

Bundesgesetzblatt: Wachstumschancengesetz verkündet

Am 22.03.2024 hatte das Wachstumschancengesetz in der Fassung nach Vermittlungsausschuss auch den Bundesrat passiert (vgl. TAX WEEKLY # 10/2024). Nunmehr wurde das Gesetz im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. 2024 I Nr. 108 vom 27.03.2024). Damit ist das Gesetz – jedenfalls im Grundsatz – am 28.03.2024 (Tag nach der Verkündung) in Kraft getreten. Das Inkrafttreten ist u.a. für die erweiterte Forschungszulage und viele weitere Regelungen relevant.

BMF: Einzelwertberichtigung von Kundenforderungen bei Kreditinstituten

Im April 2023 hatte das BMF den Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einzelwertberichtigung (EWB) von Kundenforderungen bei Kreditinstituten an ausgewählte Verbände versandt (vgl. TAX WEEKLY # 14/2023). Nunmehr wurde das finale [BMF-Schreiben vom 21.03.2024](#) veröffentlicht.

Laut dem Schreiben können Kreditinstitute zweifelhaft gewordene Kundenforderungen hinsichtlich des akuten Ausfallrisikos einzeln oder durch ein steuerliches Vereinfachungsverfahren wertberichtigen. Gegenüber dem BMF-Entwurf haben sich insbesondere einige redaktionelle Änderungen ergeben. Als wichtigste inhaltliche Änderung ist die Erhöhung der Wertberichtigungsquoten bei gleichzeitiger Verkürzung des Wertberichtigungszeitraums in Bezug auf das neue Vereinfachungsverfahren zu nennen.

Das neue Vereinfachungsverfahren ist anwendbar für alle Forderungen, die einzeln (EWB) oder einzeln pauschaliert (pEWB) wertberichtigt werden können. Das Vereinfachungsverfahren stellt eine von der Finanzverwaltung akzeptierte Teilwertermittlung i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG dar (Rz. 47). Es kann nur in Anspruch genommen werden, wenn das Kreditinstitut die Zahlungsstörung und die Einordnung der jeweiligen Forderung als besichert oder unbesichert für die Finanzverwaltung nachprüfbar elektronisch dokumentiert (Rz. 50). Die Entscheidung über die Anwendung des steuerlichen Vereinfachungsverfahrens kann für jedes Wirtschaftsjahr bis zur erstmaligen elektronischen Übermittlung der Bilanz gemäß § 5b Abs. 1 EStG an die Finanzverwaltung getroffen werden (Rz. 48).

Im Rahmen des steuerlichen Vereinfachungsverfahrens wird unter Berücksichtigung der Dauer des Zahlungsverzugs (Zahlungsstörung) von mindestens 90 Tagen zum Bilanzstichtag eine Wertberichtigungsquote ermittelt:

- › Unbesicherte Forderungen:
 - Gesamtwertberichtigungszeitraum: 300 Tage (BMF-Entwurf: 360 Tage).
 - Wertberichtigungsquote: Zu Beginn 30 % (BMF-Entwurf: 10 %) und Erhöhung alle 30 Tage um 10 %.
 - Vollständige Abschreibung nach 300 Tagen (BMF-Entwurf: nach 360 Tagen).

- › Besicherte Forderungen:
 - Gesamtwertberichtigungszeitraum: 300 Tage (BMF-Entwurf: 660 Tage)
 - Wertberichtigungsquote: Zu Beginn 9 % (BMF-Entwurf: 1 %) und Erhöhung alle 30 Tage um 3 % (BMF-Entwurf: um 1 %).
 - Abschreibung von maximal 30 % (BMF-Entwurf: 20 %) des Nominalwerts der Forderung auf den pauschalen Wert der Sicherheiten nach 300 Tagen (BMF-Entwurf: nach 660 Tagen).

In Rz. 55 des finalen BMF-Schreibens zur Wertberichtigung bei besicherten Forderungen wurde gegenüber dem BMF-Entwurf (dort Rz. 56) der Satz gestrichen, wonach als Sicherheit im Rahmen des Vereinfachungsverfahrens auch der Abschluss einer Restschuldversicherung gelten sollte, unabhängig vom Umfang der abgesicherten Risiken.

Das Vereinfachungsverfahren darf erst für nach dem 30.06.2023 endende Wirtschaftsjahre in Anspruch genommen werden. Es ist letztmals für vor dem 01.01.2032 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. Mit dem Ziel einer praxistauglichen Verlängerung ist eine Evaluierung des BMF-Schreibens vorgesehen (Rz. 59).

Neu aufgenommen wurde auch eine Nichtbeanstandungsregelung (Rz. 58), wonach es nicht beanstandet wird, wenn das Kreditinstitut einen aus der erstmaligen Anwendung des Vereinfachungsverfahrens entstehenden Gewinn gleichmäßig auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung des Vereinfachungsverfahrens und die vier folgenden Wirtschaftsjahre verteilt. Die Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung zur Gewinnverteilung hat das Kreditinstitut durch den Ausweis einer entsprechenden Rücklage in der Steuerbilanz darzustellen. Sollte das Vereinfachungsverfahren in einem der vier folgenden Wirtschaftsjahre nicht mehr angewendet werden, ist die Rücklage in dem Wirtschaftsjahr der Abkehr vom Vereinfachungsverfahren vollständig aufzulösen.

BMF: Aktualisierung bzw. Änderung des Schreibens zu den GoBD

Mit [BMF-Schreiben vom 11.03.2024](#) hat die Finanzverwaltung das BMF-Schreiben zu den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) vom 28.11.2019 aktualisiert und berücksichtigt dabei die mit dem Gesetz zur Umsetzung der DAC7 und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022 neu eingeführten Sorgfalts- und Meldepflichten für Plattformbetreiber sowie die Erweiterungen des steuerlichen Informationsaustauschs zwischen den EU-Mitgliedstaaten. Des Weiteren wurden die Ausführungen zum Umfang und zur Ausübung des Rechts auf Datenzugriff durch die Finanzverwaltung überarbeitet und an die derzeit geltende Gesetzeslage gemäß § 147 Abs. 6 AO angepasst. Hierzu wird im BMF-Schreiben in Rz. 167 ausgeführt, dass die Daten der Finanzbehörde nicht nur auf einem physischen Speichermedium („Datenträgerüberlassung“) zur Verfügung gestellt werden können, sondern auch über eine Datenaustauschplattform – Cloud – („Datenüberlassung“), für welche die Finanzbehörde gemäß § 87a Abs. 1 AO einen Zugang eröffnet hat. Rz. 168 enthält die neue Aussage, wonach die Verarbeitung und Aufbewahrung der Daten auch auf den mobilen Datenverarbeitungssystemen der Finanzbehörde unabhängig vom Einsatzort erfolgen kann. Die vom Steuerpflichtigen überlassenen Daten sind spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide zu löschen (Rz. 169).

In Rz. 11 wurde ergänzt, dass die Beweiskraft der Buchführung eingeschränkt wird, „soweit die elektronischen Daten nicht nach den Vorgaben einer der vorgeschriebenen digitalen Schnittstellen der Finanzbehörde zur Verfügung gestellt werden (§ 158 Abs. 2 Nr. 2 AO)“.

Eine weitere Ergänzung enthält Rz. 94. Zur Erfüllung der Journalfunktion und zur Ermöglichung der Kontenfunktion sind bei der Buchung nunmehr auch die nachfolgenden Angaben zu erfassen oder bereitzustellen: „Kontoart (Aktiva, Passiva, Kapital, Aufwand, Ertrag, sonstige)“ und „Kontotyp (Bilanz, GuV, Debitor, Kreditor, steuerlicher Gewinn / außerbilanzielle Zu- und Abrechnungen, sonstige)“.

Als Erweiterung gegenüber dem bislang geltenden GoBD-Schreiben vom 28.11.2019 enthält das BMF-Schreiben vom 11.03.2024 eine Anlage, in welcher weiterführende Informationen zur Datenüberlassung bereitgestellt werden. In ihr sind u.a. der Beschreibungsstandard der Datenüberlassung, die digitale Lohnschnittstelle und Exporte aus elektronischen Aufzeichnungssystemen aufgeführt. Darüber hinaus beinhaltet die Anlage eine Muster-index.xml-Datei als Beschreibung für digitale Schnittstellen. Schließlich wird aufgeführt, welche weiteren unterstützten Dateiformate für eine Datenüberlassung zulässig sind, damit die von der Finanzverwaltung eingesetzte Prüfsoftware IDEA die jeweiligen Daten – ohne Installation zusätzlicher Fremdsoftware – einlesen kann:

- › ASCII feste Länge (zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- › ASCII Delimited (einschließlich kommagetrennter Werte, zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- › Excel (nur Dateien im xlsx-Format / Dateien in anderen Excel-Formaten werden nicht unterstützt, zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- › Access (nur Dateien im accdb-Format / Dateien im mdb-Format werden nicht unterstützt, zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- › dBASE (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- › Dateien von SAP/AIS (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

Die GoBD in der Fassung dieses BMF-Schreibens vom 11.03.2024 gelten ab dem 01.04.2024.

BMF: Änderung des Anwendungserlasses zu § 158 AO

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022 ist § 158 AO (Beweiskraft der Buchführung) neu gefasst worden.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wurde nun der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) mit sofortiger Wirkung zu § 158 AO geändert. Die Neufassung ergibt sich aus dem entsprechenden [BMF-Schreiben vom 11.03.2023](#).

Insbesondere wird nun in Nr. 4 des AEAO zu § 158 AO ausgeführt, dass die Vermutung nach § 158 Abs. 1 AO ihre Wirksamkeit nach § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO verliert, soweit der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung aufbewahrungspflichtige digitale Unterlagen nicht nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstellen (vgl. § 146a AO i.V.m. § 4 KassenSichV, § 147b AO oder § 41 Abs. 1 Satz 7 EStG i.V.m. § 4 Abs. 2a LStDV) zur Verfügung stellt. Bei dem Zur-Verfügung-Stellen von Unterlagen nach den Vorgaben einer einheitlichen digitalen Schnittstelle handele es sich um formelle Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Aufzeichnungen. Die Buchführung und die Aufzeichnungen sollen nicht den Vorgaben einer einheitlichen digitalen Schnittstelle entsprechen, wenn die aufbewahrungspflichtigen digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen nicht in dem geforderten Datenformat vorgelegt werden.

Nach Nr. 5 des AEAO zu § 158 AO sollen die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 AO geschätzt werden können, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen ganz oder teilweise aufgrund des § 158 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Insoweit komme der sachlichen Gewichtung der Mängel ausschlaggebende Bedeutung zu. Das Buchführungsergebnis sei nicht zu übernehmen, soweit die Beanstandungen reichen. Eine Vollschätzung an Stelle einer Hinzuschätzung komme nur dann in Betracht, wenn sich die Buchführung in wesentlichen Teilen als unbrauchbar erweise. Ist die Buchführung oder sind die Aufzeichnungen ganz oder teilweise aufgrund des § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht der Besteuerung zugrunde zu legen, könne eine Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 AO insoweit gegeben sein, wie die aufbewahrungspflichtigen digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen nicht in dem geforderten Datenformat vorgelegt werden.

BMF: Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) – Weitere Anpassungen an das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz und das Kreditweitzmarkt看förderungsgesetz

Im Anschluss an das BMF-Schreiben vom 29.12.2023 hat sich weiterer punktueller Anpassungsbedarf im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) an das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) und das Kreditweitzmarkt看förderungsgesetz ergeben. Insoweit wurde nun der AEAO mit [BMF-Schreiben vom 22.03.2024](#) nochmals geändert.

Besonders hervorzuheben ist die neu eingefügte Nr. 8 in AEAO zu § 14a AO, in der die im Einzelfall erforderliche Prüfung erläutert wird, ob die Beteiligten einer Bruchteils- oder Erbengemeinschaft bei gemeinsamer steuerrelevanter Nutzung des gemeinschaftlichen Rechts/Gegenstands (z.B. einer Immobilie) – ggf. konkludent – eine Gesellschaft i. S. d. § 705 BGB gegründet haben. Dies ist von Bedeutung, weil sich die verfahrensrechtlichen Regelungen bei rechtsfähigen Personenvereinigungen (§ 14a Abs. 2 AO) und nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (§ 14a Abs. 3 AO) insbesondere bei der Bekanntgabe von Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung (§§ 183, 183a AO) deutlich unterscheiden. Für den Fall, dass kein Gesellschaftsvertrag vorgelegt wird und die Feststellungsbeteiligten die Personenvereinigung gegenüber der Finanzbehörde auch nicht ausdrücklich als (rechtsfähige) Gesellschaft bzw. GbR bezeichnen, listet die Finanzverwaltung nun Indizien auf, die die Feststellung einer (ggf. konkludenten) Gründung einer rechtsfähigen GbR erleichtern. Wurde kein Gesellschaftsvertrag vorgelegt und haben die Feststellungsbeteiligten die Personenvereinigung gegenüber der Finanzbehörde auch nicht ausdrücklich als (rechtsfähige) Gesellschaft bzw. GbR bezeichnet, geht die Finanzverwaltung von einer Bruchteils- oder Erbengemeinschaft aus, wenn keines der aufgelisteten Indizien vorliegt.

BMF: Antworten zu schriftlichen Einzelfragen zum Thema der Fristverletzung von laufenden Nachbehaltensfristen im Sinne der §§ 5 und 6 GrEStG

Im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des MoPeG zum 01.01.2024 war im Wachstumschancengesetz zunächst nur eine Regelung vorgesehen, die ausschließen sollte, dass es mit dem Inkrafttreten des MoPeG und dem damit verbundenen Wegfall des Gesamthandseigentums bei Personengesellschaften zu einer Fristverletzung für die Steuerbefreiungsvorschriften der §§ 5, 6, 7 GrEStG hätte kommen können. Eine entsprechende Regelung fehlt bei den am Ende Gesetz gewordenen Regelungen zur zeitlich begrenzten Fortgeltung der §§ 5, 6, 7 GrEStG im Kreditweitzmarkt看förderungsgesetz (§ 24 GrEStG).

Die parlamentarische Staatssekretärin Katja Hessel (BMF) bestätigte nun im Rahmen eines [Antwortschreibens vom 25.03.2024](#) auf eine Anfrage des Bundestagsabgeordneten Güntzler, dass die Bundesregierung (weiterhin) entsprechend der Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs des Wachstumschancengesetzes (BT-Drucksache 20/8628, Seite 221) der Auffassung ist, dass alleine das Inkrafttreten des MoPeG zu keiner Verletzung laufender Nachbehaltensfristen im Sinne der §§ 5 und 6 GrEStG zum 01.01.2024 führt. Entsprechendes gilt nach Auffassung der Bundesregierung bei Auslaufen des § 24 GrEStG zum 01.01.2027.

Wie vom Gesetzgeber aufgetragen, nutzen jedoch das BMF und die Länder die durch § 24 GrEStG gewonnene Zeit und setzen die gemeinsame Prüfung des Anpassungsbedarfs des Gesetzwerbsteuergesetzes fort.

Oberste Finanzbehörden der Länder: Drei neue gleich lautende Erlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG, zu §§ 5, 6 GrEStG und zu § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit Datum vom 05.03.2024 die folgenden drei gleich lautenden Erlasse (GLE) aktualisiert:

- › zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG (GLE zu § 1 Abs. 3 GrEStG),
- › zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG i.V.m. Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle (GLE zu Organschaftsfällen) und
- › zur Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG (GLE zu §§ 5, 6 GrEStG).

Hierbei wurden vor allem die zwischenzeitlich erfolgten gesetzlichen Änderungen (u.a. Einführung § 1 Abs. 2b GrEStG, Verlängerung der einzuhaltenden Fristen auf zehn Jahre, Absenkung der Beteiligungsgrenzen auf 90 %, Einschränkungen der Steuerbefreiungen nach §§ 5, 6 GrEStG bei Option einer Personengesellschaft zur Körperschaftssteuer, zeitlich begrenzte Aufrechterhaltung des Gesamthandsprinzips für Personengesellschaften, § 24 GrEStG) berücksichtigt und eingearbeitet. Der Erlasse haben nun durchgehend Randziffern. Einige wesentlichen Aussagen in den GLE zu § 1 Abs. 3 GrEStG und zu §§ 5, 6 GrEStG sind u.a.:

GLE zu § 1 Abs. 3 GrEStG

- › **Bestätigung des Anteilsbegriffs bei KapG und PersG (Rz. 7 ff.):** Für die Qualifikation des Anteils ist die mit den einzelnen Anteilen verbundene Rechtsmacht unbeachtlich: Vorzugsaktien werden voll stimmberechtigten Aktien gleichgestellt. Eigene Anteile, die die Gesellschaft selbst hält, bleiben bei der Ermittlung des Vmhundertsatzes unberücksichtigt. Bei mittelbarem Anteilserwerb entspricht der Anteil einer PersG – wie bei einer KapG – der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen. Bei einem unmittelbaren Anteilserwerb an einer PersG ist weiterhin die Pro-Kopf-Betrachtung anzuwenden (§ 24 GrEStG).
- › **Keine mehrfache Tatbestandsverwirklichung des § 1 Abs. 3 GrEStG bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen (Rz. 21 ff.):** Bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen wird § 1 Abs. 3 GrEStG grds. nur durch den unmittelbar am Anteilsübergang beteiligten Rechtsträger erfüllt. Verwirklicht dieser Rechtsträger nicht § 1 Abs. 3 GrEStG, ist auf den Rechtsträger auf der nächst höheren Ebene abzustellen, der die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 GrEStG erfüllt.
- › **Bestätigung der Grundsätze zur Verstärkung einer bestehenden Anteilsvereinigung (Rz. 24 ff.):** Die Verstärkung einer bereits bestehenden Anteilsvereinigung (Verkürzung der Beteiligungskette, Wechsel einer mittelbaren in eine unmittelbare Beteiligung bzw. Aufstockung

der Beteiligung) ist für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG unbeachtlich (kein steuerbarer Vorgang). Unbeachtlich ist weiter, ob die jetzt grundbesitzende Gesellschaft in der Beteiligungskette grunderwerbsteuerbar erworben wurde oder nicht (weil sie im Erwerbszeitpunkt noch keinen Grundbesitz hatte). Das gilt sowohl für Grundstücke, die im Zeitpunkt der (vorausgegangenen) Anteilsvereinigung der grundbesitzenden Gesellschaft zuzurechnen waren, als auch für Grundstücke, die die Gesellschaft erst im Nachgang hierzu erworben hat.

- › **Auseinanderfallen von Signing und Closing bei der Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft (Rz. 29 ff.):** Der Vorrang der §§ 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG vor §§ 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG soll aus Sicht der Finanzverwaltung weiterhin nur dann gelten, wenn Signing und Closing zusammenfallen, wie insbesondere bei § 1 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 4 GrEStG. Bei Auseinanderfallen von Signing und Closing (getrennte Urkunden, aufschiebende Bedingung bezogen auf die Anteilsabtretung) soll der Vorrang über § 16 Abs. 4a, Abs. 5 GrEStG zu lösen sein.

Verfahrensrechtlich ist eine Steuerfestsetzung für das schuldrechtliche Geschäft (Signing) grds. nur in den Fällen geboten, in denen nicht zu erwarten ist, dass das dingliche Geschäft (Closing) innerhalb Jahresfrist nachfolgt (so auch GLE zu § 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG vom 10.05.2022, Tz. 8 vor Einführung von § 16 Abs. 4a, Abs. 5 GrEStG). Vorausgesetzt wird insoweit identischer Grundstücksbestand bei Signing und Closing sowie fristgerechte und in allen Teilen vollständige Anzeige des Erwerbsvorgangs. Fehlt es an letzterem soll nach dem GLE die Steuerfestsetzung für das Signing, sofern noch nicht erfolgt, jedenfalls nachgeholt werden. Offen bleibt die verfassungsrechtlich relevante Frage, wie mit einer möglichen Doppelfestsetzung von GrESt (für Signing und Closing) umzugehen ist.

GLE zu §§ 5, 6 GrEStG

- › **Allgemeines (Rz. 1 ff.):** Unter Verweis auf die BFH-Rechtsprechung ist eine Begünstigung nach § 6 Abs. 4 GrEStG ausgeschlossen, wenn die grundbesitzende Personengesellschaft vor weniger als zehn Jahren vor der Grundstücksübertragung durch heterogene formwechselnde Umwandlung aus einer Kapitalgesellschaft entstanden ist (Rz. 10).
- › Fortgeltung und Maßgeblichkeit des Gesamthandsprinzips (Rz. 11 ff.): Unter Hinweis auf § 24 GrEStG i.V.m. § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO gelten ab dem 01.01.2024 bis zum 31.12.2026 rechtsfähige Personengesellschaften weiterhin als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. Terminologisch verwendet der GLE die bisherige gesellschaftsrechtliche Terminologie (Ziffer 7.6: „Anwachsung“), obwohl das Gesetz in § 712a BGB mittlerweile die Gesamtnachfolge gesetzlich anordnet und man insoweit nicht mehr auf das Prinzip der Anwachsung bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters angewiesen ist.

Die Anwendbarkeit des GLE wird auf die Fälle des realen oder fingierten Gesamthandsvermögens begrenzt und ist ausdrücklich nicht auf Fälle des § 1 Abs. 2b GrEStG (Kapitalgesellschaften) anwendbar (Rz. 25).

Als Anteil am Vermögen i.S.d. §§ 5 und 6 GrEStG gilt nun auch nach Ansicht der Finanzverwaltung die wertmäßige Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen. Maßgebend ist die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Beteiligung am Vermögen im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs (Rz. 14).

Ein Anteil am Vermögen der Gesamthand kann auch über eine mehrstöckige Beteiligung vermittelt werden. Zurechnungssubjekt ist bei doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften

nicht die Zwischengesamthand als solche, sondern die an ihr beteiligten Gesamthänder (Rz. 15).

Eine Verminderung des Anteils des übertragenden Gesamthänders am Vermögen der Gesamthand kann nach Erlass (unter Bezugnahme auf aktuelle Rechtsprechung des BFH) auch aufgrund anderweitiger Vereinbarungen eintreten, wenn es hierdurch - bei im Übrigen unveränderter bürgerlich-rechtlicher Beteiligung am Gesamthandsvermögen - wirtschaftlich zu einer Beschränkung oder Aufgabe der Beteiligung am wirtschaftlichen Wert des Gesellschaftsanteils und somit an der Teilhabe des eingebrachten Grundstücks kommt (Rz. 43, 44).

- › **Verhältnis zu den übrigen Steuervergünstigungen (Rz. 30 ff.):** Das Verhältnis der §§ 5, 6 GrEStG zu den Befreiungsvorschriften nach § 3 GrEStG (Rz. 30 ff.) wird durch ein neues Beispiels 3 ergänzt (Rz. 33 ff.). Für den Fall der Verwirklichung des § 1 Abs. 2a GrEStG bei einer Übertragung an Dritte endet danach die Überwachung der Behaltensfrist nach § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG vollständig, obwohl ein zehnpromentiger Anteil beim Einbringenden verbleibt.
- **Auswirkung und Folgen einer Option nach § 1 a KStG (Rz. 121):** Die gesetzlichen Einschränkungen der Steuerbefreiungen nach §§ 5 und 6 GrEStG (Ausschluss bzw. Verstoß gegen Behaltensfristen) bei Ausübung der Option nach § 1a KStG werden unter Hinweis auf die gesetzlichen Regelungen nun auch im Erlass dargestellt (Rz. 121).
- **Verfahrensrecht (Rz. 124 ff.):** Die Verminderung der Beteiligung eines grundstückseinbringenden Gesellschafters am Vermögen der Gesamthand ist in Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung nunmehr anzuzeigen, selbst wenn sich dadurch der personelle Gesellschafterbestand der Gesamthand nicht ändert (Rz. 123).

Momentan sind die neuen GLE nur über Juris abrufbar.

BFH: Beteiligung des Kommanditisten an Komplementär-GmbH als funktional (un)wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 01.02.2024 ([IV R 9/20](#)) zu entscheiden, ob eine Kapitalbeteiligung des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH als eine funktional (un)wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils zu qualifizieren ist. Darüber hinaus hatte sich der erkennende Senat mit der Frage zu beschäftigen, ob § 24 Abs. 1 UmwStG auch dann zur Anwendung kommt, wenn ein Mitunternehmer im Zeitpunkt der Einbringung bereits zu 100 % am Vermögen, Gewinn und Verlust sowie an den Stimmrechten der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt ist.

Im Urteilsfall war der Kläger seit dem 01.01. des Jahres 2011 (Streitjahr) alleiniger Kommanditist der T-GmbH & Co. KG (T-KG) mit einer Kapitalbeteiligung von 100 %. Diesen Kommanditanteil brachte der Kläger mit notariellem Vertrag vom 03.06.2011 in die B-GmbH & Co. KG (B-KG) ein, bei welcher er bereits vor der Einbringung ebenfalls alleiniger Kommanditist war (auch hier mit einer Kapitalbeteiligung von 100 %). An der T-GmbH, welche als Komplementärin vermögenslos an der T-KG beteiligt war, waren zu Beginn des Streitjahres der Kläger zu 44,75 %, die T-KG zu 5,25 % und die T-GmbH selbst zu 50 % beteiligt. Der Geschäftsanteil des Klägers an der T-GmbH wurde im Streitjahr nicht auf die B-KG übertragen. Mit Datum vom 01.01.2011 hatte der Kläger mit der T-KG einen Konsortialvertrag abgeschlossen, um ein einheitliches Auftreten der Gesellschafter der T-GmbH in der Gesellschafterversammlung auch in Bezug auf die Geschäftsführung

bei der T-KG sicherzustellen. Dadurch wurde die Einheitlichkeit der Stimmen der an T-GmbH beteiligten Gesellschafter entsprechend der Stimme des Konsortialführers sichergestellt, die den Inhalt der Stimmen der anderen Konsorten bestimmte. Zum Konsortialführer wurde die T-KG bestimmt. Für die T-KG handelten dabei deren Kommanditisten, das heißt im Streitjahr der Kläger.

In der Feststellungserklärung für 2011 behandelte die T-KG die Einbringung der Kommanditbeteiligung des Klägers in die B-KG gewinnneutral (Einbringung zu Buchwerten). Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt hingegen die Auffassung, dass die zurückbehaltenen Anteile des Klägers an der T-GmbH funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen seines Mitunternehmeranteils gewesen seien, weshalb es zu einer steuerpflichtigen Veräußerung seines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gekommen sei. Das Finanzgericht kam hingegen zur Auffassung, dass im Streitfall § 24 UmwStG zur Anwendung komme, welcher eine Buchwerteinbringung ermögliche.

Nunmehr hat der BFH das Urteil des Finanzgerichts mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen aufgehoben und die Sache zurückverwiesen. Die Vorinstanz sei zwar im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger seinen Mitunternehmeranteil nach § 24 Abs. 1 UmwStG ohne Rückbehalt einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage auf die B-KG übertragen habe. Es könne aber nicht abschließend beurteilt werden, ob die Einbringung (insgesamt) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder auch gegen Einräumung eines sonstigen Entgelts (zum Beispiel einer Darlehensforderung) erfolgt sei.

Die Anwendung von § 24 Abs. 1 UmwStG setze die Einbringung eines Mitunternehmeranteils voraus. Zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Mitunternehmeranteils könnten nicht nur die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I, sondern auch diejenigen des Sonderbetriebsvermögens II und damit auch Kapitalbeteiligungen des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH gehören. Die Kapitalbeteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH stelle jedoch dann keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn im Einzelfall infolge gesellschaftsvertraglicher oder schuldrechtlicher Vereinbarungen nicht seine Kapitalbeteiligung, sondern seine Stellung als Kommanditist den Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der KG begründe.

Im Konsortialvertrag hatten sich die Gesellschafter der T-GmbH (also der Kläger und die T-KG) verpflichtet, insbesondere bei Beschlüssen, welche die Geschäftsführung der T-GmbH betreffen, ihre Stimmen einheitlich abzugeben, wobei die Stimmabgabe der T-KG als Konsortialführerin maßgeblich war, die insoweit durch die bzw. den Kommanditisten der T-KG (im Streitfall war das der Kläger) vertreten wurde. In der Gesellschafterversammlung der T-GmbH wurde somit das Stimmrecht der T-KG durch ihren alleinigen Kommanditisten (Kläger) ausgeübt. Vor diesem Hintergrund sei der Anteil des Klägers an der T-GmbH keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Mitunternehmeranteils gewesen, weil der Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der T-KG nicht durch die Beteiligung an der T-GmbH begründet worden, sondern aufgrund des Konsortialvertrags aus seiner Beteiligung als Kommanditist der T-KG hervorgegangen sei.

Darüber hinaus verlangt § 24 Abs. 1 UmwStG die Einräumung einer Mitunternehmerstellung als Gegenleistung für die Einbringung der Sachgesamtheit. Eine Mitunternehmerstellung könne dabei auch dann eingeräumt werden, wenn der Einbringende – wie im Streitfall – im Zeitpunkt der Einbringung bereits zu 100 % am Vermögen, am Gewinn und Verlust und an den Stimmrechten der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt war. Es reiche insoweit aus, wenn sich die maßgeblichen Gesellschaftsrechte absolut erhöhen. Mangels ausreichender tatsächlicher Feststellun-

gen des Finanzgerichts habe sich aber nicht beurteilen lassen, ob dem Kläger für den eingebrachten Mitunternehmeranteil ausschließlich Gesellschaftsrechte an der B-KG gewährt worden seien. Zwar sei es nicht erforderlich, dass die Gegenleistung ausschließlich in der Gewährung von Gesellschaftsrechten bestehe. § 24 UmwStG sei auch in Fällen der Gewährung eines Mischentgelts (zum Beispiel Gutschrift auf dem Festkapital- und dem Darlehenskonto) anwendbar. Soweit dem Einbringenden aber Vermögensvorteile gewährt werden, die nicht in Gesellschaftsrechten bestehen, könne dies zu einer (anteiligen) Gewinnrealisierung führen. Nur wenn das Mischentgelt insgesamt den steuerliche Buchwert der eingebrachten Sachgesamtheit nicht überschreitet, erfolge keine Gewinnrealisierung.

BFH: Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren

Der BFH hat mit Urteil vom 12.12.2023 ([VIII R 2/21](#)) entschieden, dass nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen ist. Diese müssen nur für das erste Antragsjahr vorliegen; ihr Wegfall in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ist unerheblich.

Der Kläger war in den Vorjahren und in den Streitjahren (2014 und 2015) zu 12,5 % an der X-GmbH beteiligt. Bis Ende 2011 war er Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH und nach Beendigung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bis zum 31.03.2013 als Arbeitnehmer bei der X-GmbH angestellt. In den Streitjahren war der Kläger in unveränderter Höhe an der X-GmbH beteiligt, aber nicht mehr für diese tätig.

Der Kläger hatte in der Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2013 erstmals einen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG gestellt und die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d i.V.m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG) für die von der X-GmbH bezogenen Dividenden und den anteiligen Abzug der Werbungskosten geltend gemacht. Das Finanzamt hatte die Einkommensteuer für 2013 entsprechend festgesetzt.

In den Streitjahren (2014 und 2015) ordnete das Finanzamt die Ausschüttungen aus der X-GmbH jedoch – entgegen den eingereichten Steuererklärungen – ohne Aufwandsabzug den übrigen, zum gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG zu steuernden Kapitalerträgen zu. Seit dem 31.03.2013 habe der Kläger die persönlichen Anforderungen für eine Antragstellung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG mangels Tätigkeit für die GmbH nicht mehr erfüllt. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG enthalte lediglich eine Befreiung von den Nachweisanforderungen in den vier Folgejahren nach der Antragstellung, setze aber voraus, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Antragstellung in jedem der Folgejahre erfüllt seien (BMF-Schreiben vom 18.01.2016, Tz. 139, nunmehr BMF-Schreiben vom 19.05.2022, Tz. 139).

Der BFH erteilte – wie auch schon die Vorinstanz – dieser Verwaltungsauffassung eine Absage.

Alle am 28.03.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV R 9/20	01.02.2024	Beteiligung des Kommanditisten an Komplementär-GmbH als funktional (un)wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils - Einbringung nach § 24 UmwStG auch bei nur absoluter Erhöhung der Gesellschaftsrechte
IX R 36/21	23.01.2024	Automatischer Finanzkonten-Informationsaustausch verstößt nicht gegen Grundrechte
VIII R 17/20	12.12.2023	Keine Korrektur der von einer Kapital- auf eine Personengesellschaft übergehenden Pensionsrückstellungen durch den Ansatz von Sondervergütungen
VIII R 2/21	12.12.2023	Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren
XI R 33/21	06.12.2023	Steuerbare Umsätze, Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug einer Kurgemeinde
XI R 22/23 (XI R 2/20)	22.11.2023	Differenzbesteuerung für Kunstgegenstände; innergemeinschaftlicher Erwerb der Kunstgegenstände; Berechnung der Marge; kein Abzug der Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb
XI R 21/23 (XI R 30/19)	18.10.2023	Vorsteuerabzug bei Kureinrichtungen

Alle am 28.03.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IX B 24/23	12.03.2024	Nichtzulassungsbeschwerde: Zulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung, Divergenz und Verfahrensfehlern; Verletzung des rechtlichen Gehörs durch Nichterteilen eines Hinweises und Nichtgewährung einer Schriftsatzfrist
VIII R 11/21	07.11.2023	Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 07.11.2023 VIII R 7/21 und VIII R 16/22 - Änderungsbescheid während des Revisionsverfahrens
VIII B 129/22	13.03.2024	Bezeichnung des Klagebegehrens
VIII B 10/23	13.03.2024	Nichtzulassungsbeschwerde gegen eine durch Ergänzungsurteil abgelehnte Urteilsergänzung
VIII R 30/19	07.11.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 07.11.2023 VIII R 7/21 und VIII R 16/22 - Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags
VIII R 13/21	07.11.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 07.11.2023 VIII R 7/21 und VIII R 16/22 - Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VIII R 21/21	07.11.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 07.11.2023 VIII R 7/21 und VIII R 16/22 - Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags
VIII R 5/21	07.11.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 07.11.2023 VIII R 7/21 und VIII R 16/22 - Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags
VIII R 5/22	07.11.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 07.11.2023 VIII R 7/21 und VIII R 16/22 - Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags
VIII R 6/22	07.11.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 07.11.2023 VIII R 7/21 und VIII R 16/22 - Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags
VIII R 7/22	07.11.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 07.11.2023 VIII R 7/21 und VIII R 16/22 - Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags
VIII R 5/23	07.11.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 07.11.2023 VIII R 7/21 und VIII R 16/22 - Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags
XI R 39/20	12.12.2023	Mithilfe einer Pool-Finanzierung angeschaffte Investmentanteile; Abzug von Zinsaufwendungen bei nur mittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen

Alle bis zum 28.03.2024 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV D 1 - S 0062/23/10005:002	22.03.2024	Weitere Anpassung des AEAO an das MoPeG und das Kreditzweitmarktförderungsgesetz
IV C 6 - S 2171-b/19/10001:001	21.03.2024	Einzelwertberichtigung bei Kreditinstituten
Anwendung BMF-Schreiben	15.03.2024	Anwendung der bis 14.03.2024 ergangenen BMF-Schreiben und gleich lautenden Erlasse

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 Straße 1-3
60327 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor

Thomas Bernhofer
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

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

Leipzig

Sascha Schöben
Brühl 48
04109 Leipzig
T: +49 (0) 341 14958 101

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.