.6.2022 - III R 56/20, BStBl 2023 II S. 875); Aufwendungen als **Hauptsponsor eines Sportvereins**, der die Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke und Werbung auf den Trikots sowie der übrigen Sportkleidung, auf den Banden und am Boden des Sportstadions ermöglichte (BFH, Urteil v. 23.3.2023 - III R 5/22, BStBl 2023 II S. 923); Aufwendungen einer **Spezialagentur für Außenwerbung**, die im Bereich der Beratung für Außenwerbung und Vermittlung von Werbeträgern im Außenbereich (Out of Home-Werbung) tätig war, **für die Nutzung von Werbeträgerflächen** (BFH, Urteil v. 17.10.2024 - III R 33/22, BStBl 2025 II S. 318) (b) Fälle, in denen eine

**Hinzurechnung** erfolgt ist: Nutzungsentgelte für Veranstaltungsstätten und -equipment bei einem **Konzertveranstalter** (BFH, Urteil v. 8.12.2016 - IV R 24/11 , BStBl 2022 II S. 276 ); Nutzungsentgelt für Baustelleneinrichtungen und Baugeräte bei einem **Bauunternehmer**, soweit keine Herstellungskosten für Bauleistungen gegeben sind (BFH, Urteil v. 30.7.2020 - III R 24/18 , BStBl 2022 II S. 279 ); Vergütungen für die Überlassung von **Kabelweisersenderechten** bei einem Kabelnetzbetreiber (BFH, Urteil v. 23.2.2023 - IV R 37/18 , BStBl 2023 II S. 917 ); Mietzins, den der Anbieter von Ferienimmobilien für die in der Regel längerfristige Anmietung der von ihm über Internetplattformen oder Vermittler (z. B. Reisebüros) an Feriengäste im eigenen Namen und für eigene Rechnung weitervermieteten **Ferienhäuser und -wohnungen** an die Immobilieneigentümer zahlt (BFH, Urteil v. 17.8.2023 - III R 59/20 , BStBl 2024 II S. 70 ; s. dazu Strahl, NWB 44/2023 S. 2982 ). (c) **Offen** geblieben ist (das FG hatte die Hinzurechnung abgelehnt, der BFH hob das Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück), inwieweit bei einem **Dienstleistungsunternehmen** (das offenbar einen Vergnügungspark betreibt) die Aufwendungen für **zu Werbezwecken gemietete Werbeflächen** in öffentlichen Verkehrsmitteln, Bahnhöfen, im öffentlichen Raum, in Gaststätten und an Autobahnen, für Sponsoring bei Fußballclubs (Trikotwerbung, Werbung in Stadien, Anzeigen in Programmheften, Verwendung von Logos auf den Homepages und auf Pressewänden) nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG hinzurechnungspflichtig sind (u. U. aufzuteilende gemischte Aufwendungen), (BFH, Urteil v. 16.9.2024 - III R 36/22 , BStBl 2025 II S. 88 ). – Unter Az. III R 28/24 ist zudem eine Revision gegen das Urteil des FG Berlin-Brandenburg v. 9.7.2024 - 8 K 8027/21 (NWB CAAJ-73806) anhängig. Das FG hat bei einem Unternehmen, das für seine Kunden Veranstaltungen und Reisen organisiert und betreut, die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG der Aufwendungen für die Anmietung von Unterkünften, Veranstaltungsräumen, Veranstaltungstechnik, Beförderungsleistungen und eine Vielzahl von Nebenleistungen abgelehnt, weil es sich nicht um fiktives Anlagevermögen, sondern um fiktives Umlaufvermögen handelt.

#### **BFH-Urteile zu speziellen Einzelsachverhalten:**

- Bestätigt hat der BFH, dass eine **Konzernfinanzierungsgesellschaft** durch das Bankenprivileg gem. § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e GewStG i. V. mit § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV begünstigt sein kann (BFH, Beschluss v. 21.5.2025 - III R 6/24 , BStBl 2025 II S. 746 ).
- Bei **Rückdeckungsversicherungsunternehmen** unterliegen **Zinsen** auf die **Depotverbindlichkeiten** im Retrozessionsgeschäft der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG (BFH, Urteil v. 21.5.2025 - III R 32/22 , NWB MAAJ-98571).

#### **Hinweise für die Steuerabwehr und -gestaltung:**

Besonders belastend ist die Hinzurechnung der Nutzungsentgelte bei **Betriebsaufspaltungen**, weil Betriebskapitalgesellschaften die anfallende Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe absetzen dürfen und von der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG ausgeschlossen sind. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob die Hinzurechnungsbelastung die Umstrukturierung in eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung rechtfertigt (etwa durch Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG, um so die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG zu erreichen). Zu prüfen ist ferner, ob die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft nach §§ 14 ff. KStG steuerlich und wirtschaftlich vertretbar ist, weil im Organkreis die Hinzurechnungen entfallen (gewerbliche Besitzunternehmen sind organträgerfähig, ohne dass es bei ihnen einer anderweitigen gewerblichen Tätigkeit bedarf, vgl. BFH-Urteil v. 24.7.2013 - I R 40/12 , BStBl 2014 II S. 272 ). Schließlich ist im Einzelfall bei sog. echten Betriebsaufspaltungen zu prüfen, ob der Pachtzins ein Entgelt für die Überlassung des Geschäftswerts umfasst, das nicht hinzurechnungspflichtig ist (vgl. Rz. 33 des Ländererlasses v. 2.7.2012, BStBl 2012 I S. 654 ).

- b) Der **Spielraum für steueroptimierende Gestaltungen** ist im Übrigen gering. Der Ersatz von Fremd- durch Eigenkapital ist wegen des wegfallenden Betriebsausgabenabzugs der Zinsen in der Regel nicht zielführend. Die Übernahme von Kosten, die der Eigentümer gesetzlich zu tragen hat, durch den Mieter oder Pächter unter Verringerung des Nutzungsentgelts hilft ebenfalls nicht, soweit die getragenen Kosten (z. B. Instandsetzungs- und Versicherungskosten) in die Bemessungsgrundlage für die Hinzurechnung einbezogen werden (BFH, Urteil v. 2.2.2022 - III R 65/19 , BStBl 2022 II S. 454 ; dazu kritisch Strahl, NWB 17/2022 S. 1216 ; zu Wartungskosten, die vertraglich auf den Leasingnehmer abgewälzt worden sind, BFH, Urteil v. 20.10.2022 - III R 33/21 , BStBl 2023 II S. 879 ; Rz. 29 des Ländererlasses v. 2.7.2012, BStBl 2012 I S. 654 ).

### **(13) Gemeinnützige Körperschaften**

**Gemeinnützige Körperschaften** und Vermögensmassen sind gehalten, ihre Mittel – grds. gleich, aus welchen Quellen sie stammen – **zeitnah** zur Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke einzusetzen (vgl. AEAO zu § 55 , Nr. 28). Vom Gebot zur zeitnahen Verwendung sind nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO lediglich Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von **nicht mehr als 45.000 €** (diese Freigrenze soll etwaig ab dem Jahr 2026 auf 100.000 ? angehoben werden, vgl. dazu oben unter II, 2, d) ausgenommen (vgl. zur Ermittlung dieser Betragsgrenze AEAO zu § 55 , Nr. 30). Gewichtige sachliche Ausnahmen ergeben sich aus § 62 Abs. 3 AO . Im Einzelnen gilt:

- a) Zum **Ende des Jahres 2025** müssen grds. sämtliche Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verausgabt sein, die im **Jahre 2023** zugeflossen sind. Dies sollte über eine **Mittelverwendungsrechnung** nachvollzogen werden können. Dabei wird dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung auch dann Genüge getan, wenn der Mitteleinsatz von einem **anderen Konto** als dem Projektkonto erfolgt, auf welches einschlägige Zuwendungen geflossen sind (vgl. BFH-Urteil v. 20.3.2017 - X R 13/15 , BStBl 2017 II S. 1110 ). Unter Rz. 63 der vorzitierten Entscheidung hat der BFH offengelassen, ob sich ein **Verstoß** gegen den Grundsatz der zeitnahen Verwendung als **Spendenfehlerverwendung** darstellen kann, welche die **Haftung** gem. § 10b Abs. 4 EStG , § 9 Abs. 3 KStG auslöst.
- b) Ausgenommen vom Gebot der zeitnahen Verwendung sind solche Mittel, die zulässigerweise einer **Rücklage** zugeführt werden (vgl. AEAO zu § 55 , Nr. 28 Abs. 2). Besondere Hervorhebung verdient insofern die **freie Rücklage**. Der freien Rücklage können gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und 10 % der übrigen freien Mittel zugeführt werden. Sofern diese Grenzen in den beiden vorangegangenen Jahren nicht ausgeschöpft wurden, kann eine **Nachholung** der Bildung der freien Rücklage erfolgen. Mittel der freien Rücklage können auch zur Errichtung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, zum Erwerb einer längerfristig zu haltenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder zum Erwerb von langfristig zu haltenden Wertpapieren herangezogen werden (vgl. OFD Frankfurt, Rundvfg. v. 28.3.2014, NWB QAAAE-63486; BFH-Beschluss v. 1.7.2009 - I R 6/08 , NWB NAAAD-28968). Die freie Rücklage muss während des Bestehens der steuerbegünstigten Körperschaft oder Vermögensmasse nicht aufgelöst werden. Die in die Rücklage eingestellten Mittel können steuerunschädlich dem **Vermögen zugeführt** werden (so ausdrücklich AEAO zu § 62 , Nr. 11 Abs. 3 Satz 2).
- c) Nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO können gemeinnützige Institutionen ihre Mittel zudem ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen. Voraussetzung für die Bildung dieser sog. **Projektrücklage** ist einerseits, dass ein aus unternehmerischer Sicht konkreter Anlass (z. B. Kapazitätsausweitung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, Durchführung einer bestimmten Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahme im Bereich der Vermögensverwaltung) vorliegt (vgl. AEAO zu § 62 , Nr. 1). Andererseits müssen konkrete Zeitvorstellungen darüber bestehen, wann das Vorhaben umgesetzt werden soll; liegen solche noch nicht vor, muss zumindest die Finanzierung des Projekts nachgewiesen werden (vgl. AEAO zu § 62 , Nr. 4 Satz 3, 4). Als **Projektzeitraum** erkennt etwa die Verfügung der OFD Frankfurt v. 13.2.2014 (NWB UAAAE-57226, Tz. 1.1) einen Zeitraum von bis zu sechs Jahren an; eine längere Ansammlungsphase erscheint bei entsprechender Dokumentation zulässig. Liegen die Voraussetzungen vor, kommt es auf die Herkunft der Mittel nicht an (vgl. AEAO zu § 62 , Nr. 3 Satz 1), d. h. die Mittel aus sämtlichen Bereichen (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) stehen zur Verfügung (vgl. AEAO zu § 62 , Nr. 3).
- d) Nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist auch die Bildung einer sog. **Betriebsmittelrücklage** für periodisch wiederkehrende Ausgaben (Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode zur Sicherstellung der Liquidität bei saisonalen Schwankungen des Mittelzuflusses zulässig (vgl. AEAO zu § 62 , Nr. 4 Satz 5). Die Höhe der Rücklage richtet sich nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls, wobei eine Dotierung bis zur Höhe der Ausgaben eines Geschäftsjahres sachgerecht erscheint (so Seer in Tipke/Kruse, AO /FGO , April 2020, § 62 AO Rz. 4; OFD Frankfurt, Vfg. v. 13.2.2014, NWB UAAAE-57226, Tz. 1.1). Zulässig sind auch Rücklagen zur Bezahlung von Steuern außerhalb des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, wenn Unklarheit darüber besteht, ob die Körperschaft insoweit in Anspruch genommen wird (vgl. AEAO zu § 62 , Nr. 4 Satz 6).

#### Hinweis:

Eine Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kann unabhängig von dem Vorhandensein und der Höhe einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO (freie Rücklage) gebildet werden (so ausdrücklich AEAO zu § 62 , Nr. 5). Für die Prüfung der

Zulässigkeit einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO gilt die **Ex-ante-Betrachtung**, d. h. die Rücklagenbildung ist zulässig, soweit dies nach dem Stand der Planung im Zeitpunkt ihrer Bildung erforderlich ist, um die steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft nachhaltig zu erfüllen.

- e) Nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO kann eine Rücklage für die **Wiederbeschaffung** gebildet werden. Hier können Beträge in Höhe der AfA für Wirtschaftsgüter zugeführt werden, deren Wiederbeschaffung beabsichtigt ist. Die Wiederbeschaffungsabsicht soll vorliegen, wenn tatsächlich die Neuanschaffung des Wirtschaftsguts geplant und in einem „angemessenen Zeitraum“ möglich ist (vgl. AEAO zu § 62, Nr. 6 Satz 2). Die Voraussetzung für eine über die laufende AfA hinausgehende Zuführung ist nachzuweisen (etwa durch Dokumentation eines gestiegenen Wiederbeschaffungspreises). Als **Nachweis** für die Wiederbeschaffungsabsicht ist die Bildung einer Rücklage ausreichend. Lediglich für Immobilien gilt diese Nachweiserleichterung nicht (vgl. AEAO zu § 62, Nr. 6 Satz 3, 4), so dass hier etwa ein Investitionsplan aufzustellen ist (vgl. dazu zutreffend kritisch Hüttemann, DB 2014 S. 442, 447).

#### Hinweis:

Nach der Verfügung der OFD Frankfurt v. 13.2.2014 (NWB UAAAE-57226, Tz. 1.2) soll eine Einstellung in die Rücklage z. B. nicht zulässig sein, „wenn ein Fuhrpark verkleinert oder ein Gebäude während unabsehbar langer Zeit nicht durch einen Neubau ersetzt werden soll“.

- f) Gemäß § 62 Abs. 2 Satz 2 AO sind Rücklagen – mit Ausnahme der freien Rücklage – **„unverzüglich aufzulösen“**, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. Die Mittel sind dann innerhalb der kommenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre zu verwenden. Zulässig ist aber auch eine **Umwidmung** der Rücklage, da in Nr. 14 Satz 7 des AEAO zu § 62 gestattet wird, die frei gewordenen Mittel wiederum in eine Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO einzustellen. Sie dürfen mithin lediglich nicht in eine freie Rücklage überführt werden.

### (14) Gesellschafterdarlehen an Kapitalgesellschaften

Grundsätzlich ist zwar klar, dass es sich ertragsteuerlich um **Forderungen** der Gesellschafter und **Verbindlichkeiten** der Gesellschaft in der Handels- und Steuerbilanz handelt und etwaige (angemessene) Zinsen Einkünfte des Gesellschafters (auf die im steuerlichen Betriebsvermögen und unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG aber der Abgeltungsteuersatz nicht anzuwenden ist) und bei der Gesellschaft Betriebsausgaben sind (für die das Abzugsverbot nach § 4h EStG und die gewerbesteuerliche Hinzurechnung zu beachten sind, s. Stichworte „Finanzierungskosten und fiktive Finanzierungskosten: Gewerbesteuerhinzurechnung“). In der Praxis ergeben sich jedoch zahlreiche besondere Konstellationen, die Handlungsbedarf und Gestaltungsmöglichkeiten auslösen, die Gegenstand der steuerlichen Dispositionen zum Jahreswechsel sein können. Diese sind in NWB 49/2022 S. 3418, 3468, erörtert worden (Stichworte: Angemessenheit der Verzinsung, verdeckte Gewinnausschüttungen, Kredite an Nahestehende im Ausland, Schenkungsteuerfolgen, Unterschiede für Gesellschafterkredite im steuerlichen Privat- und Betriebsvermögen, Kredite bei jPöR, Rangrücktritte, Verzicht auf Darlehensforderungen mit Besserungsversprechen). Für die Dispositionen zum Jahreswechsel ist zu beachten, dass durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2022 (BGBl 2022 I S. 911) das Abzinsungsgebot für **unverzinsliche Verbindlichkeiten** nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG aufgehoben wurde. Zu den Dispositionen vor dem herannahenden Bilanzstichtag kann (z. B. bei in wirtschaftlichen Schwierigkeiten geratenen Kapitalgesellschaften) der **unentgeltliche Verzicht auf Gesellschafterdarlehen** gehören. Dessen steuerliche Folgen sind davon abhängig, ob der Verzicht aus Gesellschaftersicht gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, die Forderung bei ihm zum steuerlichen Privat- oder Betriebsvermögen gehört, die Forderungen einbringlich oder uneinbringlich sind und die Darlehensgewährung mit Einkünfteerzielungsabsicht erfolgt ist. Gehören die Gesellschafterdarlehen zum steuerlichen Privatvermögen, fallen Zinsen und Substanzgewinne oder -verluste unter die Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG bzw. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG. Der Verzicht auf Darlehensforderungen führt zu einem Veräußerungsverlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG, wenn die Darlehensgewährung mit Einkünfteerzielungsabsicht erfolgt ist. Diese wird, wie der BFH bestätigt hat, widerlegbar vermutet (BFH, Urteil v. 1.7.2025 - VIII R 3/23, BStBl 2025 II S. 739; vgl. auch v. 14.3.2017 - VIII R 38/15, BStBl 2017 II S. 1040; BMF-Schreiben v. 14.5.2025, BStBl 2025 I S. 1330, Rz. 125). Erwägenswert ist aus vielerlei Gründen, wenn der Forderungsverzicht der Überwindung einer Krisensituation dient, den Forderungsverzicht **gegen Besserungsversprechen** („Besserungsschein“) auszusprechen. Die Forderung, auf die zunächst verzichtet wird, lebt unter den vorbestimmten Bedingungen mit allen Konsequenzen wieder auf (z. B. werden auch etwaige Zinsen mit steuerlicher Wirkung nachgezahlt, vgl. BFH-Urteil v. 30.5.1990 - I R 41/87, BStBl 1991 II S. 588; BMF, Schreiben

v. 14.5.2025, BStBl 2025 I S. 1330 , Rz. 62; Ott, DStZ 2025 S. 748) . Bei der Gesellschaft entsteht durch den Forderungsverzicht, soweit die Forderung einbringlich ist, eine verdeckte Einlage, soweit sie uneinbringlich ist, eine Einkünfte- und Einkommenserhöhung. Beim verzichtenden Gesellschafter entsteht, soweit seine Forderung uneinbringlich ist, ein Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG , und zwar sogleich und nicht erst, wenn feststeht, dass der Besserungsfall nicht mehr eintreten wird (BFH, Urteil v. 19.11.2024 - VIII R 8/22 , NWB VAAAJ-84509; s. dazu Graßmann, NWB 7/2025 S. 424 ).

### **(15) Gesellschafterdarlehen an Mitunternehmerschaften**

Kredite, die Mitunternehmer Beteiligungs-Mitunternehmerschaften gewähren, sind ertragsteuerlich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG **Sonderbetriebsvermögen** der kreditgebenden Mitunternehmer bei der darlehensnehmenden Mitunternehmerschaft, unabhängig davon, ob sie zusätzlich zum Betriebsvermögen des darlehensgewährenden Gesellschafters gehören. Der Ausfall oder der Verzicht beeinflusst das ertragsteuerliche Ergebnis erst, wenn der Darlehensgeber aus der Gesellschaft ausscheidet oder diese aufgelöst wird und der Mitunternehmer aus betrieblicher Veranlassung einen Vermögensverlust erleidet. Ertragsteuerlich liegt auch Kapital i. S. der § 4 Abs. 4a EStG , § 4h EStG und § 34a EStG vor (s. auch die Stichworte „Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG “, „Thesaurierungsvergünstigung und Körperschaftsteueroption“ und „Zinsschranke“).

Die korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens, das gesellschaftsrechtlich nicht zum Eigenkapital gehört, in der steuerlichen Sonderbilanz entfällt jedoch mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils; werden der Mitunternehmeranteil und zugleich das Gesellschafterdarlehen veräußert, gehört beim Erwerber der für das Gesellschafterdarlehen bezahlte Anschaffungsaufwand nicht zu den Anschaffungskosten für den Mitunternehmeranteil, so dass im Falle eines Kaufpreises für das etwaig minderwertige Darlehen unter dem Nennbetrag für den Veräußerer betriebliche Verluste entstehen und für den Erwerber unter dem Nennwert liegende Anschaffungskosten, ohne dass sich dadurch der Ausweis der Verbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz ändert (BFH, Urteil v. 16.3.2017 - IV R 1/15 , BStBl 2017 II S. 943 ). Für die Anwendung des § 15a EStG gehören Gesellschafterdarlehen in der Regel nicht zum Kapitalkonto, wenn sie nicht ausnahmsweise gesellschaftsrechtlich Kapital sind (s. Stichwort „Verlustrücklagenbeschränkung gem. § 15a EStG “). Für die Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG und § 24 UmwStG gilt dasselbe. Zur Betriebsvermögenseigenschaft im umgekehrten Fall der Kreditgewährung durch Mitunternehmerschaften an Mitunternehmer s. BFH-Urteil v. 16.10.2014 - IV R 15/11 (BStBl 2015 II S. 267 ; s. dazu auch Stichwort „Verlustrücklagenbeschränkung gem. § 15a EStG “).

### **(16) Gestaltungsspielräume und -grenzen**

Ist Ziel beabsichtigter Vereinbarungen und Sachverhaltsgestaltungen das Erreichen von Steuervorteilen, stellt sich die Frage, ob Gestaltungsmissbrauch i. S. von § 42 AO vorliegt, so dass die erstrebte steuerliche Wirkung nicht eintritt. Neben § 42 AO sind zahlreiche individuelle Missbrauchsverhinderungsvorschriften in Einzelsteuergesetzen zu beachten. Von diesen wurde bisher weitgehend angenommen, dass sie § 42 AO verdrängen, § 42 AO folglich keine Auffangregelung ist, wenn eine Gestaltung grds. in den Anwendungsbereich einer spezifischen Missbrauchsklausel fällt, diese aber im betroffenen Fall nicht greift. Der I. Senat des BFH hat jedoch entschieden, dass § 42 AO in seiner aktuellen Fassung die strikte Abschirmwirkung einzelgesetzlicher Missbrauchsregeln überwindet, es allerdings dabei bleibt, dass letztere bei der Wertung, ob Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO vorliegt, heranzuziehen sind (BFH, Urteil v. 17.11.2020 - I R 2/18 , BStBl 2021 II S. 580 , s. hierzu Hannig, NWB 43/2021 S. 3184 ; relativierend aber BFH-Urteil v. 23.4.2021 - IX R 8/20 , BStBl 2021 II S. 743 , s. zu dem Urteil Korn, NWB 35/2021 S. 2570 ; s. zu den Entscheidungen auch Bodden, BeSt 2021 S. 37). Für die Steuerpraxis vermittelt das Urteil des I. Senats des BFH Unsicherheiten und Gestaltungsrisiken. Allerdings gesteht die Rechtsprechung den Steuerpflichtigen einen durchaus beachtlichen Gestaltungsspielraum zu, wie der folgende Überblick zeigen soll (vgl. zu anerkannten und nicht anerkannten steuerorientierten Gestaltungen auch Korn, KöSDi 2025 S. 24256):

- **Reaktion auf absehbare verbösernde Gesetzesänderungen:** Dass vor dem Inkrafttreten einer steuerverschärfenden Gesetzesänderung zur Nutzung der alten Rechtslage getroffene Gestaltungen völlig legal sind, hat das BVerfG im Beschluss v. 7.7.2010 - 2 BvL 1/03 , 2 BvL 57/06 , 2 BvL 58/06 (NWB VAAAD-48926) bestätigt („insoweit ist hervorzuheben, dass es grds. keinen Missbrauch darstellt, sondern zu den legitimen Dispositionen im grundrechtlich geschützten Bereich der allgemeinen [wirtschaftlichen] Handlungsfreiheit gehört, wenn Steuerpflichtige darum bemüht sind, die Vorteile geltenden Rechts im Hinblick auf mögliche

Nachteile einer zukünftigen Gesetzeslage für sich zu nutzen“); vgl. auch BFH-Urteil v. 24.2.2015 - VIII R 44/12 (BStBl 2015 II S. 649 ) zur Zahlung einer Vorabverwaltungsgebühr im Vorfeld der Einführung des Werbungskostenabzugsverbots nach § 20 Abs. 9 EStG .

- **Gezielte steuerrelevante Realisierung wirtschaftlich entstandener Verluste** ist nach gefestigter Rechtsprechung kein Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO . (a) Entscheidungen zur **Verlustrealisierung** von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Wertpapieren und Forderungen **durch Veräußerung** (s. auch Stichwort „Verlustrealisierungen aus zum Privatvermögen gehörenden Anteilen, Wertpapieren und Kapitalforderungen“): Zum Ringverkauf von GmbH-Anteilen i. S. des § 17 EStG in identischer Höhe unter den Gesellschaftern zur Realisierung des eingetretenen Wertverlusts s. BFH-Urteil v. 7.12.2010 - IX R 40/09 (BStBl 2011 II S. 427 ), jedoch hat der BFH Gestaltungsmissbrauch angenommen, falls die Anteilsrotation zu deutlich unter dem realen Wert der Anteile liegenden Kaufpreisen erfolgt (Urteil v. 20.9.2022 - IX R 18/21, BStBl 2023 II S. 315 ; s. dazu Carlé, NWB 6/2023 S. 370 ); zur Veräußerung von für 1,2 Mio. DM erworbenen Aktien im Folgejahr für 750 € an die Schwester vgl. BFH-Urteil v. 7.7.2011 - IX R 2/10 (BStBl 2012 II S. 20 ; aber: Entgeltlichkeit fraglich); zur Veräußerung von Wertpapieren und anschließendem Wiederkauf entsprechender Titel s. BFH-Urteile v. 25.8.2009 - IX R 60/07 (BStBl 2009 II S. 999 ), IX R 55/07 (NWB MAAAD-36756); zur Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen an beteiligungskongruente Schwester-Kapitalgesellschaft vgl. BFH-Urteil v. 29.5.2008 - IX R 77/06 (BStBl 2008 II S. 789 ); zur gezielten, einen Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG auslösenden Veräußerung wertlos gewordener Aktien oder GmbH-Anteile (im Streitfall an ein Kreditinstitut) zu einem symbolischen Preis, der überdies zur Kostendeckung des Kreditinstituts einbehalten worden ist, vgl. BFH-Urteil v. 12.6.2018 - VIII R 32/16 (BStBl 2019 II S. 221 ); zur Veräußerung wertlos gewordener Aktien, die weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig ist, auch wenn die Übertragung der wertlosen Aktien mit der Verpflichtung zum Erwerb anderer wertloser Aktien verknüpft ist, s. BFH-Urteil v. 29.9.2020 - VIII R 9/17 (BStBl 2021 II S. 385 ; dazu Brill, NWB 10/2021 S. 672 ); zur Schenkung einer wesentlichen Beteiligung i. S. des § 17 EStG und unmittelbarer verlustrealisierender Veräußerung durch den Beschenkten vgl. FG München, Urteil v. 15.12.2009 - 2 K 2608/06 (NWB RAAAD-39517, rkr., Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet durch Beschluss des BFH v. 5.8.2010 - IX B 30/10 , NWB RAAAD-53118, zurückgewiesen). Die gezielte Herbeiführung und Realisierung eines Veräußerungsverlustes nach § 17 EStG war nicht schon deshalb rechtsmissbräuchlich i. S. von § 42 AO , weil die Anschaffungskosten zuvor gezielt durch ein Agio erhöht worden sind und dadurch den Verkehrswert überstiegen haben (BFH, Urteil v. 3.5.2023 - IX R 12/22 , BStBl 2023 II S. 964 ; s. dazu Strahl, NWB 33/2023 S. 2272 ; Ott, StuB 20/2023 S. 813 ). (b) **Andere gezielte steuerliche Verlustnutzungen:** Nutzung von Verlustvorträgen durch gesellschaftsinterne Mittelzuführung sowie disproportionale (inkongruente) Gewinnausschüttung oder Gewinnverteilung, auch bei nachfolgender inkongruenter Einlage (s. dazu Stichwort „Inkongruente Gewinnausschüttung und Gewinnverteilung“), BFH-Urteil v. 17.10.2001 - I R 97/00 (NWB DAAAA-97110); v. 19.8.1999 - I R 77/96 (BStBl 2001 II S. 43 ); v. 4.12.2014 - IV R 28/11 (NWB CAAAE-83687); zur Erzielung eines „negativen Unterschiedsbetrags“ nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG durch Veräußerung einer fondsgebundenen Lebensversicherung an die Ehefrau unter Darlehensgewährung zur Finanzierung des Kaufpreises, BFH-Urteil v. 14.3.2017 - VIII R 38/15 (BStBl 2017 II S. 1040 ); Beschluss v. 4.5.2012 - VIII B 174/11 (NWB KAAAE-12292); zu disproportionalen Ergebnisverteilungen bei Mitunternehmerschaften, FG Münster, Urteil v. 14.8.2013 - 2 K 2483/11 F (NWB VAAAE-48641), Nichtzulassungsbeschwerde mit Beschluss des BFH v. 6.5.2014 - IV B 98/13 als unbegründet abgewiesen (Anerkennung eines verlustnutzenden Vorabgewinns bzw. -verlusts für Anfangsjahre mit gegenläufiger Vorabregelung für Folgejahre bei atypisch stiller Beteiligung unter Geschwistern); zur verlustrealisierenden Veräußerung von Anteilen an Ehegatten kurz vor Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht vgl. FG des Saarlandes, Urteil v. 17.6.2008 - 2 K 1179/04 (NWB XAAAC-85818, rkr.); zur Schenkung einer wesentlichen Beteiligung i. S. des § 17 EStG und unmittelbarer verlustrealisierender Veräußerung durch den Beschenkten vgl. FG München, Urteil v. 15.12.2009 - 2 K 2608/06 (NWB RAAAD-39517, rkr.). (c) **Zurückverwiesen** hat der BFH mit Urteil v. 9.5.2017 - IX R 1/16 (BStBl 2018 II S. 94 ) einen Streitfall nach Anerkennung eines steuerlichen Verlusts nach § 17 EStG durch das Finanzgericht, in dem der Kläger einen sechs Tage zuvor im Wege einer (vermeintlichen) Schenkung von einem Freund erhaltenen steuerverstrickten GmbH-Anteil an „seine“ dreizehn Tage zuvor gegründete Einmann-GmbH veräußert hat (wirklich unentgeltlicher Erwerb?; bei einer Gesamtschau möglicherweise Gestaltungsmissbrauch?). **Nicht anerkannt** wurden die risikolos ausgestalteten taggleichen Veräußerungen und Erwerbe von Bezugsrechten an Aktien bei einem

Börsenmakler mit dem Ziel, der Verböserung des § 17 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 zuvorzukommen (BFH, Urteil v. 8.3.2017 - IX R 5/16 , BStBl 2017 II S. 930 ).

- **Sog. Bondstripping:** Der BFH hat keinen Gestaltungsmissbrauch darin gesehen, dass bei Anleihen die Zinsscheine von Mänteln getrennt werden, der Gewinn aus der Verwertung der Zinsscheine der Abgeltungsbesteuerung mit 25 % nach § 32d Abs. 1 EStG unterworfen wird und bei der Veräußerung der Anleihenmäntel ein mit tarifbesteuerten Einkünften ausgleichsfähiger Verlust entsteht (BFH, Urteil v. 30.11.2022 - VIII R 30/20 , BStBl 2023 II S. 638 ; v. 16.3.2023 - VIII R 36/19, NWB HAAAJ-40223)
- **Einschaltung (Zwischenschaltung) einer Kapitalgesellschaft** als Steuersubjekt ist kein Gestaltungsmissbrauch, wenn die Gesellschaft nicht funktionslos ist bzw. die Einschaltung dauerhaft erfolgt; zur Einschaltung einer Immobilien-GmbH zur Vermeidung gewerblichen Grundstückshandels vgl. BFH-Urteil v. 17.3.2010 - IV R 25/08 (BStBl 2010 II S. 622 ); zur dauerhaften Übertragung einer Einkunftsquelle auf eine Kapitalgesellschaft vgl. BFH-Urteil v. 14.8.2019 - I R 44/17 (NWB CAAAH-50691); zur Gründung einer Holding-GmbH zwecks nichtsteuerbarer Realisierung stiller Reserven durch Anteilsübertragung vgl. BFH-Urteil v. 20.5.2010 - IV R 74/07 (BStBl 2010 II S. 1104 ).
- **Einkünfteverlagerung auf nahe Angehörige:** Es ist nicht gestaltungsmissbräuchlich, wenn zur Gewährung des Unterhalts minderjährigen Kindern unentgeltlich ein auf sieben Jahre befristeter Zuwendungsnießbrauch an einer Immobilie bestellt wird, die für acht Jahre an eine vom Schenker beherrschte GmbH vermietet ist (BFH, Urteil v. 20.6.2023 - IX R 8/22 , NWB JAAAJ-49398; s. dazu Carlé, NWB 40/2023 S. 2720 ).
- **Ehegatten-Vorschaltmodell:** Nicht gestaltungsmissbräuchlich ist der Erwerb eines Pkw (unter Vorsteuerabzug) durch die wirtschaftlich unabhängige Ehefrau, den sie zu fremdvergleichbaren Konditionen an ihren Ehemann verleast, der das Fahrzeug für seine umsatzsteuerbefreite Tätigkeit als freiberuflicher Arzt nutzt (BFH, Urteil v. 29.9.2022 - V R 29/20 , BStBl 2023 II S. 986 ; s. dazu Korn, NWB 3/2023 S. 165 ).
- **Zwischenschaltung des Ehepartners** (und anderer naher Angehöriger) in Grundstücksgeschäfte zur Vermeidung gewerblichen Grundstückshandels und Erreichung der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG kann nur ausnahmsweise Gestaltungsmissbrauch sein, wenn der Ehepartner tatsächlich das gesamte Geschäft gesteuert hat (BFH, Urteil v. 10.7.2019 - X R 21-22/17 , NWB JAAAH-39872).
- Rechtswirksam vereinbarte **inkongruente (disproportionale) Gewinnausschüttungen** hat die Rechtsprechung jedenfalls für Vorabausschüttungen anerkannt, wenn die Satzung einer GmbH sie nicht vorsieht, jedoch ein einstimmiger Gesellschafterbeschluss gefasst wird (BFH, Urteil v. 28.9.2022 - VIII R 20/20 , BStBl 2024 II S. 697 ; die Finanzverwaltung ist der Rechtsprechung gefolgt und schränkt dies nicht mehr durch Warnung vor etwaigem Gestaltungsmissbrauch ein, BMF, Schreiben v. 4.9.2024, BStBl 2024 I S. 1246 ), auch an einen Gesellschafter, der anschließend seine Anteile veräußert (BFH, Urteil v. 4.12.2014 - IV R 28/11 , NWB CAAAE-83687); ebenso wenig war das sog. Rücklagenmanagement zur Mobilisierung von Körperschaftsteuerguthaben unter der Herrschaft des früheren Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens missbräuchlich (BFH, Urteil v. 28.6.2006 - I R 97/05 , NWB AAAAC-17021). Anerkannt haben Rechtsprechung und die Finanzverwaltung außerdem die von der Satzung einer GmbH gedeckte inkongruente Auszahlung einer beschlossenen Gewinnausschüttung (keine Zuflussfiktion für gesellschafterbezogenen Rücklagekonten einzelner Gesellschafter zugeführte Teile der beschlossenen Gewinnausschüttung) (BFH, Urteil v. 28.9.2021 - VIII R 25/19 , BStBl 2024 II S. 688 ; BMF, Schreiben v. 4.9.2024, BStBl 2024 I S. 1246 ; s. dazu auch Stichwort „Inkongruente Gewinnausschüttung und Gewinnverteilung“).
- **Nutzung von Verlustvorträgen einer Kapitalgesellschaft:** Aus der Sicht einer weitgehend nicht mehr aktiven Kapitalgesellschaft mit steuerlichem Verlustvortrag liegt kein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn ein Gesellschafter vor dem beabsichtigten Mantelverkauf zur Ausschöpfung des Verlustvortrags auf seine nicht werthaltige Forderung mit Besserungsversprechen verzichtet, seinen Anspruch aus dem Besserungsschein an den Anteilserwerber veräußert, dieser die Gesellschaft durch Überführung ertragbringender Aktivitäten (im Streitfall Verschmelzung mit einer anderen Gesellschaft) saniert und die Kapitalgesellschaft deshalb den Besserungsschein gewinnmindernd bedient (BFH, Urteil v. 12.7.2012 - I R 23/11 , NWB IAAAE-19325; s. dazu Dörr/Eggert, NWB 1/2013 S. 22 ). Die Verschmelzung einer gewinnerzielenden Kapitalgesellschaft auf eine verlusterzielende Kapitalgesellschaft mit dem Ziel, deren Verluste steuerlich zu nutzen, ist kein

Gestaltungsmissbrauch (BFH, Urteil v. 18.12.2013 - I R 25/12 , NWB BAAAE-62146; v. 17.11.2020 - I R 2/18, BStBl 2021 II S. 580 ; vgl. dazu z. B. Schulze, StuB 18/2021 S. 737 ; Ott, DStR 2021 S. 801; Urteilsbesprechung von Strahl, NWB 23/2021 S. 1643 ; Bodden, BeSt 2021 S. 37).

- **Einbringungsvorbereitende Veräußerung und schenkungsvorbereitende Ausgliederung von Wirtschaftsgütern:** (a) Die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG für die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils wird grds. nicht dadurch beeinträchtigt (es erfolgt keine Gesamtplanbetrachtung), dass zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörendes Sonderbetriebsvermögen in zeitlichem Zusammenhang zuvor - auch taggleich - zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf eine andere Mitunternehmerschaft übertragen (ausgegliedert) wird, wenn keine Betriebszerschlagung erfolgt (BFH, Urteil v. 2.8.2012 - IV R 41/11 , BStBl 2019 II S. 715 ; v. 10.9.2020 - IV R 14/18, BStBl 2021 II S. 367 ; bestätigt, BMF-Schreiben v. 20.11.2019, BStBl 2019 I S. 1291 , unter Aufhebung eines früheren Nichtanwendungserlasses; geändert und ergänzt durch BMF- Schreiben v. 5.5.2021, BStBl 2021 I S. 696 ; s. auch Stichwort „Umstrukturierungen: Vorbereitung“). Auch die gewinnrealisierende Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen beeinträchtigt für die anschließende unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht (BFH, Urteil v. 9.12.2014 - IV R 29/14 , BStBl 2019 II S. 723 ; s. auch Stichwort „Umstrukturierungen: Vorbereitung“). (b) Ob dies entsprechend für die Entfernung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor der beabsichtigten **Einbringung** betrieblicher Sachgesamtheiten nach §§ 20 , 24 UmwStG gilt, ist unklar. Der Rechtsprechung kann entnommen werden, dass dies so ist, jedoch hat sich die Finanzverwaltung bisher nicht dazu bekannt, will also offenbar weiterhin die Gesamtplanbetrachtung anwenden (BMF, Schreiben v. 2.1.2025 [UmwStE 2025], BStBl 2025 I S. 92 , Rz. 20.10 ff.) – auch im Fall der Option für die Körperschaftsteuer nach § 1a KStG (s. dazu Stichwort „Umstrukturierungen: Vorbereitung“).
- **AfA-Erhöhung und Schuldzinsenabzug durch Veräußerungsgeschäft zwischen Ehegatten:** Die (teil-)entgeltliche Übertragung eines vermieteten Grundstücks durch einen Ehegatten an eine vermögensverwaltende GbR der Ehegatten gegen Übernahme verzinslicher Privatschulden des übertragenden Ehegatten führt in Höhe der Beteiligungsquote des anderen Ehegatten zu Anschaffungskosten (Folgen: Generierung von AfA-Volumen und Abzug der vorher nicht abzugsfähigen Schuldzinsen aus den übernommenen Schulden; BFH, Urteil v. 18.10.2011 - IX R 15/11 , BStBl 2012 II S. 205 ).
- **AfA-Generierung durch gewerbliche Prägung und spätere Entprägung:** Durch gewerbliche Prägung einer vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft kann sich kraft Einlage die AfA-Bemessungsgrundlage erhöhen. Es liegt kein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn nach späterer Entprägung aufgrund wirtschaftlicher Veranlassung wieder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit entsprechend erhöhtem Abschreibungsvolumen erzielt werden, auch soweit in der Zeit bis zur Entprägung die gemeinen Werte der Gebäude unverändert geblieben sind (BFH, Urteil v. 22.2.2021 - IX R 13/19 , NWB QAAAH-86099).
- **Optimierung des Schuldzinsenabzugs:** Die gezielte Finanzierung zur Erreichung des höchstmöglichen Schuldzinsenabzugs, auch zur Vermeidung des Schuldzinsenabzugsverbots nach § 4 Abs. 4a EStG , ist nicht missbräuchlich (BFH, Urteil v. 7.7.2016 - III R 26/15 , BStBl 2016 II S. 837 ). S. auch Stichworte „Schuldzinsenabzug: Optimierung im außerbetrieblichen Bereich“, „Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG “ und „Mehrkontenmodell“.
- **Einlagen zur Rückzahlung von Gesellschafterdarlehen:** Es liegt in der Regel kein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Geldeinlagen, die bei der Gewinnermittlung nach § 17 EStG nachgelagerte Anschaffungskosten sind, leistet und damit die Rückzahlung von Gesellschafterdarlehen oder verbürgten Bankkrediten ermöglicht, deren drohender Ausfall oder Inanspruchnahme keine nachträglichen Anschaffungskosten wären (BFH, Urteil v. 20.7.2018 - IX R 5/15 , BStBl 2019 II S. 194 ; OFD Frankfurt, Vfg. v. 10.4.2019, NWB FAAA-27216). S. aber zu sog. Cash Circle Stichwort „Verlustrealisierung bei Beteiligungen nach § 17 EStG “.
- **Rückversicherung bei Konzerngesellschaft im Niedrigsteuerland:** Der Abschluss einer Feuer- und Betriebsunterbrechungsversicherung mit einer konzernfremden Erstversicherungsgesellschaft ist im Fall der Rückversicherung bei einer Konzerngesellschaft des Versicherten auf der Isle of Man (sog. Rückversicherungs-Captive) kein Gestaltungsmissbrauch (die gesamten Versicherungsprämien sind Betriebsausgaben, ohne



Rücksicht auf die an die Rückversicherungs-Captive fließenden Beträge für deren Leistung; BFH, Urteil v. 15.2.2012 - I R 19/11, NWB LAAAE-06367).

- **Nutzung des „Ist-Prinzips“ des § 11 EStG** : Es ist kein Gestaltungsmissbrauch, wenn die aufgrund einer Betriebsvereinbarung festgelegte Fälligkeit einer Abfindung an einen Arbeitnehmer aus Steuerersparnisgründen vor Eintritt der Fälligkeit auf einen späteren Veranlagungszeitraum hinausgeschoben wird (BFH, Urteil v. 11.11.2009 - IX R 1/09, BStBl 2010 II S. 746). Die Zahlung einer Wertpapiervorwegverwaltungsgebühr ist kein Gestaltungsmissbrauch (BFH, Urteil v. 24.2.2015 - VIII R 44/12, BStBl 2015 II S. 649). Der Erwerb und die Bezahlung von Edelmetall als Umlaufvermögen kurz vor Jahresende und dessen Verkauf im Folgejahr ist – auch bei alljährlicher Wiederholung – kein Gestaltungsmissbrauch (BFH, Urteil v. 19.1.2017 - IV R 10/14, BStBl 2017 II S. 466, sog. Goldfinger-Modell; v. 19.1.2017 - IV R 50/14, BStBl 2017 II S. 456). Leasing-Sonderzahlungen für ein betriebliches Kfz sind, wenn der Leasinggeber wirtschaftlicher Eigentümer ist und die Vertragslaufzeit fünf Jahre nicht überschreitet, sofort abzugsfähig (OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinfo v. 1.9.2016 - ESt 17/2016, NWB RAAAG-35153; davon ausgehend auch BFH-Urteil v. 17.5.2022 - VIII R 26/20, BStBl 2022 II S. 829, in einer Entscheidung über die Auswirkung auf die sog. Kostendeckelung bei der Bewertung der privaten Autonutzung; s. auch Stichwort „Einnahmenüberschussrechnung“).
- **Ausschöpfung gesetzlicher Steuervergünstigungen**: Die Steuerpflichtigen haben es in der Hand, durch vertragliche Vereinbarungen von gesetzlich zulässigen Steuerbefreiungen in möglichst hohem Maße Gebrauch zu machen (BFH, Urteil v. 17.6.2010 - VI R 50/09, BStBl 2011 II S. 43).
- Gestaltungen, mit denen erreicht werden soll, dass Arbeitnehmer **statt tarifbesteuertem Arbeitslohn** steuerfreien oder lohnsteuerungspauschalieren erhalten, sind kein Gestaltungsmissbrauch (BFH, Urteil v. 1.8.2019 - VI R 32/18, BStBl 2020 II S. 106, Rz. 33).
- **Kettengestaltungen**: Es liegt kein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn Eltern einem Kind ein **Grundstück schenken**, über das es frei verfügen kann, wenn das Kind im Einverständnis mit den Eltern anschließend seinem Ehegatten einen Miteigentumsanteil schenkt (keine anteilige Grundstücksschenkung der Eltern an das Schwiegerkind; BFH, Urteil v. 18.7.2013 - II R 37/11, BStBl 2013 II S. 934; Beschluss v. 28.7.2022 - II B 37/21, NWB ZAAAJ-20722). Die Schenkung eines innerhalb der Zehnjahresfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erworbenen Grundstücks mit vorbereitender Veräußerung noch am Schenkungstag durch den Beschenkten ist nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO i. V. mit § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG kein Gestaltungsmissbrauch (BFH, Urteil v. 23.4.2021 - IX R 8/20, BStBl 2021 II S. 743; s. dazu Korn, NWB 35/2021 S. 2570). Nicht missbräuchlich handelt, wer innerhalb eines Monats planmäßig **Mitunternehmeranteile** an einer Schifffahrtsgesellschaft erwirbt und wieder veräußert (anstatt sich mit deren Vermittlung gegen Provision zu beschränken) und dadurch erreicht, dass der erzielte Veräußerungsgewinn durch die Tonnagebesteuerung nach **§ 5a Abs. 5 Satz 2 EStG** abgegolten ist (BFH, Urteil v. 22.6.2017 - IV R 42/13, NWB HAAAG-64228, s. Bisle, NWB 3/2018 S. 80). Es wird anerkannt, wenn Mitunternehmer zur Vorbereitung einer **Realteilung** jeweils „eigene“ Mitunternehmerschaften gründen, in diese nach § 24 UmwStG zu Buchwerten ihre Mitunternehmeranteile einbringen und sogleich anschließend eine Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG unter Vermögensauskehrung auf die neuen Mitunternehmerschaften erfolgt (BFH, Urteil v. 16.12.2015 - IV R 8/12, BStBl 2017 II S. 766; v. 30.3.2017 - IV R 11/15, BStBl 2019 II S. 29; BMF, Schreiben v. 19.12.2018, BStBl 2019 I S. 6, Rz. 12). Es erfolgt **keine Gesamtschau** (im Streitfall zum Nachteil des Steuerpflichtigen), wenn nach Realteilung einer überörtlichen Großsozietät ein Mitunternehmer die erhaltenen Wirtschaftsgüter in eine Regionalsozietät einbringt und aus dieser 30 Minuten später entgeltlich ausscheidet (BFH, Urteil v. 15.1.2019 - VIII R 24/15, BStBl 2020 II S. 251; s. Nürnberg, NWB 30/2019 S. 2184).

## (17) Gewerbesteueranrechnung

Für Einzelunternehmen und natürliche Personen, die Mitunternehmer sind, vermindert sich die **tarifliche Einkommensteuer** nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt, seit 2020 um das **4-fache** (zuvor um das 3,8-fache) des Gewerbesteuerermessbetrags. Eine **vollständige Entlastung** von der Gewerbesteuer ergibt sich – unter Einbeziehung des Solidaritätszuschlags – bei einem Hebesatz von höchstens **422 %** (zu den Entlastungsquoten bei unterschiedlichen Hebesätzen Schiffers in Korn, EStG [Januar 2024], § 35 EStG Rz. 47.1). Die Gewerbesteueranrechnung beläuft sich auf  $4 \times 3,5 \%$  (Messzahl) = 14 %. Hinzu tritt die Entlastung um den etwaigen Solidaritätszuschlag auf die Gewerbesteueranrechnung. Bei höheren

Hebesätzen verbleibt eine endgültige steuerliche Belastung aus der Gewerbesteuer, bei geringeren Hebesätzen wird der Steuerermäßigungsbetrag gem. § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG im Rahmen der Einkommensteuer auf die **tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer** beschränkt. Gewerbesteuerhebesätze unter oder über 422 % können ein Gesichtspunkt für die Standortwahl und die Betriebsstättenkonzeption eines gewerblichen Unternehmens sein (dazu Blumers, BB 2021 S. 2006).

Die Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer nach § 35 EStG kann leerlaufen, wenn keine entsprechende Einkommensteuer anfällt und Anrechnungsüberhänge entstehen, z. B. wegen anderweitiger negativer Einkünfte oder der Ausblendung von Vorabgewinnanteilen bei Mitunternehmerschaften. Die Anrechnungsüberhänge können sich auch durch Verlustvorträge ergeben, was der BFH für verfassungsrechtlich unbedenklich hält (Urteil v. 23.4.2008 - X R 32/06, BStBl 2009 II S. 7 ). Zu prüfen ist, ob sich für den Veranlagungszeitraum 2025 etwaig eine Vernichtung von Anrechnungspotenzial abzeichnet und gegenläufige Maßnahmen (etwa in Gestalt der Einkünfteverlagerung) ergriffen werden sollen. Zu beachten ist, dass Gewerbesteuerermessbeträge aus Untergesellschaften bei **mehrstöckigen Mitunternehmerschaften** auch an die Mitunternehmer der Obergesellschaft durchgeleitet werden, nicht jedoch aus der Beteiligung von Organgesellschaften an Mitunternehmerschaften (BFH, Urteil v. 22.9.2011 - IV R 3/10 , BStBl 2012 II S. 14 ). Die **Berechnungsformel** zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags lautet:

$$\text{Ermäßigungshöchstbetrag} = \frac{\begin{array}{l} \text{Summe aller positiven} \\ \text{gewerblichen Einkünfte} \end{array} \bullet \text{ geminderte tarifliche Steuer}}{\text{Summe aller positiven Einkünfte}}$$

Innerhalb jeder Einkunftsart sind positive und negative Einkünfte zu verrechnen; es erfolgt also keine einkünftequellenbezogene Betrachtung (vgl. BFH-Urteil v. 23.6.2015 - III R 7/14 , BStBl 2016 II S. 871 ). Eine negative Summe der Einkünfte aus einer Einkunftsart kann nicht mit der positiven Summe der Einkünfte aus einer anderen verrechnet werden (sog. vertikaler Verlustausgleich; BMF, Schreiben v. 3.11.2016, BStBl 2016 I S. 1187 , Rz. 16).

#### Gestaltungshinweis:

Ungereimtheiten bis hin zur Vernichtung von Gewerbesteueranrechnungspotenzial können dadurch drohen, dass „**Vorabgewinnanteile**“ an einen Mitunternehmer zum gewerbesteuerpflichtigen Gewinnanteil des Mitunternehmers gehören, aber den Gesellschaftern für Zwecke der Gewerbesteueranrechnung gem. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG nach dem allgemeinen Ergebnisverteilungsschlüssel zugerechnet werden. Vorabgewinne in diesem Sinne sind (fixierte oder gewinnabhängige) Teile des Gewinns, die ein Gesellschafter vor der allgemeinen gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilung erhält (vgl. BFH-Urteil v. 5.6.2014 - IV R 43/11 , BStBl 2014 II S. 695 ). Im Einzelfall ist zu prüfen, ob eine Beeinträchtigung der Gewerbesteueranrechnung droht und es wirtschaftlich gerechtfertigt ist, die Vorabgewinnregelung für die Zukunft zu beseitigen oder durch eine Modifizierung der allgemeinen Gewinnverteilungsregelung zu ersetzen (oft werden dem wirtschaftliche Interessendivergenzen entgegenstehen). Kein Vorabgewinn ist eine Gewinnbegrenzung, die darin besteht, dass für einzelne Gesellschafter der Gewinnanteil, den sie höchstens erhalten, fixiert wird und der Mehrgewinn den übrigen Gesellschaftern nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnschlüssels zusteht (BFH IV R 43/11 ). Außerdem ist zu prüfen, ob die Gewinnverteilungsregelung dahingehend modifiziert werden soll, dass die Gewerbesteuertragung mit der -anrechnung übereinstimmt. Zu Ungereimtheiten führt es auch, wenn Gesellschafter unterjährig aus Mitunternehmerschaften ausscheiden, weil auf diese Gesellschafter nach der Rechtsprechung für das laufende Jahr kein begünstigter Gewerbesteuerermessbetrag mehr entfällt und Zuordnungsmaßstab der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel für die verbliebenen Gesellschafter ist (BFH, Urteil v. 14.1.2016 - IV R 5/14 , BStBl 2016 II S. 875 ; BMF, Schreiben v. 3.11.2016, BStBl 2016 I S. 1187 , Rz. 28). Der Gesichtspunkt kann u. a. bei der Wahl des Zeitpunkts eines anstehenden Gesellschafterwechsels beachtenswert sein, ebenso für eine etwaige Regelung der gesellschaftsinternen Gewerbesteuertragung (vgl. zur Vermeidung von Anrechnungsüberhängen auch Schiffers in Korn, EStG [Januar 2024], § 35 Rz. 49).

#### (18) Gewinnrealisationszeitpunkt: Verlagerung

Bei der Gewinnermittlung durch Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1, § 5 EStG (zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG s. Stichwort „Einnahmenüberschussrechnung“) kann auf die **Höhe der Erträge** mittels Verlagerung des Gewinnrealisationszeitpunkts Einfluss genommen werden. Bestimmend ist der Zeitpunkt, zu dem Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr übergehen oder die Fertigstellung und die nachfolgende Abnahme durch den Vertragspartner erfolgt. **Lieferungen** sind im Zeitpunkt der „wirtschaftlichen Erfüllung“, also bei Übergabe an den Kunden ausgeführt (vgl. z. B. BFH-Urteil v. 29.4.1987 - I R 192/82 , BStBl 1987 II S. 797 ). Bei **Werk- und Werklieferungsverträgen** ist regelmäßig die Abnahme des (abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen) fertigen Werks durch den Abnehmer für den Zeitpunkt der Gewinnrealisation maßgeblich; ist ein Probelauf vorgesehen, kommt es zuvor nicht zum

Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. BFH-Urteil v. 1.2.2012 - I R 57/10 , BStBl 2012 II S. 407 ; ständige Rechtsprechung, z. B. Urteil des BFH v. 7.11.2018 - IV R 20/16 , BStBl 2019 II S. 224 , Rz. 25; v. 14.5.2014 - VIII R 25/11, BStBl 2014 II S. 968 , Rz. 11; v. 29.11.2007 - IV R 62/05, BStBl 2008 II S. 557 ). Wenn in Erwägung gezogen wird, durch Verzögerung von Restarbeiten und der Abnahme den Gewinnrealisationszeitpunkt hinauszuzögern, ist zu beachten, dass eine Abnahme des fertigen Werks (vgl. z. B. BFH-Urteil v. 8.9.2005 - IV R 40/04 , BStBl 2006 II S. 26 ) konkludent erfolgen kann oder dadurch, dass eine Abnahme aufgrund einer Vereinbarung oder einer gesetzlichen Regelung unterbleibt. Einen Sonderfall der zwingenden vorzeitigen (Teil-)Gewinnrealisierung für **abrechenbare Teilleistungen** hatte der BFH in der Honorierung von Planungsleistungen der Ingenieure nach § 8 Abs. 2 der früheren HOAI gesehen (Urteil v. 14.5.2014 - VIII R 25/11, BStBl 2014 II S. 968 ). Außer dieser durch § 15 Abs. 2 HOAI 2013 überholten Gebührenregelung führen Anzahlungen und Abschlagszahlungen nicht zur Gewinnrealisierung; § 632a BGB rechtfertigt keine Gewinnrealisierung für Abschlagszahlungen und Anzahlungen. Davon geht inzwischen auch die Finanzverwaltung aus (BMF, Schreiben v. 15.3.2016, BStBl 2016 I S. 279 , unter Aufgabe der im Schreiben v. 29.6.2015, BStBl 2015 I S. 542 , vertretenen Meinung). Hilfreich ist dazu außerdem das BFH-Urteil v. 7.11.2018 - IV R 20/16 (BStBl 2019 II S. 224 ), dem zufolge Insolvenzverwalter jeweils einheitliche Gesamtleistungen erbringen, die erst zur Gewinnrealisierung führen, wenn das jeweilige Insolvenzverfahren abgeschlossen ist; die vom Insolvenzgericht genehmigten, aus der Insolvenzmasse entnehmbaren Vorschüsse nach § 9 InsVV führen nicht zur Gewinnrealisierung (Löbe, NWB 7/2019 S. 384 ). Eine etwaig erwünschte vorzeitige Teilgewinnrealisierung ist durch ausdrückliche Teilleistungsvereinbarung mit Abrechnung und in der Regel auch Teilabnahme erreichbar (vgl. zu Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht, ihren Aufschub und ihre Vermeidung Korn, Ködsi 2020 S. 21685; ders. in Korn, EStG [März 2021], § 4 Rz. 179 ff.). Der Zeitpunkt der **Aktivierung von Provisionsansprüchen bei Handelsvertretern und Versicherungsvertretern** bestimmt sich nach der Vertragsgestaltung im Einzelfall (vgl. dazu Kanzler, StuB 18/2025 S. 691 ). Dazu hat der BFH mit Urteil v. 30.4.2025 - X R 12-13/22 (NWB TAAAJ-95472) Gestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt, die indes zum Teil für die Vertreter wirtschaftlich problematisch sind (vgl. dazu Kanzler, StuB 18/2025 S. 691 ). Nach § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB hat ein Handelsvertreter Anspruch auf Provision, sobald und soweit der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat. Nach § 87a Abs. 1 Satz 2 HGB kann eine abweichende Vereinbarung getroffen werden, jedoch hat der Handelsvertreter mit der Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer Anspruch auf einen angemessenen Vorschuss (Vorschüsse haben bilanzsteuerrechtlich keine gewinnrealisierende Wirkung). Für Versicherungsvertreter bestimmt § 92 Abs. 4 HGB davon abweichend, dass er Anspruch auf Provision hat, sobald der Versicherungsnehmer die Prämie gezahlt hat, aus der sich die Provision nach dem Vertragsverhältnis berechnet. Wenn sich aus der maßgeblichen Provisionsregelung jedoch ergibt, dass ein Provisionsanspruch für ein vermitteltes Geschäft noch nicht entstanden ist, handelt es sich bei gleichwohl vom Auftraggeber vorgenommener Auszahlung lediglich um nicht gewinnrealisierende Provisionsvorschüsse. Der BFH hat darauf hingewiesen, dass es die Vertragsparteien z. B. in der Hand haben, durch Anknüpfung an die – sich ggf. über einen gewissen Zeitraum erstreckende – Prämienzahlung den Zeitpunkt des Entstehens des Provisionsanspruchs hinauszuschieben.

## (19) Gratifikationen

Für die Zusage später auszahlbarer Gratifikationen an Mitarbeiter ist eine **Rückstellung** zu bilden, wenn dem Arbeitnehmer die Gratifikation für bereits erbrachte Leistungen bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 2025 resp. 2025/2026 zugesagt worden ist und die Voraussetzungen für die Passivierung einer Verbindlichkeit nicht gegeben sind, weil am Tag der Bilanzaufstellung die Höhe der Gratifikation noch nicht feststeht (vgl. BFH-Urteil v. 2.12.1992 - I R 46/91 , BStBl 1993 II S. 109 ). Die Gratifikation ist aber nur in Höhe des **Barwerts** zu passivieren (vgl. BFH-Urteil v. 7.7.1983 - IV R 47/80 , BStBl 1983 II S. 753 ). Die Abzinsung hat mit 5,5 % zu erfolgen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG ). Die Verfassungsmäßigkeit dieses Zinssatzes wird für die Veranlagungszeiträume 2019 bis 2021 angezweifelt, vgl. Kulosa in Schmidt, EStG , 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 454 m. w. N.

Rückstellungen für **Jubiläumszuwendungen** sind auch dann anzuerkennen, wenn sie unter Widerrufs- oder Freiwilligkeitsvorbehalt zugesagt werden, sofern die betriebliche Übung erkennen (oder erwarten) lässt, dass der Zusage seiner Verpflichtung mit hinreichender Wahrscheinlichkeit nachkommen wird (vgl. BFH-Urteil v. 18.1.2007 - IV R 42/04 , BStBl 2008 II S. 956 ).

Eine Rückstellung für die Gewährung von **Altersfreizeit** ist zu passivieren, wenn diese unter Anknüpfung an die Dauer der **Betriebszugehörigkeit** eingeräumt wird (vgl. BFH-Urteil v. 5.6.2024 - IV R 22/22 , NWB GAAAJ-71800; dazu Strahl, NWB 31/2024 S. 2096 ).

## (20) Grundsteuererlass

Soll für das Jahr 2025 ein Grundsteuererlass nach § 33 GrStG wegen wesentlicher Ertragsminderung (z. B. wegen Leerstands) erfolgen, ist ein Antrag vor Ablauf der am 31.3.2026 endenden Ausschlussfrist zu stellen (s. Muster dazu unter NWB JAAAC-74344). Der Steuererlass ist erst zu gewähren, wenn sich der Rohertrag um mehr als 50 % gemindert hat (die Grundsteuer wird dann in Höhe von 25 % erlassen); beträgt die Minderung des normalen Rohertrags 100 %, ist die Grundsteuer in Höhe von 50 % zu erlassen (s. dazu SenFin Berlin, Erlass v. 21.1.2009, NWB WAAAD-03783; Eisele, NWB 29/2009 S. 2231 ; Huschke, DStR 2009 S. 2513; Puhl, KStZ 2010 S. 88). Eine Verfassungsbeschwerde wegen der restriktiven Änderung von § 33 GrStG hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss v. 1.9.2014 - 1 BvR 1375/12), nachdem schon der BFH keine Bedenken hatte. Ein Steuererlass setzt voraus, dass der etwaige Leerstand nicht vom Steuerpflichtigen zu vertreten ist; dies wird, wenn die Grundstückseinheit aus mehreren verschieden ausgestalteten, zu unterschiedlichen Zwecken nutzbaren und getrennt vermietbaren Raumeinheiten besteht, für jede gesondert geprüft (vgl. BFH-Urteil v. 27.9.2012 - II R 8/12 , BStBl 2014 II S. 117 ).

## (21) Grundstücksvermietung: Einkünfteerzielungsabsicht

Für die steuerliche Geltendmachung von Verlusten ist bedeutsam und hilfreich, dass für dauerhaft vermietete **Wohnungen** eine Vermutung für das Vorliegen der erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht besteht (mit Ausnahme für besondere Fälle, z. B. Wohnungen über 250 qm, BFH, Urteil v. 20.6.2023 - IX R 17/21 , BStBl 2024 II S. 35 ). Das gilt auch für ausschließlich vermietete Ferienwohnungen (selbst im Fall der Vermietung an eine Hotelbetriebsgesellschaft, die diese an Feriengäste untervermietet, BFH, Urteil v. 2.7.2019 - IX R 18/18 , NWB ZAAAH-34962), deren Auslastung nicht erheblich (in der Regel 25 %) unter der ortsüblichen liegt (zur Prüfung können nicht veröffentlichte Vergleichsdaten eines Statistikamts – Erhebungen über Bettenauslastungen eingeschlossen – einbezogen werden, die nur auf Nachfrage zugänglich sind, BFH, Urteil v. 26.5.2020 - IX R 33/19 , BStBl 2020 II S. 548 ). Bei der Orientierung an der 25 %-Grenze stellt der BFH, um den Einfluss temporärer Faktoren möglichst gering zu halten, auf die durchschnittliche Auslastung der Ferienwohnung über einen zusammenhängenden Zeitraum von drei bis fünf Jahren ab (Urteil v. 12.8.2025 - IX R 45/22, NWB FAAAK-02025); s. zur Rechtsprechungsentwicklung zur Anerkennung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Ferienwohnungen Tenbeitel, NWB 17/2025 S. 1172 . Stehen für Wohnzwecke vorgesehene Räumlichkeiten nach vorheriger Vermietung leer, ist ein Werbungskostenabzug nach einer auf Dauer angelegten Vermietung nur weiter zulässig, solange der Entschluss zur Einkünfteerzielung nicht endgültig aufgegeben wird (BFH, Urteil v. 31.1.2017 - IX R 17/16 , BStBl 2017 II S. 633 ). War das Objekt bislang nicht für Wohnzwecke vermietet, sondern ist es etwa selbst genutzt worden, können Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht erkennbar aufgenommen und später nicht wieder aufgegeben wird. Hinsichtlich der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht geht der BFH in Fällen längerfristigen Leerstands von der Notwendigkeit einer **Gesamtbeurteilung** aus (vgl. BFH-Urteil v. 31.1.2017 - IX R 17/16 , BStBl 2017 II S. 633 ; v. 11.12.2012 - IX R 14/12, BStBl 2013 II S. 279 ; v. 11.12.2012 - IX R 68/10, BStBl 2013 II S. 367 ). Der zehnjährige Leerstand rechtfertigt die widerlegbare Vermutung für eine fehlende ernsthafte Einkünfteerzielungsabsicht (BFH, Urteil v. 16.6.2015 - IX R 27/14 , BStBl 2016 II S. 144 ).

Erweisen sich die Vermietungsbemühungen – etwa das gleichbleibende Schalten von Vermietungsanzeigen – als nicht erfolgreich, bedarf es zum weiteren Nachweis der Aufrechterhaltung der Einkünfteerzielungsabsicht einer **Veränderung des Verhaltens**. Dem Vermieter kann nach der Rechtsprechung im Einzelfall auch zuzumuten sein, durch entsprechende Zugeständnisse bei der Ausgestaltung des Mietverhältnisses (etwa im Hinblick auf die Vertragslaufzeit oder den Vertragsgegenstand), bei der Höhe des Mietzinses oder im Hinblick auf die für den Steuerpflichtigen aus persönlichen Gründen als Mieter akzeptable Person die Attraktivität des Objekts zu erhöhen. War der schlechte bzw. nicht marktgerechte bauliche Zustand Grund für den langjährigen Leerstand, wird von einer Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen, wenn die erforderlichen Instandsetzungen und Umgestaltungen unterbleiben (BFH, Urteil v. 31.1.2017 - IX R 17/16 , BStBl 2017 II S. 633 ). In besonderem Maße gilt dies für Gewerbeimmobilien oder landwirtschaftlich genutzte Immobilien, weil für diese die Einkünfteerzielungsabsicht nicht

typisierend vermutet wird (vgl. z. B. BFH-Urteil v. 16.9.2015 - IX R 31/14 , NWB EAAAF-19024). Zur Sicherung des Werbungskostenabzugs muss der Vermieter nach Maßgabe der Grundsätze des BFH-Urteils v. 19.2.2013 - IX R 7/10 (BStBl 2013 II S. 436 ) auf eine geringe, wenn nicht sogar völlig fehlende **Marktgängigkeit** des Objekts reagieren, die etwa durch einen schlechten Bau- und Erhaltungszustand gegeben ist (vgl. auch BFH-Urteil v. 21.1.2014 - IX R 37/12 , BStBl 2015 II S. 631 ; BayLfSt v. 1.9.2014, NWB ZAAAE-71933). Die Anerkennung des Werbungskostenabzugs kann hier von der Vornahme einer erforderlichen grundlegenden Sanierung des Objekts abhängig sein. Wird eine Gewerbeimmobilie nach Verlustjahren wesentlich umgestaltet und unter Einbeziehung auf dem Grundstück vorhandener weiterer Gebäude an einen anderen Nutzer verpachtet, beginnt ein neuer dreißigjähriger Prognosezeitraum für die Einkünfterzielungsabsicht (BFH, Urteil v. 19.2.2019 - IX R 16/18 , NWB EAAAH-21062).  
Hinweis:

Im Einzelfall kann ein Handeln noch vor **Jahresende** zweckmäßig sein, um den Werbungskostenabzug zu sichern. Im Rahmen der Gesamtbeurteilung sind nämlich **äußere Umstände** sowie **spätere Tatsachen** und Ereignisse zu berücksichtigen. Die äußeren Umstände müssen auf eine ernsthafte und nachhaltige Vermietungsabsicht schließen lassen. Dabei steht es dem Steuerpflichtigen frei, die im Einzelfall geeignete Art und Weise der Platzierung des von ihm angebotenen Mietobjekts am Wohnungsmarkt und ihre Bewerbung selbst zu bestimmen. An die Reaktion auf Mietgesuche oder die Bewerbung von Mietobjekten in geschlossener Form (z. B. durch Aushang am „Schwarzen Brett“) sind jedoch erhöhte Anforderungen zu stellen. So erkannte der BFH mit Urteil v. 11.12.2012 - IX R 14/12 (BStBl 2013 II S. 279 ) in „Aushängen in der Nachbarschaft“ kein nachvollziehbares hinreichendes Vermietungsbemühen. Unter Umständen empfiehlt es sich, mit geplanten Instandsetzungsmaßnahmen noch vor Jahresende zu beginnen.

## (22) Haushaltsnahe Aufwendungen

Zum Jahresende 2025 kann zu prüfen sein, ob bereits der **Rahmen für Steuererminderungen** ausgeschöpft ist, der für **haushaltsnahe Dienstleistungen** und **Handwerkerleistungen** in einem in der **EU** oder dem **EWR** liegenden **Privathaushalt** beansprucht werden kann. Das FG Köln hat mit Beschluss v. 20.2.2025 - 7 K 1204/22 (NWB RAAAJ-90260) dem EuGH die Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt, ob die Nichtgewährung der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei einer in der **Schweiz** belegenen Immobilie **europarechtswidrig** sei (Az. des EuGH C-223/25 ).

### Gestaltungshinweis:

Gegebenenfalls ist zu erwägen, begünstigte Arbeiten noch in das **Jahr 2025 vorzuziehen** oder aber in das **Jahr 2026 zu verschieben**, wenn die Höchstbeträge bereits ausgeschöpft sind. Maßgeblich für die Gewährung der Steuerermäßigung ist das Jahr, in dem die Rechnung **gezahlt wird**. Zur Nichtgewährung der Steuerermäßigung auf der Grundlage einer **Vorauszahlung** für Lohnkosten, die mit Bezug auf einen Kostenvoranschlag in dem der Ausführung der Leistung vorausgehenden Jahr erfolgt ist, vgl. Urteil des FG Düsseldorf v. 18.7.2024 - 14 K 1966/23 , NWB UAAAJ-73865 (rkr.).

Die nachfolgende Übersicht soll einen Überblick darüber verschaffen, welche **Tätigkeiten** gem. § 35a EStG in welchem **Umfang** steuerlich begünstigt werden.

| Begünstigte Tätigkeit im Privathaushalt                                                                                                                                                                                                                         | Steuerabzug                                                                                   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| Minijobber (ab 1.1.2025 Arbeitslohn bis zu 556 € monatlich)<br><b>Hinweis:</b> Arbeitgeber müssen ab dem Jahr 2022 die <b>Steuer-IDs</b> ihrer gewerblichen Minijobber, nicht aber jene der im Privathaushalt beschäftigten an die Minijob-Zentrale übermitteln | 20 % der Aufwendungen, höchstens 510 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 2.550 €)     |
| Haushaltsnahe Dienstleistungen, sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis, Pflege- und Betreuungsleistungen                                                                                                                                       | 20 % der Arbeitskosten, höchstens 4.000 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 20.000 €) |
| Handwerkerleistungen (nicht für öffentlich                                                                                                                                                                                                                      | 20 % der Arbeitskosten, höchstens 1.200 € jährlich                                            |

|                        |                                           |
|------------------------|-------------------------------------------|
| geförderte Leistungen) | (erreichbar bei Aufwendungen von 6.000 €) |
|------------------------|-------------------------------------------|

### Wichtige Hinweise:

Steuerbegünstigte Tätigkeiten müssen für den Privathaushalt jener Person angefallen sein, die den Aufwand trägt. Die vorstehenden Abzugsbeträge können **nebeneinander**, aber von Ehegatten und Alleinstehenden, die in einem Haushalt zusammenleben, jeweils nur einmal geltend gemacht werden. Begünstigt sind stets nur Aufwendungen für **Arbeitsleistungen**, niemals der Materialaufwand. Der Steuerabzug wird nur gewährt, wenn über die durchgeführten Arbeiten eine Rechnung vorliegt, die unbar beglichen wurde (für **Minijobber** muss der Nachweis der Minijobzentrale über die Entrichtung der gesetzlichen Pauschalabgaben beigebracht werden; zusätzlich zum Arbeitsentgelt können die Kosten für ein **Deutschlandticket** übernommen werden, vgl. Homepage der Minijob-Zentrale/Mitteilung v. 6.3.2025, aufrufbar unter <https://go.nwb.de/xbljf> ). Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für begünstigte Tätigkeiten ist auch gegeben, wenn sich der Haushalt in einem **Heim** befindet (z. B. Altenheim, Pflegeheim oder Wohnstift). Ist eine **Wohnungseigentümergeinschaft** Auftraggeber, muss für die Abzugsfähigkeit der Anteil der steuerbegünstigten Kosten je Wohnungseigentümer individuell ausgewiesen werden. Ein **Mieter** kann die Steuerermäßigung beanspruchen, wenn sein Anteil an den begünstigten, vom Vermieter unbar gezahlten Aufwendungen entweder aus der Jahresabrechnung hervorgeht oder durch eine Bescheinigung des Vermieters oder Verwalters nachgewiesen wird. Hinsichtlich unklarer Positionen sind ggf. Rechnungskopien vorzulegen, über die der Hausverwalter verfügt, vgl. BFH-Urteil v. 20.4.2023 - VI R 24/20 , BStBl 2023 II S. 906 .

Zur **Abgrenzung** zwischen haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen, die getrennt voneinander berücksichtigungsfähig sind, ist das Folgende zu berücksichtigen (vgl. BMF-Schreiben v. 9.11.2016, BStBl 2016 I S. 1213 ; v. 1.9.2021, BStBl 2021 I S. 1494 ).

- a) **Haushaltsnahe Dienstleistungen** sind solche, die den Einsatz eines Fachmanns nicht unbedingt erforderlich machen, z. B.
- Reinigung der Wohnung oder Putzen der Fenster;
  - Zubereitung von Mahlzeiten innerhalb des Haushalts (auch in einem Alters- und Pflegeheim oder Seniorenstift);
  - Gartenpflegearbeiten innerhalb des Grundstücks (etwa Rasenmähen, Heckenschneiden, Gehwegreinigung, Winterdienst);
  - Umzugsleistungen;
  - Reinigung des Gehweges (nicht aber der Fahrbahn) sowie Winterdienst für den Gehweg;
  - Pflege von Angehörigen (durch einen Pflegedienst);
  - Versorgung und Betreuung eines in den Haushalt aufgenommenen Haustiers sowie Ausführen des Hundes (vgl. BFH-Beschluss v. 25.9.2017 - VI B 25/17 , NWB HAAAG-63538).
- Nicht begünstigt** sind Entsorgungsleistungen (z. B. Müllabfuhr und Schmutzwasserentsorgung, vgl. FG Münster, Urteil v. 24.2.2022 - 6 K 1946/21 E , NWB SAAAI-59387 [rkr. wegen Unzulässigkeit der Revision aufgrund verspäteter Begründung, vgl. BFH-Beschluss v. 1.9.2022 - VI R 8/22 , NWB FAAAJ-22567]), Ablesedienste und die Abrechnung bei Verbrauchszählern, Kontrollaufwendungen des TÜV (z. B. für den Fahrstuhl oder Treppenlift), Gebühren für den Anschluss an eine Alarmüberwachungszentrale (vgl. Urteil des FG Berlin-Brandenburg v. 13.9.2017 - 7 K 7128/17 , NWB XAAAG-67636, rkr.) oder für ein Hausnotrufsystem, vgl. BFH-Urteil v. 15.2.2023 - VI R 14/21 , NWB DAAAJ-42482 (in Abgrenzung zu Fällen des „betreuten Wohnens“, vgl. BFH-Urteil v. 3.9.2015 - VI R 18/14 , BStBl 2016 II S. 272 ), sowie der Aufwand für ein Pflegebett.
- b) **Handwerkerleistungen** sind alle Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten (unabhängig davon, ob sie den Einsatz eines Fachmanns erforderlich machen), z. B.
- Arbeiten an Innen- und Außenwänden sowie an Dach, Fassade und Garage;

- Abflussrohrreinigung innerhalb des Grundstücks (Kosten für den Anschluss an die Abwasserversorgung außerhalb des Grundstücks sind demgegenüber nicht nach § 35a EStG begünstigt, vgl. BFH-Urteil v. 21.2.2018 - VI R 18/16 , BStBl 2018 II S. 641 );
- Baugerüstaufstellung;
- Modernisierung (auch Austausch) von Bodenbelägen, Fenstern, Türen oder der Einbauküche;
- Installation, Wartung und Reparatur eines Breitbandkabels innerhalb (nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht außerhalb) des Grundstücks;
- Erneuerung der öffentlichen Straße vor dem Grundstück;
- Dachrinnenreinigung;
- Gartengestaltung;
- Schornsteinfegerleistungen (sowohl Mess- oder Überprüfungsarbeiten als auch Aufwendungen für Reinigungs- und Kehrarbeiten);
- Graffiti beseitigung;
- Reparaturen und Wartungen von Gegenständen im Haushalt (etwa der Waschmaschine, des Fernsehers oder des Computers); die Arbeiten müssen aber vor Ort durchgeführt werden (vgl. BFH-Urteil v. 13.5.2020 - VI R 4/18 , BStBl 2021 II S. 669 ): Soweit Arbeiten in der Werkstatt eines Handwerkers erbracht werden, sind die darauf entfallenden Lohnkosten nicht nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt;
- Wärmedämm-Maßnahmen;
- Ausschachtungsarbeiten an den Kelleraußenwänden zur Ermittlung eines Feuchtigkeitsschadens (vgl. Urteil des Sächsischen FG v. 8.11.2016 - 3 K 218/16 , NWB FAAAG-40464, rkr.);
- Montageleistungen beim Erwerb neuer Möbel sowie für Insektenschutzgitter und Kellerschachtabdeckungen;
- Klavierstimmen.

**Nicht begünstigt** sind Arbeiten im Zuge einer Neubaumaßnahme sowie der Anschluss an die öffentliche Abwasserentsorgungsanlage. Auch für Erschließungs- und Straßenausbaubeiträge kann die Ermäßigung nach § 35a EStG nicht in Anspruch genommen werden (vgl. BFH-Urteil v. 28.4.2020 - VI R 50/17 , BStBl 2022 II S. 18 ).

- c) **Pflege- und Betreuungsleistungen** sind auch dann begünstigt, wenn sie für einen Dritten (etwa ein Elternteil) in dessen Haushalt erbracht werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass derjenige, der den Steuerabzug beansprucht, auch Auftraggeber der Pflege- und Betreuungsleistungen ist und nicht lediglich Kostenersatz leistet (vgl. BFH-Urteil v. 12.4.2022 - VI R 2/20 , NWB BAAJ-17351; s. dazu Strecker, NWB 29/2022 S. 204 ).

### **(23) Inkongruente Gewinnausschüttung und Gewinnverteilung**

Inkongruente Gewinnausschüttungen durch **Kapitalgesellschaften** (d. h. von den Beteiligungsquoten abweichende Gewinnausschüttungen) werden ertragsteuerrechtlich grundsätzlich anerkannt (d. h. die Gesellschafter versteuern die Ausschüttungen, die ihnen inkongruent zustehen, als Einkünfte); zu inkongruenten Gewinnverwendungsabreden im Steuerrecht ausführlich Fuhrmann, Körsdi 2024 S. 23927 (Gestaltungssicherheit vermittelt das BMF-Schreiben v. 4.9.2024, BStBl 2024 I S. 1246 , das die Rechtsprechung des BFH aus den letzten Jahren [insbesondere das Urteil v. 28.9.2022 - VIII R 20/20, BStBl 2024 II S. 697 , m. w. N.] aufarbeitet und interpretiert; zum Teil abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung). Dies ist stets der Fall, wenn die Satzung der Gesellschaft inkongruente Gewinnausschüttungen ausdrücklich vorsieht (§ 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ; § 60 Abs. 3 AktG ). Für nachträgliche Satzungsänderungen bei einer GmbH ist die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich, die von der Änderung nachteilig betroffen sind. Enthält der Gesellschaftsvertrag einer GmbH eine sog. Öffnungsklausel, der zufolge mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter eine vom Kapitalbeteiligungsverhältnis abweichende

Gewinnverteilung beschlossen werden kann, wird ein Beschluss über inkongruente Gewinnausschüttungen als rechtswirksam anerkannt, wenn er mit der erforderlichen Gesellschafterzustimmung und der ggf. im Gesellschaftsvertrag bestimmten Mehrheit gefasst worden ist. Bei einer GmbH können außerdem – jedenfalls für inkongruente Vorabausschüttungen – punktuell für den jeweiligen Ausschüttungseinzelfall satzungsdurchbrechende Beschlüsse von der Gesellschafterversammlung mit den Stimmen aller Gesellschafter gefasst werden, wenn sie von keinem Gesellschafter angefochten werden können. Nicht als wirksam anerkannt (so ausdrücklich die Finanzverwaltung) sind satzungsdurchbrechende Gesellschafterbeschlüsse, die einen vom Regelungsgehalt der Satzung abweichenden rechtlichen Zustand mit Dauerwirkung (sei es auch nur für einen begrenzten Zeitraum) herbeiführen, wenn bei der Beschlussfassung nicht alle materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung (z. B. notarielle Beurkundung mit Eintragung im Handelsregister) eingehalten werden. Ist die inkongruente Gewinnausschüttung rechtswirksam, kann sich im Einzelfall die Frage stellen, ob sie die angestrebten ertragsteuerlichen Wirkungen verfehlt, weil sie keinen wirtschaftlich plausiblen Hintergrund hat und gestaltungsmissbräuchlich ist. Die Gefahr kann als gering eingestuft werden, zumal die noch im BMF-Schreiben v. 17.3.2013 (BStBl 2013 I S. 63) enthaltene Einschränkung (etwaige Nichtanerkennung bei Gestaltungsmissbrauch) nicht in das aktuelle BMF-Schreiben v. 4.9.2024 übernommen worden ist. Anerkannt wurden disquotale Gewinnausschüttungen zur Steuergestaltung in folgenden Fällen: sog. Rücklagenmanagement zur gezielten Mobilisierung von Körperschaftsteuerguthaben (BFH, Urteil v. 28.6.2006 - I R 97/05, NWB AAAAC-17021); disquotale Ausschüttung an einen Gesellschafter unmittelbar vor dem Verkauf seines Anteils (BFH, Urteil v. 4.12.2014 - IV R 28/11, NWB CAAAE-83687); 100 %ige Ausschüttung an eine neben dem Kläger zu 50 % beteiligte GmbH, deren Alleingesellschafter der Kläger war (BFH, Urteil v. 28.9.2022 - VIII R 20/20, BStBl 2024 II S. 697). Nach der Rechtsprechung sind derartige Regelungen auch nicht gestaltungsmissbräuchlich, soweit damit die Nutzung von steuerlichen Verlusten auf Gesellschafterebene angestrebt wird (s. Stichwort „Gestaltungsspielräume und -grenzen“; Kamchen/Kling, NWB 12/2015 S. 819; Harle, NWB 40/2014 S. 3007, auch zur Ausschüttung mit Wiedereinlage). Die durch die steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten haben sich dadurch beachtlich erweitert, dass auch die inkongruente Auszahlung beschlossener Gewinnausschüttungen dergestalt Anerkennung findet, dass beschlossene Ausschüttungen nur teilweise (z. B. an Minderheitsgesellschafter) ausgezahlt und im Übrigen in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage der GmbH eingestellt werden; es findet insoweit kein fiktiver Zufluss von Kapitalerträgen bei beherrschenden Gesellschaftern statt, BFH, Urteil v. 28.9.2021 - VIII R 25/19, BStBl 2024 II S. 688 (dazu Strahl, NWB 5/2022 S. 289); BMF, Schreiben v. 4.9.2024, BStBl 2024 I S. 1246. Auf diese Weise können Ausschüttungen auf Gesellschafterebene einstweilen unbesteuert „geparkt“ werden.

Auch bei **Personengesellschaften** werden inkongruente Gewinnverteilungen grds. anerkannt (vgl. dazu Fuhrmann, Körsdi 2024 S. 23927). Mit Urteil v. 14.8.2013 - 2 K 2483/11 F (NWB VAAAE-48641; Nichtzulassungsbeschwerde gemäß Beschluss des BFH v. 6.5.2014 - IV B 98/13 unbegründet) hat dies das FG Münster für eine atypisch stille Beteiligung von Geschwistern an „ihrer“ GmbH anerkannt (auch wenn Ziel eine Optimierung der steuerlichen Verlustnutzung ist), wenn nach der Gewinnverteilungsabrede den Vorabeträgen gegenläufige Modifizierungen der Ergebnisverteilung in Folgejahren gegenüberstehen. Vom Beteiligungsverhältnis abweichende Ergebnisverteilungen werden grds. auch bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften jedenfalls dann anerkannt, wenn sie für die Zukunft getroffen werden, alle Gesellschafter zustimmen, die Regelung ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis hat und im Einzelfall kein Gestaltungsmissbrauch vorliegt (BFH, Urteil v. 25.9.2018 - IX R 35/17, BStBl 2019 II S. 167). Grundsätzlich anerkannt hat der BFH, dass bei Private Equity Fonds in der Rechtsform vermögensverwaltender Personengesellschaften der Carried Interest der Initiatoren, wenn er gesellschaftlich veranlasst ist, diesen als Vorabgewinnanteile zugerechnet wird (BFH, Urteil v. 16.4.2024 - VIII R 3/21, NWB NAAAJ-71277, der den Streitfall zwar aus formellen Gründen zurückverwies, dem Finanzgericht für den zweiten Rechtsgang jedoch entsprechende Fingerzeige gegeben hat), s. dazu Strahl, NWB 30/2024 S. 2026.

Inkongruente Gewinnausschüttungen und ihre Folgewirkungen können freigebige Zuwendungen i. S. des § 7 ErbStG sein und damit nach § 7 Abs. 1, 6, 8 ErbStG **Schenkungsteuer** auslösen, vgl. dazu Fuhrmann, Körsdi 2024 S. 23933, mit Gestaltungshinweisen; BFH, Urteil v. 19.6.2024 - II R 40/21, NWB OAAAJ-76459; dazu Brill, NWB 43/2024 S. 2969.

### Gestaltungshinweis:

Wenn mit rechtswirksamen inkongruenten Gewinnverteilungen bzw. -ausschüttungen (auch) Sonderleistungen einzelner Gesellschafter abgegolten werden sollen, steht ihrer steuerlichen Anerkennung nichts entgegen. Gestaltungsrisiken können auftreten, wenn die Regelungen ausschließlich der Steueroptimierung dienen, insbesondere



wenn die Beteiligten Nahestehende sind. Bei der Steuerabwehr ist gegen die Anwendung von § 42 AO jedoch auch in diesen Fällen einzuwenden, dass die Rechtsprechung gezielte Gestaltungen zum Ausgleich mit steuerrelevanten Verlusten grds. für nicht missbräuchlich erachtet (s. auch Stichwort „Gestaltungsspielräume und -grenzen“). Weil die steuerliche Angemessenheitsprüfung jahresübergreifend zu erfolgen hat, erscheint es unproblematisch, wenn inkongruente Ergebnisverteilungen bzw. Ausschüttungen für mehrere Jahre vereinbart werden und die Inkongruenzen gegenläufig sind und sich über den vorgesehenen Zeitraum voraussichtlich ausgleichen. Jedenfalls sollten die wirtschaftlichen Ziele der inkongruenten Ausschüttung oder Auszahlung dokumentiert werden, auch im Hinblick auf etwaige schenkungsteuerliche Konsequenzen. Im Übrigen sollten noch vor dem Ende des Wirtschaftsjahres 2025 getroffene Vereinbarungen für dieses Jahr wirksam sein. Bei Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften reicht es in jedem Fall aus, wenn die Satzungsklauseln bzw. Gesellschafterbeschlüsse vor dem Ausschüttungsbeschluss wirksam werden. Bei der Gewinnverteilung von Personengesellschaften liegt keine unzulässige Rückwirkung vor, weil der zu verteilende Gewinn erst mit Ende des Wirtschaftsjahres entsteht.

## **(24) Investitionsabzugsbetrag**

Unabhängig von der Rechtsform und Gewinnermittlungsmethode kann jeder Steuerpflichtige nach § 7g EStG pauschal **für jeden Betrieb**, dessen Gewinn im Jahr der Inanspruchnahme **200.000 €** nicht überschreitet, einen den Gewinn außerbilanziell mindernden Investitionsabzugsbetrag von **kumuliert bis zu 200.000 €** bilden. Der Abzugsbetrag beträgt **50 %** der nicht im Einzelnen zu verifizierenden prognostizierten künftigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (also bis zu einem Investitionsvolumen von 400.000 €) für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 7g Abs. 1 EStG). Kommt es in einem der **drei Folgejahre** zu Investitionen, sind nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG **50 %** davon dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen, jedoch besteht nach § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG das Wahlrecht, diesen Betrag wiederum gewinnmindernd mit den für die Wirtschaftsgüter entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (und die künftigen Abschreibungen mindernd) zu verrechnen. Soweit in der Dreijahresfrist Investitionen unterbleiben, ist der ursprünglich gebildete Investitionsabzugsbetrag für das betroffene Jahr rückwirkend unter Verzinsung der Steuernachzahlung gewinnerhöhend aufzulösen. Das begünstigte Investitionsvolumen umfasst nur Wirtschaftsgüter, die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nachweislich mindestens zu 90 % in einer inländischen Betriebsstätte betrieblich genutzt werden (was für privat mitgenutzte Pkw nicht unbedingt eine ordnungsmäßige Fahrtenbuchführung voraussetzt, vgl. BFH-Urteil v. 16.3.2022 - VIII R 24/19, BStBl 2022 II S. 450; s. dazu Strahl, NWB 23/2022 S. 1600). Begünstigt sind auch im Rahmen des Betriebs entgeltlich Dritten überlassene Wirtschaftsgüter (BFH, Urteil v. 3.12.2020 - IV R 16/18, BStBl 2021 II S. 382; s. dazu Strahl, NWB 13/2021 S. 882; Seifert, StuB 9/2021 S. 378). § 7g Abs. 7 Satz 2 und 3 EStG regelt rechtsprechungsbrechend, dass bei vom Gewinn einer Mitunternehmerschaft abgezogenen Investitionsabzugsbeträgen ausschließlich Investitionen der Mitunternehmerschaft begünstigt sind, während vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogene Investitionsabzugsbeträge Investitionen des betroffenen Mitunternehmers erfordern.

### **Handlungsbedarf:**

Bei den Dispositionen für 2025 (und auch im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten noch für Vorjahre) ist zu beachten, dass nach dem Urteil des FG Baden-Württemberg v. 2.5.2023 - 10 K 1873/22, NWB QAAAJ-45129 (Rev. BFH III R 38/23), entgegen der Verwaltungsauffassung (BMF, Schreiben v. 15.6.2022, BStBl 2022 I S. 945, Rz. 13), bei der Ermittlung der **200.000 €-Gewinngrenze** auf den Steuerbilanzgewinn abzustellen ist, außerbilanzielle gesetzliche Gewinnkorrekturen (z. B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, steuerfreie Einnahmen) also nicht zu berücksichtigen sind (s. dazu Riepold, StuB 20/2023 S. 809). Soweit im Wirtschaftsjahr 2025 begünstigte Investitionen erfolgt sind, kann von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dafür im Jahr 2025 und in den folgenden vier Jahren neben der AfA nach § 7 Abs. 1 und 2 EStG eine **Sonderabschreibung** bis zu 40 % erfolgen, wenn im vorangegangenen Wirtschaftsjahr die Gewinngrenze von 200.000 € nicht überschritten wird (die Bemessungsgrundlage für Abschreibungen verringert sich um den Betrag, der nach § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG geltend gemacht worden ist). Die AfA nach § 7 Abs. 2a EStG für Elektrofahrzeuge und die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG können nicht für ein- und dasselbe Wirtschaftsgut beansprucht werden. Außerdem entfällt die Abschreibung nach § 7 Abs. 2a Satz 2 EStG, wenn der Steuerpflichtige die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG beansprucht.

## **(25) Kapitalgesellschaften: Tätigkeitsvergütungen für Gesellschafter**

Üblicherweise – wenngleich steuerlich nicht zwingend – erbringen Gesellschafter ihre Tätigkeiten für die Gesellschaft (insbesondere die Geschäftsführung) entgeltlich mit der angestrebten ertragsteuerrechtlichen Folge, dass die Entgelte Betriebsausgaben bei der Gesellschaft sind (zur bewusst unentgeltlichen Tätigkeit s. Stichwort „Kapitalgesellschaften: Verzicht der Gesellschafter auf Leistungs- und Nutzungsentgelte“). Die Gesellschafter erzielen dementsprechend

Einkünfte (in der Regel Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. des § 19 EStG ). Der angestrebte Betriebsausgabenabzug entfällt aber mit steuerbelastenden Folgen für die Gesellschaft, soweit die Entgelte verdeckte Gewinnausschüttungen sind. Zur **Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen** müssen die Tätigkeitsvergütungen **angemessen** sein, d. h. es dürfen keine Bedingungen vereinbart werden, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit Dritten nicht vereinbaren würde (ständige Rechtsprechung, erstmals im Urteil des BFH v. 16.3.1967 - I 261/63 , BStBl 1967 III S. 626 , aus jüngerer Zeit z. B. Urteil v. 18.9.2007 - I R 73/06, BStBl 2008 II S. 314 , m. w. N.). Der BFH hat darüber hinaus im Zuge einer Ernsthaftigkeits- und Üblichkeitsprüfung verlangt, die getroffenen Regelungen müssten auch aus der Sicht des Gesellschafters angemessen dergestalt sein, dass ein Nichtgesellschafter sich auf derartige Vereinbarungen einlassen würde (sog. verdoppelter Fremdvergleich; vgl. z. B. BFH-Urteil v. 27.3.2001 - I R 27/99 , BStBl 2002 II S. 111 , m. w. N.; Beschluss v. 8.10.2014 - I B 96/13, NWB KAAAE-81149), was z. B. bei nur aus Gewinntantiemen oder Pensionszusagen bestehenden Vergütungen bezweifelt wird. Schließlich verlangt die ständige Rechtsprechung bei beherrschenden Gesellschaftern, dass die Vereinbarungen rechtswirksam und klar sind und im Voraus getroffen und durchgeführt werden müssen (**Klarheitsgebot und Nachzahlungsverbot**; vgl. z. B. R 8.5 KStR 2022 und H 8.5 IV KStH 2022 , ständige Rechtsprechung des BFH, z. B. Urteil v. 18.9.2007 - I R 73/06, BStBl 2008 II S. 314 ; v. 15.9.2004 - I R 62/03, BStBl 2005 II S. 176 , sog. Spontanvergütungen für Sonderleistungen betreffend). Während für anstehende Gestaltungen diese Anforderungen strikt beachtet werden sollten, ist für Streitfälle mit der Finanzverwaltung indes festzuhalten, dass der I. Senat des BFH seine Rechtsprechung fortentwickelt und überspannten Anforderungen eine Absage erteilt hat. Das gilt für Angemessenheitsprüfungen ebenso wie für den „doppelten Fremdvergleich“ und für die Anforderungen an das Klarheitsgebot (instruktiv ist dazu die Kommentierung von Gosch in Gosch, KStG , 4. Aufl. 2020, § 8, z. B. unter Rz. 285 ff., 324). Auslegungsbedürftige und -fähige Vereinbarungen verstoßen danach z. B. nicht gegen das Klarheitsgebot (vgl. BFH-Beschluss v. 25.1.2012 - I B 17/11 , NWB BAAAE-08080; vgl. auch OFD Düsseldorf, Vfg. v. 17.6.2004, NWB IAAAB-23805). Für die Steuerabwehr ist des Weiteren interessant, dass für den Fremdvergleich der Vergütungsregelung einer AG mit einem Vorstand, der Aktionär ist, andere Grundsätze gelten als für die Geschäftsführervergütung einer GmbH, weil dafür nicht die Gesellschafterversammlung zuständig ist, sondern der Aufsichtsrat. Die Vergütungsvereinbarung zwischen einer AG und einem Vorstandsmitglied, das Minderheitsaktionär der AG ist, genügt nur dann dem Fremdvergleich nicht, wenn die Umstände des Einzelfalls eindeutig darauf schließen lassen, dass sich der Aufsichtsrat bei der Vergütungsvereinbarung einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds ausgerichtet hat (BFH, Urteil v. 24.10.2024 - I R 36/22 , NWB NAAAJ-87134; s. dazu Carlé, NWB 13/2025 S. 824 ); der BFH hielt es unter Zurückverweisung der Sache für denkbar, dass eine ungewöhnliche Gewinntantieme und eine Umsatzprovision steuerlich anerkannt wird. Eine mit angemessenen Stundensätzen abgoltene Beratungstätigkeit eines GmbH-Gesellschafters hat der BFH allerdings vollumfänglich als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt, weil vertraglich nicht eingegrenzt war, wie, wann und in welchem Umfang die Leistungen erbracht werden sollen (BFH, Beschluss nach § 126a FGO v. 12.9.2018 - I R 77/16, NWB QAAAH-07927). Zur Rechtsprechung zu verdeckten Gewinnausschüttungen in den letzten Jahren allgemein Kohlhepp, DB 2015 S. 2285 ; ders., DB 2016 S. 2682 ; ders., DB 2018 S. 2521 ; ders., DB 2021 S. 636 ; ders., DB 2022 S. 2500 ; ders., DB 2023 S. 2968 ; ders., DB 2024 S. 3124 ; zur steueroptimalen Ausgestaltung von Geschäftsführerverträgen mit GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern Carlé, kösdi 2023 S. 23260; zur angemessenen Geschäftsführervergütung Kahsnitz, kösdi 2023 S. 23177; zu Tantiemen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer Apitz, GmbH-StB 2025 S. 55.

Das herannahende Jahresende (besonders bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr) sollte Anlass sein, die bestehenden Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und den „tätigen“ Gesellschaftern daraufhin zu prüfen, ob sie unter Berücksichtigung der Fortentwicklung der steuerlichen Anforderungen und Möglichkeiten sowie der veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse noch für die Vergangenheit und insbesondere (rechtzeitig) für die Zukunft steuerlich optimiert werden können und sollen. Es ist dabei eine Fülle von neuralgischen Punkten und **umfangreicher Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen** zu beachten. Diese wurden in **NWB 49/2022 S. 3418, 3484 ff.** , erörtert; darauf kann verwiesen werden, zumal wesentliche neue Erkenntnisse nicht zu vermelden sind (Stichworte dazu: Angemessenheitsprüfung, Anerkennung von Tantiemen, Sonderzahlungen und Sozialleistungen, Zukunftssicherung, private Pkw-Mitbenutzung [s. dazu Kolbe, StuB 16/2023 S. 653 ] und andere Sachbezüge, Zeitwertmodell, spezielle Steuerbefreiungen für Arbeitnehmer). Zu Pensionszusagen s. Stichwort „Pensionszusagen in der steuerlichen Gewinnermittlung“.

## **(26) Kapitalgesellschaften: Verzicht der Gesellschafter auf Leistungs- und Nutzungsentgelte**

In Verlustsituationen von Kapitalgesellschaften kann es im Einzelfall steuervorteilhaft sein, dass Gesellschafter auf Tätigkeitsvergütungen, Nutzungsentgelte für überlassene Wirtschaftsgüter oder Zinsen für Darlehensgewährungen ganz oder teilweise **im Voraus zu verzichten**, weil sich dadurch die Betriebsausgaben der Kapitalgesellschaft einerseits und die Einkünfte der Gesellschafter andererseits vermindern (es liegt keine verdeckte Einlage vor; vgl. BFH-Urteil v. 15.6.2016 - VI R 6/13, BStBl 2016 II S. 903 ; v. 5.6.2024 - VI R 20/22, NWB WAAAJ-70396; s. zur unverzinslichen Darlehensgewährung das Stichwort „Gesellschafterdarlehen an Kapitalgesellschaften“). Der Verzicht auf angemessene Entgelte für Leistungen an Nahestehende im Ausland kann unter den Bedingungen des § 1 Abs. 1 AStG jedoch zu außerbilanziellen Einkünfterhöhungen führen, soweit es sich nicht um verdeckte Einlagen oder verdeckte Gewinnausschüttungen handelt (BFH, Urteil v. 27.11.2019 - I R 40/19 [I R 14/16], BStBl 2024 II S. 670 ; v. 9.6.2021 - I R 32/17, BStBl 2023 II S. 686 , zu zinslosen Darlehen an eine ausländische Tochtergesellschaft). Wird der Entgeltverzicht erst ausgesprochen, **nachdem der Entgeltanspruch entstanden** ist, tritt dieser Effekt nicht ein, weil der Verzicht auf eine werthaltige Forderung eine verdeckte Einlage ist, die grds. dazu führt, dass ein Entgeltzufluss beim Gesellschafter steuerwirksam eintritt und der Wegfall der Verpflichtung bei der Gesellschaft eine einkommensneutrale Einlage ist, der Verlust also dadurch nicht gemindert wird (vgl. BFH-Urteil v. 15.6.2016 - VI R 6/13, BStBl 2016 II S. 903 , zum Verzicht auf das Geschäftsführergehalt für einzelne Monate durch einen nichtbeherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer; BFH-Urteil v. 27.11.2019 - I R 40/19 [I R 14/16], BStBl 2024 II S. 670 , Rz. 31, zum Verzicht auf zeitanteilig bereits entstandene Zinsforderungen). Anders kann dies nur sein, wenn Entgeltansprüche noch nicht beglichen sind und die Gesellschaft dazu wirtschaftlich außerstande ist. Keinen Arbeitslohnzufluss hat der BFH bei konkludentem Verzicht auf vereinbarte Leistungs- oder Nutzungsvergütungen – auch bei beherrschenden Gesellschaftern – angenommen, wenn das Entgelt weder gezahlt noch bei der Gesellschaft gebucht (bzw. passiviert) worden ist (Beispiele aus der Rechtsprechung: zu vereinbartem, aber nicht gebuchtem und ausgezahltem Weihnachts- und Urlaubsgeld bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. ihm Nahestehende BFH, Urteile v. 3.2.2011 - VI R 4/10, BStBl 2014 II S. 493 , und v. 15.5.2013 - VI R 24/12, BStBl 2014 II S. 495 ; zu vereinbarten, aber nicht passivierten und gezahlten Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer BFH, Urteile v. 5.6.2024 - VI R 20/22, NWB WAAAJ-70396, und v. 3.2.2011 - VI R 66/09, BStBl 2014 II S. 491 ). In dem Tantieme-Urteil VI R 20/22 hat der BFH klargestellt, dass ein fiktiver Tantiemezufluss entgegen der Verwaltungsauffassung (BMF, Schreiben v. 12.5.2014, BStBl 2014 I S. 860 ) auch dann nicht entsteht, wenn bei der GmbH eine dahingehende Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung hätte gebildet werden müssen (vgl. dazu Apitz, GmbH-StB 2025 S. 55; kritisch Kolbe, StuB 19/2024 S. 735 , der die Frage aufwirft, inwieweit verdeckte Gewinnausschüttungen entstehen können).

### Hinweis:

Es ist ratsam, beabsichtigte Vergütungsverzichte – wenn der verlustmindernde bzw. einkünftermindernde Effekt angestrebt wird – nachweisbar rechtzeitig vor der Entstehung der Ansprüche auszusprechen, etwa den Verzicht auf die Tantieme und andere Jahresvergütungen vor Ablauf des Wirtschaftsjahres und auf ein Monatsgehalt vor Beginn des Monats. Zu beachten sind etwaig (durch gezielte Gestaltung zum Teil vermeidbare) bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Kreditgewährungen, Leistungen oder Nutzungsüberlassungen eintretende **steuerbelastende Nebenwirkungen**, die in NWB 49/2022 S. 3418, 3489 , mit Gestaltungshinweisen aufgezeigt worden sind (Beeinträchtigung des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs von mit den un- oder teilentgeltlichen Leistungen wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwendungen, Entstehung von Schenkungen i. S. des § 7 ErbStG , Bedeutung der Vereinbarung von Besserungszusagen).

### (27) Mehrkontenmodell

Nach gefestigter Rechtsprechung und Praxis können Einzel- und Mitunternehmer fremdfinanzierte Geldentnahmen ohne Beeinträchtigung des **Betriebsausgabenabzugs** der dadurch ausgelösten **Schuldzinsen** mithilfe des sog. Zwei- oder Mehrkontenmodells tätigen. Die Entnahmen erfolgen nur von – gezielt durch Lenkung des Betriebseinnahmenstroms – Guthaben aufweisenden Bankkonten, während betriebliche Ausgaben von Konten bezahlt werden, auf denen ein Debetsaldo entsteht bzw. sich erhöht (vgl. zur Anerkennung z. B. BFH-Urteil v. 3.3.2011 - IV R 53/07, BStBl 2011 II S. 688 ; BMF-Schreiben v. 2.11.2018, BStBl 2018 I S. 1207 , Rz. 4 zu § 4 Abs. 4a EStG ). Es bietet sich an, die sich auf den „Entnahme-Bankkonten“ angesammelten Debetsalden später in zinsgünstigere Darlehen umzuschulden. Es können aber Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG entstehen (s. Stichwort „Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG “), Verlustausgleichsbeschränkungen nach § 15a EStG eintreten (s. Stichwort „Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 15a EStG “) oder Nachteile für die Thesaurierungsvergünstigung nach § 34a EStG entstehen (s. dazu Stichwort „Thesaurierungsvergünstigung und

Körperschaftsteueroption“). Das Modell lässt sich auch auf Immobilienvermietungen anwenden (s. Stichwort „Schuldzinsenabzug: Optimierung im außerbetrieblichen Bereich“).

## **(28) Mindestgewinnbesteuerung durch Verlustvortragsstreckung**

Erwarten Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtige im Veranlagungszeitraum 2025 negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden können, sind Dispositionen zur steuerlich optimalen steuerlichen Verlustnutzung erwägenswert (gewerbesteuerrechtlich ist der Verlustrücktrag nicht vorgesehen). Vorrangig erfolgt nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe von maximal 1.000.000 € (bei nach §§ 26 , 26b EStG Zusammenveranlagten 2.000.000 €) ein Verlustrücktrag in das Jahr 2024 und – soweit der im Jahr 2025 entstandene Verlust dadurch nicht ausgeschöpft wird – in das Jahr 2023. Die vorübergehende Anhebung des Höchstbetrags auf 10.000.000 € bzw. 20.000.000 € ist ausgelaufen. Auf Antrag wird nach § 10d Abs. 1 Satz 6 EStG vom Verlustrücktrag „insgesamt“ abgesehen. Der nicht zurückgetragene Verlust wird nach § 10d Abs. 2 EStG auf das Jahr 2026 und etwaig auf die Folgejahre vorgetragen, dies jedoch mit der Einschränkung (sog.

Mindestgewinnbesteuerung), dass alljährlich nur ein Verlustvortrag von 1.000.000 € (bei Zusammenveranlagten nach §§ 26 , 26b EStG 2.000.000 €) uneingeschränkt zulässig ist und darüber hinaus zusätzlich bis zur Höhe von **70 %** für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 (sonst 60 %) des Gesamtbetrags der Einkünfte im jeweiligen Vortragsjahr. Erst im Zuge der Steuerdeklaration ist zu entscheiden, ob zugunsten des Verlustvortrags auf den Verlustrücktrag verzichtet werden soll.

Gegen die Mindestgewinnbesteuerung sind mit guten Gründen **verfassungsrechtliche Zweifel** erhoben worden. Der BFH erachtete diese als evident, wenn nach einem nur beschränkt anerkannten Verlustvortrag der steuerliche Verlustabzug endgültig vernichtet wird, und hatte mit Beschluss v. 26.2.2014 - I R 59/12 (BStBl 2014 II S. 1016 ) ein Normenkontrollverfahren eingeleitet. Mit Beschluss v. 23.7.2025 - 2 BvL 19/14, NWB KAAAJ-97325 (s. dazu Franke, NWB 37/2025 S. 2518 ) hat das BVerfG entschieden, dass die gesetzliche Mindestgewinnbesteuerung verfassungskonform ist, soweit Körperschaftsteuersubjekte i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG bzw. Gesellschaften i. S. des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG betroffen sind (vgl. auch Pressemitteilung des Gerichts 71/2025 v. 11.8.2025). Die Vorlage betraf eine Sachverhaltskonstellation, in der es wegen Insolvenz des betroffenen Rechtsträgers zur Vernichtung des Verlustvortrags nach vorhergehender Mindestgewinnbesteuerung kam. Zur Mindestgewinnbesteuerung bei natürlichen Personen hat das BVerfG nicht entschieden. Es liegt die Beurteilung nahe, dass gegen diese ebenfalls keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Die Rechtslage ist höchst unbefriedigend; ein Eingreifen des Gesetzgebers erscheint dringend geboten. Ein Schlaglicht auf die Problematik haben die aktuellen, durch Katastrophen und Kriege in jüngerer Zeit hervorgerufenen Wirtschaftseinbrüche geworfen. Einen Steuererlass wegen **sachlicher Unbilligkeit** lehnt der BFH – auch für besondere Konstellationen, in denen das Verlustabzugsverbot nicht nur temporär wirkt – ab, weil dies zu einer strukturellen Gesetzeskorrektur führen würde (BFH, Beschluss v. 11.7.2018 - XI R 33/16 , BStBl 2019 II S. 258 ; mit der Klarstellung, dass die Verfassungsmäßigkeit im Billigkeitsverfahren nicht geprüft werden kann; zuvor schon die BFH-Urteile v. 20.9.2012 - IV R 29/10 , BStBl 2013 II S. 505 ; v. 21.9.2016 - I R 65/14, NWB TAAAF-90186, Verfassungsbeschwerde unter Az. 2 BvR 242/17 anhängig; a. A. für den Fall, dass im Liquidationszeitraum einer GmbH zunächst ein Verlust entstand, der mit dem in einem späteren Jahr des Liquidationszeitraums noch entstandenen Gewinn wegen der Mindestbesteuerung nicht voll verrechnet wurde und deshalb unterging, Urteil des Niedersächsischen FG v. 2.1.2012 - 6 K 63/11 , NWB HAAAE-01536; Revision des Finanzamts wegen Fristversäumung verworfen). Das BVerfG hat bei der Gewerbesteuer eine Billigkeitsmaßnahme abgelehnt und das BVerfG eine Verfassungsbeschwerde dagegen nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG, Urteil v. 19.2.2015 - 9 C 10/14 , NWB BAAAE-92447; BVerfG, Beschluss v. 28.2.2017 - 1 BvR 1103/15 , NWB AAAAG-41309).

### **Gestaltungshinweis:**

Maßnahmen, die im Verlustjahr zur Linderung der steuerbelastenden Wirkung der Mindestbesteuerung erwägenswert sein können: (a) Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge (z. B. vorgezogene Fertigstellung oder Abnahme bzw. Teilabnahme von Aufträgen); Veräußerungen innerhalb der Unternehmensgruppe (s. auch Stichwort „Gewinnrealisationszeitpunkt: Verlagerung“); (b) Zurückstellen aufwandsauslösender Maßnahmen; (c) anderweitige Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten (z. B. Einbeziehung von Verwaltungskosten und Zinsen in die Herstellungskosten für Vorräte oder Verzicht auf Teilwertabschreibungen in der Steuerbilanz), soweit das Stetigkeitsgebot dies zulässt; (d) Nutzung des Verlusts für gewinnrealisierende Entnahmen nicht mehr betriebsnotwendiger Wirtschaftsgüter; (e) Steuerung des Einnahmen- bzw. Ausgabenflusses bei der Gewinnermittlung

nach § 4 Abs. 3 EStG und im Bereich der nicht betrieblichen Einkunftsarten (s. auch Stichwort „Einnahmenüberschussrechnung“).

## (29) Organschaft im Ertragssteuerrecht

Die Organschaft i. S. von §§ 14 ff. KStG bewirkt die ertragsteuerliche (die Gewerbesteuer einschließende) **Konsolidierung der steuerlichen Einkünfte** gewerblich tätiger Rechtsträger als Organträger mit denen ihrer beherrschten Tochter-Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften; der Gewinn oder Verlust der Organgesellschaften wird ertragsteuerlich mittels **Gewinnabführungsvertrag** von dem Organträger übernommen und steuerlich diesem zugerechnet (vgl. zur ertragsteuerlichen Anerkennung und Auswirkung z. B. Gehrmann, Körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft, infoCenter, Stand Juni 2025, NWB LAAAB-04863). Die Organschaft überwindet das grds. für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften geltende Trennungsprinzip, ermöglicht die bessere steuerliche Nutzung von Verlusten bei Unternehmensgruppen und verringert steuerliche Belastungen durch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Einlagen aus der Kooperation nahestehender Unternehmen. Sie hat außerdem Bedeutung für die Zinsschranke nach § 4h EStG, s. Stichwort „Zinsschranke“. Zu Gesetzesänderungen in den letzten Jahren, insbesondere den Ersatz der Ausgleichsposten-Regelung durch die Einlagelösung s. Korn/Strahl, NWB 49/2023 S. 3296, 3353.

Soll für das laufende Wirtschaftsjahr **2025** noch eine steuerlich wirksame Organschaft begründet werden, setzt dies zunächst unabdingbar voraus, dass die erforderliche finanzielle Eingliederung in das als Organträger in Betracht kommende Unternehmen während des gesamten Wirtschaftsjahres bestand. Zum anderen ist die Organschaft nach § 14 Abs. 1, § 17 KStG nur dann für das laufende Wirtschaftsjahr steuerlich anzuerkennen, wenn der erforderliche **Gewinnabführungsvertrag** in diesem Wirtschaftsjahr abgeschlossen und wirksam wird. Das gilt auch für Änderungen des Ergebnisabführungsvertrags (BFH, Beschluss v. 22.10.2008 - I R 66/07, BStBl 2009 II S. 972; v. 28.7.2010 - I B 27/10, BStBl 2010 II S. 932). Soll also für das Wirtschaftsjahr 2025 noch eine Ergebniskonsolidierung im Wege der Organschaft herbeigeführt werden, müssen im Wirtschaftsjahr 2025 sowohl die erforderlichen Gesellschafterbeschlüsse (bei einer Organ-GmbH in notarieller Form) als auch die Eintragung des Gewinnabführungsvertrags im Handelsregister der Organgesellschaft erfolgen (vgl. dazu R 14.5 Abs. 1 KStR; R 17 KStR; s. zu den Zustimmungs- und Eintragungspflichten Hamming, NWB 4/2013 S. 218). Die verspätete, aber rechtzeitig beantragte Eintragung durch Fehlverhalten des Registergerichts rechtfertigt keine Billigkeitsmaßnahme (BFH, Urteil v. 23.8.2017 - I R 80/15, BStBl 2018 II S. 141). Zu beachten ist, dass eine im Jahr 2025 begründete Organschaft nur noch den Verlust im laufenden Wirtschaftsjahr auf den Organträger transferiert; die etwaigen Verlustvorträge werden „eingefroren“, bis die Organgesellschaft in Zukunft (in der Regel erst nach dem Ende des Organschaftsverhältnisses) wieder eigenes Einkommen erzielt.

Ist **Organträger eine Personengesellschaft**, wird die Organschaft nur dann steuerlich anerkannt, wenn sie eine gewerbliche Tätigkeit i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt (s. dazu Mindermann/Lukas, NWB 8/2013 S. 516; Mehl/Tetzlaff, NWB 39/2012 S. 3163; Tinter/Klahr/Ungemach, NWB 42/2013 S. 3303). Der BFH hat entschieden, es reiche aus, wenn der Organträger zum Ende des Wirtschaftsjahres (also im Zeitpunkt der Entstehung der Gewinnabführung) gewerblich tätig ist; er hat außerdem entschieden, dass ein gewerbliches Besitzunternehmen ohne weitere gewerbliche Tätigkeit organträgerfähig ist (das gilt auch für Organträger-Einzelunternehmer; vgl. BFH, Urteil v. 24.7.2013 - I R 40/12, BStBl 2014 II S. 272). Die nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG erforderliche finanzielle Eingliederung muss im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein (Anteile an der Organgesellschaft müssen Gesellschaftsvermögen [Gesamthandsvermögen] sein). Eine Personengesellschaft kann **nicht Organgesellschaft** sein, jedoch besteht nach dem BFH-Urteil v. 3.2.2010 - IV R 26/07, BStBl 2010 II S. 751, die Möglichkeit, sie mittels des sog. Treuhandmodells so zu gestalten, dass sie zivil- und gesellschaftsrechtlich selbständig ist, ertragsteuerrechtlich aber nur Betriebsstätte (s. dazu Butler, NWB 36/2012 S. 2925).

## (30) Pauschalsteuer für Sachzuwendungen

Gemäß § 37b EStG kann für Sachzuwendungen von maximal 10.000 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr (Freibetrag nach § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG sowie zugleich Freigrenze für die einzelne Zuwendung, vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl 2015 I S. 468, Rz. 21) an Geschäftspartner (§ 37b Abs. 1 EStG) und an eigene Mitarbeiter (§ 37b Abs. 2 EStG) der Zuwendende die Einkommensteuer der Empfänger der Sachbezüge durch Entrichtung einer **Pauschalsteuer von 30 %** zuzüglich Solidaritätszuschlag sowie nach Verwaltungsauffassung auch die Kirchensteuer

übernehmen. Der Antrag umfasst jeweils sämtliche in einem Wirtschaftsjahr gewährten einschlägigen Sachzuwendungen, jedoch besteht ein jeweils selbständiges Wahlrecht für die Anwendungsfälle nach § 37b Abs. 1 EStG und § 37b Abs. 2 EStG (vgl. BFH, Urteil v. 15.6.2016 - VI R 54/15, BStBl 2016 II S. 1010; s. dazu Geserich, NWB 46/2016 S. 3444). Die Pauschalierung kann **für das Jahr 2025** noch in der letzten Lohnsteuerbescheinigung für dieses Jahr beantragt werden, und zwar für die Anwendungsfälle des § 37b Abs. 1 EStG auch noch nach Abgabe der Lohnsteueranmeldung durch deren (nicht fristgebundene) Änderung, für den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 2 EStG jedoch nur **bis zum 28.2.2026** (danach ist die Pauschalierung noch für bislang unversteuerte Fälle zulässig). Für anstehende Pauschalierungsanträge sowie für die Änderung nach § 164 Abs. 2 AO bereits für Vorjahre gestellter Anträge ist zu beachten, dass – nunmehr auch nach Verwaltungsauffassung – unter die Pauschalierung nur Sachzuwendungen fallen, die beim Empfänger ohne die Pauschalierung der deutschen Einkommensteuer unterliegen würden (bestätigt durch BFH-Urteil v. 21.2.2018 - VI R 25/16, BStBl 2018 II S. 389, mit dem außerdem entschieden wurde, dass eine Zuwendung an Kunden und deren Mitarbeiter im Rahmen verkaufsfördernder Bonusprogramme nicht i. S. von § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG „zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung“ erbracht wird; vgl. zu Einzel- und Zweifelsfragen BMF-Schreiben v. 19.5.2015, BStBl 2015 I S. 468, sowie v. 28.6.2018, BStBl 2018 I S. 814; zur Anerkennung von § 37b EStG auf Aufwendungen für VIP-Logen in Stadien und Veranstaltungshallen s. BFH-Urteil v. 23.11.2023 - VI R 15/21, BStBl 2024 II S. 361 [dazu Strahl, NWB 9/2024 S. 578]). Zur Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer bei Veranstaltungen für Geschäftspartner und Arbeitnehmer hat sich die OFD Nordrhein-Westfalen in einer Kurzinformation v. 7.9.2017 (LSt 1/2017, NWB YAAAG-58610) geäußert (danach gehören Bewirtungskosten nur bei mehrtägigen Incentive-Veranstaltungen zur Bemessungsgrundlage, Kosten für betriebsfunktionale Veranstaltungen fallen nicht unter § 37b EStG).

Zu beachten ist, dass das **Abzugsverbot für Geschenke** an Geschäftspartner nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG die übernommene **Pauschalsteuer** umfasst (BFH, Urteil v. 30.3.2017 - IV R 13/14, BStBl 2017 II S. 892). Soweit der BFH entschieden hat, durch die übernommene Pauschalsteuer könne die 35 €-Grenze (nunmehr 50 €-Grenze) überschritten werden, wendet die Finanzverwaltung das Urteil nicht an (die Veröffentlichung im BStBl wurde mit entsprechender Fußnote versehen).

### **(31) Pensionszusagen in der steuerlichen Gewinnermittlung**

Die Erteilung neuer **Pensionszusagen oder deren Erhöhung** (noch) im **Wirtschaftsjahr 2025** eröffnet die ergebnismindernde Bildung einer Pensionsrückstellung nach § 6a EStG. War der Zusageempfänger schon länger für das Unternehmen tätig, ermöglicht die einschlägige Teilwertmethode eine überdurchschnittlich hohe Rückstellungszuführung in Höhe des Betrags, der rückstellbar gewesen wäre, wenn die Pensionszusage bereits mit Beginn der Tätigkeit für das Unternehmen erteilt worden wäre. Der BFH hat das mit Urteil v. 26.6.2013 - I R 39/12 (BStBl 2014 II S. 174) – auch für einen Gesellschafter-Geschäftsführer – bestätigt und selbst für den Fall, dass der frühere Dienstvertrag (im Streitfall erhielt der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer daraus einstweilen noch keine Vergütung) aufgelöst und ein neuer mit Pensionszusage abgeschlossen wird. Gleichwohl wurde, weil es sich um einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer handelt, ein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen, soweit die für die Unverfallbarkeit der Pensionsansprüche geltenden Fristen nicht an den Zeitpunkt der Erteilung der Zusage, sondern den Beginn des (früheren) Dienstverhältnisses anknüpfen (vgl. zu der Problematik schon das Urteil des BFH v. 5.3.2008 - I R 12/07, BStBl 2015 II S. 409). Offen blieb, ob ein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot auch dann vorliegt, wenn die Unverfallbarkeitsfrist mit der Zusage beginnt und mit der Zusage (oder der Erhöhung einer bereits bestehenden Zusage) nur die künftigen Leistungen in den mindestens folgenden zehn Jahren abgegolten werden sollen. U. E. ist die Frage, inwieweit die Rückstellung nach den Grundsätzen des § 6a EStG zu bilden ist, unabhängig davon zu beurteilen, ob wegen Verstoßes gegen das Nachzahlungsverbot eine außerhalb der Steuerbilanz deren Ergebnis hinzuzurechnende verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt; dies hängt davon ab, ob im Zeitpunkt der Zusage oder deren Erhöhung noch eine ausreichende Zeit zur Erdienung der Pensionszusage in der Zukunft verbleibt (s. dazu auch Janssen, NWB 3/2014 S. 80, der davon ausgeht, dass im BFH-Urteil v. 26.6.2013 - I R 39/12, BStBl 2014 II S. 174, über einen Sonderfall entschieden wurde). Die Sonderregelung für die Ermittlung des der Zuführung zur Rückstellung zugrunde zu legenden Teilwerts in Fällen einer Entgeltumwandlung in § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG ist auf Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, die nicht Arbeitnehmer i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 oder 2 BetrAVG sind, nicht anwendbar (BFH, Urteil v. 27.5.2020 - XI R 9/19, BStBl 2020 II S. 802).

Für die **steuerliche Anerkennung** von Pensionszusagen und gewinnmindernden Rückstellungen in der Steuerbilanz hat die steuerliche Rechtsprechung – insbesondere für Zusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften (neben dem allgemeinen Klarheitsgebot, s. Stichwort „Kapitalgesellschaften: Tätigkeitsvergütungen für Gesellschafter“) – ein zum Teil verwirrendes Geflecht von „Spielregeln“ entwickelt. Insbesondere für anstehende Neuzusagen und Veränderungen bestehender Zusagen sollten diese unbedingt beachtet werden, aber auch für bestehende Pensionszusagen sollte geprüft werden, ob sie den wirtschaftlichen Verhältnissen und steuerlichen Anforderungen noch entsprechen (vgl. z. B. Fuhrmann, Kösdí 2022 S. 22860). Es ist dazu ein Bündel von **Einzelfragen** zu beachten (Stichworte dazu: Angemessenheit, Mindestalter, Überversorgung, Probezeit, Erdienbarkeit, Weiterarbeit nach Pensionsbeginn, Verzicht auf Pensionsansprüche, Ausgliederung von Pensionszusagen), die in NWB 49/2021 S. 3562, 3633, ausführlich erörtert worden sind; auf diese Ausführungen kann an dieser Stelle verwiesen werden, weil zwischenzeitlich keine signifikanten Rechtsentwicklungen eingetreten sind. Zu Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer durch Entgeltsumwandlung Dommermuth/Lapp/Prost, NWB 20/2023 S. 1434. Interessant ist die Entscheidung des BFH (Beschluss nach § 126a FGO) v. 4.9.2024 - XI R 25/21 (NWB JAAAJ-84500), der zufolge Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG dem Grunde nach auch für erteilte Versorgungszusagen zu bilden sind, die einen rechtsverbindlichen Anspruch auf Versorgungsleistungen bei Eintritt des Versorgungsfalles unter der aufschiebenden Bedingung einräumen, dass sich die Höhe der zugesagten **Leistungen danach richtet, welchen Wert eine Rückdeckungslebensversicherung**, die in Fondsanteile investiert, bei Eintritt des Versorgungsfalles hat (s. dazu Fuhrmann, NWB 8/2025 S. 488). Der Teilwert richtet sich aber (nicht abweichend von § 6a Abs. 3 EStG) nach dem jeweils aktuellen Wert der Rückdeckungslebensversicherung (und betrug im Streitfall nur etwa 20 % des Rückstellungsbetrags, der der pensionsverpflichteten Gesellschaft vorschwebte).

Steht bei Gesellschafter-Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften mit betrieblichen Pensionsansprüchen – etwa zum Jahresende – der vereinbarte Beginn der **Ruhegeldzahlung** an, will er aber für die Gesellschaft noch **weiterarbeiten**, ist zu beachten, dass die wenig überzeugende (vgl. z. B. Korn, Kösdí 2023 S. 23449; Wiederspan/Mohr, DStR 2025 S. 440, m. w. N.), aber gefestigte steuerliche Rechtsprechung und Verwaltungspraxis das Nebeneinander von Aktivgehalts- und Ruhegeldzahlungen problematisieren (zuletzt BFH, Urteil v. 15.3.2023 - I R 41/19, BStBl 2024 II S. 654; BMF, Schreiben v. 30.8.2024, BStBl 2024 I S. 1191; vgl. zur Entwicklung und zum aktuellen Stand der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung mit Gestaltungshinweisen Wiederspan/Mohr, DStR 2025 S. 440). In der Pensionszahlung werden verdeckte Gewinnausschüttungen gesehen, soweit der tätige Gesellschafter bei unverändertem Arbeitseinsatz mehr erhält als sein angemessenes Arbeitsentgelt. Denkbar (und wirtschaftlich in der Regel durchaus angemessen) ist, dass in diesem Fall die Pension neben dem Gehalt gezahlt und als verdeckte Gewinnausschüttung deklariert wird. Soll die Entstehung einer verdeckten Gewinnausschüttung vermieden werden, bestehen nach Verwaltungsauffassung (BMF, Schreiben v. 30.8.2024, BStBl 2024 I S. 1191) folgende Gestaltungsalternativen:

- Das Gehalt für die unveränderte Tätigkeit wird so reduziert, dass es die Differenz zwischen Versorgungszahlung und den letzten Aktivbezügen nicht überschreitet.
- Der vereinbarte Eintritt der Versorgungsfälligkeit wird – ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs – aufgeschoben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat und kein Gehalt mehr bezieht.
- Eine verdeckte Gewinnausschüttung soll nach Verwaltungsauffassung insgesamt entstehen, „wenn das Aktivgehalt und die Arbeitszeit nach Eintritt des Versorgungsfalles deutlich reduziert werden, da eine ‚Teilzeittätigkeit‘ mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vereinbar ist“. Nicht gefolgt ist die Finanzverwaltung der – nicht entscheidungserheblichen – Aussage im BFH-Urteil v. 15.3.2023 - I R 41/19 (BStBl 2024 II S. 654, Rz. 28), eine Weiter- oder Folgebeschäftigung mit reduzierten Arbeitszeiten/Aufgabenbereichen könne dazu führen, dass die Differenz zwischen Versorgung und letzten Aktivbezügen nicht vollständig ausgeschöpft werden kann, ohne eine verdeckte Gewinnausschüttung auszulösen.
- Nicht abschließend geklärt ist, ob die verdeckte Gewinnausschüttung verhindert werden kann, wenn zwar das Ruhegehalt gezahlt, das Dienstverhältnis aber beendet und ein Beratervertrag mit konkretem Aufgabengebiet abgeschlossen wird. U. E. sollte dies jedenfalls dann anzuerkennen sein, wenn damit auch das Geschäftsführeramt endet (Rz. 13 des BFH-Urteils v. 23.10.2013 - I R 60/12, BStBl 2015 II S. 413, spricht dafür).

Zu beachten ist, dass die Beratertätigkeit in der Regel zu gewerblichen Einkünften führt und in der Regel der Umsatzsteuer unterliegt.

Erhält ein Gesellschafter, der **Mitunternehmer** einer Personengesellschaft ist, für seine Leistungen an die Gesellschaft eine Pensionszusage, ist nach zwischenzeitlich gefestigter Rechtsprechung in der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft eine Pensionsrückstellung zu bilden, der ein korrespondierendes Aktivum für den pensionsberechtigten Gesellschafter in dessen steuerlicher Sonderbilanz gegenübersteht (vgl. BFH-Urteile v. 14.2.2006 - VIII R 40/03, BStBl 2008 II S. 182; v. 30.3.2006 - IV R 25/04, BStBl 2008 II S. 171; v. 6.3.2014 - IV R 14/11, BStBl 2014 II S. 624, mit der Klarstellung, dass die korrespondierende Bilanzierung nach dem Ausscheiden des pensionsberechtigten Mitunternehmers fortzuführen ist; s. zu dem Urteil Paus, NWB 40/2014 S. 2998). Der BFH geht allerdings davon aus, dass die Gesellschaft eine spezifische Ergebnisverteilungsvereinbarung treffen kann, der zufolge der Rückstellungsaufwand allein dem pensionsberechtigten Gesellschafter zuzurechnen ist (BFH, Urteil v. 16.10.2008 - IV R 82/06, NWB XAAAD-08067; ähnlich Ley, KöSDi 2008 S. 16204, 16206; zu den praktischen Auswirkungen Korn, BeSt 2009 S. 24). Die Finanzverwaltung ist der Rechtsprechung gefolgt (sie verlangt grds. die etwaig bisher noch nicht erfolgte Aktivierung des Pensionsanspruchs allein in der Sonderbilanz des pensionsberechtigten Mitunternehmers für nach dem 31.12.2007 endende Wirtschaftsjahre), sieht jedoch verschiedene **Übergangsregelungen** vor (vgl. BMF-Schreiben v. 29.1.2008, BStBl 2008 I S. 317). Erteilt die Komplementär-GmbH einem Mitunternehmer die Pensionszusage für seine Tätigkeit bei der KG und steht ihr dafür ein Aufwandsersatzanspruch zu, ist die Verpflichtung steuerlich spiegelbildlich bei der KG nach § 6a EStG zu passivieren und bei der Komplementär-GmbH zu aktivieren (BFH, Urteil v. 6.3.2014 - IV R 14/11, BStBl 2014 II S. 624; Ley, KöSDi 2008 S. 16204, 16207; unklar BMF, Schreiben v. 29.1.2008, BStBl 2008 I S. 317, Rz. 13 ff.; s. zu den zum Teil ungereimten Steuerfolgen durch Pensionszusagen an Mitunternehmer und Gestaltungsmöglichkeiten Paus, NWB 40/2014 S. 2998). Wird eine Kapitalgesellschaft, die ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage erteilt hat, unter Fortbestand des Dienstverhältnisses und der Pensionszusage durch Formwechsel in eine Personengesellschaft umgewandelt, ist die Pensionsrückstellung ohne korrespondierende Aktivierung in der Sonderbilanz fortzuführen und danach anteilig in Sondervergütungen umzuqualifizieren (BFH, Urteil v. 12.12.2023 - VIII R 17/20, NWB KAAAJ-63781; s. dazu Levedag, StuB 12/2024 S. 449; Rz. 06.04 ff. UmwStE 2025, BStBl 2025 I S. 92).

### (32) Rabatte an Arbeitnehmer

Ein steuerpflichtiger **Sachbezug** kann nur insofern gegeben sein, als ein Preisnachlass über das hinausgeht, was im normalen Geschäftsverkehr vereinbart wird. Soweit ein Preisnachlass bereits im normalen Geschäftsverkehr üblich ist, fehlt es an einem aus dem Arbeitsverhältnis stammenden Vorteil als eine Grundvoraussetzung für Einnahmen i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG (vgl. BFH-Urteil v. 26.7.2012 - VI R 30/09, BStBl 2013 II S. 400; v. 26.7.2012 - VI R 27/11, BStBl 2013 II S. 402; BMF-Schreiben v. 20.1.2015, BStBl 2015 I S. 143; zum sog. Rabatterlass s. Gesserich, NWB 22/2015 S. 1610). Für die Bewertung und Besteuerung wird zwischen Rabatten schlechthin (nach § 8 Abs. 2 EStG zu bewerten) und sog. Belegschaftsrabatten (nach § 8 Abs. 3 EStG zu bewertende und besteuern Rabatte auf Waren und Dienstleistungen, die der Arbeitgeber üblicherweise seinen Kunden anbietet) unterschieden. Nach der Rechtsprechung und der diese akzeptierenden Verwaltungsauffassung besteht bei Belegschaftsrabatten sowohl für den Arbeitgeber (beim Lohnsteuerabzug) als auch für den Arbeitnehmer (im Rahmen seiner Veranlagung) ein Wahlrecht, die Höhe des etwaigen Vorteils entweder nach § 8 Abs. 3 EStG oder nach § 8 Abs. 2 EStG – insofern nach den üblichen Endpreisen und ohne Rabattfreibetrag – zu ermitteln. Vergleichsgröße i. S. des § 8 Abs. 2 EStG ist der günstigste Preis am Markt (BMF, Schreiben v. 16.5.2013, BStBl 2013 I S. 729; Ergänzung durch BMF-Schreiben v. 11.2.2021, BStBl 2021 I S. 311; zu Zinsvorteilen für Arbeitgeberdarlehen BMF-Schreiben v. 19.5.2015, BStBl 2015 I S. 484). Damit kann für die Ermittlung der **Vergleichsgröße**, zu der der tatsächlich vom Arbeitnehmer zu entrichtende Preis in Bezug zu setzen ist, wie in der nachfolgenden Abbildung dargestellt vorgegangen werden.

**Rabatte von dritter Seite** sind nur dann Arbeitslohn, wenn darin die Belohnung für eine Leistung des Arbeitnehmers zu sehen ist. Allein eine Mitwirkung des Arbeitgebers (z. B. Duldung der Präsentation und Abwicklung in den Betriebsräumen und der Störung des Betriebsablaufs durch die Aktivitäten, Bescheinigung der Betriebszugehörigkeit) reicht für die Annahme von Arbeitslohn nicht aus (vgl. BFH-Urteil v. 18.10.2012 - VI R 64/11, BStBl 2015 II S. 184; v. 10.4.2014 - VI R 62/11, BStBl 2015 II S. 191; BMF, Schreiben v. 20.1.2015, BStBl 2015 I S. 143).

### (33) Rücklage für Ersatzbeschaffung



Der BFH hatte das in R 6.6 EStR geregelte Gewohnheitsrecht der **Rücklage für Ersatzbeschaffung** durch Urteil v. 12.1.2012 - IV R 4/09 (BStBl 2014 II S. 443 ) fortgeschrieben. Insoweit ist entschieden worden, in Anlehnung an § 6b EStG betrage die **Reinvestitionsfrist** generell **vier Jahre**, bei Gebäudeneuherstellungen **sechs Jahre**. Dem ist die Finanzverwaltung in R 6.6 Abs. 4 EStR mit der Einschränkung gefolgt, dies gelte uneingeschränkt nur für Wirtschaftsgüter i. S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG . Die in anderen Fällen fortgeltende Jahresfrist soll aber bis zu vier Jahre verlängerbar sein, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht vorgenommen werden konnte (die Frist kann sich auf sechs Jahre verlängern, wenn die Ersatzbeschaffung im Zusammenhang mit der Neuherstellung eines Gebäudes erfolgt).

### (34) Rücklage gem. § 6b EStG

Wird ein begünstigtes Wirtschaftsgut veräußert, hat die **Ausübung des Wahlrechts**, stille Reserven nach Maßgabe des § 6b Abs. 3 EStG zu übertragen, zwingend in der Bilanz des veräußernden Betriebs zu erfolgen (vgl. BFH-Urteil v. 19.12.2012 - IV R 41/09 , BStBl 2013 II S. 313 ). Bei **Ausscheiden eines Mitunternehmers** kann der anteilig auf begünstigte Anlagegüter entfallende Gewinn in eine Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG eingestellt werden, die in einer **Sonderbilanz** des ausscheidenden Mitunternehmers ausgewiesen wird. Führt der ausgeschiedene Gesellschafter indes keine begünstigte Reinvestition durch, so sind die Einkünfte aus der Auflösung der Rücklage im Rahmen seiner Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen, vgl. BFH-Urteil v. 12.7.2023 - X R 14/21 , BStBl 2024 II S. 48 . **Veräußerungs- und Reinvestitionsobjekte** können ein und dasselbe Objekt sein (vgl. BFH-Urteil v. 9.11.2017 - IV R 19/14 , BStBl 2018 II S. 575 ), was im Ergebnis eine steuerneutrale Übertragung begünstigter Wirtschaftsgüter zwischen **Schwester-Personengesellschaften** ermöglicht (vgl. Strahl, NWB 18/2018 S. 1290 ). Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass auf Seiten der erwerbenden Personengesellschaft die Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven gem. § 6b EStG zu einer Minderung des Eigenkapitalkontos führt, was bedingt, dass das Volumen für ausgleichsfähige Verlustanteile eines Kommanditisten nach **§ 15a EStG** herabgesetzt wird (vgl. BFH-Urteil v. 12.12.2024 - IV R 24/22 , BStBl 2025 II S. 188 ; s. dazu Strahl, NWB 7/2025 S. 422 ).

Nach § 6b Abs. 7 EStG ist ein **Gewinnzuschlag** vorzunehmen, soweit eine nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Rücklage nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines begünstigten Reinvestitionsobjekts abgezogen wird. Der Gewinnzuschlag beträgt für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags. Dies sieht der BFH mit Urteil v. 20.3.2025 - VI R 20/23 (NWB KAAAJ-94558) als **verfassungsgemäß** an (s. dazu Strahl, NWB 28/2025 S. 1896 ).

### (35) Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsarbeiten

Für unterlassene Instandhaltungsarbeiten, die innerhalb der ersten **drei Monate** des nächsten Geschäftsjahrs nachgeholt werden, ist gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. mit § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB zwingend auch in der Steuerbilanz eine Rückstellung zu bilden. Bei **turnusmäßigen Erhaltungsarbeiten** liegt grds. aber keine unterlassene Instandhaltung vor, vgl. H 5.7 (11) EStH 2024 , so dass diese tatsächlich im Jahr 2025 durchgeführt werden müssen, um noch in diesem Jahr aufwandswirksam zu werden.

### (36) Schuldzinsenabzug: Optimierung im außerbetrieblichen Bereich

Schuldzinsen sind Werbungskosten, wenn die ausgezahlten Kreditvaluten nachweislich tatsächlich zur Bezahlung von Aufwendungen verwendet worden sind, die der Einkünfteerzielung dienen (z. B. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder von Werbungskosten für eine Vermietungsimmobilie) und dadurch ein **wirtschaftlicher Veranlassungszusammenhang** des Kredits mit der Einkünfteerzielung entsteht (z. B. BFH-Urteil v. 6.12.2017 - IX R 4/17 , BStBl 2018 II S. 268 , Rz. 21 m. w. N.). Die Auszahlung der Kreditvaluta sollte möglichst unmittelbar an diejenigen erfolgen, deren Leistungen fremdfinanziert werden (oder auf einem speziell angelegten Bankkonto bis zu dieser Verwendung „geparkt“ werden). Die Rechtsprechung hat die unmittelbare Verwendung der Kreditvaluta zur Bezahlung der Anschaffungskosten einer Immobilie allerdings anerkannt, wenn die Auszahlung auf ein bestehendes privates Bankkontokorrentkonto erfolgt (sich also mit dem vorhandenen Geldbestand vermischt), jedoch von diesem Konto tag- und betragsgleich zur Bezahlung der Anschaffungskosten transferiert wird (BFH, Urteil v. 3.5.2022 - IX R 34/19 , NWB OAAAJ-22979). Bei gemischt (zu Eigenwohnzwecken und zur Vermietung) genutzten Objekten mit Mischfinanzierung (Eigen- und Fremdkapitaleinsatz) lässt sich für Kreditaufnahmen zur Finanzierung der Anschaffungs-

oder Herstellungskosten der Schuldzinsenabzug optimieren, indem die Fremdmittel gezielt (und nachvollziehbar) vorrangig zur Bezahlung der Aufwendungen für die vermieteten Gebäudeteile eingesetzt werden (BFH, Urteil v. 1.4.2009 - IX R 35/08, BStBl 2009 II S. 663; auf diese Möglichkeit auch bei Gebäudeherstellungen hinweisend BFH, Urteil v. 4.2.2020 - IX R 1/18, BStBl 2020 II S. 311, Rz. 18; vgl. Korn, KösdI 2025 S. 24129; Heeke/Meinert, NWB 45/2020 S. 3320). Anerkannt wurde der vollständige Werbungskostenabzug der Zinsen im Fall der vertraglichen Aufteilung des Kaufpreises für ein Mehrfamilienhaus auf Teilbeträge für jede der vorhandenen Wohnungen, eine separate Darlehensaufnahme und -auszahlung für jeden der Kaufpreisteile, ausgenommen eine zu Eigenwohnzwecken genutzten Wohnung, die mit Eigenmitteln finanziert wurde (BFH, Urteil v. 3.5.2022 - IX R 34/19, NWB OAAAJ-22979). Steuerlich ungeschickte Fremdmittelverwendungen lassen sich später nur durch Rückzahlung der „infizierten“ Kredite und neue Kreditaufnahmen für einkünfterrelevante Aufwendungen **heilen**.

Für die Gestaltungspraxis sind zahlreiche Sachverhaltskonstellationen zu beachten, für die sich der Schuldzinsenabzug sicherstellen und optimieren lässt; diese wurden in NWB 49/2022 S. 3418, 3498, aufgezeigt und erörtert (s. auch Korn, KösdI 2025 S. 24129). Darauf wird verwiesen, nachdem sich im abgelaufenen Jahr keine nennenswerten Rechtsfortentwicklungen ergeben haben (Stichworte dazu: Umfinanzierung durch Nutzung des sog. Mehrkontenmodells [s. auch Stichwort „Mehrkontenmodell“], Kreditumwidmung, nachlaufende Werbungskosten, Besonderheiten bei der Finanzierung von Anteilen an Kapitalgesellschaften).

### **(37) Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG**

§ 4 Abs. 4a EStG beschränkt typisierend bei Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften (gesellschafterbezogen) den Betriebsausgabenabzug betrieblich veranlasster Schuldzinsen, soweit sich zum Ende des Wirtschaftsjahres unter Zugrundelegung der steuerlichen Gewinnermittlung kumuliert seit dem 1.1.1999 **Überentnahmen** (mehr Entnahmen als steuerliche Gewinne und Einlagen) ergeben. Die Höhe der kumulierten Überentnahmen (bzw. Unterentnahmen) ist nicht mit dem Buchkapital in der Steuerbilanz identisch; in Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist deshalb keine Kapitalkontenentwicklung in einer „Schattenbilanz“ erforderlich (BFH, Urteil v. 17.5.2022 - VIII R 38/18, BStBl 2022 II S. 662; s. dazu Korn, NWB 33/2022 S. 2312). Vorrangig ist allerdings zu prüfen, ob die angefallenen Schuldzinsen überhaupt Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG sind (vgl. z. B. BFH-Urteil v. 3.3.2011 - IV R 53/07, BStBl 2011 II S. 688, m. w. N.; v. 22.2.2012 - X R 12/09, NWB KAAAE-14518; v. 22.3.2022 - IV R 19/19, NWB FAAAAJ-19590; BMF, Schreiben v. 2.11.2018, BStBl 2018 I S. 1207). Sie sind es nicht, soweit die Mittel aus der Kreditaufnahme tatsächlich für außerbetriebliche Zwecke verwendet werden (also zur Finanzierung von Entnahmen). Das ist z. B. auch dann der Fall, wenn im Zeitpunkt debitorischen Stands von betrieblichen Bankkontokorrentkonten Entnahmen erfolgen; es entsteht ein fiktiver Privatkredit, der allerdings (wiederum fiktiv) durch Geldzuflüsse auf das Konto unabhängig von der Entwicklung des Kontostands vorrangig getilgt wird (diese Tilgung ist für Zwecke der Überentnahmeberechnung i. S. des § 4 Abs. 4a EStG eine Entnahme, BFH, Urteil v. 3.3.2011 - IV R 53/07, BStBl 2011 II S. 688; BMF, Schreiben v. 2.11.2018, BStBl 2018 I S. 1207). Vermeidbar ist das Entstehen entnahmebedingter privater Schuldzinsen durch das sog. Zwei- oder Mehrkontenmodell (s. Stichwort „Mehrkontenmodell“; BMF, Schreiben v. 2.11.2018, BStBl 2018 I S. 1207). Zur Prüfung und ggf. Sicherstellung der Abzugsfähigkeit der Zinsen, die grds. Betriebsausgaben sind, empfiehlt sich für jeden Einzel- und Mitunternehmer die zum 1.1.1999 beginnende periodenübergreifende **Prognose**, ob zum Ende des am 31.12.2025 ablaufenden Wirtschaftsjahrs eine steuerschädliche Überentnahme droht. Das Ausblenden von Unterentnahmen aus der Zeit vor dem 1.1.1999 bei dieser Berechnung ist nicht verfassungswidrig (BFH, Urteil v. 9.5.2012 - X R 30/06, BStBl 2012 II S. 667, Verfassungsbeschwerde mit Beschluss v. 7.4.2015 - 2 BvR 1868/12, NWB RAAAE-22406, nicht angenommen, bestätigt durch BFH-Urteile v. 5.11.2019 - X R 40-41/18, NWB NAAAAH-53651, und X R 42-43/18, NWB XAAAAH-53652). In die Entnahmeberechnung sind Anlagegüter einzubeziehen, die bereits vor dem 1.1.1999 in den Betrieb eingelegt worden sind (BFH, Urteil v. 24.11.2016 - IV R 46/13, BStBl 2017 II S. 268: keine Anwendung der Ausnahmeregelung in § 52 Abs. 6 Satz 7 EStG, früher § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG). Folge: Die betrieblichen Schuldzinsen über den Sockelbetrag von 2.050 € hinaus – ohne die Zinsen für Kredite zur Finanzierung des Anlagevermögens – sind bis zur Höhe von 6 % der Überentnahme nach dem jeweiligen Stand zum Ende des Wirtschaftsjahrs nicht absetzbar. Für die **Disposition** zum Jahresende 2025 müssen der voraussichtliche Gewinn oder Verlust des Wirtschaftsjahrs 2025 ebenso wie die voraussichtliche Höhe der Entnahmen und Einlagen im laufenden Jahr prognostiziert und mit dem Unter- bzw. Überentnahmenvortrag aus der Zeit vor 2025 zusammengeführt werden (vgl. das Berechnungsschema dafür in Anlage SZ zum Vordruck „Einnahmenüberschussrechnung – Anlage EÜR“, BMF-Schreiben v. 29.8.2025, BStBl 2025 I S. 1652; Korn in Korn, EStG [Juni 2021], § 4 Rz. 849). Der für die Ermittlung der etwaigen Unterentnahme maßgebliche Gewinn

ist der bilanzielle Gewinn i. S. des § 4 Abs. 1 EStG, so dass einerseits steuerfreie Einnahmen den maßgeblichen Gewinn erhöhen und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (z. B. i. S. des § 4 Abs. 5 EStG) ihn vermindern (BFH, Urteil v. 3.12.2019 - X R 6/18, BStBl 2021 II S. 77). Die Finanzverwaltung akzeptierte in der Vergangenheit abweichend davon die Erhöhung des bilanziellen Ergebnisses um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, folgt mit BMF-Schreiben v. 18.1.2021 (BStBl 2021 I S. 119, ergänzt zum Gewerbesteueraufwand nach § 4 Abs. 5b EStG durch Schreiben v. 5.11.2021, BStBl 2021 I S. 2211) jedoch verbösernd mit einer vertrauensschützenden Übergangsregelung der Rechtsprechung (auf Antrag des Steuerpflichtigen bzw. aller Mitunternehmer können außerbilanzielle Hinzurechnungen entsprechend der bisherigen Verwaltungsanweisungen letztmals für Wirtschaftsjahre berücksichtigt werden, die vor dem 1.1.2021 begonnen haben; die in den Vorjahren durchgeführte Überentnahmeberechnung muss nicht aufgerollt und fortgeschrieben werden). Verluste erhöhen zwar nicht die Überentnahme, zehren jedoch Einlagen im Verlustjahr und zu Beginn des Wirtschaftsjahrs vortragsfähige Unterentnahmen auf (vgl. BFH, Urteil v. 3.3.2011 - IV R 53/07, BStBl 2011 II S. 688). Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen ist, was für Verlustfälle von Bedeutung ist, auf den jahresübergreifend (frühestens ab 1999 beginnend) zu ermittelnden **Entnahmeüberschuss** (kumulierte Entnahmen abzüglich Einlagen) **begrenzt**, wenn die (unter Einbeziehung der Gewinne und Verluste zu ermittelnde) Überentnahme höher ist (BFH, Urteil v. 14.3.2018 - X R 17/16, BStBl 2018 II S. 744; BMF, Schreiben v. 2.11.2018, BStBl 2018 I S. 1207, mit Beispiel; sowie Anlage SZ; zu den alljährlichen Verwaltungsanweisungen zur standardisierten Einnahmenüberschussrechnung zuletzt gemäß BMF, Schreiben v. 29.8.2025, BStBl 2025 I S. 1652 nebst Anleitung). In Verlustfällen ist deshalb, wenn eine Überentnahme vorliegt, zusätzlich die Erstellung einer statistischen Entnahmeüberschussrechnung erforderlich und (auch für Entnahmedispositionen) ratsam (ggf. auch mit dem Ziel, die unberechtigte Versagung des Schuldzinsenabzugs in noch änderbaren Steuer- und Feststellungsbescheiden aufzugreifen; die Finanzverwaltung greift diese noch änderbaren Altfälle nicht von Amts wegen auf, OFD Nordrhein-Westfalen, Vfg. v. 28.3.2019, NWB LAAAH-15456). Als überentnahmемindernde Einlage wurde überzeugend (abweichend von der Verwaltungsauffassung) in Fällen der Verschmelzung sowie der formwechselnden Umwandlung von Kapitalgesellschaften auf Personenunternehmen der Übergang des positiven Buchkapitals aus der Steuerbilanz der Kapitalgesellschaften anerkannt (FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 19.3.2024 - 15 K 15090/22, NWB LAAAJ-68882 [Rev. BFH unter Az. III R 19/24 anhängig]; FG Münster, Urteil v. 12.6.2024 - 6 K 564/19 G,F, NWB DAAAJ-75738 [Rev. BFH unter Az. IV R 10/24 anhängig]).

### Handlungsbedarf:

Es ist höchststrichterlich weiterhin ungeklärt, ob es **verfassungskonform** ist, dass in § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG an dem Maßstab für die Berechnung der nicht abzugsfähigen Zinsen von **6 %** festgehalten wird, obwohl der Marktzins nach Einführung der Regelung nachhaltig deutlich geringer ist. Immerhin musste der Steuerzinssatz von 6 % in §§ 233a, 238 AO als nicht verfassungskonform herabgesetzt werden. Der BFH hat ebenfalls verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Höhe der Aussetzungszinsen nach §§ 237, 238 AO geäußert und das BVerfG angerufen (Beschluss v. 8.5.2024 - VIII R 9/23, NWB OAAAJ-73666; Az. beim BVerfG 1 BvL 8/24). In einem Aussetzungsverfahren hat der BFH außerdem ernsthafte Zweifel an der Höhe der gesetzlichen Säumniszuschläge geäußert (Beschluss v. 22.9.2023 - VIII B 64/22 [AdV], NWB SAAAJ-50110). In einem Streitfall zur Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG, der zurückverwiesen wurde, hat der BFH für den zweiten Rechtsgang (u. a.) angeregt, den Beteiligten Gelegenheit zu geben, sich dazu zu äußern (Urteil v. 22.3.2022 - IV R 19/19, NWB FAAAJ-19590, Rz. 19). Es sind noch Revisionsverfahren anhängig, nachdem die Finanzgerichte die stark typisierende und grob vereinfachende gesetzliche Regelung akzeptiert haben (FG Baden-Württemberg, Urteil v. 5.12.2023 - 6 K 1178/23, NWB HAAAJ-77374 (Rev. BFH VIII R 3/24); FG Düsseldorf v. 27.3.2024 - 15 K 1131/19 G, F, NWB VAAAJ-71432 (Rev. BFH IV R 8/24). Anzumerken ist, dass deshalb der BFH den 6 %igen Zinszuschlag in Fällen der Auflösung ungenutzter Rücklagen nach § 6b EStG (§ 6b Abs. 7 EStG) als verfassungskonform akzeptiert hat (Urteil v. 20.3.2025 - VI R 20/23, NWB KAAAJ-94558; s. dazu Strahl, NWB 28/2025 S. 1896). Es liegt gleichwohl nahe, betroffene Steuerfestsetzungen vorsorglich bis zur Klärung der Rechtslage verfahrensrechtlich offen zu halten.

### Gestaltungshinweis:

Gestaltungen zur Minimierung des Schuldzinsenabzugsverbots nach § 4 Abs. 4a EStG sind nicht missbräuchlich (s. Stichwort „Gestaltungsspielräume und -grenzen“): (a) Kurzfristig wirksam sind Entnahmestopps für 2025 sowie Bar- oder Sacheinlagen (bei Mitunternehmerschaften auch in das Sonderbetriebsvermögen) vor dem Bilanzstichtag (auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG anzuerkennen), s. dazu Stichwort „Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 15a EStG“. Einlagen wenige Tage vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs und Wiederentnahmen wenige Tage danach werden aber nicht anerkannt (vgl. BFH-Urteil v. 21.8.2012 - VIII R 32/09, BStBl 2013 II S. 16; BMF, Schreiben v. 2.11.2018, BStBl 2018 I S. 1207, Rz. 13). Geldeinlagen mindern im Übrigen Überentnahmen, auch wenn sie in Geldanlagen fließen, die nach allgemeinen Grundsätzen bei Freiberuflern nicht gewillkürtes Betriebsvermögen sein können (normspezifischer Betriebsvermögensbegriff, BFH, Urteil v. 21.8.2012 - VIII R 32/09, BStBl 2013 II S. 16).

Mitunternehmensschaften können Mitunternehmern statt Entnahmen Darlehen gewähren; die Darlehensforderungen sind in der Regel steuerliches Betriebsvermögen. Geldtransfers zwischen verschiedenen Betrieben (bei mehrstöckigen Mitunternehmensschaften wenden Rechtsprechung und Finanzverwaltung § 4 Abs. 4a EStG auf jede isoliert an; BMF, Schreiben v. 2.11.2018, BStBl 2018 I S. 1207 ; BFH, Urteil v. 12.2.2014 - IV R 22/10 , BStBl 2014 II S. 621 , mit der Klarstellung, dass Zinsen, die Sonderbetriebseinnahmen sind, nicht unter § 4 Abs. 4a EStG fallen; v. 16.10.2014 - IV R 15/11, BStBl 2015 II S. 267 ; s. auch Stichwort „Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 15a EStG“).

(b) Gewinnverlagernde Maßnahmen mit dem Ziel einer Gewinnerhöhung zulasten des Folgejahrs vermindern zwar die Überentnahme, sind aber in der Regel kontraproduktiv. (c) Für die Zukunft: Durch verstärkte Darlehensfinanzierung von Zugängen beim Anlagevermögen anstelle der übrigen Fremdfinanzierung verringern sich die unter § 4 Abs. 4a EStG fallenden Schuldzinsen gem. § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG . Voraussetzung ist, dass die Valuta aus der Kreditaufnahme konkret nachweisbar zur Bezahlung der Investition in das Anlagevermögen verwendet wird (BFH, Urteile v. 5.11.2019 - X R 40-41/18 , NWB NAAAH-53651, und X R 42-43/18, NWB XAAAH-53652); bei nicht unmittelbarer Verwendung nach der Kreditauszahlung empfiehlt sich das abgesonderte „Parken“ des Betrags auf einem Sonderkonto, von dem aus der Betrag später zur Bezahlung der Investition transferiert wird. Es sollte indes ausreichen, wenn die Darlehensvaluta auf ein Bankkontokorrentkonto ausgezahlt und zeit- sowie betragsgleich zur Bezahlung der Anschaffungs- oder R 34/19 , NWB OAAAJ-22979, zum Werbungskostenabzug von Zinsen). Der BFH hat mit Urteil v. 23.2.2012 - IV R 19/08 (BStBl 2013 II S. 151 ) als „Darlehen“ in diesem Sinne auch Kontokorrentkredite anerkannt und zur Grenze des unschädlichen „Parkens“ ausgezahlter Darlehensvaluten auf Kontokorrentkonten Stellung genommen (s. auch BMF-Schreiben v. 2.11.2018, BStBl 2018 I S. 1207 ); die Auszahlung auf ein Bankkontokorrentkonto und die Vermischung mit dem vorhandenen Geldbestand ist jedenfalls unschädlich, wenn ein taggleicher Weitertransfer erfolgt (BFH, Urteil v. 3.5.2022 - IX R 34/19 , NWB OAAAJ-22979). Mit Urteil v. 7.7.2016 - III R 26/15 (BStBl 2016 II S. 837 ) hat der BFH klargestellt, dass zu den vom Abzugsverbot ausgenommenen Zinsen auch Zinseszinsen und Zinsen für eine Fremdfinanzierung der Zinsen auf Investitionskredite (selbst durch Kredit eines Dritten) gehören (BMF, Schreiben v. 2.11.2018, BStBl 2018 I S. 1207 ; Schmudlach, NWB 12/2017 S. 855 ).

### (38) Spenden

Abzugsfähig sind Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke bis zur Höhe von **20 %** des Gesamtbetrags der Einkünfte, optional bis zu 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der Löhne und Gehälter.

Grundsätzlich können auch Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen in einem anderen **EU- oder EWR-Staat** steuerlich geltend gemacht werden. Dazu ist aber nachzuweisen, dass die ausländische Organisation den deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entspricht (Vorlage etwa der Satzung, der Tätigkeitsberichte sowie von Aufzeichnungen über die vereinnahmten Zuwendungen und ihre zweckentsprechende Verwendung; vgl. BMF-Schreiben v. 16.5.2011, BStBl 2011 I S. 559 ). Zur Gemeinnützigkeit einer **ausländischen Stiftung** vgl. BFH-Beschluss v. 24.3.2021 - V R 35/18 (BStBl 2021 II S. 657 ). **Nach dem 31.12.2024** zufließende Zuwendungen an einen **nicht im Inland ansässigen Zuwendungsempfänger** dürfen nur als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn eine Aufnahme in das Zuwendungsempfängerregister nach § 60b AO erfolgt ist und eine Zuwendungsbestätigung nach amtlichem Muster ausgestellt wird.

Der Abzugshöchstbetrag für Spenden in den Vermögensstock einer **begünstigten Stiftung** beträgt gem. § 10b Abs. 1a EStG **1 Mio. €** (bei zusammenveranlagten Ehegatten 2 Mio. €), wobei die Spenden wahlweise im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Jahren steuerlich geltend gemacht werden können. Dieser besondere Abzugsbetrag kann nicht nur für die Vermögensausstattung einer neu errichteten Stiftung, sondern auch für **Zustiftungen** in den Vermögensstock einer bestehenden Stiftung, nicht hingegen für Zuwendungen an Verbrauchsstiftungen, beansprucht werden (vgl. dazu auch BMF-Schreiben v. 15.9.2014, BStBl 2014 I S. 1278 ). Der Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG kann bis zur Höhe von insgesamt 1 Mio. € nur einmal in zehn Jahren geltend gemacht werden.

Zum **Jahresende** kann sich im Einzelfall die Frage auftun, ob eine **gemeinnützige Stiftung** errichtet werden soll, auf welche sodann Vermögen übertragen wird – nicht zuletzt, um in den Genuss des erweiterten Spendenabzugs nach § 10b Abs. 1a EStG zu gelangen. Eine solche Zuwendung ist aber nur dann als Sonderausgabe absetzbar, wenn sie entweder an eine **rechtsfähige Stiftung** (= Anerkennung durch die zuständige Behörde) oder an eine **unselbständige Stiftung** (nicht rechtsfähige Stiftung) geleistet wird. Letztere wird nur anerkannt, wenn ein gegenseitiger schuldrechtlicher Vertrag zwischen dem Stifter und einem Dritten als Rechtsträger der unselbständigen Stiftung vorliegt. Ist er nicht gegeben, liegt eine Vorstiftung vor, die kein begünstigter Zahlungsempfänger ist, auch wenn der Zuwendende über die hingegebenen Mittel fürderhin nicht mehr Verfügungsberechtigt ist (vgl. BFH-Urteil v. 11.2.2015 - X R 36/11 , BStBl 2015 II S. 545 ; s. Fiand, NWB 28/2015 S. 2061 , und Fischer, NWB 46/2015 S. 3414 ).

**Mitgliedsbeiträge** an Körperschaften, die kulturelle Betätigungen fördern, welche in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, sind gem. § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG **nicht als Sonderausgaben** abziehbar. Dies gilt auch dann, wenn die entsprechende Körperschaft neben kulturellen Betätigungen mit Bezug zur Freizeitgestaltung noch einen weiteren Zweck fördert, der nicht in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG genannt ist (vgl. BFH-Urteil v. 28.9.2022 - X R 7/21, BStBl 2023 II S. 178 ).

### **(39) Tarifooption für Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen**

Unterliegen Kapitalerträge im steuerlichen Privatvermögen dem Abgeltungsteuersatz nach § 32d EStG, besteht gem. § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG das **Verbot des Abzugs von Werbungskosten**, von dem lediglich Veräußerungskosten ausgenommen sind (§ 20 Abs. 4 Satz 1 EStG ). Die gegen das Werbungskostenabzugsverbot aufgekommenen verfassungsrechtlichen Bedenken teilt der BFH nicht (s. Stichwort „Schuldzinsenabzug: Optimierung im außerbetrieblichen Bereich“). Für Steuerpflichtige, die unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % beteiligt sind, eröffnet § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG das Recht, zur Tarifbesteuerung nach § 32a EStG zu optieren. Beträgt die Beteiligung weniger als 25 %, aber mindestens 1 %, ist die Tarifbesteuerungsoption nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b EStG davon abhängig, dass der Gesellschafter durch eine berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft „maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit ausüben kann“. Berufliche Tätigkeit in diesem Sinne kann eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit sein, die nicht unmittelbar für diejenige Kapitalgesellschaft ausgeübt werden muss, für deren Ausschüttung die Option ausgesprochen wird (BFH, Urteil v. 27.3.2018 - VIII R 1/15, BStBl 2019 II S. 56; BMF, Schreiben v. 14.5.2025, BStBl 2025 I S. 1330, Rz. 138). Die Option bewirkt, dass die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 EStG und das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 EStG keine Anwendung finden.

Die Option kann ausgesprochen werden, wenn die **Mindestbeteiligungshöhe** zu irgendeinem Zeitpunkt in jenem Veranlagungszeitraum erreicht wird, für den der Antrag erstmals gestellt wird (vgl. BMF-Schreiben v. 14.5.2025, BStBl 2025 I S. 1330, Rz. 139), kann für 2025 also noch erfolgen. Der Antrag ist nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG spätestens zusammen mit der erstmaligen Abgabe der Einkommensteuererklärung für den betreffenden Veranlagungszeitraum ausdrücklich (der Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG beinhaltet jedenfalls bei beratenen Steuerpflichtigen keinen konkludenten Antrag auf Tarifooption, BFH, Urteil v. 28.7.2015 - VIII R 50/14, BStBl 2015 II S. 894 ) zu stellen. Es handelt sich um eine Ausschlussfrist, für die eine Wiedereinsetzung kaum zu erreichen ist (BFH, Urteil v. 28.7.2015 - VIII R 50/14, BStBl 2015 II S. 894; v. 29.8.2017 - VIII R 33/15, BStBl 2018 II S. 69; v. 14.5.2019 - VIII R 20/16, BStBl 2019 II S. 586; BMF, Schreiben v. 14.5.2025, BStBl 2025 I S. 1330, Rz. 141 [nur unter den Voraussetzungen des § 110 AO ]). Auch wenn keine offene Ausschüttung erfolgt und erst nachträglich verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt werden, ist ein rückwirkender Antrag nicht mehr wirksam, wohl aber ein vorsorglicher Antrag (BFH, Urteil v. 14.5.2019 - VIII R 20/16, BStBl 2019 II S. 586; s. Nürnberg, NWB 37/2019 S. 2688 ). Der Antrag kann nur einheitlich für die gesamte Beteiligung ausgesprochen werden, so dass eine Aufteilung etwa im Hinblick auf bereits bestehende und neu – unter Fremdfinanzierung – erworbene Anteile ausgeschlossen ist (BMF, Schreiben v. 14.5.2025, BStBl 2025 I S. 1330, Rz. 140). Er gilt nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG „auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind. Die Option wirkt auch dann nach, wenn in den Folgejahren die Voraussetzungen dafür nicht mehr vorliegen, z. B. weil die Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußert werden (BFH, Urteil v. 12.12.2023 - VIII R 2/21, BStBl 2024 II S. 350; v. 17.7.2024 - VIII R 37/23, BStBl 2024 II S. 745; BMF, Schreiben v. 14.5.2025, BStBl 2025 I S. 1330, Rz. 139).

#### **Gestaltungshinweis:**

Die Option erfolgt in der Praxis häufig, wenn Anschaffungen der Gesellschaftsanteile oder Einlagen mit Fremdmitteln finanziert worden sind und der 60 %ige (§ 3c Abs. 2 EStG ) Werbungskostenabzug der Schuldzinsen erreicht werden soll. Im Einzelfall kann, um dies sicherzustellen, eine Aufstockung der Beteiligungsquote in Betracht kommen. Ist die Option unerreichbar, kann eine Umfinanzierung erwägenswert sein (s. Stichwort „Schuldzinsenabzug: Optimierung im außerbetrieblichen Bereich“). Überwindbar ist das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 EStG ferner durch Überführung oder Übertragung der Gesellschaftsanteile in ein steuerliches Betriebsvermögen (etwa eine gewerblich geprägte Personengesellschaft), die indes wegen damit verbundener Nachteile und Kosten zweischneidig ist. Im Hinblick darauf, dass die Option zum Werbungskostenabzug mit einer Besteuerung der Gewinnausschüttungen nach dem Teileinkünfteverfahren einhergeht, was oberhalb eines Grenzsteuersatzes von 41,67 % einschließlich Solidaritätszuschlag (überschritten bei einem zu versteuernden Einkommen von rd. 56.000 € [112.000 € bei Zusammenveranlagung]) zu einer höheren steuerlichen Belastung führt, sollte jährlich überprüft werden, ob der Werbungskostenabzug oder die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und

ggf. Kirchensteuer einen stärkeren steuermindernden Effekt hat. Ein Widerruf der Option innerhalb von fünf Jahren nach ihrer erstmaligen Ausübung ist endgültig, so dass im Hinblick auf eben jene Beteiligung, für die ursprünglich die Option ausgesprochen worden ist, später – etwa bei fremdfinanziertem Hinzuerwerb weiterer Anteile – der Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht mehr gestellt werden kann.

#### (40) Thesaurierungsvergünstigung und Körperschaftsteueroption

(a) Natürliche Personen können nach **§ 34a EStG** beantragen, dass ein aus einem Einzelunternehmen oder einer Mitunternehmerschaft erzielter, durch Bestandsvergleich ermittelter nicht entnommener Gewinn bzw. Gewinnanteil ganz oder teilweise zum Steuersatz von 28,25 % (mit etwaigem Solidaritätszuschlag **29,8 %**) besteuert werden soll (hinzu tritt ggf. die Kirchensteuer). Bei der Entscheidung, ob die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG in Anspruch genommen werden soll, ist zu beachten, dass durch das Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland v. 14.7.2025 (BGBl 2025 I Nr. 161) der Einkommensteuersatz für thesaurierte Gewinne gesenkt worden ist, und zwar für 2028 und 2029 auf 27 %, für 2030 und 2031 auf 26 % und ab 2032 auf 25 %. Zuvor wurde § 34a EStG bereits mit Wirkung ab 2024 durch das Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024 (BGBl 2024 I Nr. 108) geändert, das zu Verbesserungen und Verschärfungen überschaubaren Maßes geführt hat (s. Korn/Strahl, NWB 49/2024 S. 3366, 3369). Unter Berücksichtigung dieser Gesetzesänderungen ist der bisherige Anwendungserlass aus dem Jahr 2008 neu gefasst worden (BMF, Schreiben v. 12.3.2025, BStBl 2025 I S. 671; s. dazu Gragert, NWB 20/2025 S. 1383; vgl. dazu auch Bodden, Kösdli 2025 S. 24049). **Maximales** Begünstigungsvolumen ist für jedes Wirtschaftsjahr des Betriebs der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG oder § 5 EStG ermittelte Gewinn, vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres, vermehrt um die Gewerbesteuer des Wirtschaftsjahres. Dabei bleiben Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags auf den thesaurierten Gewinn außer Ansatz. Der Antrag auf Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung ist frühestens mit Abgabe der Einkommensteuererklärung und spätestens bis zur Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids für jeden Betrieb und jeden Mitunternehmeranteil des Steuerpflichtigen individuell für jeden Veranlagungszeitraum zu stellen und kann bis zur Rechtskraft der Steuerfestsetzung für das Folgejahr zurückgenommen werden. Ein Mitunternehmer kann den Antrag nach § 34a Abs. 1 Satz 4 EStG aber nur stellen, wenn sein Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft mehr als 10 % beträgt oder im Wirtschaftsjahr 10.000 € übersteigt. Kommt es in (irgend-)einem Jahr nach erstmaliger Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung zu einer **Überentnahme** (übersteigen mithin die Entnahmen nach Saldierung mit den Einlagen den Gewinn des späteren Jahres), ist insoweit gem. § 34a Abs. 4 EStG zwingend eine **Nachversteuerung** mit 25 % zuzüglich etwaigem Solidaritätszuschlag, insgesamt also **26,4 %** durchzuführen (hinzu tritt ggf. Kirchensteuer). § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG legt für den Fall der späteren Überentnahme den **last-in-first-out-Grundsatz** als Verwendungsreihenfolge fest. Infolgedessen erfolgt bei einer Überentnahme stets die Nachversteuerung, wenn und soweit in einem vorausgegangenen Jahr die Thesaurierungsbegünstigung beansprucht wurde. Bei der Nachversteuerung sind die Entnahmen nicht um die Gewerbesteuer- und Einkommensteuerzahlungen zu verringern (vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2025, BStBl 2025 I S. 671, Rz. 31), jedoch ist der Nachversteuerungsbetrag nach § 34a Abs. 4 Satz 3 EStG um Beträge zu vermindern, die für Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder des Mitunternehmeranteils entnommen wurden. Die Tarifiermäßigung kann nicht (unter Erhöhung der Einkommensteuer im Antragsjahr und Erhöhung des mit tarifbesteuerten Einkünften verrechenbaren Verlustabzugs) beansprucht werden, wenn der Steuerpflichtige zwar begünstigte Einkünfte erzielt hat, sein zu versteuerndes Einkommen aber insgesamt negativ ist (BFH, Urteil v. 20.3.2017 - X R 65/14, BStBl 2017 II S. 958).

Gestaltungshinweis:

**Faustregel** ist, dass die Option für die Thesaurierungsbesteuerung nur empfehlenswert ist, wenn der Grenzsteuersatz des Antragstellers 28,25 % (künftig 27 %, 26 % und ab 2032 25 %) übersteigt und in den nächsten Jahren nicht mit Überentnahmen über den Gewinn hinaus gerechnet werden muss (vgl. dazu Ley/Bodden in Korn, EStG [März 2025], § 34a Rz. 37). Das auf jedes Einzelunternehmen und jeden Mitunternehmeranteil des Steuerpflichtigen, der die Tarifiermäßigung beanspruchen will, bezogene Dispositionsspektrum vor dem herannahenden Jahreswechsel 2025/2026 richtet sich auf die Vergangenheit und Zukunft. Zu prüfen ist, ob

- b) für die Vergangenheit noch die Thesaurierungsbegünstigung beantragt werden kann und soll oder ein gestellter Antrag rückgängig gemacht werden soll (z. B. weil sich wegen der Corona-Krise oder Energiekrise die wirtschaftlichen Dispositionen als verfehlt erwiesen haben);
  - b) die Thesaurierungsvergünstigung für 2025 (möglicherweise erstmals) beansprucht werden kann und soll und dafür noch Dispositionen erforderlich sind (etwa Einlagen zur Maximierung des Begünstigungsvolumens) und
  - c) für 2026 oder Folgejahre Vorkehrungen getroffen werden sollen, um eine Thesaurierungsvergünstigung künftig zu erreichen oder eine etwaige Nachversteuerung der in den Vorjahren beanspruchten Tarifvorteile zu vermeiden, z. B. Vorziehen von Entnahmen.
- Zu a): Selbst wenn die **Einkommensteuererklärungen** für Vorjahre dem Finanzamt **bereits eingereicht** worden sind, kann ein wirksamer Antrag auf Thesaurierungsbesteuerung noch gestellt oder ein gestellter Antrag widerrufen werden, solange die Steuerbescheide verfahrensrechtlich noch änderbar sind (z. B. weil sie unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen; vgl. Rz. 7, 10 des BMF-Schreibens v. 12.3.2025, BStBl 2025 I S. 671 ; Ley/Bodden in Korn, EStG [März 2025], § 34a Rz. 49). Darüber hinaus sieht § 34a Abs. 1 Satz 4 EStG vor, dass der Antrag auf Inanspruchnahme der Tarifvergünstigung bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum ganz oder teilweise zurückgenommen werden kann. Derartige Dispositionen kommen z. B. in Betracht, wenn sich die Einkommens-, Gewinn- und Entnahmeprospektiven als nicht realistisch erwiesen haben.
  - Zu b): Für die Vorplanung der etwaigen Inanspruchnahme der Tarifiermäßigung für das Jahr **2025** ist die Höhe des voraussichtlichen Einkommens und damit des Steuersatzes (liegt der Pauschalsteuersatz voraussichtlich unter der individuellen Grenzsteuer und ist die Inanspruchnahme der Thesaurierungsmäßigung steuerlich lohnend?) zu schätzen und zu prüfen, ob der Steuerpflichtige für betriebliche Einheiten (Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteile), die für 2025 voraussichtlich positive Ergebnisse abwerfen, die Höhe der Entnahmen noch bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs beschränken oder **durch Einlagen kompensieren** kann. Ist der Steuerpflichtige an mehreren betrieblichen Einheiten beteiligt, ermöglicht die betriebsbezogene Anwendung des § 34a EStG Einlagen bzw. Entnahmen durch zwischenbetrieblichen Transfer von Geld oder Sachwerten. Gleichzeitig ist abzuschätzen, ob es für die nahe Zukunft (insbesondere 2026) gelingt, Überentnahmen zu vermeiden. Bei Mitunternehmeranteilen sind etwaige Auswirkungen aus dem Sonderbetriebsvermögen einzubeziehen. Bewusste Einlagen (selbst kurzfristig vor Ende des Wirtschaftsjahrs vorgenommene) sind kein Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO, weil die Kapitalstärkung zu den gesetzlichen Zielen der Thesaurierungsbegünstigung gehört. Problematisch sind nur Einlagen in den letzten Tagen eines Wirtschaftsjahrs mit Wiederentnahme in den ersten Tagen des folgenden Wirtschaftsjahrs (vgl. das zu § 4 Abs. 4a EStG ergangene BFH-Urteil v. 21.8.2012 - VIII R 32/09, BStBl 2013 II S. 16). In die Entnahmedispositionen wird man auch die **Einkommensteuervorauszahlungen** einbeziehen; je nach Lage der Dinge kann für 2025 noch eine Herabsetzung zur Generierung von entnahmekompensierenden Einlagen in Betracht kommen oder umgekehrt eine Erhöhung, wenn für das Jahr 2026 ein Tarifiermäßigungsantrag geplant ist oder drohende Überentnahmen mit Nachversteuerungseffekt für die Vorjahre vermieden werden sollen.
  - Zu c): Soll für das Ergebnis bzw. den Ergebnisanteil aus der einzelnen betrieblichen Einheit die Tarifbegünstigung für den Veranlagungszeitraum 2025 nicht beantragt werden, jedoch möglicherweise **für 2026** sind im 2025 endenden (z. B. kalenderjahrgleichen) Wirtschaftsjahr vorgezogene Entnahmen in Erwägung zu ziehen, aus denen im Jahr 2026 der persönliche Bedarf gedeckt und „private“ Steuerzahlungen finanziert werden, so dass damit die Höhe des 2026 entstehenden Begünstigungsvolumens nicht durch hohe Entnahmen beeinträchtigt wird. Wer für die thesaurierten Vorjahresgewinne (Gewinnanteile) der betroffenen betrieblichen Einheit allerdings bereits die Tarifiermäßigung beansprucht hat, sollte vermeiden, dass die Entnahmen durch diese Transaktion den positiven Ergebnisanteil übersteigen, was bereits eine erste Nachversteuerung im Jahr 2025 zur Folge hätte. Sind für vorgezogene Entnahmen die flüssigen Mittel nicht vorhanden und müssen diese durch Aufnahme von Fremdmitteln finanziert werden, sind die entnahmebedingt entstehenden Schuldzinsen keine Betriebsausgaben (u. U. anderweitiger Schuldzinsenabzug, soweit und solange die abgezogenen

Mittel der Einkünfteerzielung dienen, z. B. durch Zwischenanlage). Dieser Effekt kann durch Praktizierung des Zwei- oder Mehrkontenmodells (s. Stichwort „Mehrkontenmodell“) vermieden werden. Handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft und hat der Steuerpflichtige Guthaben auf einem Gesellschafterkonto, das gesellschaftsrechtlich Fremdkapital ist (s. dazu Engelberth, NWB 21/2011 S. 1808; Strahl, KöSDi 2009 S. 16531 ff.; Ley, KöSDi 2009 S. 16678, 16679; s. auch Stichwort „Verlustrücklagenbeschränkung gem. § 15a EStG“), sind Schuldzinsen aus der Fremdfinanzierung des Mittelabzugs Betriebsausgaben (BFH, Urteil v. 26.6.2007 - IV R 29/06, BStBl 2008 II S. 103). Die Schuldzinsen fallen aber unter die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG. Auch kann § 4h EStG tangiert sein (s. dazu Stichwort „Zinsschranke“) oder § 4 Abs. 4a EStG (s. Stichwort „Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG“).

Weil § 34a EStG für Betriebe mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht beansprucht werden kann, stellt sich die (selten zu bejahende) Frage, ob die **Gewinnermittlungsart geändert** werden sollte, was rückwirkend allerdings nicht möglich ist, wenn es für 2025 an einer zeitnah erstellten Eröffnungsbilanz fehlt und während des Jahres 2025 keine Bücher geführt worden sind (s. Stichwort „Wechsel der Gewinnermittlungsart“).

Eine Alternative für den Antrag auf Thesaurierungsbesteuerung ist für Personengesellschaften die **Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG**. Nach § 1a Abs. 1 KStG sind auf unwiderruflichen Antrag für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften und (seit 2024 nach dem Wachstumschancengesetz) eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie Kapitalgesellschaften zu behandeln. Die Option bewirkt, dass die optierende Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegt und die Gesellschafter tatsächliche Entnahmen (Klarstellung durch das Wachstumschancengesetz: keine Zuflussfiktion bei beherrschenden Gesellschaftern) wie Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu besteuern haben; Tätigkeitsvergütungen, andere Leistungs- und Nutzungsvergütungen, die die Gesellschafter von optierenden Personengesellschaften erhalten, mindern deren steuerlichen Gewinn und sind bei den Gesellschaftern Einkünfte i. S. der §§ 19, 20, 21, 22 EStG. Die Option wird nach § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG ertragsteuerlich wie der Formwechsel eines Personenunternehmens i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG behandelt. Wegen ihrer tiefgreifenden vielfältigen Auswirkungen bedürfen Optionen nach § 1a KStG sorgfältiger Planung und Vorbereitung. Es wird dazu auf die vorliegenden Verwaltungsanweisungen, zahlreichen Erläuterungen und Gestaltungshinweise im Fachschrifttum verwiesen, vgl. z. B. Strahl/Carlé/Müller u. a., Grundlegende Reformen für Personengesellschaften durch KöMoG und MoPeG, Herne, 2022; Bodden in Korn, EStG (Juni 2023), § 15 Rz. 1000 ff.; BMF, Schreiben v. 10.11.2021, BStBl 2021 I S. 2212, verwiesen. Nach § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG ist der Antrag durch die Personengesellschaft nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung beim für die Personengesellschaft zuständigen Finanzamt spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll. Abweichend davon (insoweit ist § 1a KStG durch das Wachstumschancengesetz geändert worden) kann der Antrag im Fall einer Neugründung bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags und im Fall eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr gestellt werden.

#### Hinweis:

Ein Gesichtspunkt für die Körperschaftsteuroption ist, dass der Körperschaftsteuersatz nach § 23 KStG von derzeit 15 % durch das Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland v. 14.7.2025 (BGBl 2025 I Nr. 161) schrittweise gesenkt worden ist, und zwar für 2028 auf 14 %, für 2029 auf 13 %, für 2030 auf 12 %, für 2031 auf 11 % und ab 2032 auf 10 %. Vermögensverwaltende eingetragene Grundstücksgesellschaften bürgerlichen Rechts, zu deren Gesamthandsvermögen Immobilien des Privatvermögens gehören, die sich seit mehr als 10 Jahren in ihrem Eigentum befinden und über „stille Reserven“ verfügen, können durch die Option nach § 1a KStG ein (nicht zu bestimmendes) Step-up erreichen und dadurch **AfA-Potential** auf die Gebäude erschließen; nach einer „Schamfrist“ kann die Option beendet werden, ohne dass zwischenzeitlich nennenswerte stille Reserven neu entstanden sind (vgl. dazu Fuhrmann, KöSDi 2025 S. 24326).

#### (41) Umstrukturierungen: Vorbereitung



Für – etwa zur Jahreswende bevorstehende – Unternehmensumstrukturierungen (Umwandlungen, Einbringungen, Spaltungen, entgeltliche oder unentgeltliche Übertragungen betrieblicher Sachgesamtheiten, Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter) können Vorplanungen und Vorbereitungen angezeigt sein:

- Zu beachten ist, dass das JStG 2024 v. 2.12.2024 (BGBl 2024 I Nr. 387) zu **Änderungen des UmwStG** geführt hat. Betroffen sind u. a. § 3 Abs. 2a UmwStG zur Frist für die Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz, § 18 Abs. 3 UmwStG zur Gewerbesteuerpflicht für Veräußerungs- und Aufgabegewinne nach Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen, § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG zu Entnahmen im Rückwirkungszeitraum im Fall der Einbringung von Personenunternehmen oder Genossenschaften und § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG zur Verschärfung der Besteuerung des Einbringungsgewinns II. Außerdem ist bedeutsam, dass der für die Besteuerungspraxis richtungsweisende **Umwandlungssteuererlass** unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Rechtsentwicklungen durch das BMF-Schreiben v. 2.1.2025 (BStBl 2025 I S. 92 ) neu gefasst und durch BMF-Schreiben v. 1.8.2025 (BStBl 2025 I S. 1591 ) bereits wieder geändert wurde (neu gefasste Rz. 15.35a und Rz. Org. 03). Die Bedeutung der Gesetzesänderung und der umfangreichen Verwaltungsanweisungen haben u. a. Jordan, NWB 11/2025 S. 700 ; Pignot/Tran, NWB 14/2025 S. 918 , sowie 15/2025 S. 987, NWB 17/2025 S. 1180 und NWB 21/2025 S. 1454 ; Demuth, KöSDI 2025 S. 24141, sowie KöSDI 2025 S. 24174, aufgezeigt.
- Der **Stichtag**, zu dem die Umstrukturierungen erfolgen sollen, kann gezielt der 31.12. des alten Jahres oder der 1.1. des neuen Jahres sein (es sollten diesbezüglich klare Vorstellungen entwickelt und Vereinbarungen getroffen werden). Steuerliche **Rückwirkungen** von bis zu acht Monaten sind grds. nur erreichbar, soweit diese gesetzlich ausdrücklich vorgesehen sind, z. B. die Rückwirkung von Umwandlungen nach dem UmwG bzw. UmwStG. Auch für die Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten in Kapitalgesellschaften im Wege der Einzelrechtsnachfolge unter den Bedingungen des § 20 UmwStG ist die Rückwirkung nach § 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG zulässig, nicht dagegen für Einbringungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge in Personengesellschaften. Die bei Umwandlung oder Einbringung von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften nach § 20 Abs. 6 UmwStG beanspruchbare Rückwirkung umfasst nicht Vergütungen für Tätigkeit und Nutzungsüberlassung an die Gesellschafter der Zielkapitalgesellschaft während der Interimszeit. Soll das Vermögen einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft übergehen, besteht die Möglichkeit, dass bereits vor dem geplanten steuerlichen Umwandlungs- oder Übertragungsstichtag entsprechende Vereinbarungen zwischen der Personengesellschaft und den Gesellschaftern getroffen werden, die die Kapitalgesellschaft fortsetzt, so dass die Vergütungen während der Interimszeit Betriebsausgaben der Kapitalgesellschaft darstellen (und keine verdeckten Gewinnausschüttungen). Erwägenswert ist auch die Vorab-Bagründung der Kapitalgesellschaft und die beabsichtigte Einbringung einer betrieblichen Sachgesamtheit sodann im Wege der unter §§ 20 , 21 UmwStG fallenden Kapitalerhöhung zu vollziehen; mit der vorgegründeten Gesellschaft können sodann bereits Vereinbarungen für die Zukunft getroffen werden. Soll eine GmbH & Co. KG errichtet werden, ist die Vorabgründung der Komplementär-GmbH empfehlenswert. Zu planen sind unter zahlreichen Aspekten die zweckmäßigen Zeitpunkte für Entnahmen, Gewinnausschüttungen und Einlagen.
- Soll eine **Kapitalgesellschaft mit steuerlichem Verlustvortrag** in ein Personenunternehmen umgewandelt werden, verfällt dieser nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG . Entsteht bei der Umwandlung nach § 4 UmwStG ein Übernahmeverlust, der nicht mit der Auskehrung offener Rücklagen nach § 7 UmwStG verrechnet wird, wird dieser nach § 4 Abs. 6 UmwStG steuerlich nicht berücksichtigt, was insbesondere misslich ist, wenn der Verlust durch frühere hohe Anschaffungskosten für die Anteile an der Kapitalgesellschaft entsteht (die Anschaffungskosten werden – was u. E. problematisch ist – endgültig vernichtet, weil die Gesellschafter sie auch bei dem durch die Umwandlung entstehenden Personenunternehmen in keiner Weise geltend machen können, vgl. BFH-Urteil v. 22.10.2015 - IV R 37/13 , BStBl 2016 II S. 919 [vgl. dazu Bodden, BeSt 2016 S. 20]; v. 28.9.2017 - IV R 51/15, NWB JAAAG-68027). Verfügt die Kapitalgesellschaft über stille Reserven, kann von dem handelsbilanzunabhängigen Ansatz des Vermögens mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert in der steuerlichen Schlussbilanz der Kapitalgesellschaft nach § 3 UmwStG Gebrauch gemacht werden, was aber Körperschaft- und Gewerbesteuer bei der Kapitalgesellschaft auslöst, soweit kein Verlustvortrag vorhanden ist bzw. die Mindestgewinnbesteuerung greift (besteht ein Verlustvortrag, ist dieser infolge der sog. Mindestgewinnbesteuerung nur begrenzt nutzbar, s. Stichwort „Mindestgewinnbesteuerung durch Verlustvortragsstreckung“). Eine selektive Aufdeckung der stillen Reserven ist dabei indes nicht zulässig. Wird

diese angestrebt, kommt eine gewinnrealisierende Veräußerung der betroffenen Wirtschaftsgüter an die Gesellschafter oder eine bestehende oder noch zu gründende Gesellschaft (Schwester- oder Tochtergesellschaft, z. B. auch eine neue noch zu gründende Tochter-GmbH & Co. KG) in Betracht; der erwerbende Rechtsträger kann die Wirtschaftsgüter nach der Umstrukturierung einstweilen zur Nutzung überlassen. Neben den steuerlichen sind zivilrechtliche Probleme zu bedenken (s. dazu Wälzholz, NWB 33/2016 S. 2509 ).

- In Fällen der beabsichtigten **Einbringung von freiberuflichen Praxen** in Sozietäten in der Rechtsform von Partnerschaftsgesellschaften oder Gesellschaften bürgerlichen Rechts oder die **Partnernaufnahme** sollte rechtzeitig vorab geprüft werden, in welcher Höhe stille Reserven (insbesondere Praxiswerte) vorhanden sind und ob bzw. wie diese steuerschonend ausgeglichen werden können und sollen. Wesentlich neue Erkenntnisse dazu sind nicht zu verzeichnen, so dass auf die Erörterungen in NWB 49/2022 S. 3428, 3508 , verwiesen werden kann (vgl. zur Partnernaufnahme in Freiberuflerpraxen auch Engels/Fuhrmann, Körsdi 2025 S. 24431).
- Sollen **betriebliche Sachgesamtheiten** (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile) **übertragen** werden, davon jedoch einzelne **Wirtschaftsgüter ausgenommen** bleiben, die wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, bedarf dies der Vorbereitung. Dabei sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden: (a) Ist eine **unentgeltliche Übertragung** beabsichtigt, erfordert die Anwendung des dafür vorgesehenen Buchwertfortführungsgebots nach § 6 Abs. 3 EStG , dass sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden. Es ist inzwischen geklärt, dass es dabei auf den Stand des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Übertragung ankommt. Die vorherige Entfernung wesentlicher Betriebsgrundlagen ist danach unschädlich, selbst wenn sie unmittelbar vor der unentgeltlichen Übertragung der betrieblichen Sachgesamtheit erfolgt, vorausgesetzt, die betriebliche Sachgesamtheit als solche wird dadurch nicht zerschlagen; die sog. Gesamtplanbetrachtung steht dem nicht entgegen, ist also nicht anwendbar (BFH, Urteil v. 2.8.2012 - IV R 41/11 , BStBl 2019 II S. 715 ; v. 12.5.2016 - IV R 12/15, BStBl 2019 II S. 726 ; v. 10.9.2020 - IV R 14/18, BStBl 2021 II S. 367 ; ähnlich zur Steuerverschonung nach § 13a ErbStG BFH, Urteil v. 17.6.2020 - II R 33/17 , BStBl 2021 II S. 217 ). Die Finanzverwaltung hat sich mit Schreiben v. 20.11.2019 (BStBl 2019 I S. 1291 ) zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Ausklammerung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen geäußert (u. E. muss dasselbe entsprechend für die unentgeltliche Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben gelten) und ihre Verwaltungsanweisungen unter Berücksichtigung des BFH-Urteils v. 10.9.2020 - IV R 14/18 (BStBl 2021 II S. 367 ) mit Schreiben v. 5.5.2021 (BStBl 2021 I S. 696 ) präzisiert und ergänzt (s. dazu Kraft, NWB 31/2021 S. 2262 ). Daraus ergibt sich die folgende Verwaltungsauffassung: (aa) Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und zeitgleich in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht zulässig. (bb) Es ist für die Buchwertfortführung dagegen unschädlich, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils (eine „juristische Sekunde“ genügt) durch Veräußerung oder Entnahme ausscheiden. (cc) Die gleichzeitige Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG steht der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen. (dd) Wird aufgrund einheitlicher Planung zeitlich vor (also nicht zeitgleich mit) der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen (z. B. durch Übertragung auf einen Angehörigen) oder zum gemeinen Wert veräußert, ist § 6 Abs. 3 EStG auf die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils anwendbar, sofern es sich bei dem verbliebenen „Restbetriebsvermögen“ weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt. (b) Soll eine betriebliche Sachgesamtheit unter **Inanspruchnahme des Buchwertfortführungswahlrechts** nach §§ 20 , 24 UmwStG in eine **Personen- oder Kapitalgesellschaft eingebracht** oder umgewandelt werden, kann zwar die Rechtsprechung so verstanden werden, dass die zur unentgeltlichen Übertragung entwickelten Grundsätze entsprechend anzuwenden sind, die vorherige Entfernung wesentlicher Betriebsgrundlagen ohne Anwendung der Gesamtplanbetrachtung folglich unschädlich ist (vgl. die Urteile des BFH v. 25.11.2009 - I R 72/08 , BStBl 2010 II S. 471 ; v. 20.5.2010 - IV R 74/07, BStBl 2010 II S. 1104 ; v. 9.11.2011 - X R 60/09, BStBl 2012 II S. 638 , und auch das zur Realteilung ergangene Urteil v. 16.12.2015 - IV R 8/12, BStBl 2017 II S. 766 , Rz. 20; vgl. dazu Korn, Körsdi 2025 S. 24256, 24258; Strahl, Körsdi 2020 S. 21857, 21861; so auch Weeg, NWB 36/2020 S. 2666, 2674 ). Allerdings hat sich die Finanzverwaltung dazu nicht bekannt (Rz. 20.07 UmwStE 2025, BStBl 2025 I S. 92 ), wendet die Gesamtplanbetrachtung insoweit also weiterhin an. Bei der Gestaltungsvorbereitung ist deshalb

zu prüfen, ob die betroffenen Wirtschaftsgüter vorsorglich außerhalb des sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs mit der Umstrukturierung ausgegliedert werden können und sollen (vgl. dazu und zu weiteren Gestaltungsmöglichkeiten Demuth, Körsdi 2024 S. 23759, 23765; Strahl, Körsdi 2020 S. 21857, 21861). (c) Sollen betriebliche Sachgesamtheiten **veräußert** oder gewinnrealisierend eingebracht werden und wird dafür die Veräußerungstarifermäßigung nach §§ 16, 34 EStG angestrebt, ist nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis die Ausgliederung funktional oder quantitativ wesentlicher Betriebsgrundlagen weiterhin steuerschädlich, wenn sie in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang erfolgt (vgl. z. B. BFH-Urteil v. 17.12.2014 - IV R 57/11, BStBl 2015 II S. 536 ).

- Der BFH hatte – abweichend von der Verwaltungsauffassung – entschieden, dass bei rückwirkenden Einbringungen betrieblicher Sachgesamtheiten in Kapitalgesellschaften nach § 20 Abs. 2 UmwStG **Entnahmen im Rückwirkungszeitraum** nicht das zum Einbringungstichtag eingebrachte Betriebsvermögen mindern, sondern lediglich die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile, die auf diese Weise auch negativ werden können (BFH, Urteil v. 7.3.2018 - I R 12/16, BStBl 2018 II S. 613 ). § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG i. d. F. des JStG 2024 bestimmt demgegenüber rechtsprechungsverdrängend – nach § 27 Abs. 23 UmwStG erstmals für Einbringungen nach dem 31.12.2023 – zu Einnahmen und Einlagen im gesetzlichen Rückwirkungszeitraum: „Das eingebrachte Betriebsvermögen i. S. von § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 4 sowie Satz 4 ermittelt sich unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Sinne des Abs. 5 Satz 2.“ Durch derartige Entnahmen während des Rückwirkungszeitraums kann ein negatives steuerliches Buchkapital entstehen, das nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG zu einer Zwangsauflösung stiller Reserven in Höhe des negativen Kapitals führt. Droht dies, ist zu prüfen, ob Entnahmen im Rückwirkungszeitraum vermeidbar sind. Andererseits besteht die Möglichkeit, das Vorliegen negativen Buchkapitals zum Einbringungstichtag durch Einlagen im Rückwirkungszeitraum zu vermeiden oder zu verringern (vgl. dazu Ott, DStR 2025 S. 123; Demuth, Körsdi 2025 S. 24173, 24175; Holle, NWB 38/2025 S. 2592, 2596, mit dem Hinweis, dass bei rückwirkender Einbringung von Einzelunternehmen in eine Kapitalgesellschaft bis zum Ablauf des Rückwirkungszeitraums in der Regel noch Umsatzsteuern für das Einzelunternehmen anfallen, die Entnahmen sind).
- Zu folgenden Problemzonen, die bei geplanten Umstrukturierungen zu beachten sind und u. U. vorbereitender Gestaltungen bedürfen, wird auf NWB 49/2022 S. 3418, 3507 ff. , verwiesen:
  - Einbringung von Personenunternehmen mit steuerlich **negativem Kapitalkonto** (unter Berücksichtigung der vorstehend geschilderten Wirkung von Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum bei der rückwirkenden Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten in Kapitalgesellschaften [Rz. 20.19a UmwStG 2025, BStBl 2025 I S. 92 ]);
  - Gewinnrealisierungszwang infolge der **Gewährung sonstiger Gegenleistungen** für die Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten in Personen- oder Kapitalgesellschaften;
  - Vorbereitungen von **Realteilungen**;
  - Übertragungen und Überführungen **einzelner Wirtschaftsgüter** zum **Buchwert** nach § 6 Abs. 5 EStG .

#### **(42) Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 15a EStG**

**Kommanditisten** und ihnen gleichgestellte beschränkt haftende Gesellschafter von Personengesellschaften, die für 2025 Verlustanteile befürchten, sollten vor Ablauf des Wirtschaftsjahrs 2025 prüfen, ob eine Restriktion des Verlustausgleichs mit anderweitigen positiven Einkünften durch Anwendung des § 15a EStG wegen **negativen Kapitalkontos** droht und Vorkehrungen möglich und sinnvoll sind. Unter § 15a EStG fallen nach dessen Abs. 5 Nr. 1 auch Innengesellschaften mit negativem Kapitalkonto, für die Verlustausgleiche bei negativem Kapitalkonto selbst dann nicht in Betracht kommen, wenn die Innengesellschafter Mitschuldner von Verbindlichkeiten sind, die im Interesse der Innengesellschaft begründet werden, für Kredite bürgen oder sich im Innenverhältnis zur uneingeschränkten Verlustübernahme verpflichtet haben (vgl. BFH-Urteil v. 11.3.2003 - VIII R 33/01, BStBl 2003 II S. 705 ). Im Einzelfall – etwa bei von Pandemien, Krieg, Unwetterschäden oder von der Energiekrise Betroffenen – kann die Entstehung mit späteren Gewinnanteilen verrechenbarer Verluste nach § 15a EStG durchaus erstrebenswert sein (z. B. weil wegen der Einkünftsituation im Übrigen der Verlustanteil den Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen verhindert sowie Steuertarifiermäßigungen oder

Gewerbesteueranrechnungspotenzial – s. Stichwort „Gewerbesteueranrechnung“ – vernichtet würde oder sich der Wegfall eines Verlustabzugs durch Erbfall abzeichnet). Die Begriffe der Kapitalkonten und des Verlusts i. S. des § 15a EStG sind weitestgehend geklärt (zu ausgewählten Problemstellungen Engelberth, NWB 2/2022 S. 111 ).

- a) **Kapitalkonten** i. S. des § 15a EStG sind nur solche Gesellschafterkonten, die gesellschaftsrechtlich Kapitalcharakter haben. Dazu gehören zweifellos Festkapitalkonten, gesamthänderisch gebundene Rücklagekonten und Verlustvortragkonten. Mit der Zuordnung anderer Gesellschafterkonten zu den Kapitalkonten i. S. des § 15a EStG hat sich der BFH mit Urteil v. 16.1.2025 - IV R 28/23 (BStBl 2025 II S. 389 ) umfassend auseinandergesetzt und seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und zum Teil präzisiert. Im Leitsatz 2 zur Entscheidung hat der Senat einprägsam formuliert: „Ein Kapitalkonto i. S. des § 15a EStG liegt in der Regel 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 i. S. des § 15a EStG.“ Es ist davon auszugehen, dass der BFH zum Kapitalkonto-Status von Gesellschafter-Sonderkonten, die in der Praxis mit unterschiedlichen Bezeichnungen geführt werden, grds. an seiner bisherigen Rechtsprechung festhält. Danach soll ein Kapitalkonto i. S. des § 15a EStG bereits dann anzunehmen sein, wenn keine ausdrückliche Regelung besteht, wonach eine Verlustverrechnung mit diesem Konto ausgeschlossen ist, und wenn aufgelaufene Verlustanteile spätestens beim Ausscheiden aus der Gesellschaft oder deren Auflösung mit dem Kontoguthaben verrechnet werden (vgl. BFH-Urteil v. 4.5.2000 - IV R 16/99 , BStBl 2001 II S. 171 ; v. 15.5.2008 - IV R 46/05, BStBl 2008 II S. 812 ). Werden neben Festkapitalkonten variable Gesellschafter- und Verlustvortragkonten geführt (sog. Drei- bzw. Vier-Konten-Modell), gehören die variablen Konten nur dann zum Kapital i. S. des § 15a EStG , wenn die Verlustvortragkonten spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Auflösung der Gesellschaft mit den variablen Gesellschafterkonten verrechnet werden und die Entnahmen von dem variablen Konto beschränkt sind (z. B. auf den laufenden Gewinn oder Teile davon; vgl. zu Kapitalkontenregelungen und ihrer ertragsteuerlichen Bedeutung OFD Niedersachsen, Vfg. v. 21.2.2017, NWB XAAAG-39558; OFD Frankfurt, Vfg. v. 9.12.2016, NWB PAAAF-90225; Ley, KöSDi 2014 S. 18844 und 18891). Auch sog. **Finanzplandarlehen** gehören dazu (vgl. BFH, Urteil v. 7.4.2005 - IV R 24/03 , NWB MAAAC-22619). Diskutiert wird, ob der **Rangrücktritt** für ein Gesellschafterdarlehen in einer Form, die fortan den Ausweis in der Steuerbilanz nach § 5 Abs. 2a EStG verbietet, i. S. von § 15a EStG zu einer Einlage und damit Erhöhung des Kapitalkontos führt; dafür spricht viel. **Negative Gesellschafterkonten** vermindern jedenfalls nicht das Kapitalkonto i. S. des § 15a EStG , wenn es sich um Darlehens- oder Verrechnungskonten handelt, die durch Auszahlung ohne Grundlage im Gesellschaftsvertrag überzogen werden, selbst wenn die Gesellschaftsforderungen ungesichert und unverzinslich sind und deshalb einem Fremdvergleich nicht standhalten (BFH, Urteil v. 16.10.2008 - IV R 98/06 , BStBl 2009 II S. 272 ). Erst recht muss dies u. E. für bewusste Darlehensausreichungen gelten, welche die Gesellschaft einem Gesellschafter gewährt. In diesem Sinne hatte sich auch das FG Hamburg mit Urteil v. 10.10.2012 - 2 K 171/11 (NWB MAAAE-25283; durch den BFH mit Urteil v. 20.8.2015 - IV R 41/12 , NWB MAAAF-09203, aus verfahrensrechtlichen Gründen ohne Stellungnahme zur materiellen Rechtslage zurückverwiesen) zum Fall einer Publikumsgesellschaft geäußert, die trotz Verlusten vertraglich nicht rückzahlbare Liquiditätsausschüttungen vorgenommen hat (im Streitfall wurden die ungesicherten Forderungen nicht verzinst, gleichwohl vom Finanzgericht nicht als notwendiges Privatvermögen qualifiziert). Als betriebliche Forderung hat der BFH einen nicht zu fremdvergleichbaren Konditionen durch die Gesellschaft an den Gesellschafter gewährten Kredit beurteilt, weil mit dem Kredit Prämien für eine Lebensversicherung finanziert wurden, die zur Sicherung eines Bankkredits der Gesellschaft diente (BFH, Urteil v. 16.10.2014 - IV R 15/11 , BStBl 2015 II S. 267 ; vgl. dazu Schenk, NWB 4/2015 S. 152 ). Die Finanzverwaltung sieht in Darlehensforderungen der Gesellschaften an Mitunternehmer jedoch steuerlich notwendiges Privatvermögen, wenn die Darlehensgewährung für die Gesellschaft wirtschaftlich völlig unattraktiv ist (z. B. wenn die Darlehensgewährung aus nicht betrieblicher Veranlassung ungesichert und unverzinslich erfolgt; OFD Frankfurt, Vfg. v. 9.12.2016, NWB PAAAF-90225; s. zur Qualifikation von aktiven Gesellschafterkonten auch Steger, NWB 14/2013 S. 998 ; Ley, KöSDi 2014 S. 18844). Das Kapital aus steuerlichen **Ergänzungsbilanzen** gehört zum „Kapitalkonto“ i. S. des § 15a EStG , Sonderbetriebsvermögen nicht.
- b) **Verlustanteil** ist der Anteil am Verlust, der nach dem allgemeinen Ergebnisverteilungsschlüssel auf den Kommanditisten entfällt. Sonderbetriebsausgaben fallen nicht unter die Verlustausgleichsbeschränkung.

Misslich ist, dass nach h. A. **Sonderbetriebseinnahmen** (z. B. Tätigkeitsvergütungen, Zinsen, Nutzungsentgelte für Sonderbetriebsvermögen) mit Verlustanteilen eines beschränkt haftenden Mitunternehmers nur saldiert werden, soweit diese ausgleichsfähig und nicht nur verrechenbar sind (BFH, Urteil v. 13.10.1998 - VIII R 78/97, BStBl 1999 II S. 163; v. 23.2.1999 - VIII R 29/98, BStBl 1999 II S. 592; BMF, Schreiben v. 15.12.1993, BStBl 1993 I S. 976). Die Betroffenen müssen daher u. U. trotz Verlustanteils ihre Sonderbetriebseinnahmen als steuerliche Gewinnanteile versteuern. Anders sieht der BFH dies nur für einen als Bestandteil der Gewinnverteilung gewährten „**Gewinnvorab**“ (u. E. auch Festbeträge, die maximal bis zur Höhe des Gewinns der Gesellschaft gewährt werden). Im Urteil v. 16.1.2025 - IV R 28/23 (BStBl 2025 II S. 389) setzt sich der BFH auch damit auseinander, was zum Anteil am Verlust i. S. des § 15a EStG gehört, und ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass die außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG nicht in die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes einzubeziehen ist (s. dazu auch Strahl, NWB 15/2025 S. 962).

- c) Für **Einlagen auf Kapitalkonten** zur Verringerung des negativen Kontostands ist zu beachten, dass Erhöhungen der Kapitalkonten durch Einlagen im Wirtschaftsjahr 2025 auch dann zur Ausgleichsfähigkeit von im Jahr 2025 anfallenden Verlustanteilen führen, wenn das Kapitalkonto nach der Einlage noch negativ ist (BFH, Urteil v. 14.12.1995 - IV R 106/94, BStBl 1996 II S. 226). Zu beachten ist, dass der BFH den Betroffenen mit dem Urteil v. 10.11.2022 - IV R 8/19, BStBl 2023 II S. 332 (dazu Strahl, NWB 4/2023 S. 232), einen Stolperstein in den Weg gelegt hat, indem er eine das Kapitalkonto i. S. des § 15a EStG erhöhende freiwillige Einlage nur anerkannt wissen will, wenn sie gesellschaftsrechtlich – insbesondere nach dem Gesellschaftsvertrag – zulässig ist. Es ist daher, um den erstrebten Effekt der Einlage zu erreichen, geboten, dies im Gesellschaftsvertrag zu verankern oder aber einen einzelfallbezogenen Gesellschafterbeschluss dergestalt herbeizuführen, dass die Einlage zulässig ist und dem Kapital- oder Rücklagekonto zugeführt wird. Stehen Einlagen bei fortbestehend negativem Kapitalkonto an, ist zu prüfen, ob sie so **dosierbar** sind, dass sie im Wirtschaftsjahr 2025 durch Verlustanteile ausgeschöpft werden können und im Übrigen erst in Folgejahren erfolgen. Ist es bei noch existierenden, aber entbehrlichen Personengesellschaften zu verrechenbaren Verlusten und ungenutzten nachträglichen Einlagen gekommen, könnte die gezielte Auflösung der Gesellschaft noch im Jahr 2025 zur Nutzung der nachträglichen Einlagen erwägenswert sein. Überträgt ein Kommanditist unentgeltlich einen Teil seiner Beteiligung, geht ein verrechenbarer Verlust i. S. des § 15a EStG anteilig auf den Übernehmer über, wenn diesem auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird und der Übernehmer damit den Verlust aus den künftigen Gewinnanteilen trägt (BFH, Urteil v. 1.3.2018 - IV R 16/15, BStBl 2018 II S. 527).

### Gestaltungshinweise:

Maßnahmen, mit denen der Verlustausgleich angestrebt wird, müssen bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr noch vor **Ende des Kalenderjahrs 2025** (vgl. auch BFH-Urteil v. 14.12.1995 - IV R 106/94, BStBl 1996 II S. 226) getroffen werden. In Betracht kommen vorbehaltlich der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit insbesondere folgende Maßnahmen: (a) Entnahmestopp von Gesellschafterkonten mit gesellschaftsrechtlichem Eigenkapitalcharakter; (b) gesellschaftsrechtlich (ausdrücklich) zulässige Geld- oder Sacheinlagen (der Transfer vor dem Bilanzstichtag ist erforderlich; eine aktivierte Verlustübernahmeverpflichtung durch Kommanditisten reicht z. B. nicht aus; BFH, Urteil v. 7.10.2004 - IV R 50/02, NWB BAAAB-41756) auf Konten mit gesellschaftsrechtlichem Kapitalcharakter (auch fremdfinanziert, weil negatives Sonderbetriebsvermögen nicht zum Kapitalkonto i. S. des § 15a EStG gehört); (c) negative Gesellschafterkonten können dadurch aufgefüllt werden, dass die Gesellschafter Darlehen von der Gesellschaft erhalten und die ausgezahlte Valuta auf ihr negatives Kapitalkonto einzahlen; sind dem Gesellschafter in der Vergangenheit Verluste wegen überschießender Außenhaftung zugewiesen worden, kann durch Einlagen zusätzliches Verlustausgleichspotenzial durch gezielt vereinbarte Verwendung der Einlagen (sog. negative Tilgungsbestimmung, z. B. Gutschrift auf Rücklagekonto) generiert werden (BFH, Urteil v. 16.10.2008 - IV R 98/06, BStBl 2009 II S. 272); (d) „Umwandlung“ von Gesellschafterdarlehen bzw. Gesellschafterprivatkonten in Rücklagen oder Kapital; (e) Übernahme von (möglicherweise ohnehin verbürgten) Gesellschaftsverbindlichkeiten durch die Gesellschaft zugunsten von Gesellschafterkonten mit gesellschaftsrechtlichem Eigenkapitalcharakter (die Gesellschaft darf nicht Mitschuldnerin bleiben); (f) Haftsummenerhöhungen zum erweiterten Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG (Eintragung muss vor dem Bilanzstichtag im Handelsregister erfolgt sein; vgl. BFH, Urteil v. 28.5.1993 - VIII B 11/92, BStBl 1993 II S. 665); (g) Umwandlung der Rechtsstellung von Kommanditisten in die von Vollhaftern (auch durch identitätswahrenden Rechtsformwechsel der KG in eine OHG oder GbR), die jedoch nur die Verluste des laufenden Wirtschaftsjahrs und nachfolgender Jahre nutzbar macht (BFH, Urteil v. 12.2.2004 - IV R 70/02, BStBl 2004 II S. 423; H 15a „Wechsel der Rechtsstellung eines Gesellschafters“ EStH 2024) und für die ein Gesellschafterbeschluss vor dem Bilanzstichtag ausreicht, d. h. die Handelsregistereintragung kann später erfolgen (BFH, Urteile v. 12.2.2004 - IV R 70/02, BStBl 2004 II S. 423; IV R 26/02, NWB CAAAB-23162); (h) Verzicht auf Leistungs- oder Nutzungsentgelte (mit Besserungsschein? Rückwirkung?), u. U. Gewinnvorab statt Festvergütung;

(i) Umwandlung von Innen- in Außengesellschaften vor dem Bilanzstichtag (zu außerbilanziellen Zu-/Abrechnungen im Anwendungsbereich des § 15a EStG vgl. Steger, NWB 40/2011 S. 3372 ). (j) Zu beachten ist, dass verrechenbare Verluste nach Verwaltungsauffassung untergehen, wenn die Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird (auch im Fall des Formwechsels und der Buchwertfortführung, Kurzinformation des FinMin Schleswig-Holstein v. 7.4.2020, DStR 2020 S. 1573, zum Fall der Umwandlung der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft). (k) Der BFH hat jedoch mit Urteil v. 19.3.2025 - XI R 2/23 (NWB LAAAJ-98567) entschieden, dass im Fall der Anwachsung einer KG auf den einzig verbleibenden Kommanditisten in der Rechtsform einer GmbH der zum Beendigungszeitpunkt festgestellte verrechenbare Verlust des Kommanditisten i. S. des § 15a Abs. 4 EStG mit künftigen Gewinnen der GmbH verrechenbar ist, allerdings nicht in einen ausgleichsfähigen Verlust umzuqualifizieren ist (s. dazu Wilkes, NWB 43/2025 S. 2940 ).

#### **(43) Verlustrealisierungen aus zum Privatvermögen gehörenden Anteilen, Wertpapieren und Kapitalforderungen**

Es ist erwägenswert, noch vor Ablauf des Veranlagungszeitraums 2025 zu prüfen, ob die vorhandenen privaten Kapitalanlagen infolge Wertminderungen latentes Verlustpotenzial aufweisen, das durch Veräußerung der betroffenen Wertpapiere und Forderungen oder Veräußerungen gesetzlich gleichgestellter Maßnahmen noch vor Jahresende gem. § 20 Abs. 2 EStG steuerlich nutzbar gemacht werden kann und soll. Es geht um nach 2008 mit Einkünfteerzielungsabsicht erworbenes Kapitalvermögen (z. B. Aktien und andere nicht unter § 17 EStG fallende Anteile an Kapitalgesellschaften, Investmentanteile, Schuldverschreibungen, Zertifikate, Lebensversicherungen und nicht verbriefte Kapitalforderungen). Voraussetzung für die Entstehung steuerlich ausgleichsfähiger negativer Einkünfte ist, dass der Steuerpflichtige die jeweilige, unter § 20 Abs. 2 EStG fallende Kapitalanlage mit Einkünfteerzielungsabsicht erworben hat. Das wird für Kapitalanlagen i. S. des § 20 EStG widerleglich vermutet (BFH, Urteile v. 14.3.2017 - VIII R 38/15 , BStBl 2017 II S. 1040 ; VIII R 25/14, BStBl 2017 II S. 1038 , bestätigt durch BFH-Urteil v. 27.10.2020 - IX R 5/20 , BStBl 2021 II S. 600 ; v. 30.11.2022 - VIII R 30/20, BStBl 2023 II S. 638 [„Bondstripping-Fall“]; v. 16.3.2023 - VIII R 36/19, NWB HAAAJ-40223 [Bondstripping-Fall“]; ebenso auch allgemein BMF-Schreiben v. 14.5.2025, BStBl 2025 I S. 1330 , Rz. 125; Ronig, NWB 34/2023 S. 2342 ). Der Einschränkung, dass die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht nur die Fälle der Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG umfasst, hat der BFH eine Absage erteilt (Urteil v. 16.3.2023 - VIII R 36/19, NWB HAAAJ-40223, Rz. 22, ergangen zu einem „Bondstripping“-Sachverhalt, in dem es um die steuerliche Anerkennung des Verlustes aus der Veräußerung von Anleihenmänteln ging). Die Feststellungslast für die Widerlegung der Vermutung trägt die Finanzverwaltung (s. auch Becker/von Zitzewitz, NWB 22/2021 S. 1583 ). Verluste i. S. des § 20 Abs. 2 EStG sind nach § 20 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStG allerdings nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechenbar, sondern nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen. Darüber hinaus sind Verluste aus der Veräußerung von Aktien nach § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG nur mit Gewinnen aus deren Veräußerung verrechenbar. Weitere Einschränkungen des Verlustausgleichs und -abzugs sahen bisher § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG dergestalt vor, dass unter diese Vorschriften fallende Verluste nur bis zur Höhe von 20.000 € jährlich mit positiven Kapitaleinkünften ausgleichs- bzw. abzugsfähig waren. Es handelte sich dabei (§ 20 Abs. 6 Satz 6 EStG ) um Verluste aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit von Kapitalforderungen, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter i. S. von § 20 Abs. 1 EStG , aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter i. S. des § 20 Abs. 1 EStG auf Dritte oder aus einem sonstigen Ausfall wertloser Wirtschaftsgüter i. S. des § 20 Abs. 1 EStG sowie (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG ) um Verluste i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG (aus Termingeschäften oder vergleichbaren Finanzinstrumenten). Diese Limitierung des Verlustausgleichs auf 20.000 € jährlich ist durch das JStG 2024 nach massiver Kritik mit Wirkung für sämtliche offenen Steuerfälle (§ 52 Abs. 28 Satz 25 und 26 EStG ) aufgehoben worden (s. dazu Hörster, NWB 5/2025 S. 301, 309 ).

#### **Hinweis:**

Der Verlust von Gesellschafterdarlehen an Kapitalgesellschaften, der nicht zu Anschaffungskosten i. S. des § 17 Abs. 2a EStG führt (s. Stichwort „Verlustrealisierung bei Beteiligungen gem. § 17 EStG “), führt zu negativen Kapitaleinkünften i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG , die allerdings nur mit positiven Kapitaleinkünften verrechenbar sind. Die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht wird vermutet. Ein uneingeschränkter Verlustausgleich mit jedweden positiven Einkünften ist jedoch zulässig, wenn auf das Gesellschafterdarlehen die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG nicht anwendbar ist. Das Fenster für diese in der Regel steuervorteilhafte Wirkung öffnet sich jedoch nur für Darlehensgewährungen nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2021; sie tritt überdies nur für bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums **2023 entstandene Verluste** ein (BMF, Schreiben v. 7.6.2022, BStBl 2022 I S. 897 , Rz. 30); s. dazu Deutschländer, NWB 32/2022 S. 2288 ; s. auch Ott, Stbg 2022 S. 339, 347; Ott, StuB 15/2022 S. 561 ; Ott, DStZ 2023 S. 566 .

Geklärt ist, dass entgegen der früher abweichenden Verwaltungsauffassung der schlichte **Ausfall** von der Einkünfteerzielung dienenden Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ) ebenso wie der **Verzicht** auf diese zur Entstehung von negativen Einkünften nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Satz 2 EStG führt (BFH, Urteile v. 24.10.2017 - VIII R 13/15 , BStBl 2020 II S. 831 ; v. 27.10.2020 - IX R 5/20, BStBl 2021 II S. 600 ; v. 1.7.2021 - VIII R 28/18, BStBl 2021 II S. 911 ; BMF, Schreiben v. 14.5.2025, BStBl 2025 I S. 1330 , Rz. 60, 61, 63; eingehend zur Rechtsentwicklung Jachmann-Michel, BB 2020 S. 2903). Auch der Verlust eines nicht werthaltigen Teils eines ausgefallenen stehengebliebenen (nach dem 31.12.2008 gewährten) Gesellschafterdarlehens, das mangels Werthaltigkeit nicht zu Anschaffungskosten i. S. des § 17 EStG führt (s. Stichwort „Verlustrealisierung bei Beteiligungen gem. § 17 EStG “), führt zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG (BMF, Schreiben v. 7.6.2022, BStBl 2022 I S. 897 , Rz. 17). Dies gewinnt an Bedeutung, da die Verlustausgleichsbeschränkung auf 20.000 € gem. § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG durch das JStG 2024 abgeschafft wurde (s. oben).

#### Hinweis:

Der schlichte Ausfall bzw. Untergang von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Wertpapieren und Kapitalforderungen führt erst dann zu negativen Einkünften, wenn er – wofür den Steuerpflichtigen die Feststellungslast trifft – endgültig ist (BFH, Urteil v. 27.10.2020 - IX R 5/20 , BStBl 2021 II S. 600 , zur Forderung an eine in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft; v. 1.7.2021 - VIII R 28/18, BStBl 2021 II S. 911 ). Die Insolvenz des Schuldners einer Kapitalforderung bzw. der Gesellschaft, an welcher der Steuerpflichtige beteiligt ist, reicht allein in der Regel noch nicht aus, anders als die Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse oder die Anzeige der Masseunzulänglichkeit gem. § 208 Abs. 1 InsO durch den Insolvenzverwalter (vgl. BFH-Urteil v. 1.7.2021 - VIII R 28/18 , BStBl 2021 II S. 911 , dazu Korn, NWB 41/2021 S. 3018 ). Um den rechtzeitigen Zeitpunkt für die Verlustberücksichtigung nicht zu versäumen, empfiehlt sich die Geltendmachung für den frühest denkbaren Veranlagungszeitraum und deren unablässige Wiederholung, falls das Finanzamt sie für verfrüht erachtet hat (zur vergleichbaren Problematik bei Verlusten i. S. des § 17 EStG Stichwort „Verlustrealisierungen bei Beteiligungen gem. § 17 EStG “). Unabhängig davon ist erwägenswert, den Zeitpunkt (z. B. noch für das Jahr 2025) durch Veräußerung zum (belastbar) nachgewiesenen Wert (bei Wertlosigkeit z. B. auch 1 € oder 0 €) zu bestimmen, was kein Gestaltungsmissbrauch ist (BFH, Urteil v. 29.9.2020 - VIII R 9/17 , BStBl 2021 II S. 385 , zur Veräußerung wertloser Aktien); s. auch Stichwort „Gestaltungsspielräume und -grenzen“.

#### **(44) Verlustrealisierung bei Beteiligungen gem. § 17 EStG**

Erwägenswert ist, für zum steuerlichen Privatvermögen gehörende Anteile an Kapitalgesellschaften i. S. des § 17 EStG Wertminderungen steuerlich noch zur Generierung von Verlustausgleichsvolumen für anderweitig positive Einkünfte im Jahr 2025 durch Veräußerung der Anteile (u. U. an Nahestehende) oder Vollzug der Gesellschaftsauflösung (sie gilt nach § 17 Abs. 4 EStG als Veräußerung) der Gesellschaft zu realisieren. Der Verlust unterliegt dem Teilabzugsverbot gem. § 3c Abs. 2 EStG 8 (s. zur aktuellen Entwicklung der Besteuerung von Gewinnen und Verlusten von Anteilsveräußerungen nach § 17 EStG Zapf, NWB 42/2024 S. 2894 ).

#### Gestaltungshinweise:

Geklärt ist, dass die gezielte steuerliche Mobilisierung der Wertminderung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – auch unter Einschaltung Nahestehender – kein Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO ist, s. IV, 1, Stichwort „Gestaltungsspielräume und -grenzen“. Es sind bei der gezielten steuerlichen Verlustrealisierung noch im Jahr 2025 folgende Problemzonen zu überwinden: (a) Die etwaigen Anteilsverkäufe an Nahestehende müssen vollentgeltlich und fremdvergleichbar sein. Es ist ratsam, den (Minder-)Wert der Gesellschaftsanteile belastbar nachzuweisen, wenn sie auf Nahestehende übertragen werden, weil die geltend gemachten Verluste nicht anerkannt werden, wenn das Entgelt unter dem gemeinen Wert liegt und es dafür keine wirtschaftlichen Gründe gibt. Bei Teilentgeltlichkeit will der BFH die sog. strenge Trennungstheorie angewendet wissen (Urteil v. 12.12.2023 - IX R 15/23, NWB UAAAJ-64151; Zapf, NWB 42/2024 S. 2894, 2898 ; Ziegelmeier/Kloß, NWB 30/2024 S. 2042 ). (b) Der Verlust muss im Jahr 2025 entstehen, was bei Anteilsveräußerungen den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfordert und bei Auflösung der Kapitalgesellschaft deren Vollzug bis zum 31.12. (c) Für die Höhe der steuerlich anzuerkennenden Verluste bedeutsam ist sehr oft die Anerkennung ausgefallener Gesellschafterforderungen und anderer Gesellschafterleistungen als Anschaffungskosten unter Beachtung von Übergangsregelungen wegen geänderter Rechtsprechung und die durch das Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung anderer Gesetze (sog. JStG 2019) eingeführte gesetzliche Regelung in § 17 Abs. 2a EStG . Zu den genannten Problembereichen liegen umfangreiche Rechtsprechung und zahlreiche Verwaltungsanweisungen vor, die in NWB 49/2022 S. 3418, 3517 , aufgezeigt und erörtert worden sind. Ist der Zeitpunkt der steuerlichen Verlustrealisierung durch Gesellschaftsauflösung kritisch, empfiehlt es sich, den Verlust möglichst frühzeitig geltend zu machen und, wenn die Finanzverwaltung den Zeitpunkt noch nicht für gekommen hält, die Prozedur unablässig jährlich zu wiederholen. Wird die Anerkennung des Ausfalls wertloser Gesellschafterdarlehen als Anschaffungskosten für die Gesellschaftsanteile angestrebt, die nicht gelingt, weil die

Darlehenshingabe nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst war oder die Darlehen im Zeitpunkt ihres Stehenlassens aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung mit Null zu bewerten sind (dazu aktuell BFH-Urteil v. 18.7.2023 - IX R 21/21, BStBl 2024 II S. 149), kann in Erwägung gezogen werden, Einlagen in das Gesellschaftsvermögen zu tätigen, die nach § 17 Abs. 2a EStG Anschaffungskosten sind und die eingelegten Vermögenswerte (z. B. Geldbeträge) zur Tilgung der Gesellschafterdarlehen zu verwenden (sog. **Cash Circle**). Abgesehen davon, dass dies in Insolvenzfällen zivilrechtlich heikel sein könnte, ist nicht klar, ob und unter welchen Voraussetzungen die Einlagen steuerlich als Anschaffungskosten anzuerkennen sind oder die Gestaltungen als missbräuchlich i. S. von § 42 AO negiert werden könnten. Der BFH hat Geldeinlagen in die Kapitalrücklage einer GmbH allerdings als Anschaffungskosten für die Anteile anerkannt, obwohl die eingezahlten finanziellen Mittel zur Tilgung von Bankkrediten verwendet wurden, für die die Gesellschafter gebürgt hatten und eine Inanspruchnahme aus der Bürgschaft abgewendet worden ist (der BFH hat darin keinen Gestaltungsmissbrauch erblickt, Urteil v. 20.7.2018 - IX R 5/15, BStBl 2019 II S. 194). Das FG Düsseldorf hat mit Urteil v. 22.12.2021 - 7 K 101/18 K, G, F, NWB DAAAI-59392 (Rev. BFH I R 11/22), in einem Fall, in dem kein Geld bewegt, sondern die Einlage nur buchhalterisch vollzogen worden ist, die Einlage nicht als Anschaffungskosten anerkannt. Es spricht viel dafür, dass Anschaffungskosten vorliegen, wenn für die Gesellschaft verfügbare Vermögenswerte eingelegt und diese zur Tilgung von Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern verwendet werden, s. dazu Nürnberg, NWB 28/2022 S. 1984; vgl. auch Ott, DStZ 2023 S. 566, 571; kritisch zum Urteil des FG Düsseldorf Mihm, BB 2022 S. 1265. Bleiben verzinsliche Verbindlichkeiten aus der Fremdfinanzierung der Anteile zurück, können die Schuldzinsen, soweit nicht ohnehin das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 EStG eingreift, nicht mehr als Werbungskosten abgesetzt werden. Zu beachten sind bei den Dispositionen auch etwaige Steuerfolgen bei der Kapitalgesellschaft. Verzichte auf uneinbringliche Gesellschafterkredite erhöhen die Einkünfte der Kapitalgesellschaft, s. auch IV, 1, Stichwort „Gesellschafterdarlehen an Kapitalgesellschaft“. Außerdem kann die Anteilsveräußerung die Vernichtung des Verlustvortrags bei der Kapitalgesellschaft nach § 8c KStG auslösen (s. Stichwort „Verlustvortragsvernichtung bei Kapitalgesellschaften durch Gesellschafterwechsel“).

#### **(45) Verlustvortragsvernichtung bei Kapitalgesellschaften durch Gesellschafterwechsel**

Steht bei einer **Körperschaft** (z. B. Kapitalgesellschaft) mit Verlustvortrag ein Gesellschafterwechsel **zu mehr als 50 %** (bezogen auf die letzten fünf Jahre) an, kann nach § 8c KStG dadurch der **Verlustvortrag** wegfallen. Gegen die Vorschrift bestehen zwar verfassungsrechtliche Bedenken (BFH, Beschluss v. 12.4.2023 - I B 74/22 [AdV], BStBl 2024 II S. 912, mit Nichtanwendungserlass v. 20.11.2024, BStBl 2024 I S. 1640; beim BVerfG anhängiges Normenkontrollverfahren Az. 2 BvL 19/17). Dessen ungeachtet ist zu prüfen, ob eine der zahlreichen Ausnahmen und Sonderregelungen nutzbar ist, die den Untergang des Verlustvortrags ganz oder teilweise ausschließen, nämlich die sog. Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG, die „Stille Reserven“-Klausel nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG, die Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG und die Vermeidung des Verlustuntergangs durch fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG (ausführlich zum Verlustabzug nach §§ 8c, 8d KStG Wölbert/Wangler, NWB 46/2024 S. 3196, NWB 47/2024 S. 3258, NWB 50/2024 S. 3516, NWB 51-52/2024 S. 3594).

##### **Gestaltungshinweis:**

Erwägenswert kann es im Einzelfall sein, die Veräußerungsquote innerhalb der maßgeblichen gesetzlichen Fünfjahresfrist auf 50 % zu begrenzen und weitere Anteilsübertragungen u. U. später durchzuführen. Insbesondere bei Anteilsübertragungen kurz vor Ablauf der Fünfjahresfrist ist die zeitliche Verzögerung des Übertragungszeitpunkts naheliegend (z. B. durch späteren Vertragsabschluss, vertragliche Regelung zum Zeitpunkt des Übergangs der Anteile, Kaufoption statt Kauf). Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums, dessen exakte Bestimmung und vertragsgerechter Vollzug bedeutsam ist.

#### **(46) Vorauszahlungen**

Gemäß § 233a AO werden Steuerschulden (aber auch Steuererstattungsforderungen) verzinst, sobald 15 Monate verstrichen sind, seit der Steueranspruch entstanden ist. Der **Zinssatz** beläuft sich rückwirkend **ab dem 1.1.2019** auf 0,15 % für jeden Monat, d. h. **1,8 % für jedes Jahr** (vgl. § 238 Abs. 1a AO i. d. F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung v. 12.7.2022, BGBl 2022 I S. 1142; zur Zinssatzsenkung vgl. BMF-Schreiben v. 22.7.2022, BStBl 2022 I S. 1217, sowie die Neufassung des AEAO zu § 233a zur Umsetzung der Rechtsänderungen durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung in Gestalt des BMF-Schreibens v. 3.11.2022, BStBl 2022 I S. 1462). Die Angemessenheit des Zinssatzes ist unter Berücksichtigung der Entwicklung des Basiszinssatzes gem. § 247 BGB wenigstens alle zwei Jahre zu evaluieren (§ 238 Abs. 1c Satz 1 AO). Nach § 233a Abs. 2 Satz 3 AO endet der **Zinslauf** der **Vollverzinsung** erst mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird.



Etwaige **Nachzahlungszinsen** können vermieden werden, indem rechtzeitig vor Beginn des Zinslaufs ein Antrag auf **Erhöhung der Vorauszahlungen** gestellt wird. Eine nachträgliche Erhöhung der Vorauszahlungen zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer erfolgt nur dann, wenn der Erhöhungsbetrag mindestens 5.000 € beträgt (vgl. § 37 Abs. 5 Satz 2 EStG ; § 31 Abs. 1 KStG ). Zur „Annahme“ von freiwilligen Zahlungen vgl. § 233a Abs. 8 AO . Dem kommt besondere Bedeutung zu, weil durch Aufhebung von § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG und entsprechende Änderung von § 10 Nr. 2 KStG der Abzug von Nachzahlungszinsen (ebenso wie von Stundungs- und Aussetzungszinsen) auf persönliche und steuerlich nicht abzugsfähige Steuern mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 entfallen ist.

#### **(47) Wahl und Wechsel der Gewinnermittlungsart**

Die zu besteuern den betrieblichen Gewinne werden grds. nach § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich (Steuerbilanz) ermittelt; die Gewinnermittlung ist der gesetzessystematische Regelfall (BFH, Urteil v. 27.11.2024 - X R 1/23 , BStBl 2025 II S. 236 ). § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG gestattet den Steuerpflichtigen, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, den steuerlichen Gewinn durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen, also den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln (betriebsbezogenes Wahlrecht; s. Stichwort „Einnahmenüberschussrechnung“). Für Einkünfte i. S. des § 18 EStG besteht das Wahlrecht uneingeschränkt. Für andere betriebliche Einkünfte besteht eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließt, wenn sie nach § 141 AO oder anderen Vorschriften buchführungspflichtig sind, z. B. nach dem HGB , aber – nach inzwischen (u. E. problematischer) gefestigter Rechtsprechung, zuletzt BFH v. 13.11.2024 - I R 5/21 , NWB PAAAJ-88824 – auch nach ausländischem Recht. Nach § 141 Abs. 1 AO besteht für gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte eine Buchführungspflicht, wenn für den einzelnen Betrieb im Kalenderjahr der Gesamtumsatz i. S. des § 19 Abs. 2 UStG 800.000 € überschreitet oder der Gewinn 80.000 € übersteigt. § 241a HGB befreit Einzelkaufleute dementsprechend von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht, wenn für zwei aufeinander folgende Geschäftsjahre ihre Umsatzerlöse 800.000 € und ihr Jahresüberschuss 80.000 € nicht übersteigen; wer die Befreiung nicht nutzt und deshalb nach dem HGB buchführungspflichtig ist, darf den Gewinn nicht nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach § 141 AO entsteht oder erlischt nach Abs. 2 der Vorschrift erst mit dem Beginn des Wirtschaftsjahres, das auf die Bekanntgabe einer entsprechenden Mitteilung durch die Finanzbehörde folgt; wer nur wegen Überschreitung der Buchführungsgrenzen buchführungspflichtig war, die Grenzen aber nicht mehr überschreitet und zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wechseln will, sollte das Finanzamt um eine entsprechende Mitteilung vor Ablauf des Wirtschaftsjahres ersuchen. Sämtliche betriebliche Einkünfte Erzielende sind aber zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG verpflichtet, wenn sie freiwillig „Bücher führen“ und (außerdem) „Abschlüsse machen“ (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ). U. E. „macht“ in diesem Sinne nur Abschlüsse, wer sie nicht nur erstellt, sondern auch dem Finanzamt gegenüber bei der Einkünfteerklärung verwendet (vgl. z. B. BFH, Urteile v. 19.3.2009 - IV R 57/07 , BStBl 2009 II S. 659 ; v. 2.6.2016 - IV R 39/19 , BStBl 2017 II S. 154 ; v. 13.11.2024 - I R 5/21 , NWB PAAAJ-88824; unscharf formuliert der BFH im Urteil v. 27.11.2024 - X R 1/23 , BStBl 2025 II S. 236 ). Das Wahlrecht, den Gewinn – auch unter **Wechsel** der Gewinnermittlungsart – durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln, kann noch mit Einreichung der Steuererklärung (bzw. Gewinnfeststellungserklärung) beim Finanzamt ausgeübt werden, nicht mehr jedenfalls nach bereits ergangenem Steuer- oder Gewinnfeststellungsbescheid (BFH, Urteil v. 7.11.2024 - X R 1/23 , BStBl 2025 II S. 236 ; s. dazu Eisenreich, NWB 8/2025 S. 489 ). Die erstmalige Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich sowie ein Wechsel von der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung zum Bestandsvergleich ist jedoch nur zulässig, wenn zeitnah zu Beginn des Jahres eine Eröffnungsbilanz aufgestellt und eine für den Bestandsvergleich geeignete Buchführung angelegt worden ist. Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart ist unter den geschilderten Voraussetzungen, wenn der Steuerpflichtige nicht zur Bilanzierung verpflichtet ist, zulässig, wenn er nicht ohne besonderen Anlass mehrfach innerhalb von drei Jahren erfolgt (vgl. z. B. BFH-Urteil v. 2.6.2016 - IV R 39/13 , BStBl 2017 II S. 154 ; H 4.6 „Erneuter Wechsel der Gewinnermittlungsart“ EStH 2024 ).

#### **Hinweis:**

Der Übergang von der Überschussrechnung zur Bilanzierung mit Übergangsbesteuerung führt z. B. zu Einkünfteerminderungen, wenn bei langfristigen Aufträgen ohne zwischenzeitliche Teilleistungen hohe An- oder Vorauszahlungen vereinnahmt worden oder wenn rückstellungsfähige Risiken beachtlichen Ausmaßes aufgetreten sind. Für Insolvenzverwalter kann z. B. der Übergang zur Bilanzierung erwägenswert sein, nachdem geklärt ist, dass die Festsetzung und Auszahlung von Vorschüssen nach § 9 InsVV noch nicht zur Gewinnrealisierung führen (vgl. BFH-Urteil v. 7.11.2018 - IV R 20/16 , BStBl 2019 II S. 224 ; OFD Nordrhein-Westfalen, VfG. v. 16.4.2019, NWB FAAAHH-

14006; s. Stichwort „Gewinnrealisationszeitpunkt: Verlagerung“). Durch den Wechsel entsteht eine „Steuerpause“, weil die bis zum Abschluss eines jeden Insolvenzverfahrens zu aktivierenden Herstellungskosten für unfertige Arbeiten regelmäßig deutlich unter den vereinnahmten Vorschüssen liegen (vgl. dazu auch Korn, Körsdi 2019 S. 21194). Umgekehrt ist der Wechsel vom Bestandsvergleich zur Überschussrechnung erwägenswert, wenn erhebliche Leistungsforderungen bestehen oder bezahltes, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sofort absetzbares Umlaufvermögen. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung kann geboten sein, wenn die Thesaurierungsbegünstigung (28,25 % Pauschalierungssatz, der sich für die Jahre ab 2028 vermindert) nach § 34a EStG angestrebt wird, weil diese die Gewinnermittlung durch Bilanzierung voraussetzt (s. Stichwort „Thesaurierungsvergünstigung und Körperschaftsteueroption“).

#### (48) Zinsschranke

§ 4h EStG bewirkt als **betriebsbezogene Regelung** (jedes Einzelunternehmen und jede Gesellschaft mit betrieblichen Einkünften ist Betrieb in diesem Sinne, ausgenommen körperschaftsteuerliche Organschaften, bei denen nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG der jeweilige – eigentlich aus mehreren Betrieben bestehende – Organkreis stets nur als ein Betrieb gilt) dies:

- **Betriebliche Zinsaufwendungen** (also Betriebsausgaben) sind zunächst **nicht absetzbar**, soweit der negative Zinssaldo (Überhang der Zinsaufwendungen über die Zinserträge des Betriebs, in § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG n. F. als „Nettozinsaufwendungen“ bezeichnet) das **verrechenbare EBITDA übersteigt**. Verrechenbares EBITDA sind nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG **30 %** des maßgeblichen steuerlichen Gewinns (bei Körperschaften des bereinigten maßgeblichen Einkommens) vor Steuern, Zinsen und Abschreibungen. Der überschießende Betrag ist jedoch gem. § 4h Abs. 1 Satz 4 EStG in die folgenden Wirtschaftsjahre **vortragbar**. In der Zukunft ist er aber ebenfalls nur absetzbar, soweit die Summe aus dem jeweils anfallenden negativen laufenden Zinssaldo und dem Vortrag die 30 %-Grenze nicht überschreitet.
- **Ausnahmen:** Die Abzugsbeschränkung entfällt nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG, wenn der Nettozinsaufwand des einzelnen Betriebs im jeweiligen Wirtschaftsjahr die **Freigrenze von 3 Mio. €** nicht erreicht. Wird die Freigrenze erreicht, kommt es nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c EStG dennoch nicht zu der Zinsabzugsbeschränkung, wenn entweder die sog. Stand-alone-Klausel greift oder bei Konzernzugehörigkeit nachgewiesen werden kann, dass die Eigenkapitalquote des betroffenen Betriebs nicht um mehr als zwei Prozentpunkte schlechter als die des Konzerns ist (sog. **Escape-Klausel**). Ausgeschlossen ist die Berufung auf die Escape-Klausel (also Rückausnahme), wenn es sich bei den Betrieben, auf die § 4h EStG anzuwenden ist, um Körperschaften oder ihnen nachgeordnete Mitunternehmerschaften handelt und eine steuerschädliche Gesellschafterfremdfinanzierung im Volumen über 10 % des Zinssaldos bei einem zum Konzern gehörenden Rechtsträger vorliegt (§ 8a Abs. 3 KStG).
- § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG ermöglicht einen **EBITDA-Vortrag**, soweit in einem Wirtschaftsjahr, in dem keine der vorgenannten Ausnahmeregelungen gem. § 4h Abs. 2 EStG greift, das verrechenbare EBITDA den negativen Zinssaldo übersteigt. Das nicht ausgeschöpfte verrechenbare EBITDA erhöht (zusätzlich zu der 30 %igen Jahres-Quote) in den folgenden fünf Jahren das verrechenbare EBITDA. Das ist für die Folgejahre von Bedeutung, in denen der negative Zinssaldo über 30 % des steuerlichen EBITDA liegt und die vorgenannten Ausnahmen nach § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG (z. B. die 3 Mio. €-Freigrenze) nicht zum Zuge kommen. Vortragsfähig ist erstmals der EBITDA-Überhang, der in dem nach dem 31.12.2009 endenden Wirtschaftsjahr entstanden ist.

Die Vorschrift ist komplex. Ihre Anwendung wirft zahlreiche Einzelfragen auf und birgt Stolperfallen (s. zu den Stolperfallen Bolik/Höhl/Waller, NWB 24/2025 S. 1642). Mit diesen hatte sich das BMF im neu gefassten Anwendungsschreiben v. 24.3.2025 (BStBl 2025 I S. 683) ausführlich auseinandergesetzt. Für die Steuerabwehr ist zu beachten, dass **verfassungsrechtliche Bedenken** gegen § 4h EStG bestehen. Der BFH ist zu der Rechtsauffassung gelangt, dass § 4h EStG i. d. F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung v. 16.7.2009 (BGBl 2009 I S. 1959) i. V. mit § 8 Abs. 1 und § 8a KStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes v. 14.8.2007 (BGBl 2007 I S. 1912) gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt und hat das BVerfG angerufen (BFH, Beschluss v. 14.10.2015 - I R 20/15, BStBl 2017 II S. 1240, Az. beim BVerfG: 2 BvL 1/16, mit Hinweis auf die auch in der Fachliteratur geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken unter Rz. 21). Mit dem Einfluss der späteren (die Regelung geringfügig abschwächenden) Änderungen hat sich der BFH nicht auseinandergesetzt, jedoch dürften diese an den grds. verfassungsrechtlichen Bedenken (die Regelung verfolge die gesetzgeberischen Ziele nicht sachgerecht und

konsequent, erreiche die intendierte Kapitalverstärkung deutscher Unternehmen nicht und schieße weit über das Ziel der Missbrauchsbekämpfung hinaus) nichts ändern. Allerdings ist zu beachten, dass auch auf Unionsrechtsebene eine Zinsabzugsbeschränkung für Kapitalgesellschaften eingeführt worden, die § 4h EStG rechtfertigen könnte. Der BFH hatte schon vor Einleitung des Normenkontrollverfahrens die Aussetzung der Vollziehung befürwortet (vgl. z. B. BFH-Beschluss v. 18.12.2013 - I B 85/13, BStBl 2014 II S. 947). Die Finanzverwaltung hatte dagegen einen Nichtanwendungserlass verhängt (BMF, Schreiben v. 13.11.2014, BStBl 2014 I S. 1516) und gedenkt auch nach der Vorlage an das BVerfG nicht, diesen aufzuheben (OFD Frankfurt, Vfg. v. 24.6.2016, NWB TAAAF-77236).

Für die steuerlichen Dispositionen zum Jahresende 2025 ist zu beachten, dass § 4h EStG und § 8a KStG durch das **Kreditwirtschaftsförderungsgesetz** v. 22.12.2023 (BGBl 2023 I Nr. 411), **bedeutsame Änderungen** erfahren haben, mit denen die Zinsschranke an die Vorgaben der ATAD der EU angepasst wurde. Diese Rechtsänderungen gelten nach § 52 Abs. 8b EStG bereits erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 14.12.2023 beginnen und nicht vor dem 1.1.2024 enden. Den folgenden Hinweisen wird die aktuelle neue Rechtslage zugrunde gelegt (zur bisherigen Rechtslage NWB 49/2023 S. 3296, 3375). Für die aktuellen Dispositionen besonders bedeutsam sind folgende Gesetzesänderungen:

- Die **Stand-alone-Klausel** in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG n. F. ist grundlegend geändert worden. Während bisher konzernfreie Betriebe von der Zinsschranke verschont waren, greift die Stand-alone-Klausel künftig nur noch, wenn der Steuerpflichtige keiner Person i. S. des § 1 Abs. 2 (bei Personengesellschaften i. V. m. § 1 Abs. 2 Satz 2) AStG nahesteht und über keine Betriebsstätte außerhalb des Staates verfügt, in dem sich sein Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz oder seine Geschäftsleitung befindet. Infolge der großen Reichweite des § 1 Abs. 2 AStG ist der Anwendungsbereich der Stand-alone-Klausel sehr erheblich eingeschränkt worden. Eine Person gilt z. B. danach bereits als nahestehend, wenn sie am Steuerpflichtigen oder umgekehrt unmittelbar oder mittelbar mindestens zu 25 % beteiligt ist (s. dazu Bolik/Höhl/Waller, NWB 24/2025 S. 1642). § 4h Abs. 2 Satz 3 EStG stellt klar, dass bei Betrieben von Personengesellschaften oder Mitunternehmerschaften für Zwecke der Stand-alone-Klausel an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft tritt.
- Der normspezifische **Zinsbegriff** ist in § 4h Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG n. F. erheblich erweitert worden. Bislang waren nur Vergütungen hinsichtlich der Überlassung von Fremdkapital betroffen (s. zum erweiterten Zinsbegriff Bolik/Höhl/Waller, NWB 24/2015 S. 1642; Korn, KöSDI 2025 S. 23129, 24140). Die Gesetzesänderung bezieht aber „wirtschaftlich gleichartige Anwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital i. S. des Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ABl. L 193 v. 19.7.2016, S. 1)“ ein. Durch den statischen Verweis auf die ATAD-Richtlinie übernimmt § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG n. F. den weiten Begriff „Fremdkapitalkosten“ der Richtlinie, der sich aus einem umfangreichen (nicht enumerativen) Katalog von Regelbeispielen ergibt. Wie sich aus dem BMF-Schreiben v. 24.3.2025 (BStBl 2025 I S. 683, Rz. 16 bis 18) ergibt, legt die Finanzverwaltung den Zinsbegriff äußerst weit aus und bezieht z. B. folgende Aufwendungen ein: Damnen und Disagien, Vorfälligkeitsentschädigungen, an den Geber von Fremdkapital entrichtete Provisionen und Gebühren, Zahlungen im Rahmen von Beteiligungsdarlehen, kalkulatorische Zinsen auf Instrumente wie Wandelanleihen und Nullkuponanleihen, Beträge im Rahmen von alternativen Finanzierungsmodalitäten (wie z. B. von islamischen Banken praktiziert), Finanzierungskosten im Rahmen von Finanzierungsleasing, im Bilanzwert eines zugehörigen Vermögenswerts enthaltene kapitalisierte Zinsen, die Amortisation (Abschreibung oder Ausbuchung kapitalisierter Zinsen), Beträge, die durch Bezugnahme auf eine Finanzierungsrendite im Rahmen von Berechnungspreisregelungen gemessen werden, Beträge fiktiver Zinsen im Rahmen von Derivaten oder Hedging-Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Fremdkapital eines Unternehmens, bestimmte Wechselkursgewinne und -verluste auf Fremdkapital und Instrumente im Zusammenhang mit der Beschaffung von Kapital, Garantiegebühren für Finanzierungsvereinbarungen, Vermittlungsgebühren, Zinsswaps, Vorfälligkeitsentschädigungen, Bereitstellungszinsen, im Zusammenhang mit einem Darlehen gezahlte Avalprovision (Bürgschaftsprovision), Gebühren für die dauernde Verwaltung eines Konsortialkredits bzw. der gewährten Kreditsicherheiten an Konsortialführer (z. B. Arrangement-Fees, Agency und Security Agency Fees), fiktiver Zinsaufwand im Rahmen eines Vorteilsverbrauchs (auch in Form eines fiktiven Beteiligungsaufwands) bei einer verdeckten Gewinnausschüttung sowie Aufwand aus der Auflösung aus Rechnungsabgrenzungsposten beim unechten Factoring. **Keine Zinsaufwendungen** bzw. -erträge sind unverändert Erbbauzinsen, Gewinnauswirkungen im Zusammenhang mit Rückstellungen in der Steuerbilanz, Vergütung für die vorübergehende Nutzung von

fremdem Sachkapital, Teilwertberichtigungen auf eine Kapitalforderung, Skonti und Boni, Nichtabnahmeentschädigungen, Reisekosten, Notar- und Gutachterkosten. Unklar ist die Bedeutung der Einschränkung im zweiten Regelbeispiel der ATAD -Richtlinie, der zufolge „sonstige Kosten“ nur betroffen sind, wenn sie nach nationalem Recht wirtschaftlich gleichwertig mit Zinsen und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Kapital sind“ (vgl. dazu Bünning, BB 2024 S. 619; Grotherr, DStZ 2023 S. 718) .

### Gestaltungshinweise:

Dispositionen für 2025 bzw. 2026 sind in der Regel nur erforderlich, wenn der negative Zinssaldo zwischen Zinsaufwendungen und -erträgen voraussichtlich **3 Mio. €** erreicht. Ist dies der Fall, muss prognostiziert werden, ob der Zinssaldo das **verrechenbare EBITDA** übersteigt und, falls beides droht, ob die Stand-alone- oder Escape-Klausel den vollen Zinsabzug retten kann. Auf jeden Fall wird man versuchen, eine drohende geringfügige **Überschreitung der Zinssaldo-Freigrenze von 2.999.999,99 €** (ein Cent zu viel vernichtet die Freigrenze komplett) für den jeweiligen Betrieb zu vermeiden, falls sich abzeichnet, dass der Zinssaldo 30 % des steuerlichen EBITDA übersteigt, die neue Stand-alone-Klausel nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG und auch die sog. Escape-Klausel in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG i. V. mit § 8a Abs. 3 KStG nicht greifen. Zu prüfen ist bei Kapitalgesellschaften ein etwaiger **Zinsverzicht für Gesellschafterdarlehen**, der den Zinssaldo vermindert, und schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung (d. h. die Zinsaufwendungen aus schädlicher Gesellschafterfremdfinanzierung durch zu mindestens 25 % – geändert durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz, bisher mehr als 25 % – beteiligte Gesellschafter und ihnen gesetzlich Gleichgestellte übersteigen 10 % des Zinssaldos) vermeiden kann.

- a) Weil jeder **Organkreis nur als ein Betrieb** i. S. des § 4h EStG gilt, kann es zur Optimierung des Zinsabzugs im Einzelfall erwägenswert sein, körperschaftsteuerliche Organschaften zu begründen, zu erweitern, aber auch aufzulösen oder einzuengen (vgl. zur Sonderregelung für Organschaften in § 4h EStG z. B. Korn in Korn, EStG [April 2019], § 4h Rz. 191). Zur Begründung einer steuerwirksamen Organschaft noch im laufenden Wirtschaftsjahr s. Stichwort „Organschaft im Ertragsteuerrecht“.
- b) Weitgehend erst der **Optimierung für das nächste Jahr** können neben der bereits angesprochenen Organschaft die folgenden Maßnahmen dienen, weil für das Jahr 2025 insoweit keine wesentlichen Verbesserungen mehr erreichbar sind:
  - Es kann eine **Aufspaltung von Unternehmen** angezeigt sein, um für jeden dadurch entstehenden selbständigen Betrieb i. S. des § 4h EStG die 3 Mio. €-Freigrenze beanspruchen zu können.
  - Umgekehrt kann durch **Verschmelzungen** von Gesellschaften die Anwendung des § 4h EStG in verschiedener Hinsicht vermieden oder eingeschränkt werden: Es ist dadurch u. U. die Stand-alone-Klausel erschließbar; es werden Betriebe mit ungünstigen und günstigen Ertrags-/Zinsrelationen zusammengefasst; es wird u. U. eine schädliche Fremdfinanzierung beseitigt.
  - Unternehmensgruppen müssen außerhalb von Organschaftsverhältnissen prüfen, ob die drohende Anwendung des § 4h EStG durch vertretbare angemessene **Änderung des Verrechnungspreises** für gegenseitige Leistungen beseitigt oder abgemildert werden kann, wenn sich dadurch die steuerlichen Ergebnisse von der Zinsschranke bedrohter Betriebe erhöhen lassen, ohne dass es bei den belasteten Betrieben zu Nachteilen kommt.
  - Innerhalb von Unternehmensgruppen können, soweit keine Organschaft besteht, **Funktionsverlagerungen** erwägenswert sein, wenn einzelne „Betriebe“ durch ihre Funktion hohen Fremdfinanzierungsbedarf haben (so dass für sie die Anwendung des § 4h EStG droht), andere dagegen nicht (z. B. bei Vermögensanlagegesellschaften, Finanzierungsgesellschaften, Leasinggesellschaften, Holdinggesellschaften).
- c) Bei **Kapitalgesellschaften** sowie ihnen nachgeordneten Mitunternehmerschaften, falls der negative Zinssaldo 3 Mio. € erreicht und 30 % des steuerlichen EBITDA überschreitet und ein Dispens von § 4h EStG mittels Konzerneigenkapitalvergleichs gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG erreicht werden soll, muss geprüft werden, ob **Gesellschafterfremdfinanzierungen** beseitigt werden können und sollen, damit der „10 %-Test“ gem. § 8a Abs. 3 KStG den Ausnahmetatbestand Escape-Klausel nicht ausschließt. Der BFH (Urteil v. 11.11.2015 - I R 57/13 , BStBl 2017 II S. 319 ) hat abweichend von der Verwaltungsauffassung entschieden, dass dabei nicht

auf die Summe der Zinsen für Kredite aller Gesellschafter mit einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % abzustellen ist. Durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz ist dieser Rechtsprechung der Boden entzogen worden, weil § 8a Abs. 3 KStG n. F. mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 14.12.2023 beginnen und nicht vor dem 1.1.2024 enden, die Zusammenrechnung der Fremdkapitalvergütungen aller Gesellschafter anordnet, die qualifiziert (nach neuem Recht: zu „mindestens“ 25 %) beteiligt sind. In Betracht kommt neben einer Verminderung des Zinssatzes und einer Eigenkapitalerhöhung, die Beteiligungsquoten zu ändern (zumal nach neuem Recht „mindestens“ 25 % ausreichen, während bisher mehr als 25 % erforderlich waren) und dadurch zu vermeiden, dass diejenigen Gesellschafter in Höhe von 25 % oder mehr unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, die selbst bzw. über Nahestehende oder rückgriffsberechtigte Dritte Kredite gewähren.

Überschreiten die Zinsen die 30 %-Grenze zuzüglich eines etwaigen EBITDA-Vortrags, erreicht der Nettozinsaufwand 3 Mio. € und gehört der betroffene „Betrieb“ zu einem Konzern (sog. Gleichordnungskonzerne vermitteln die Konzernzugehörigkeit nach Wegfall von § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz nicht mehr), kann die Anwendung der Zinsschranke nur noch mithilfe der „**Escape-Klausel**“ gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG verhindert werden. Gezielte Gestaltungen setzen komplexe Berechnungen zur Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns voraus, um die des einzelnen Betriebs mit ihr zu vergleichen (vgl. dazu Korn in Korn, EStG [April 2019], § 4h Rz. 65 ff., m. w. N.). Wegen der hohen Aufwendungen für den **Konzern-Eigenkapitalvergleich** ist eine vorherige Kosten-Nutzen-Analyse empfehlenswert. Für 2025 sind die Jahresabschlüsse 2024 maßgeblich, die in der Regel bereits vorliegen. Die Weichen für das Jahr 2026 müssen ggf. bereits in den Jahresabschlüssen für 2025 gestellt werden. Vorab muss sichergestellt werden, dass die Escape-Klausel überhaupt greift. Bei zum Konzern gehörenden Körperschaften ist gem. § 8a Abs. 3 KStG dazu erforderlich, dass weder bei diesen noch bei einem anderen zum Konzern zugehörigen Rechtsträger eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt; bestehende schädliche Gesellschafterfremdfinanzierungen müssen ggf. beseitigt werden. Zu prüfen ist auch, ob ein Wahlrecht bezüglich des maßgeblichen Rechnungslegungsstandards (z. B. IFRS oder HGB ) besteht und wie dieses ausgeübt werden soll (vgl. dazu z. B. Köster, BB 2007 S. 2281). Sodann ist zu prüfen, ob durch Umstrukturierungen und Umfinanzierungen die Eigenkapitalquoten aller als selbstständige Betriebe i. S. des § 4h EStG geltenden Gesellschaften an der Konzerneigenkapitalquote ausgerichtet werden können. In Betracht kommt ferner, Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte (Problem: Stetigkeitsgebot) anderweitig auszuüben (vgl. zu den Möglichkeiten im IFRS-Abschluss Köster, BB 2007 S. 2282).

## 2. Checklisten für Rechtsbehelfe und verjährungshemmende Änderungsanträge vor Jahresende

In der **Checkliste I** wird eine Auswahl „steuerzahlerfreundlicher“ höchstrichterlicher Rechtsprechung aus den letzten zwölf Monaten zusammengestellt, **Checkliste II** enthält eine Auswahl – im Wesentlichen schon gerichtsanhängiger – praktisch bedeutsamer aktueller Streitfragen, die jeweils im Jahr 2025 bekanntgeworden sind. Die Checklisten sollen Impulse für das Aufspüren von Sachverhalten und Rechtsfragen geben, zu denen die Einlegung von Rechtsbehelfen und Stellung von Änderungsanträgen gegen Steuerbescheide erwägenswert ist. Für unter dem **Vorbehalt der Nachprüfung** gem. § 164 AO stehende Steuer- und Feststellungsbescheide kann es ratsam sein, in Betracht kommende Änderungsanträge nach § 164 Abs. 2 AO noch im Jahr 2025 zu stellen, um damit gem. § 171 Abs. 3 AO eine **verjährungshemmende Wirkung** zu erzeugen (vgl. zur diesbezüglichen Berufspflicht der Steuerberater die Urteile des BGH v. 23.9.2010 - IX ZR 26/09 , NWB DAAAD-54420, und des OLG Celle v. 23.2.2011 - 3 U 174/10, NWB HAAAD-78445, rkr.). Am 31.12.2025 läuft die vierjährige Verjährungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO für das Jahr 2020 betreffende Bescheide ab, wenn die Steuererklärungen im Jahr 2021 abgegeben worden sind. Entsprechende Listen enthalten die steuerlichen Hinweise und Dispositionen zum Jahreswechsel in den letzten fünf Vorjahren der NWB (z. B. NWB 49/2024 S. 3366, 3447 ; NWB 49/2023 S. 3296, 3378 ; NWB 49/2022 S. 3418, 3524 ; NWB 49/2021 S. 3562, 3666 ; NWB 49/2020 S. 3622, 3651 ; NWB 49/2019 S. 3538, 3635 ; NWB 49/2018 S. 3581, 3682 sowie NWB 49/2017 S. 3696, 3793 ).

### a) Checkliste I: Auswahl im Jahr 2025 bekannt gewordener höchstrichterlicher Entscheidungen mit steuerentlastender Tendenz

- Es verstößt gegen das **Willkürverbot** (und damit gegen den Gleichheitssatz), wenn bei der Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben für Leistungen zwischen Gesellschaften einer Unternehmensgruppe schon deshalb nicht anerkannt wird, weil es an einer **schriftlichen Vereinbarung** fehlt (BVerfG, Urteil v. 27.5.2025 - 2 BvR 172/24, NWB ZAAA-94981).
- Machen die Parteien eines Kaufvertrages die **Übertragung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage rückgängig**, kann dieses Ereignis steuerlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirken. Dabei ist es nicht erforderlich, dass die Umstände, die zur Grundlage des Vertrags geworden sind, sich ausdrücklich aus dem Vertragswortlaut ergeben oder zeitnah mit Vertragsabschluss gegenüber der Finanzverwaltung offenbart werden (BFH, Urteil v. 9.5.2025 - IX R 4/23, BStBl 2025 II S. 733; s. dazu Strahl, NWB 35/2025 S. 2384).
- Ein **Mietvertrag zwischen Ehegatten** ist grds. nicht schon deshalb ein steuerlich unbeachtliches Scheingeschäft, wenn der Mieter-Ehegatte die Miete von einem betrieblichen Konto auf ein dem Vermieter-Ehegatten allein zuzurechnendes Mietkonto überweist und zuvor oder anschließend Einlagen von einem Konto mit den gemeinschaftlich erwirtschafteten Einnahmen und Ersparnissen auf das betriebliche Konto des Mieter-Ehegatten geleistet werden (BFH, Urteil v. 22.7.2025 - VIII R 23/23, NWB BAAA-98566).
- Der BFH hat sich in einem **Schätzungsfall** bei einer Diskothek mit offenen Ladenkassen abermals kritisch zur Zulässigkeit einer Umsatz- und Gewinnsschätzung unter Zugrundelegung der **amtlichen Richtsatzsammlung** geäußert (Urteil v. 18.6.2025 - X R 19/21, NWB WAAAK-00473; s. dazu Beyer, NWB 42/2025 S. 2869).
- Wenn die Erschließung von zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken von der zuständigen Stadt initiiert wurde, die mit der Durchführung einen Bauträger beauftragt hat, wird die Veräußerung der entstandenen Baugrundstücke durch den Landwirt nicht bereits dadurch zum **gewerblichen Grundstückshandel**, weil der Landwirt sich in Vereinbarungen mit der Stadt bzw. mit dem Bauträger verpflichtet hat, die Kosten zu übernehmen, an den Bauträger eine Verwaltungskostenpauschale zu entrichten und die Erschließung durch Abtretung von Straßenland gefördert und das Projekt unterstützt hat (Folge: Der Gewinn aus den Grundstücksveräußerungen konnte nach **§ 6b EStG** übertragen werden), BFH, Urteil v. 14.5.2025 - VI R 9/23, NWB DAAA-99050 (s. dazu Geserich, NWB 39/2025 S. 2654; Engels, NWB 38/2025 S. 2582).
- Bei der Ermittlung des **verrechenbaren Verlustes eines Kommanditisten gem. § 15a EStG** sind dessen im Verlustentstehungsjahr erbrachte Einlagen auch dann in voller Höhe zu berücksichtigen, wenn die Mittel hierfür bei wirtschaftlicher Betrachtung **aus Entnahmen stammen**, die der Kommanditist in Vorjahren – über die von ihm erbrachte Einlage hinaus – getätigt hat, die wegen § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zu einer Gewinnhinzurechnung geführt haben (BFH, Urteil v. 10.10.2024 - IV R 10/22, NWB JAAA-78905).
- Erfolgen innerhalb von fünf Jahren nach dem jeweiligen Grundstückserwerb weder Veräußerungen noch diese vorbereitende Maßnahmen, ist die Veräußerung einer **zweistelligen Anzahl von Objekten** im sechsten Jahr bei Vorliegen besonderer Umstände kein für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung schädlicher Grundstückshandel (BFH, Beschluss v. 20.3.2025 - III R 14/23, BStBl 2025 II S. 566; s. dazu Carlé, NWB 23/2025 S. 1560).
- Eine **Konzernfinanzierungsgesellschaft** kann durch das Bankenprivileg nach § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e GewStG i. V. mit § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV begünstigt sein (BFH, Beschluss v. 21.5.2025 - III R 6/24, BStBl 2025 II S. 746).
- § 15b EStG findet im Zusammenhang mit **Steuerstundungsmodellen** im Bereich der **Gewerbesteuer** keine Anwendung (BFH, Urteil v. 18.12.2024 - I R 12-13/21, NWB PAAA-90560).
- Im Rahmen der **Besteuerung des Kapitalvermögens nach § 32d EStG** wird die **Einkünfteerzielungsabsicht** widerlegbar vermutet, z. B. auch für Verluste aus dem Ausfall einer Bürgschaftsregressforderung im Fall der unentgeltlichen Bürgschaftsübernahme unter fremden Dritten; die Vermutung ist grds. erst dann widerlegt, wenn die Bürgschaft ohne jeden wirtschaftlichen Hintergrund hingegeben worden ist (BFH, Urteil v. 1.7.2025 - VIII R 3/23, BStBl 2025 II S. 739).
- Ist im Fall des **Vorbehaltsnießbrauchs** an zum steuerlichen Privatvermögen gehörenden **GmbH-Anteilen** der Vorbehaltsnießbraucher nicht wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile, ist die **entgeltliche Ablösung des**

**Nießbrauchs** für ihn kein steuerbarer Vorgang (BFH-Urteil v. 20.9.2024 - IX R 5/24 , NWB KAAAJ-80110; s. dazu Bodden, NWB 50/2024 S. 3478 ).

- Ein **Wissenschaftspreis** kann nur dann **Arbeitslohn** sein, wenn er dem Arbeitnehmer für Leistungen verliehen wird, die dieser gegenüber seinem Dienstherrn erbracht hat (ein Hochschullehrer, der als Professor an der Hochschule als Arbeitnehmer tätig war und außerdem Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit als Dozent und Berater erzielte, musste einen erhaltenen Wissenschaftspreis nicht versteuern), BFH, Urteil v. 21.11.2024 - VI R 12/22 , BStBl 2025 II S. 534 (s. dazu Strahl, NWB 12/2025 S. 744 ).
- Es steht der **Steuerbefreiung des Aufstockungsbetrags für die Altersteilzeitarbeit** nach § 3 Nr. 28 EStG nicht entgegen, dass der Steuerpflichtige sich bei dessen Zufluss nicht mehr in Altersteilzeit befindet (BFH, Urteil v. 24.10.2024 - VI R 4/22 , BStBl 2025 II S. 36 ; s. dazu Paschmanns, NWB 2/2025 S. 80 ).
- Die **schenkweise Übertragung von Geschäftsanteilen an leitende Mitarbeiter** zur Sicherung der Unternehmensnachfolge führt nicht ohne Weiteres zu Arbeitslohn (im Urteilsfall kein Arbeitslohn), BFH, Urteil v. 20.11.2024 - VI R 21/22 , BStBl 2025 II S. 256 (s. dazu Strahl, NWB 4/2025 S. 216 ).
- Ein **Leiharbeiternehmer**, der im Rahmen eines unbefristeten Leiharbeitsverhältnisses bei verschiedenen Entleihern tätig wird, begründet damit beim Entleiher **keine erste Tätigkeitsstätte**, so dass die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte vollumfänglich als Werbungskosten abzugsfähig sind (BFH, Urteil v. 17.6.2025 - V R 22/23 , NWB XAAAK-00921; s. dazu Graßmann, NWB 42/2025 S. 2843 ).
- Pkw-Aufwendungen für **Fahrten zur Universität bei dem Absolventen eines Zweitstudiums** sind uneingeschränkt als vorweggenommene Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um ein Teilzeitstudium handelt. Ein Vollzeitstudium i. S. des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG liegt nur vor, wenn das Studium nach der Studienordnung darauf ausgelegt ist, dass sich der Studierende – vergleichbar einem vollbeschäftigten Arbeitnehmer – zeitlich vollumfänglich dem Studium widmen muss (BFH, Urteil v. 24.10.2024 - VI R 7/22 , BStBl 2025 II S. 354 ).
- Wenn der Steuerpflichtige im Rahmen einer **doppelten Haushaltsführung** am Ort des Lebensmittelpunkts im Haus seiner Eltern einen Ein-Personen-Haushalt führt, stellt sich die Frage nach der finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung, die § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG fordert, nicht (BFH, Urteil v. 29.4.2025 - VI R 12/23 , NWB RAAAJ-96569; s. dazu auch Geserich, NWB 32/2025 S. 2166 ; Strahl, NWB 33/2025 S. 2234 ).
- Die **Vergütungsabrede zwischen einer AG und einem Vorstandsmitglied**, das Minderheitsaktionär ist, genügt nur dann dem Fremdvergleich nicht, wenn die Umstände des Einzelfalles eindeutig darauf schließen lassen, dass sich der Aufsichtsrat bei der Vergütungsvereinbarung einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds ausgerichtet hat (BFH, Urteil v. 24.10.2024 - I R 36/22 , NWB NAAAJ-87134; s. dazu Carlé, NWB 13/2025 S. 824 ).
- Eine für die Anerkennung der Organschaft **gewerbliche Tätigkeit der Organträger-Personengesellschaft** i. S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG liegt auch dann vor, wenn die Personengesellschaft ausschließlich als **geschäftsführende Holding** tätig ist; konzerninterne entgeltliche Dienstleistungen oder andere zusätzliche gewerbliche Aktivitäten sind in einem solchen Fall nicht erforderlich (BFH, Urteil v. 27.11.2024 - I R 23/21 , NWB HAAAJ-90126; s. dazu Carlé, NWB 21/2025 S. 1433 ).
- Eine **Kapitalgesellschaft, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht**, kann **Organgesellschaft** im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft sein, weil sie ihren – unter Berücksichtigung der Gewinnbeteiligung der stillen Gesellschaft ermittelten – handelsrechtlichen Jahresüberschuss als „ganzen Gewinn“ im Sinne der Vorschrift an den Organträger abführen kann (BFH, Urteil v. 11.12.2024 - I R 33/22 , NWB NAAAJ-88829; s. dazu Rickermann, StuB 13/2025 S. 487 ).
- Eine im **Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Neugründung einer Kapitalgesellschaft erbrachte Einlage** ist nach § 27 Abs. 1 KStG im steuerlichen Einlagekonto auszuweisen, sofern sie nicht zur Erfüllung noch nicht eingeforderter ausstehender Einlagen geleistet wurde. Im Fall der wirtschaftlichen Neugründung lebt die durch Einlageleistung der Gründer bereits erloschene Einlageforderung einer AG nicht wieder auf (BFH, Urteil v. 25.2.2025 - VIII R 22/22 , BStBl 2025 II S. 575 ; s. dazu Strahl, NWB 21/2025 S. 1432 ).

- Eine vom **Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG** auszunehmende „**Einlage der Anteilseigner**“ setzt nicht voraus, dass sie im steuerlichen Einlagekonto erfasst ist (BFH, Urteil v. 25.2.2025 - VIII R 41/23 , NWB OAAAJ-91888; s. dazu Ott, StuB 15/2025 S. 575 ).
- **§ 1 Abs. 5 AStG** ist eine **Einkünftekorrekturnorm** und keine eigenständige Regelung zur Betriebsstättengewinnermittlung. Daher rechtfertigt die Vorschrift nicht, eine veranlassungsbezogene Gewinnermittlung einer unselbständigen Betriebsstätte „im Rahmen der beschränkten“ Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft ohne weitere Ermittlung zu verwerfen und an ihre Stelle eine Gewinnermittlung auf der Basis einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode (sog. Kostenaufschlagsmethode) zu setzen (BFH, Urteil v. 18.12.2024 - I R 45/22 , NWB EAAAJ-90850).
- Eine durch das Finanzamt vorgenommene **Zurechnungsbesteuerung bei einer Schweizer Familienstiftung** nach § 15 AStG (Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten) ist daran gescheitert, dass sie gegen das Gebot der Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen hat (BFH, Urteil v. 3.12.2024 - IX R 32/22 , NWB LAAAJ-90129; s. dazu Graßmann, NWB 19/2025 S. 1300 ).
- Die **unilaterale Umschaltklausel in § 20 Abs. 2 AStG** („Switch-over“-Klausel), die für im Ausland erzielte Betriebsstättengewinne unter bestimmten Voraussetzungen die im einschlägigen DBA vorgesehene Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode verdrängt, ist im Fall der Beteiligung an einer gewerblich tätigen ausländischen Personengesellschaft nur anzuwenden, wenn der Steuerinländer mehrheitlich an der Personengesellschaft, die ihm eine ausländische Betriebsstätte vermittelt, beteiligt ist (BFH, Urteil v. 8.4.2025 - IX R 32/23 , NWB SAAAJ-92516; s. dazu Engels, NWB 24/2025 S. 1636 ).
- Der für die **Tätigkeit in den Niederlanden gezahlte Arbeitslohn** ist auch insoweit nach Art. 14 Abs. 1 i. V. mit Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Niederlande 2012 /2016 unter Anwendung des Progressionsvorbehalts von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wie der Arbeitnehmer den Arbeitslohn aufgrund der „30 %-Regelung“ steuerfrei erhalten hat (BFH, Urteil v. 10.4.2025 - VI R 29/22 , BStBl 2025 II S. 594 ; s. dazu Geserich, IWB 15/2025 S. 594 ).
- Die **Umsatzsteuerbefreiung** nach § 4 Nr. 11 UStG umfasst die **Vermittlungstätigkeit als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler**, die darin besteht, bestehende Verträge durch Abschluss von Änderungsvereinbarungen zu optimieren (BFH, Urteil v. 8.7.2025 - XI R 7/23 , NWB GAAAK-02470).
- Die Umsätze aus der **freiwilligen Teilnahme am ärztlichen Notdienst** als Vertreter für andere zum Notdienst eingeteilte Ärzte in eigener Verantwortung nach Maßgabe einer Vereinbarung mit der zuständigen Kassenärztlichen Vereinigung fallen unter die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG (BFH, Urteil v. 14.5.2025 - XI R 24/23 , NWB JAAAJ-96067; s. dazu Strahl, NWB 32/2025 S. 2105 ).
- Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG ist auch auf **Heilbehandlungen** im Bereich der Humanmedizin anzuwenden, die ein **Arzt in einem Krankenhaus** durchführt (bei einem Arzt, der die unternehmerbezogenen Anforderungen des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG nicht erfüllt, kann die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG in Betracht kommen), BFH, Urteil v. 19.12.2024 - V R 10/22 , NWB RAAAJ-89817 (s. dazu Strahl, NWB 18/2025 S. 1228 ).
- Eine Leistung ist für die **Steuerbefreiung von Betreuungs- und Pflegeleistungen** in die Berechnung der Sozialgrenze des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG a. F. (jetzt: Buchst. n der Vorschrift) einzubeziehen, wenn ein Budgetteilnehmer mit einem in der Vorschrift genannten Kostenträger als Budgetgeber eine individuelle Zielvereinbarung abgeschlossen hat sowie ein Gesamtplan des Budgetgebers vorliegt, in dem jeweils der Leistungserbringer namentlich genannt wird (BFH, Urteil v. 30.4.2025 - XI R 25/24 , NWB VAAAJ-99916).
- **Sudoku-Rätselhefte** unterliegen als „periodische Druckschriften“ nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. mit Anlage 2 Nr. 49 Buchst. b UStG dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, wenn sie periodisch erscheinen (EuGH, Urteil v. 1.8.2025 - C-375/24 „Keesing Deutschland“, NWB QAAAJ-97067).



- Der Unternehmer **schuldet die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer** nach Art. 203 MwStSystRL (§ 14c UStG) nicht, soweit es sich um Leistungen an **Nichtumsatzsteuerpflichtige** handelt, EuGH, Urteil v. 1.8.2025 - C-794/23, „P GmbH II“, NWB TAAAJ-97173. Die Finanzverwaltung will diese Beurteilung bisher allerdings auf den unrichtigen Umsatzsteuerausweis für umsatzsteuerbare Leistungen anwenden, nicht auf den unberechtigten Steuerausweis für umsatzsteuerbare Leistungen (s. dazu Polok/Driessen, NWB 47/2025 S. 1394).
- Ein vom **Voreigentümer eines Grundstücks veranlasster unrichtiger Umsatzsteuerausweis** i. S. des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG kann dem Grundstückserwerber nicht nach § 566 Abs. 1 BGB zugerechnet werden (er schuldet deshalb die Umsatzsteuer nicht nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG), BFH, Urteil v. 5.12.2024 - V R 16/22, BStBl 2025 II S. 536 (s. dazu Brill, NWB 11/2025 S. 682).
- Der **Durchschnittssteuersatz nach § 24 Abs. 1 UStG** ist anzuwenden, wenn sich ein Tierzuchtbetrieb gegen Entgelt verpflichtet, über die gesetzliche Anforderung hinausgehende Bedingungen für eine **tiergerechte und nachhaltige Fleischerzeugung** einzuhalten (BFH, Urteil v. 29.8.2024 - V R 15/23, BStBl 2025 II S. 754; inzwischen ebenso BMF, Schreiben v. 30.9.2025, BStBl 2025 I S. 1804).
- Haben die Vertragsparteien einer **gemischt-freigebigen Grundstücksschenkung** eine **Vollzugshemmung vereinbart**, der zufolge der bevollmächtigte Notar von der bereits erteilten Eintragungsbewilligung erst dann Gebrauch machen darf, wenn die Zahlung des Kaufpreises nachgewiesen ist, wird die Schenkung erst im Zeitpunkt der vertraglich vorgesehenen Kaufpreiszahlung i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausgeführt (BFH, Urteil v. 21.8.2024 - II R 11/21, BStBl 2025 II S. 525; s. dazu Eisenreich, NWB 51-52/2024 S. 3567).
- Die Gewährung eines **nicht marktüblich verzinsten Darlehens ist eine gemischte Schenkung**; bei der Bemessung des Zinsvorteils kann der in § 15 Abs. 1 BewG festgelegte Zinssatz von 5,5 % nicht herangezogen werden, wenn ein niedrigerer marktüblicher Wert für vergleichbare Darlehen feststeht (BFH, Urteil v. 31.7.2024 - II R 20/22, BStBl 2025 II S. 498; s. dazu Hoffmann, NWB 2/2025 S. 84).
- Die gesetzlich zeitlich unbefristete **Optionserklärung nach § 13a Abs. 8 ErbStG** a. F. (§ 13a Abs. 10 ErbStG n. F.) ist noch im Einspruchsverfahren zu berücksichtigen, soweit ihre steuerlichen Auswirkungen nicht über den durch § 351 Abs. 1 AO gesetzten Rahmen hinausgehen (BFH, Urteil v. 11.12.2024 - II R 44/21, BStBl 2025 II S. 564; s. dazu Carlé, NWB 20/2025 S. 1371).
- Die **Schenkung einer mitunternehmerischen Unterbeteiligung** an einer KG ist auch dann nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG begünstigt, wenn der Beschenkte nach einem **Widerruf der Schenkung** für den Zeitraum, für den ihm die Nutzungen des zugewendeten Vermögens zugestanden haben, nach § 29 Abs. 2 ErbStG wie ein Nießbraucher zu behandeln ist (BFH, Urteil v. 19.3.2025 - II R 34/22, BStBl 2025 II S. 742; s. dazu Engels, NWB 33/2025 S. 2238).
- Wird eine an der grundbesitzenden Personengesellschaft mittelbar beteiligte Personengesellschaft in die Gesellschaftsstruktur eingefügt (**Verlängerung der Beteiligungskette**), ohne dass sich die Gesellschafter geändert haben, ist kein neuer Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft i. S. von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG hinzugekommen (BFH, Urteil v. 21.8.2024 - II R 16/22, NWB QAAAJ-83624; s. dazu Strahl, NWB 6/2025 S. 359; Graessner, NWB 10/2025 S. 633).
- Nach der durch das Steueränderungsgesetz 2015 geänderten Rechtslage ist für die Beurteilung der Frage, ob eine unmittelbar an der **grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft als „neue Gesellschafterin“** i. S. des § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG gilt, weil an ihr mindestens 90 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, nur auf die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft abzustellen; eine zuvor bereits bestehende Beteiligung des neuen Gesellschafters der Kapitalgesellschaft an der grundbesitzenden Personengesellschaft ist unerheblich (BFH, Urteil v. 31.7.2024 - II R 28/21, NWB SAAAJ-81380; s. dazu Graessner, NWB 5/2025 S. 324).
- Ist in der Übergangsphase zur Einführung des „besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs“ (beSt) das **elektronische Postfach** nicht benutzt worden, weil der Registrierungsbrief der Steuerberaterkammer noch nicht vorlag, muss **Wiedereinsetzung** gewährt werden (BVerfG, Beschluss v. 23.6.2025 - 1 BvR 1718/24, NWB YAAAJ-95628; BFH, Urteil v. 6.8.2025 - X R 13/23, NWB MAAAJ-99047).

## b) Checkliste II: Auswahl aktueller Steuerstreitpunkte im Jahr 2025

- Das FG Köln hat ernsthafte verfassungsrechtliche Bedenken gegen die **unterschiedliche Höhe des Zinssatzes für Aussetzungszinsen und Nachzahlungszinsen** (auch nach dem 31.12.2022), Beschluss v. 8.4.2025 - 4 V 444/25, NWB NAAAJ-93478 (rkr., trotz Beschwerdezulassung durch das FG).
- Das FG Köln bezweifelt, ob es mit dem **Freizügigkeitsabkommen** zwischen der EU und der **Schweiz** vereinbar ist, dass die **Steuerermäßigung nach § 35a EStG** für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen in der Schweiz nicht gewährt wird und hat die Frage dem EuGH vorgelegt (Az. beim EuGH C-223/25 ), Beschluss v. 20.2.2025 - 7 K 1204/22, NWB RAAAJ-90260.
- Auf die **Ausschüttung einer deutschen Tochter-GmbH einer japanischen Muttergesellschaft** wurde – nach nationalem Steuerrecht zu Recht – 15 % Kapitalertragsteuer einbehalten. Der BFH hat jedoch Zweifel, ob das Unionsrecht eine Freistellung gebietet, und die Frage dem EuGH vorgelegt (Beschluss v. 3.6.2025 - VIII R 21/22, BStBl 2025 II S. 685 ).
- Der BFH hat dem EuGH mit Beschluss v. 22.5.2025 - V R 22/23 (NWB DAAAJ-95473) die für gemeinnützige Rechtsträger brisante Frage vorgelegt, ob das **Kooperationsprivileg des § 57 Abs. 3 AO eine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe** ist. Sollte dies der Fall sein, droht dem – nach Auskunft des BMF – nicht notifizierten § 57 Abs. 3 AO das Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 AEUV . Betroffen sind z. B. Servicegesellschaften von Krankenhäusern (s. zur Bedeutung des zu erwartenden Urteils des EuGH auch Strahl, NWB 30/2025 S. 2040 ).
- Der BFH hat mit Beschluss v. 30.7.2025 - V B 3/24 (NWB FAAAJ-98021) die Revision zur Klärung der Rechtsfragen, ob die **Auflösung oder Aufhebung** einer steuerbefreiten Körperschaft und der Eintritt in die Liquidation bereits für sich genommen zum **Verlust der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG führen** sowie, ob im Fall der Auflösung oder Aufhebung einer Körperschaft § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gem. § 61 Abs. 3 Satz 2, § 63 Abs. 3 AO mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten 10 Kalenderjahre vor der Auflösung oder Aufhebung entstanden sind, zugelassen. Für die betroffenen Gemeinnützigen ist die Beurteilung gravierend.
- **Verluste aus typisch stiller Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen** sind nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 i. V. mit § 15 Abs. 4 Satz 3 bis 8 EStG nicht mit positiven anderen Einkünften verrechenbar, sondern nur segmentiert rück- und vortragbar. Sind Verluste entstanden, die noch nicht verrechnet wurden und veräußert der stille Gesellschafter seine Beteiligung, kann er nach dem Gesetzeswortlaut die bis dahin noch nicht verrechneten Verluste nicht mehr nutzen. Dagegen hat sich das FG München mit Urteil v. 24.10.2024 - 7 K 776/21 (NWB MAAAJ-82153 [Rev. BFH XI R 32/24 ]), unter verfassungskonformer Auslegung des § 15 Abs. 4 Sätze 6 bis 8 EStG gewandt.
- Nach gefestigter Rechtsprechung führt die Veräußerung eines zum steuerlichen Privatvermögen gehörenden Grundstücks gegen Ratenzahlungen, auch wenn diese ausdrücklich unverzinslich erfolgt, zu einer **Aufspaltung des abgezinsten Kaufpreises** und einem nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerbaren Zinsanteil. Das Schleswig-Holsteinische FG hat mit Urteil v. 17.9.2024 - 4 K 34/24 (NWB UAAAJ-76658 [Rev. BFH VIII R 30/24 ]) jedoch in einem besonderen Fall die Abspaltung von Zinseinkünften abgelehnt, weil – so die Argumentation des FG – der Zins- bzw. Kaufpreisvorteil aus der Ratenzahlungsabrede im Rahmen eines Angehörigenvertrags ausdrücklich verschenkt und die Schenkung als freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 ErbStG qualifiziert wurde (das FG hat Bedenken gegen die Besteuerung des Zinsvorteils sowohl als Schenkung und als Einkunft).
- Die Höhe des Versorgungsfreibetrags für Versorgungsbezüge nach § 19 Abs. 2 EStG ist vom Jahr des Versorgungsbeginns abhängig (Tabelle in § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG ). Ungeklärt ist bisher, wie hoch der **Versorgungsfreibetrag bei interner Teilung einer Beamtenpension nach Scheidung** ist. Das Hessische FG vertritt – gegen die Verwaltungsauffassung (BMF, Schreiben v. 5.10.2023, BStBl 2023 I S. 1726 , Rz. 335) – die Auffassung, dass der versorgungsberechtigte Ehegatte in die Fußstapfen der ausgleichsverpflichteten Person tritt, bei der Berechnung des Versorgungsfreibetrags der ausgleichsberechtigten Person also der Versorgungsbeginn der ausgleichsverpflichteten Person zugrunde zu legen ist (Urteil v. 5.6.2024 - 4 K 1272/23, NWB DAAAJ-79114 [Rev. BFH VI R 19/24 ]).

- Das FG Münster hat für ein 1963 errichtetes **Mehrfamilienhaus** mit vier Wohnungen die durch einen Sachverständigen ermittelte **Restnutzungsdauer von 23 Jahren anerkannt**, davon ausgehend, dass, falls die fachliche Qualifikation des Gutachters aufgezeigt worden und offenkundig ist, dessen Zertifizierung nach DIN EN ISO/IEC 17024 der akkreditierten Stelle als Sachverständiger nicht erforderlich ist (Urteil v. 2.4.2025 - 14 K 654/23 E, NWB HAAAJ-94708, Rev. nicht zugelassen; s. dazu Ulbrich, NWB 30/2025 S. 2038, NWB IAAAJ-95522). Damit widerspricht das FG – gestützt auf die Rechtsprechung des BFH – dem BMF-Schreiben v. 22.2.2023, BStBl 2023 I S. 332.
- Ein Arbeitnehmer eines Personaldienstleisters hat im Regelfall des **§ 1 Abs. 1b AÜG** bei Überlassung durch den Verleiher an denselben Entleiher für höchstens 18 Monate selbst dann **keine erste Tätigkeitsstätte** beim Entleiher, wenn der Arbeitsvertrag unbefristet ist und die Einsatzanweisung auf „Ende offen“ lautet (FG Düsseldorf, Urteil v. 20.11.2024 - 15 K 1490/24 E, NWB ZAAAJ-85831; die eingelegte Revision hat das Finanzamt zurückgenommen, BFH-Einstellungsbeschluss v. 5.2.2025 - VI R 32/24, nicht dokumentiert). Vgl. inzwischen auch BFH, Urteil v. 17.6.2025 - VI R 22/23, NWB XAAAK-00921.
- Das FG Nürnberg hat die **Nutzungsüberlassung einer Altenteilerwohnung** im Rahmen einer Altenteilsregelung als Sonderausgabe i. S. des § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG in Höhe des **Miet- bzw. Nutzungswerts** anerkannt, während die Finanzverwaltung nur die entstehenden Aufwendungen für die Wohnung des Altenteilers als Sonderausgaben anerkennen will (Urteil v. 6.2.2025 - 4 K 1279/23, NWB FAAAJ-91275 [Rev. BFH X R 5/25 ]). Der BFH hatte bisher die Frage offengelassen (Urteil v. 16.6.2021 - X R 3/20, NWB WAAAI-01263).
- Gegen die Verwaltungsauffassung (BMF, Schreiben v. 28.11.2017, BStBl 2017 I S. 1645, Rz. 37) hat das FG Düsseldorf, Urteil v. 9.12.2024 - 6 K 1772/20 K,G,F (NWB DAAAJ-93490) entschieden, dass im Fall des **unterjährigen schädlichen Erwerbs der Anteile am Organträger** der anteilige **Verlust der Organgesellschaft** bis zum schädlichen Erwerb im Wege einer vertikalen Ergebnissaldierung im Organkreis vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Organträgers abzuziehen ist.
- Der im Zusammenhang mit der **Rückzahlung einer Pflichtwandelanleihe** erzielte Gewinn ist ein steuerfreier Veräußerungsgewinn nach § 8b Abs. 2 KStG, soweit die Steuerbefreiung nicht gem. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG ausgeschlossen ist (FG München, Urteil v. 3.6.2024 - 7 K 2315/20 [Rev. BFH I R 13/24 ]). Dazu hat das FG außerdem entschieden, Refinanzierungskosten, die eine Beteiligung an einer atypisch stillen Gesellschaft betreffen, seien nicht von der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG betroffen, wenn sie auf den Sonderbetriebsvermögensbereich entfallen (so auch die verbreitete Meinung im Fachschrifttum).
- Der **Verlustverfall durch Gesellschafterwechsel gem. § 8c KStG** ist nur für Fälle als verfassungswidrig aufgehoben worden, bei denen mehr als 25 % und bis 50 % der Anteile übertragen werden. Der BFH hat jedoch in einem das Jahr 2016 betreffenden Streitfall ernsthafte Zweifel auch für den Beteiligungserwerb über 50 % bejaht und AdV gewährt (Beschluss v. 12.4.2023 - I B 74/22 [AdV], BStBl 2024 II S. 912 ). Die Finanzverwaltung wendet den Beschluss nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus an und lehnt die Aussetzung der Vollziehung ab (vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2024, BStBl 2024 I S. 1640 ).
- Eine **Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG** ist nicht vorzunehmen, wenn eine **Darlehensgewährung von einer Konzernobergesellschaft** an eine Tochtergesellschaft zwar nicht zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt, jedoch wirtschaftliche Gründe für den Abschluss fremdunüblicher Verträge bestehen (FG des Saarlandes, Urteil v. 25.9.2024 - 1 K 1258/18, NWB QAAAJ-88131 [Rev. BFH I R 23/24 ]).
- **Inländische Sprachkurse** mit verbundenen Unterbringungs- und Betreuungsleistungen unterliegen dem Grunde nach der **Margenbesteuerung für Reiseleistungen** nach Art. 308 MwStSystRL bzw. § 25 Abs. 3 UStG, soweit Reisevorleistungen anderer Unternehmer in Anspruch genommen werden und den Teilnehmern unmittelbar zu Gute kommen. Die leistungsbezogenen Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 21 UStG und § 4 Nr. 23 UStG sind als Folge der gesetzlichen Fiktion einer einheitlichen Reiseleistung nicht anwendbar (Hessisches FG, Urteil v. 7.10.2024 - 6 K 756/23, NWB NAAAJ-88521 [Rev. BFH V R 39/24 ]). Auf die Brisanz für Sprachreiseveranstalter hat Ortwald, EFG 2025 S. 672, hingewiesen.
- Der gesetzlichen **Schenkungsfiktion des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG** zufolge gilt auch die Werterhöhung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die eine die Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche

Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt, als Schenkung. Der BFH hält es für ernstlich zweifelhaft, ob **disquotale Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage** der GmbH zu einer steuerbaren Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter i. S. des § 7 Abs. 8 ErbStG führen, wenn die Gesellschafter vereinbaren, dass die Rücklage dem jeweiligen leistenden Gesellschafter zugeordnet wird (Beschluss v. 6.6.2025 - II B 43/24 [AdV], BStBl 2025 II S. 703 ; s. dazu auch Brill, NWB 29/2025 S. 1962 , mit Hinweisen auf Gestaltungsmöglichkeiten).

- **Vermietete Grundstücke** gehören – von den gesetzlichen Rückausnahmen abgesehen – nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG zum nicht steuerverschonten **Verwaltungsvermögen**. Weil es auf die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer ankommt, gehören zum schädlichen Vermögen nicht Grundstücke, deren künftige Nutzungsüberlassung an Dritte zwar beabsichtigt ist, die am Stichtag jedoch anderen Zwecken dienen bzw. noch unbebaut sind (das gilt auch für bereits in Bebauung befindliche Objekte), FG Münster, Urteil v. 14.11.2024 - 3 K 908/23 F , NWB RAAAJ-83333 (Rev. BFH II R 38/24 ). Im Fachschrifttum wird z. T. die Vermietung bewusst erst nach der Schenkung von Betriebsvermögen mit Grundstücken als Gestaltungsmodell propagiert (sog. Leerstandsmodell; vgl. dazu auch mit weiteren Nachweisen Feldkämper, EFG 2025 S. 331 ; Mertes/Neef/Klaas, NWB 11/2025 S. 693 ).
- Beim sog. **Lohnsummentest nach § 13a Abs. 4 ErbStG a. F.** sind entgegen der Verwaltungsauffassung (H E 13a.5 „Sonderbetriebseinnahmen bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft“ ErbStH 2020 ) angemessene Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer einzubeziehen, wenn sie gesellschaftsrechtlich Aufwand der Gesellschaft sind (FG Münster, Urteil v. 15.4.2025 - 3 K 483/24 F , NWB TAAAJ-93476 [Rev. BFH II R 28/25 ]).
- Eine hoch umstrittene Frage ist Gegenstand des Revisionsverfahrens II R 22/24: Der BFH muss klären, ob vor dem 1.7.2016 erfolgte Erwerbe in die Prüfung der sog. **Großwerbsschwelle nach § 13a Abs. 1 Satz 1 und 2, § 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG** einzubeziehen sind, was das FG Düsseldorf mit Gerichtsbescheid v. 17.7.2024 - 4 K 1675/23 Erb verneint hat (s. dazu auch Münch, EFG 2024 S. 1927) .
- Die Besteuerung der **schenkreisen Erstaussstattung einer Familienstiftung** bestimmt sich nach dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz v. 27.9.2024 - 4 K 1138/24 (NWB AAAAJ-79663 [Rev. BFH II R 33/24 ]) nach dem Verwandtschaftsverhältnis des Stifters zu den Berechtigten laufender Bezüge aus der Stiftung (sog. Bezugsberechtigte). Der Personenkreis der sog. Anfallsberechtigten, die bei Auflösung der Stiftung das dann vorhandene Betriebsvermögen erhalten würden, ist bei der Bestimmung des „entferntest Berechtigten“ i. S. des § 15 Abs. 2 ErbStG unbeachtlich (zur Bedeutung der bisher höchstrichterlich nicht geklärten Frage Schmidt, EFG 2025 S. 33) .
- Es ist im Fachschrifttum umstritten, ob im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung des gemeinen Werts der **steuerschädlichen Finanzmittel** nach § 13b Abs. 10 ErbStG 2016 (Finanzmitteltest) einer Mitunternehmerschaft eine Gesellschafterdarlehensforderung im **Sonderbetriebsvermögen** der verstorbenen Gesellschafterin (Erblasserin) mit der korrespondierenden Verbindlichkeit der Gesellschaft (Klägerin im Streitfall) im Gesamthandsvermögen saldiert werden kann. Das FG Münster hat sich im Urteil v. 25.2.2025 - 3 K 99/23 F (NWB GAAAJ-90255 [Rev. BFH II R 21/25 ]) dagegen ausgesprochen.
- Es bestehen ernstliche Zweifel daran, ob **zweimal Grunderwerbsteuer** festgesetzt werden darf, wenn bei einem Erwerb von Anteilen an einer grundstückshaltenden GmbH, bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (**Signing**) und die Übertragung der GmbH-Anteile (**Closing**) zeitlich auseinanderfallen, falls dem Finanzamt im Zeitpunkt der Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bekannt ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile bereits erfolgt ist (BFH, Beschluss v. 9.7.2025 - II B 13/25 [AdV], NWB NAAAJ-96566; s. dazu Eisenreich, NWB 34/2025 S. 2312 ).

## Fazit

In dem sich dem Ende zuneigenden Jahr 2025 sind unter der Herrschaft der neuen Regierungskoalition zahlreiche Änderungen der Steuergesetze eingetreten. Weitgehend handelt es sich um sog. Omnibusgesetze mit phantasievollen Bezeichnungen, bei denen das Erkennen der steuerlichen Relevanz höchste Aufmerksamkeit erfordert (s. dazu

ausführlich Abschnitte I und II). Unter Abschnitt III sind gezielt einige Rechtsänderungen und Rechtsentwicklungen angesprochen, die Handlungsbedarf auslösen können. Abschnitt IV ist Checklisten gewidmet, die das Aufspüren von Handlungsbedarf unterstützen sollen. In Abschnitt IV, 1 ist ein umfangreicher Teil der Steuerhinweise zum Jahreswechsel (in alphabetischer Abfolge) steuerrelevanten Sachverhalten gewidmet, die erfahrungsgemäß Handlungsbedarf auslösen und Raum für steuerorientierte Gestaltungen bieten können. Zwei Checklisten in Abschnitt IV, 2, a und b zeigen einerseits höchstrichterliche Rechtsprechung mit steuerentlastender Tendenz und andererseits – zumeist bei den Gerichten anhängige – Steuerstreitpunkte auf. In Abschnitt IV, 3 schließlich spricht eine 119 Punkte umfassende, in Form von Stichpunkten verfasste Checkliste zahlreiche Situationen und Sachverhalte an, für die sich zum Jahreswechsel 2025/2026 Handlungsbedarf ergeben kann.