

Bundesregierung: Strompreispaket für produzierende Unternehmen – Entlastung stromintensiver Unternehmen für die nächsten fünf Jahre

Das gestern – nach langem Warten – angekündigte Strompreispaket der Bundesregierung (vgl. [Pressemitteilung vom 09.11.2023](#)) umfasst wesentliche Neuregelungen, die Energiekosten der Unternehmen nicht weiter ansteigen zu lassen.

Die Stromsteuer wird für alle Unternehmen des produzierenden Gewerbes auf den Mindeststeuersatz der Energiesteuerrichtlinie in Höhe von 0,50 €/MWh abgesenkt, so dass der bisherige Spitzenausgleich für energieintensive Unternehmen in dieser Regelung aufgehen wird.

Die Maßnahme wird dahingehend umgesetzt, dass alle Unternehmen des Produzierenden Gewerbes statt einer Entlastung von gegenwärtig 5,13 €/MWh eine deutlich höhere Entlastung in Höhe von 20,00 €/MWh geltend machen können. Bei einer derzeitigen steuerlichen Belastung von Strom mit 20,50 €/MWh reduziert sich der Belastungsbetrag damit auf den Mindeststeuersatz nach Energiesteuerrichtlinie in Höhe von 0,50 €/MWh. Gesetzestechnisch wird die Regelung in § 9b StromStG verankert. Dieser sieht vor, dass steuerliche Entlastungen ohne weitere Gegenleistungen geltend gemacht werden können. Es bleibt abzuwarten, wie die Ausgestaltung im Einzelnen aussehen wird.

Die Strompreiskompensation im Rahmen des Klima- und Transformationsfonds, auf deren Basis energieintensive Unternehmen von den CO₂-Kosten entlastet werden, die durch den EU-Emissionshandel entstehen, wird verlängert und ausgebaut. Der bisherige Selbstbehalt von etwa 70.000 € pro Anlage soll entfallen.

Die Bundesregierung geht nun unverzüglich auf den Gesetzgeber zu, damit die Maßnahmen so schnell wie möglich beschlossen werden.

Bundestag: Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen beschlossen („Pillar Two“)

Das Bundeskabinett hatte am 16.08.2023 den [Regierungsentwurf](#) eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen beschlossen und in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht (vgl. hierzu TAX WEEKLY # 31/2023 und zum Referentenentwurf bereits TAX WEEKLY # 26/2023).

In seiner [Stellungnahme](#) vom 29.09.2023 zum Regierungsentwurf hatte der Bundesrat die Bundesregierung dann u.a. gebeten, die Ergänzung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen zu prüfen. Laut [Gegenäußerung der Bundesregierung](#) vom 04.10.2023 unterstütze sie nachdrücklich Vereinfachungsmaßnahmen in Form von sog. Safe-Harbour-Regelungen. Am 15.12.2022 habe das Inclusive Framework on BEPS z.B. den sog. CbCR-Safe-Harbour und einen dauerhaften Safe Harbour für unwesentliche Geschäftseinheiten beschlossen. Auch in der Administrative Guidance der OECD vom Juli 2023 seien weitere Vereinfachungen (u. a. der sog. QDMTT-Safe Harbour) enthalten. Darüber hinaus würden auf internationaler Ebene weitere Vereinfachungsmaßnahmen geprüft. Sowohl im Februar als auch im Juli 2023 seien jeweils Pakete mit sog. Administrative Guidance von der OECD veröffentlicht worden, welche Interpretations- und Anwendungsfragen im Zuge der Umsetzung der Mindestbesteuerung präzisieren. Das erste Paket sei bereits im Regierungsentwurf umgesetzt. Die Umsetzung des zweiten Pakets werde über Umdrucke im weiteren Gesetzgebungsverfahren erfolgen. Die Bundesregierung prüfe weitere Vereinfachungsmaßnahmen und setze sich auch für dauerhafte Safe Harbours ein. Ein dauerhafter Safe Harbour für

sog. unwesentliche Geschäftseinheiten sei bereits in § 78 MinStG in der Fassung des Regierungsentwurfs enthalten. Erleichterte Berichtspflichten für Hochsteuerländer würden geprüft. Weitere Vereinfachungen bedürften allerdings einer internationalen Abstimmung im Inclusive Framework on BEPS.

Am 10.11.2023 hat nun der Bundestag den Regierungsentwurf in der Fassung „[Beschlussempfehlung und Bericht](#)“ seines Finanzausschusses in 2./3. Lesung beschlossen. Insbesondere folgende Neuerungen bzw. Änderungen sind zu erwähnen:

- › Ergänzung des Mindeststeuergesetzes in Art. 1 des Gesetzentwurfs um die vom Inclusive Framework on BEPS am 13.07.2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE (Global Anti-Base Erosion Rules)-Mustervorschriften und daraus resultierende redaktionelle Folgeänderungen:
 - Neu aufgenommen wurden die Regelungen zu den marktfähigen und übertragbaren steuerlichen Zulagen (§ 28 MinStG-E mit Folgeänderungen insb. in § 48 MinStG-E).
 - Ergänzung der Regelung der steuerlichen Zulagen für solche Zulagen, welche bei Neuinvestition die Anschaffungs-/Herstellungskosten mindern (vgl. § 27 Abs. 1 MinStG-E).
 - Aufnahme der Regelung zur Behandlung steuerlicher Vorteile bei Beteiligungen an bestimmten steuertransparenten Einheiten (§ 29 MinStG-E).
 - Klarstellungen in § 54 MinStG-E bezüglich der Berücksichtigung von (ausländischen) anerkannten nationalen Ergänzungssteuern.
 - Regelungen zur (anteiligen) Berücksichtigung von Beschäftigten/Vermögenswerten (insb. auch bei Finanzierungs-/Mietleasing) im Rahmen des substanzbasierten Freibetrags (vgl. §§ 59, 60 MinStG-E).
 - Detaillierung der Safe-Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer (vgl. § 81 MinStG-E).
 - Aufnahme des Sekundärerergänzungssteuerbetrag-Safe-Harbour (§ 89 MinStG-E).
 - Regelung zur Währungsumrechnung (§ 97 MinStG-E).
- › Aufnahme des permanenten Safe Harbour mit vereinfachten Berechnungen und der vereinfachten Ausgangsgrößen bei unwesentlichen Geschäftseinheiten (vgl. §§ 79, 81 MinStG-E; Umsetzung der am 15.12.2022 angenommenen Verwaltungsleitlinien).
- › Aufnahme einer Öffnungsklausel entsprechend Art. 32 der EU-Richtlinie (2022/2523) für weitere Safe-Harbour-Regelungen (i.d.R. über eine Rechtsverordnung).
- › Anwendung der geänderten Stundungsmodalitäten nach § 6 Abs. 5 AStG auch bei einbringungsgeborenen Anteilen.
- › Klarstellungen im Handelsgesetzbuch und im Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch, insb. zwecks des Ausweises und der Bewertung latenter Steuern (§ 274 Abs. 1 HGB-E) sowie der Berichterstattung bzgl. der (globalen) Mindeststeuer im Jahresabschluss (vgl. §§ 285 Nr. 30a, 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E).

Die Absenkung des Niedrigsteuersatzes im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 8 Abs. 5 AStG-E) von 25 % auf 15 % ist im Gesetzentwurf weiterhin enthalten.

Nach den Planungen wird der Bundesrat am 15.12.2023 über die finale Zustimmung zum vom Bundestag nun beschlossenen Gesetzentwurf entscheiden.

Oberste Finanzbehörden der Länder: Gleich lautende Erlasse zur Zurechnung von Grundstücken im Bereich der Ersatztatbestände des § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG

Mit Urteilen vom 01.12.2021 ([II R 44/18](#)) und vom 14.12.2022 ([II R 40/20](#) und [II R 33/20](#)) hat der BFH die Zurechnung von inländischen Grundstücken im Rahmen der Ergänzungstatbestände des § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG präzisiert. Für mehrstöckige Beteiligungen hat er dabei u.a. entschieden, dass ein inländisches Grundstück einer Gesellschaft ihrer Obergesellschaft nur dann grunderwerbsteuerlich zuzurechnen ist, wenn es ihr im Zeitpunkt der Steuerentstehung aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist und diese Zurechnung nicht wieder entfallen ist. Mangels Entscheidungserheblichkeit hat der BFH hierbei letztlich offen lassen können, ob aus einer potentiellen Doppelzurechnung auch eine Doppelbesteuerung folgt.

Die Finanzverwaltung hat nun mit [gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 16.10.2023](#) auf die BFH Rechtsprechung reagiert:

Einigkeit besteht zunächst dahingehend, dass sich die Zurechnung von Grundbesitz zum Vermögen einer Gesellschaft weder nach Zivilrecht noch nach § 39 AO richtet. Maßgebend ist ausschließlich die grunderwerbsteuerliche Zurechnung.

Für Beginn und Ende einer grunderwerbsteuerlichen Zurechnung ist lediglich die Verwirklichung der Tatbestände nach § 1 Abs. 1, 2, 3 und Abs. 3a GrEStG entscheidend. Auch insoweit besteht Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH, der dies in seinen Urteilen vom 14.12.2022 ausdrücklich klargestellt hat. Durch Verwirklichung der Tatbestände nach § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG, die den Übergang auf eine neue Gesellschaft fingieren, ändert sich die grunderwerbsteuerliche Zurechnung nicht.

Ein inländisches Grundstück ist danach einer Gesellschaft für einen nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld grunderwerbsteuerlich dann zuzurechnen, wenn die Gesellschaft zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG verwirklicht hat. Die Zurechnungsfiktion gilt so lange, bis ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG verwirklicht. Die Eintragung als zivilrechtliche Eigentümerin im Grundbuch ist für grunderwerbsteuerliche Zwecke insoweit nicht maßgeblich (s.o.).

Ein nach vorstehenden Grundsätzen einer Gesellschaft grunderwerbsteuerlich zuzurechnendes inländisches Grundstück kann darüber hinaus zusätzlich einer anderen Gesellschaft zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG zuzurechnen sein (Mehrfachzurechnung). Dies ist dann der Fall, wenn diese Gesellschaft zuvor hinsichtlich dieses Grundstücks einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG verwirklicht hat. Das bloße Halten einer Beteiligung in einer bestimmten Höhe mag zwar die Auslösung eines Erwerbstatbestands über die Zurechnung von Gesellschaftsanteilen beeinflussen, ist für eine (Mehrfach-)Zurechnung von Grundbesitz jedoch nicht ausreichend.

Die Zurechnung des inländischen Grundstücks zu dieser anderen Gesellschaft entfällt, wenn

- › der grundbesitzenden Gesellschaft das Grundstück nicht mehr zuzurechnen ist,

- › die Beteiligung an der grundbesitzenden Gesellschaft unter die für § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG maßgebende Beteiligungsgrenze sinkt oder
- › ein Dritter einen diesbezüglichen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG verwirklicht.

Ob eine Zurechnung durch Verwirklichung eines Vorgangs nach § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG begründet wurde, ist anhand der jeweils geltenden Rechtslage, also unter Beachtung insbesondere von § 23 Abs. 18 bis 22 GrEStG zu prüfen (bis zum 30.06.2021: 95 %-Grenze; ab dem 01.07.2021 90 %-Grenze, vorbehaltlich der Übergangsregelungen in § 23 Abs. 21, 22 GrEStG). Nach Verwaltungsansicht ist bei Vorgängen ab dem 01.07.2021 für die Beendigung der Zurechnung des Grundstücks aufgrund des Unterschreitens der maßgeblichen Beteiligungsgrenze nach § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG stets die (niedrigere) Beteiligungsgrenze von 90 % zu beachten. Dabei ist unerheblich, wann der Erwerbsvorgang verwirklicht wurde und wann die Zurechnung begonnen hat.

Das Konkurrenzverhältnis zwischen § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG und den grundsätzlich vorrangigen Tatbeständen nach § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG löst die Finanzverwaltung in den gleich lautenden Erlassen wie folgt:

- › Erfolgt eine zeitgleiche Verwirklichung des Tatbestands nach § 1 Abs. 3 Nr. 2, 4 bzw. Abs. 3a GrEStG mit dem Tatbestand nach § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG, wird der Tatbestand des § 1 Abs. 3 bzw. 3a GrEStG aufgrund des Vorrangs bereits auf der Ebene der Steuerbarkeit verdrängt, mit der Folge, dass es auch nicht zu einer Zurechnung von Grundstücken nach § 1 Abs. 3 bzw. 3a GrEStG kommt.
- › Fallen die Besteuerungszeitpunkte des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 oder Abs. 3a GrEStG (Signing) und des dinglichen Erfüllungsgeschäfts gemäß § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG (Closing) zeitlich auseinander, wird nach Auffassung der Finanzverwaltung der Vorrang der § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG über die Vorschriften des § 16 Abs. 4a, 5 Satz 2 GrEStG umgesetzt.

Gleichwohl wird der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1, 3 oder Abs. 3 GrEStG verwirklicht, so dass sich die Zuordnung ändern kann. Das gilt zum einen in den Fällen, in denen der Abschluss des schuldrechtlichen und des dinglichen Geschäftes auseinanderfallen. Es gilt gleichermaßen, wenn beide Geschäfte zwar gleichzeitig beurkundet werden, der Besteuerungszeitpunkt des dinglichen Geschäftes, beispielsweise über eine Bedingung, zeitlich auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben wird. Unklar bleibt jedoch, ob es zu auch dann zu einer Mehrfachzurechnung, auch mit entsprechenden Folgerungen im mittelbaren Bereich, kommt, wenn gleichzeitig mit dem dinglichen Vollzugsgeschäft auch ein schuldrechtliches Anteilerwerbsgeschäft abgeschlossen wurde, es aber nicht zu divergierenden Besteuerungszeitpunkten kommt.

Eine Zurechnung von Grundbesitz in diesen Fällen soll nach der Logik des § 16 Abs. 4a, Abs. 5 Satz 2 GrEStG nachträglich nicht mehr entfallen, selbst wenn der Bescheid nach § 16 Abs. 4a GrEStG aufgehoben oder geändert wird. Nach Verwaltungsauffassung bleibt es dadurch bei einer Mehrfachzurechnung und ggf. einer Mehrfachbesteuerung.

Auch zum Fall der Rückgängigmachung (§ 16 Abs. 1 GrEStG) und des Rückerwerbs (§ 16 Abs. 2 GrEStG) nimmt die Finanzverwaltung Stellung. Die Zurechnung zum Erwerber ist erst in dem Zeitpunkt beendet, in dem der Anspruch auf Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung oder Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 GrEStG entstanden ist bzw. das steuerauslösende Rechtsgeschäft für den Rückerwerb geschlossen wird.

Die gleichlautenden Erlasse sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Soweit in früher veröffentlichten gleich lautenden Erlassen gegenteilige Ausführungen enthalten sind, sind diese Ausführungen nicht mehr anzuwenden. Es ist daher davon auszugehen, dass sich die Finanzverwaltung damit die Möglichkeit offen halten will, Vorgänge aus der Vergangenheit nochmals bzgl. ihrer Anzeigepflicht zu hinterfragen. Darüber hinaus ist bei künftigen Erwerbsvorgängen eine neue Qualität der Prüfung der Grunderwerbsteuerlichen Grundbesitzzurechnungen gefordert.

BFH: Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 für den Übernahmeverlust bei Verschmelzung mit steuerlicher Rückwirkung

Mit Urteil vom 17.10.2023 ([III R 37/20](#)) hatte der BFH über den Anwendungsbereich des Abzugsverbots für den Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG) bei Verschmelzung mit steuerlicher Rückwirkung zu entscheiden.

Im Streitfall erwarb der Kläger, ein gewerblicher Einzelunternehmer, im Jahr 2016 sämtliche Anteile an einer GmbH. Im gleichen Jahr wurde die GmbH unter Ansatz der gemeinen Werte auf das Einzelunternehmen verschmolzen. Die Verschmelzung wurde rückwirkend zum steuerlichen Übertragungsstichtag 31.12.2015 durchgeführt. Aus der Verschmelzung ergab sich ein steuerlicher Übernahmeverlust, welcher auf nach der Regelung des § 6a EStG niedrig zu bewertende Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz zurückzuführen war. Dementsprechend hoch waren die offenen Rücklagen, die nach § 7 UmwStG zu Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 1 EStG führten und nach § 4 Abs. 5 UmwStG bei der Berechnung des Übernahmegewinns bzw. -verlusts abzuziehen waren.

In der Einkommensteuererklärung 2015 machte der Kläger den Abzug des Übernahmeverlusts nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens geltend. Das Finanzamt lehnte hingegen mit Verweis auf § 4 Abs. 6 Satz 6 Alt. 2 UmwStG den Abzug des Übernahmeverlusts in Gänze ab. Auch das Finanzgericht ließ den Abzug des Übernahmeverlusts nicht zu.

Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz bestätigt. Nach § 4 Abs. 6 Satz 6 Alt. 2 UmwStG bleibe ein Übernahmeverlust vollständig außer Ansatz, soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag entgeltlich erworben worden seien. Zwar habe im Streitfall der entgeltliche Erwerb chronologisch erst nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag stattgefunden, so dass nach dem reinen Wortlaut die Norm keine Anwendung finden würde. Bei systematischer Gesetzesauslegung sei § 4 Abs. 6 Satz 6 Alt. 2 UmwStG aber im Zusammenhang mit der nachfolgenden Vorschrift des § 5 UmwStG zu würdigen. Danach sei der Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers so zu ermitteln, als hätte er die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungsstichtag angeschafft. Folglich habe durch diese Fiktion ein für den Abzug des Übernahmeverlusts schädlicher Anteilserwerb innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag stattgefunden. Denn es handele sich um eine „rückwärtslaufende Frist“, das heißt um eine Frist, die von einem späteren Zeitpunkt zu einem früheren Zeitpunkt und somit zurück in die Vergangenheit läuft. Der Tag, an dem das fristauslösende Geschehen stattfindet, sei trotz des unterschiedlichen Fristbeginns sowohl bei einer sog. Ereignisfrist (§ 187 Abs. 1 BGB) als auch bei einer sog. Beginnfrist (§ 187 Abs. 2 BGB) in den Fristlauf einzubeziehen. Für die Anwendung der zweiten Alternative des Satzes 6 von § 4 Abs. 6 UmwStG sei es im Übrigen unerheblich, ob sich die Anteile an der übertragenden Körperschaft im Privatmögen oder so wie im Streitfall vorliegend im Betriebsvermögen befinden.

Zwar sei der steuerliche Verschmelzungsverlust darauf zurückzuführen, dass die gegenüber der handelsrechtlichen Bewertung steuerlich nach Maßgabe des § 6a EStG vorzunehmende Bewertung der Pensionsrückstellungen zu deutlich niedrigeren Werten führte. Entgegen der Auffassung des Klägers könne aus diesem Umstand jedoch keine Rechtfertigung dafür gesehen werden, eine teleologische Reduktion von § 4 Abs. 6 Satz 6 Alt. 2 UmwStG vorzunehmen. Das durch den Gesetzgeber bewusst angeordnete "Außer-Ansatz-Bleiben" des Übernahmeverlusts bewirke unter Berücksichtigung der klaren Gesetzesvorgabe, wonach bei einer Verschmelzung zum gemeinen Wert für die Bewertung von Pensionsrückstellungen § 6a EStG gelte (§ 3 Abs. 1 Satz 2 UmwStG), kein sinnwidriges, sondern ein dem Zweck des Gesetzes entsprechendes Ergebnis.

Der erkennende Senat war mit Blick auf das Streitjahr 2015 schließlich weder von der behaupteten Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alt. 2 UmwStG 2006 noch von jener des § 7 UmwStG 2006 überzeugt.

BFH: Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassener Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG

Mit Urteil vom 18.07.2023 ([IX R 21/21](#)) hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob der Verlust aus einem in der Krise stehen gelassenen Gesellschafterdarlehen im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG in Höhe des Nennwerts oder in Höhe des zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwerts zu nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters auf seine Beteiligung führt.

Im Streitfall gewährte der Kläger im Jahr 1997 einer GmbH, an der er etwa seit dem Jahr 1990 im Sinne von § 17 Abs. 1 EStG wesentlich beteiligt war, ein Darlehen über 500.000 DM. Anfang Oktober 2004 stellte der Kläger einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Im Streitjahr 2009 beantragte der Kläger erstmalig die Berücksichtigung eines Verlusts aus der insolvenzbedingten Auflösung der GmbH, da mit Blick auf den vom Kläger am 29.08.2009 gestellten Antrag auf Eröffnung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens erst zu diesem Zeitpunkt die nachträglichen Anschaffungskosten hätten festgestellt werden können. Dabei berücksichtigte der Kläger in Höhe des Nennwerts des ausgefallenen Darlehens nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung an der GmbH, woraus sich ein entsprechend höherer Verlust bei den Einkünften aus § 17 EStG ergab. Letzterem folgten das Finanzamt und das Finanzgericht nicht. In der mündlichen Verhandlung hatte der Kläger die Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG für das Streitjahr beantragt (§ 52 Abs. 25a Satz 2 EStG).

Nunmehr hat der BFH im Revisionsverfahren, zu welchem das BMF beigetreten war, die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht habe zu Recht die Berücksichtigung des Darlehensverlusts bei den Einkünften aus § 17 EStG versagt und die Klage abgewiesen.

Nach der früheren BFH-Rechtsprechung vor Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 waren als nachträgliche Anschaffungskosten unter anderem vor der Krise durch einen Gesellschafter gewährte und in der Krise der Gesellschaft stehen gelassene Darlehen mit ihrem Zeitpunkt des Eintritts der Krise beizulegender Wert zu berücksichtigen. Der bis zum Eintritt der Krise eingetretene Wertverlust fiel in der (steuerlich unbeachtlichen) privaten Vermögenssphäre an.

Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts war dann die gesetzliche Grundlage für diese bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen. Nach der dann folgenden BFH-Rechtsprechung sind die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen allerdings weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 11.07.2017, IX R 36/15 am 27.09.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Mit dem durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG) vom 12.12.2019 eingeführten § 17 Abs. 2a EStG hat der Gesetzgeber erstmals eine gesetzliche Grundlage für die im Rahmen der Einkünfteermittlung des § 17 EStG zu berücksichtigenden Anschaffungskosten geschaffen. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten in diesem Sinne gehören gemäß § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG auch Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt nach § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. Gemäß § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG ist § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG auf Antrag des Steuerpflichtigen auch für Veräußerungen im Sinne von § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG vor dem 31.07.2019 anzuwenden. Von diesem Antragsrecht hatte der Kläger im Streitfall Gebrauch gemacht.

Mit der vorliegenden Entscheidung hat der BFH nun – entsprechend der herrschenden Literatur – entschieden, dass die Grundsätze zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG, insbesondere hinsichtlich stehen gelassener Darlehen, hinsichtlich derer Bewertung nach der Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG durch das WElektroMobFördG fortgelten. Der Wortlaut der Norm stehe dem nicht entgegen. § 17 Abs. 2a EStG enthalte keine Regelung zur Bewertung der nachträglichen Anschaffungskosten. Die in § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG verwendete Formulierung "soweit" verdeutliche, dass Darlehensverluste nur in dem Umfang zu berücksichtigen sind, wie sie gesellschaftsrechtlich veranlasst sind. Für eine Anwendung der Grundsätze zur Bewertung nachträglicher Anschaffungskosten entsprechend der gesetzlich überholten Rechtsprechung auf § 17 Abs. 2a EStG spreche zudem der aus den Gesetzesmaterialien erkennbar werdende Wille des Gesetzgebers. Ebenso spreche der Sinn und Zweck für eine Anwendung der Grundsätze zur Bewertung nachträglicher Anschaffungskosten entsprechend der bisherigen Rechtsgrundsätze.

Nach diesen Maßstäben habe das Finanzgericht zutreffend angenommen, dass das Gesellschafterdarlehen als stehen gelassenes Darlehen nur in Höhe dessen Teilwerts bei Eintritt der Krise zu nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG führte. Dieser Wert betrug im Streitfall 0 €.

Da das Darlehen im Streitfall vor dem 31.12.2008 (Einführung der Abgeltungssteuer) gewährt wurde, konnte auch keine steuermindernde Berücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen des § 20 EStG erfolgen.

BFH: Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland

Der BFH hat mit Urteil vom 09.08.2023 ([VI R 20/21](#)) entschieden, dass bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland im Einzelfall zu prüfen ist, welche Unterkunftskosten notwendig sind. Damit tritt der BFH der typisierenden Handhabung der Finanzverwaltung entgegen, wonach bei doppelter Haushaltsführung im Ausland die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe notwendig seien, soweit sie die ortsübliche Miete für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte mit einer Wohnfläche bis zu 60qm nicht überschreiten (BMF-Schreiben vom 25.11.2020, dort Rz. 112). Darüber hinaus seien bei einer beamtenrechtlich zugewiesenen Dienstwohnung die Unterkunftskosten am ausländischen Beschäftigungsort stets in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abzugsfähig.

Im Streitfall arbeitete der Kläger als Botschafter für die Bundesrepublik Deutschland und war in dieser Funktion in zwei Ländern tätig. Während seiner Dienstzeit wies das Auswärtige Amt dem Kläger in der jeweiligen Residenz belegene Wohnungen mit Flächen von rund 250 und 185 qm beamtenrechtlich zu. Hierfür wurde ihm eine Dienstwohnungsvergütung vom Gehalt einbehalten. Das Finanzamt erkannte die für diese Wohnungen geltend gemachten Unterkunftskosten (Dienstwohnungsvergütung und Nebenkosten) im Rahmen der doppelten Haushaltsführung des Klägers lediglich anteilig bezogen auf eine Wohnfläche von 60 qm an. Der dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht statt.

Der BFH hat nun die Vorinstanz bestätigt und die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Die vom Kläger gezahlten Unterkunftskosten seien in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten im Rahmen seiner doppelten Haushaltsführung im Ausland zu berücksichtigen gewesen, da sie nach objektiven Maßstäben insgesamt zur Zweckverfolgung erforderlich waren. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sei zwar die für Auslandssachverhalte maßgebende Norm – § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG gelte dagegen nur bei doppelter Haushaltsführung im Inland – jedoch habe das Finanzamt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG falsch angewendet. Das Tatbestandsmerkmal „notwendige Mehraufwendungen“ (im Fall: Unterkunftskosten) definiere sich als [Zitat: auf das nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung Erforderliche, vgl. Senatsbeschluss vom 12.07.2017, VI R 42/15, BFHE 258, 439, BStBl II 2018, 13, Rz 9].

Dieses Tatbestandsmerkmal des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG habe der BFH in seiner Rechtsprechung bei Inlandssachverhalten (und vor Neueinführung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 ab Veranlagungszeitraum 2014) zunächst einer Typisierung unterzogen. Die Typisierung betrachtete nur solche Mehraufwendungen als notwendig, die einen Durchschnittsmietzins einer 60qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten (BFH-Urteil vom 09.08.2007, VI R 10/06; BFH-Beschluss vom 12.07.2017, VI R 42/15). Bei Auslandssachverhalten sei die Typisierung nicht anwendbar.

BFH: Zahlung von Arbeitslohn als anfechtbare Rechtshandlung

Der BFH hat mit Urteil vom 18.04.2023 ([VII R 35/19](#)) entschieden, dass die Zahlung von Arbeitslohn eine anfechtbare Rechtshandlung i.S.d. §§ 129 ff. InsO darstellt.

Im Streitfall zahlte eine Arbeitgeberin im Jahr 2015 für einen bestimmten Monat Nettolöhne aus und meldete Lohnsteuer an. Die Lohnsteuer zahlte sie später wegen Zahlungsunfähigkeit jedoch nicht mehr an das Finanzamt. Das Finanzamt rechnete die Lohnsteuerverbindlichkeiten mit einem

Guthaben (Körperschaftsteuererstattungsanspruch) auf. Das Guthaben ergab sich aus den geleisteten Vorauszahlungen der Arbeitgeberin für ihre Körperschaftssteuer aus 2014. Die Insolvenzverwalterin begehrte in allen Instanzen Überweisung dieses Guthabens vom Finanzamt. Das Finanzgericht sah die Klage der Insolvenzverwalterin dahingehend als begründet an.

Der BFH bestätigt nun die Entscheidung des Finanzgerichts. Der Aufrechnung des Finanzamts stehe ein Aufrechnungsverbot i.S.v. § 96 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO entgegen. Das Finanzamt habe die Möglichkeit der Aufrechnung gem. § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO durch eine anfechtbare Rechtshandlung erlangt. Die Zahlung der Löhne sei entsprechend der Voraussetzungen des § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO als eine Rechtshandlung zu bewerten. Der Begriff der Rechtshandlung sei weit auszulegen. Als Rechtshandlung komme jede Handlung in Betracht, die zum Erwerb einer Gläubiger- oder Schuldnerstellung führe, das heißt ein von einem Willen getragenes Handeln, das rechtliche Wirkungen auslöse und das Vermögen des Schuldners zum Nachteil der Insolvenzgläubiger verändern könne (BGH-Urteil vom 22.10.2009, IX ZR 252/16, Rz. 28). Unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung im Senatsbeschluss vom 21.12.1998 (VII B 175/98) seien Handlungen des Schuldners oder Dritter, die zum Entstehen einer Lohnsteuerschuld führen, Rechtshandlungen. Damit gleicht der VII. Senat seine Rechtsprechung mit dem XI. Senat an, der bereits Handlungen des Schuldners oder Dritter, die zum Entstehen einer Umsatzsteuerschuld führen, als Rechtshandlung gesehen hatte (BFH-Urteil vom 03.08.2022, XI R 44/20, Rz. 27).

Darüber hinaus sei durch die Zahlung des Arbeitslohns eine Aufrechnungslage entstanden, die ebenfalls als eigenständige anfechtbare Rechtshandlung anzusehen sei (Senatsurteil vom 18.02.2020, VII R 39/18, Rz. 37; vgl. auch BGH-Urteil vom 22.10.2009, IX ZR 147/06; BGH-Urteil vom 22.10.2009, IX ZR 147/06, Rz. 11; Senatsurteil vom 02.11.2010, VII R 62/10, Rz. 22 ff.).

Alle am 02.11.2023 und 09.11.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>VI R 27/21</u>	14.09.2023	Zur Feststellung der Zuordnung des Arbeitnehmers im steuerlichen Reisekostenrecht
<u>IV R 24/20</u>	05.09.2023	Zur Mitunternehmerstellung einer GbR; Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte: Keine Geringfügigkeitsgrenze, keine Gewerbesteuerpflicht der aufwärts abgefärbten Obergesellschaft
<u>VI R 10/21</u>	09.08.2023	Steuerbarkeit von Sachzuwendungen eines Kreditinstituts an seine Privatkunden zur allgemeinen Kundenpflege
<u>VI R 20/21</u>	09.08.2023	Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland
<u>IX R 21/21</u>	18.07.2023	Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassener Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG
<u>VII R 35/19</u>	18.04.2023	Zahlung von Arbeitslohn als anfechtbare Rechtshandlung
<u>V B 49/22 (Adv)</u>	16.10.2023	Aussetzungsverfahren: Verfassungs- und Unionsrechtsmäßigkeit von Säumniszuschlägen
<u>IX K 1/21</u>	10.10.2023	Statthaftigkeit einer Nichtigkeitsklage bei Verletzung der Vorlagepflicht
<u>IX R 9/22</u>	26.09.2023	Fehlendes Rechtsschutzbedürfnis bei vorläufiger Steuerfestsetzung - Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags
<u>IX R 32/21</u>	05.09.2023	Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten im Besteuerungsverfahren gemäß § 29b AO
<u>V R 49/20</u>	24.08.2023	Vertrauensschutz bei rechtswidrigen Verwaltungsanweisungen
<u>III R 37/20</u>	17.08.2023	Verlustabzugsverbot gemäß § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 bei Verschmelzung mit steuerlicher Rückwirkung
<u>III R 26/22</u>	17.08.2023	Anforderungen an den Inhalt einer Rechtsbehelfsbelehrung zur elektronischen Einspruchseinlegung
<u>V R 12/22</u>	17.08.2023	Zeitpunkt der Vereinnahmung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bei Überweisungen
<u>II R 5/21</u>	26.07.2023	Nachträgliche Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IX R 17/22	18.07.2023	Keine Änderung eines Steuerbescheids nach § 173a der Abgabenordnung (AO) bei fehlerhaftem Datenimport ins ELSTER-Portal
VII R 22/19	20.06.2023	Zu den Voraussetzungen einer Anfechtung nach § 133 InsO
IX R 15/21	20.06.2023	Fremdwährungsverlust bei Endtauschzahlung im Rahmen eines Zins-Währungs-Swaps bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
II R 35/20	16.05.2023	Leichtfertige Steuerverkürzung durch unterlassene Anzeige bei der Grunderwerbsteuer

Alle am 02.11.2023 und 09.11.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VIII B 70/22	24.10.2023	Zur Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls bei der Prüfung, ob ausschließlich eine Kostendeckungsabsicht vorliegt
VI R 36/20	10.08.2023	Außergewöhnliche Belastungen bei Aufwendungen für eine Liposuktion
VIII B 99/22	13.10.2023	Berücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens bei nachträglich beigezogenen Unterlagen
VIII S 8/23	13.10.2023	Zur Darlegung eines Gehörsverstoßes in einer Anhörungsrüge gegen einen ablehnenden PKH-Beschluss durch nicht vertretene Antragsteller
IX R 16/22	26.09.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 26.09.2023 IX R 9/22: Fehlendes Rechtsschutzbedürfnis bei vorläufiger Steuerfestsetzung - Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags
VII R 2/21	20.06.2023	Stromverbrauch eines Netzbetreibers in Umspannanlagen

Alle bis zum 10.11.2023 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>III C 3 - S 7344/19/10002 :006</u>	06.11.2023	Muster der Umsatzsteuererklärung 2024
<u>III C 3 - S 7344/19/10001 :005</u>	01.11.2023	Umsatzsteuer-Voranmeldungs- und -Vorauszahlungsverfahren 2024
<u>III C 3 - S 7329/19/10001 :005</u>	01.11.2023	Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2023

Herausgeber

WTS Group AG
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Antje Pollack
Lübecker Straße 1-2
10559 Berlin
T: +49 (0) 30 2062 257 1010
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Hamburg

Lars Behrendt
Brandstwierte 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Jens Krechel
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Dr. Sandro Urban
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-237
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Daniel Blöchle
Dr.-Gustav-Heinemann-Straße 57
90482 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-130
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Nicole Datz
Ernst-August-Platz 10
30159 Hannover
T: +49 (0) 511 123586-0
F: +49 (0) 511 123586-199

Düsseldorf

Michael Wild
Klaus-Bungert-Straße 7
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Frankfurt a. M.

Robert Welzel
Brüsseler Str. 1-3
60327 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor

Ralf Dietzel
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

München

Marco Dern
Friedenstraße 22
81671 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Königstraße 27
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Rosenheim

Ralf Dietzel
Luitpoldstraße 9
83022 Rosenheim
T: +49 (0) 8031 87095 600
F: +49 (0) 8031 87095 799

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.