

BMF: Inoffizieller Referentenentwurf eines Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024)

In den letzten Tagen ist ein [inoffizieller Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 \(JStG 2024\)](#) bekannt geworden. Dieser beinhaltet eine Vielzahl von Änderungen in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts, in denen sich fachlich gebotener Gesetzgebungsbedarf ergeben habe. Dies betreffe insbesondere notwendige Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie Reaktionen auf Rechtsprechung des BVerfG und des BFH. Daneben bestehe ein Erfordernis zur Regelung von Verfahrens- und Zuständigkeitsfragen, Folgeänderungen, Anpassungen aufgrund von vorangegangenen Gesetzesänderungen und Fehlerkorrekturen.

Der 240 Seiten umfassende Entwurf enthält eine Vielzahl thematisch nicht oder nur partiell miteinander verbundener Einzelmaßnahmen. Inhaltlich hervorzuheben sind – ohne jeden Anspruch auf Vollständigkeit – insbesondere folgende steuerliche Regelungen bzw. Regelungsbereiche:

› Änderungen im Einkommensteuergesetz

- **Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 Satz 1 EStG-E):** Mit der Änderung soll die für die Anwendung der Steuerbefreiung zulässige Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 15 kW (peak) auf 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit erhöht werden. Weiter soll klargestellt werden, dass
 - auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten Photovoltaikanlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt sind,
 - es sich bei der Steuerbefreiung um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt.
- **Ausgleichsposten nach § 4g EStG-E:** Durch die Neufassung (§ 4g Abs. 1 Satz 4 EStG-E) sollen die Regelungen zur Bildung und Auflösung des Ausgleichspostens mit der Folge einer zeitlichen Streckung der Besteuerung in allen offenen Fällen entsprechend anzuwenden sein, wenn es aufgrund einer Umwandlung zu einer Aufdeckung stiller Reserven infolge der Beschränkung oder des Ausschlusses des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland kommt.
- **Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E):** Der BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 (BvL 8/13), wonach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist, soll eng umgesetzt werden. Zum Buchwert soll nun auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern vorgesehen werden, soweit diese „unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer“ erfolgt. Laut Gesetzesbegründung soll eine Beteiligungsidentität an Mitunternehmerschaften für Zwecke des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E nicht vorliegen, wenn unmittelbar oder mittelbar und zivilrechtlich oder nur wirtschaftlich eine natürliche Person oder eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nur an einer der beiden Mitunternehmerschaften beteiligt ist. Schädlich sei dabei auch eine Beteiligung als Treuhänder, selbst wenn dieser nicht selbst als Mitunternehmer anzusehen ist. Unschädlich seien allerdings Null-Prozent-Beteiligungen (z. B. einer Komplementär-GmbH). Die Neuregelung soll entsprechend der Vorgabe des BVerfG rückwirkend in allen offenen Fällen anzuwenden sein. Auf gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer zum Zeitpunkt der Übertragung (gemeint ist insoweit wohl „auf den Zeitpunkt der Übertragung“) kann aus Vertrauensschutzgründen für Übertragungen vor dem 12.01.2024 von einer Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E abgesehen werden.

- **Sog. Körperschaftsteuerklausel (§ 6 Abs. 5 Satz 7 EStG-E bzw. § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG-E):** In Reaktion auf das BFH-Urteil vom 15.07.2021 (IV R 36/18), mit dem eine teleologische Reduktion der in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG geregelten sog. Körperschaftsteuerklausel vorgenommen wurde, soll nun die bisherige Verwaltungsauffassung im Sinne einer Subjektbezogenheit des Statuswechsels gesetzlich normiert werden. Damit ist auch der Wechsel von der Zurechnung von einem Körperschaftsteuer-Subjekt zu einem anderen Körperschaftsteuer-Subjekt eine Sperrfristverletzung i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG. Die Regelung soll entsprechend auch für die Körperschaftsteuerklausel im Zusammenhang mit der Realteilung gelten (§ 16 Abs. 3 Satz 5 EStG-E). Beide Regelungen sollen rückwirkend in allen offenen Fällen anzuwenden sein. Diese Rückwirkung erscheint angesichts des angesprochenen BFH-Urteils äußerst bedenklich.
- **Konzernklausel bei der aufgeschobenen Besteuerung der geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligungen (§ 19a EStG-E):** Der Anwendungsbereich der Steuervergünstigung soll durch § 19a Abs. 1 Satz 3 EStG-E auch auf die Übertragung von Anteilen an Konzernunternehmen erweitert werden. Danach sollen nicht nur geldwerte Vorteile aus Vermögensbeteiligungen aufgeschoben besteuert werden können, wenn Anteile am Unternehmen des Arbeitgebers überlassen werden, sondern auch, wenn Anteile an verbundenen Unternehmen übertragen werden. Dabei wird der Anwendungsbereich allerdings dadurch begrenzt, dass der Anteil an einem Konzernunternehmen nur dann steuerbegünstigt übertragen werden kann, 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.
- **Periodenübergreifende Glattstellungsgeschäfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG-E):** Aus Vereinfachungsgründen wurde seit Einführung der Abgeltungsteuer für den Kapitalertragsteuerabzug im Verwaltungsweg geregelt, dass die gezahlten Prämien und die damit im Zusammenhang angefallenen Nebenkosten zum Zeitpunkt der Zahlung als negativer Kapitalertrag im sog. Verlustverrechnungstopf zu erfassen sind. Der BFH hat jedoch mit Urteil vom 02.08.2022 (VIII R 27/21) entschieden, dass dies mit dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG nicht im Einklang steht. Die Höhe der ursprünglich erzielten Stillhalterprämien sei auch bei periodenübergreifenden Glattstellungsgeschäften, in dem Veranlagungszeitraum zu mindern, in dem die Stillhalterprämien vereinnahmt wurden. Da dies Kreditinstitute im Fall von periodenübergreifenden Glattstellungsgeschäften im Kapitalertragsteuerabzugsverfahren vor kaum lösbare Aufgaben stellt, soll nun die bisherige Verwaltungsauffassung gesetzlich verankert werden.
- **Verlängerung der Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 32c EStG-E):** Die Tarifiermäßigung soll um die zwei Betrachtungszeiträume 2023 bis 2025 und 2026 bis 2028 verlängert werden. Die Tarifiermäßigung wäre damit auf 15 Jahre befristet und würde letztmalig im Veranlagungszeitraum 2028 gewährt.
- **Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E):** Mit der Vorschrift soll eine vereinfachende Pauschalierungsmöglichkeit der Lohnsteuer bei Nutzung von Mobilitätsbudgets eingeführt werden. Arbeitgeber könnten dann die Lohnsteuer bei außerdienstlicher Nutzung von Mobilitätsleistungen bis zu 2.400 € im Jahr auf Basis der Arbeitgeberaufwendungen inklusive Umsatzsteuer pauschal mit 25 % erheben, sofern die Leistungen aus dem Mobilitätsbudget zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Dabei sollen sowohl Sachzuwendungen (z.B. bestimmte zweckgebundene Gutscheine, Mobilitäts-Apps oder Wertguthabekarten) als auch Geldleistungen (z.B. Zuschüsse, nachträgliche Kostenerstattungen) begünstigt sein. Die Regelung zielt insbesondere auf die nur kurzfristige und/oder gelegentliche Nutzung der Leistungen ab; die dauerhafte Nutzung von

Kfz und anderen Fahrzeugen soll nicht der Pauschalierung unterfallen, sodass die Regeln zur Dienstwagenbesteuerung und zu steuerfreien Arbeitgeberleistungen unberührt bleiben. Nicht erfasst werden sollen Luftfahrzeuge und private Kraftfahrzeuge. Im Verhältnis zu anderen Pauschalierungsmöglichkeiten (z.B. § 37b EStG, § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG) soll die Neuregelung nur alternativ angewendet werden können.

- **Besteuerung von grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f EStG-E sowie § 50d Abs. 7 und 15 EStG-E):** Anpassungen bei der Besteuerung von grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen durch Einfügung von neuen Regelungen, die v.a. der Umsetzung von Vorgaben aus dem OECD-Musterkommentar dienen.

› **Änderungen im Körperschaftsteuergesetz**

- **§§ 27, 29 KStG-E:** Änderungen mit dem Ziel der Klarstellung und Vereinfachung der Regelungen betreffend das steuerliche Einlagekonto. Insbesondere wird auf Grundlage des allgemeinen Verständnisses, dass bei Kettensachverhalten verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen stufenweise zu erfassen sind, gesetzlich klargestellt dass im Fall der mittelbaren Organschaft die Erhöhung und die Minderung des steuerlichen Einlagekontos der Organgesellschaft aufgrund einer organschaftlich verursachten Minder- oder Mehrabführung – ggf. anteilig – auch auf Ebene der Zwischengesellschaft nachzuvollziehen ist (vgl. auch BMF-Schreiben vom 29.09.2022, BStBl. I, S. 1412, Rz. 27 bis 35); bei Mehrabführungen ist das steuerliche Einlagekonto der Zwischengesellschaft durch Direktzugriff nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG entsprechend zu mindern.
- **§§ 34 und 36 KStG-E:** Umsetzung von BVerfG-Entscheidungen zum Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren.

› **Änderungen im Gewerbesteuerengesetz**

§ 7 Satz 8 GewStG-E: Mit der Neufassung von § 7 Satz 8 GewStG soll klargestellt werden, dass sämtliche passiven ausländischen Betriebsstätteneinkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten und somit auch solche, für die Deutschland im Fall eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bereits nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht. Die bisher in § 7 Satz 9 GewStG normierte Ausnahme von der Anwendung des § 7 Satz 8 GewStG ist durch den in der Neufassung des § 7 Satz 8 GewStG-E enthaltenen Verweis auf §§ 7 bis 13 AStG nicht mehr erforderlich und soll daher gestrichen werden. Die Regelung soll auch für Erhebungszeiträume vor 2024 anzuwenden sein.

› **Änderungen im Umwandlungssteuergesetz**

- **§ 3 Abs. 2a UmwStG-E:** In dem neu angefügten Abs. 2a soll nunmehr normiert werden, dass die steuerliche Schlussbilanz innerhalb von 14 Monaten nach dem steuerlichen Übertragungstichtag elektronisch zu übermitteln ist. Die in Rz. 03.04 des Umwandlungssteuererlasses bereits seit 2011 enthaltene Aussage zur entsprechenden Anwendung des § 5b EStG soll zur Erhöhung der Rechtssicherheit in das Gesetz aufgenommen werden. Auch der Verweis in § 11 Abs. 3 UmwStG soll entsprechend erweitert werden.
- **§ 5 Abs. 2 UmwStG-E:** Nach § 5 Abs. 2 UmwStG gelten Anteile an der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 17 EStG, die an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft oder einer natürlichen Person gehören, für die Ermittlung des Übernahmeergebnisses als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers mit den Anschaffungs-

kosten eingelegt (sog. Einlagefiktion). Nicht erfasst werden bislang sonstige Anteile im Privatvermögen, die allerdings seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ebenfalls steuerverstrickt sind. Mit der Erweiterung des Tatbestands auch auf Anteilen i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sollen nunmehr sämtliche steuerverstrickten und im Privatvermögen gehaltenen Anteile am übertragenden Rechtsträger als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt gelten.

- **§ 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG-E:** Die Vorschrift zur Behandlung einer Verschmelzung nach §§ 11 ff. UmwStG beim Anteilseigner soll dahingehend geändert werden, dass der Buchwertansatz bei Vorliegen der Voraussetzungen zum neuen Regelfall wird. Künftig wäre dann vom Steuerpflichtigen ein Antrag auf Ansatz des gemeinen Wertes nach § 13 Abs. 1 UmwStG zu stellen, für den zudem eine Frist neu eingeführt werden soll. Danach wäre der Antrag grundsätzlich bis zum Ablauf der Frist zur Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr der Umwandlung möglich. Der Antrag ist jedoch spätestens mit Abgabe der Steuerklärung zu stellen und ist unwiderruflich.
- **§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG-E:** Als Reaktion auf Gestaltungen zur Umgehung von § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG soll ein neuer Satz 3 zur Gewerbesteuerbelastung bei mittelbaren Übertragungen eingefügt werden. Dieser stellt ausdrücklich klar, dass ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auch der Gewerbesteuer unterliegt, soweit ein Anteil an einer die Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft vermittelnden Personengesellschaft von einer natürlichen Person veräußert oder aufgegeben wird und soweit dieser Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auf den Anteil an der übernehmenden Personengesellschaft entfällt. Die Regelung soll erstmals auf Umwandlungen anzuwenden sein, deren steuerlicher Übertragungsstichtag nach dem Tag der Veröffentlichung Referentenentwurfs liegt. Diese Veröffentlichung steht noch aus.
- **§ 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E:** Mit einem neuen Satz 5 soll klargestellt werden, dass entsprechend der bestehenden Verwaltungsauffassung Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum bei der Ermittlung des eingebrachten Betriebsvermögens zu berücksichtigen sind. Damit ist ein Buchwertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens nicht möglich, soweit sich unter Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum negative Anschaffungskosten ergeben würden. Soweit das eingebrachte Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum negativ ist, sind die Buchwerte des eingebrachten Vermögens aufzustocken. Der neue Satz 5 soll ebenso gelten bei der Anwendung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG sowie § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG. Die erstmalige Anwendung ist beabsichtigt auf Einbringungen, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2023 erfolgt oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2023 geschlossen worden ist. Diese (unechte) Rückwirkung dürfte verfassungsrechtlich zweifelhaft sein.
- **§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E:** Es soll klargestellt werden, dass die Ausnahme von der Versteuerung eines Einbringungsgewinns II bei Weiterveräußerung von miteingebrachten Anteilen nur gelten soll, wenn dieser Veräußerungsvorgang zur Aufdeckung von stillen Reserven geführt hat.
- **§ 27 Abs. 3 UmwStG-E:** Die Sonderregelungen für einbringungsgeborene Anteile sollen mit Wirkung zum 01.01.2025 abgeschafft werden. Die ehemals einbringungsgeborenen Anteile sollen stattdessen in den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 6 EStG-E überführt werden.

› **Änderungen im Mindeststeuergesetz**

§ 59 Abs. 3 MinStG-E: Die neue Vorschrift bezüglich des substanzbasierten Freibetrags setzt Punkt 3 der vom Inclusive Framework an BEPS am 13.07.2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften in Bezug auf mobile Beschäftigte um. Im Umkehrschluss ergibt sich hieraus, dass Beschäftigte, die ihre Tätigkeit zu mehr als 50 % in einem Steuerhoheitsgebiet ausüben, in vollem Umfang zu berücksichtigen sind. Eine anteilige Berücksichtigung nach Abs. 3 in einem anderen Steuerhoheitsgebiet ist dann unzulässig. Es handelt sich um die Korrektur eines Büroversehens.

› **Änderungen im Investmentsteuergesetz**

- **§ 8 Abs. 4 Satz 2 InvStG-E und § 10 Abs. 6 InvStG-E:** Es sollen Steuergestaltungen vermieden werden, die darauf basieren, dass der steuerbegünstigte Anleger seine Steuerbefreiung einer anderen steuerpflichtigen Person zur Verfügung stellt. Hierzu sollen Regelungen aufgenommen werden, die die Steuerbefreiung ausschließen, wenn ein steuerbegünstigter Anleger die Investmenterträge durch Nießbrauch oder eine ähnliche Gestaltung überträgt, ohne gleichzeitig auch das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) auf den Nießbraucher zu übertragen.

- **§ 17 Abs. 1 Satz 4 InvStG-E:** Verlängerung der Abwicklungsfrist für Investmentfonds von fünf auf zehn Jahre.

- **§ 20 Abs. 4 Satz 2, Abs. 4a InvStG-E:** Zur Vermeidung der Abziehbarkeit von Verlusten aus der Beteiligung an Investmentanteilen sollen in § 20 Abs. 4 und 4a InvStG-E besondere Nachweispflichten für die Steuerpflichtigen (Abs. 4) und die Möglichkeit zum Gegenbeweis durch das Veranlagungsfinanzamt (Abs. 4a) geregelt werden, wenn zuvor Einkünfte aus diesen Investmentanteilen unter Anwendung eines Teilfreistellungssatzes begünstigt besteuert wurden. Ändert sich der anwendbare Teilfreistellungssatz liegt eine fiktive Veräußerung der Investmentanteile vor (§ 22 Abs. 1 InvStG).

- **§ 36 InvStG-E:** Bei Spezial-Investmentfonds bislang steuerfrei thesaurierbare Erträge aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen und ähnlichen Einkünften i.S.d. § 21 EStG sowie Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (z. B. auch Kryptowerte wie beispielweise Bitcoin, Ethereum und Tether) sollen künftig als ausschüttungsgleiche Erträge erfasst werden und unterliegen damit der jährlichen Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner. Dagegen sollen bestimmte Devisentermin-Geschäfte aus Vereinfachungsgründen künftig steuerfrei thesauriert werden können.

› **Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz**

§ 1 Abs. 4a GrEStG-E: Das GrEStG soll in § 1 GrEStG um einen neuen Abs. 4a ergänzt werden, der erstmals regelt, welcher Gesellschaft ein Grundstück bei Verwirklichung der Ergänzungstatbestände nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG gehört. Danach gehört das Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn sie es aufgrund eines Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG erworben hat. Die Zugehörigkeit endet, wenn eine anderer Rechtsträger das Grundstück aufgrund eines Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG erworben hat oder die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, die zur Zugehörigkeit nach § 1 Abs. 4a Satz 1 GrEStG-E geführt haben. Die neue Regelung verzichtet bewusst und in Abkehr von der bisherigen, administrativ extrem aufwendigen und höchst strittigen Rechtslage (BFH und gleich lautende Ländererlasse vom 16.10.2023) auf die fiktive Zurechnung und ggf. mehrfache Besteuerung von Grundstücken infolge der Verwirklichung eines Ergänzungstatbestands nach § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG.

Im Fall der Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs/Rückerwerbs nach § 16 Abs. 1, 2 GrEStG soll dies jedoch nicht gelten. Durch deren gesetzliche Klassifizierung als rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) für die Zurechnung soll verhindert werden, dass eine (vorübergehende) Unterbrechung des Zurechnungszusammenhangs, die später wieder rückgängig gemacht wird, dazu genutzt wird, zwischenzeitliche Erwerbsvorgänge grunderwerbsteuerfrei zu stellen.

In den Fällen der Einräumung einer Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG wird für den Zeitraum ihres Bestehens nun auch gesetzlich eine Doppelzurechnung zum Vermögen des Grundstückseigentümers und des daneben Verwertungsberechtigten festgeschrieben.

› **Unionsrechtskonforme Anpassungen im ErbStG:**

- Einführung einer europarechtlich gebotenen anteiligen Abzugsfähigkeit von allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten, wie z.B. Pflichtteilsverbindlichkeiten, bei beschränkter Steuerpflicht unter gleichzeitiger Neustrukturierung der Vorschrift (**§ 10 Abs. 6, 6a und 6b ErbStG-E**),
- Erweiterung der Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke auf Grundstücke in Drittstaaten, wenn in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sichergestellt ist (**§ 13d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG-E**), sowie
- Möglichkeit der Inanspruchnahme der Stundungsregelung bei sämtlichen zu eigenen oder fremden Wohnzwecken erworbenen Grundstücken (**§ 28 Abs. 3 ErbStG-E**). Auch insoweit soll dies für Grundstücke in Drittstaaten gelten, wenn ein Informationsaustausch sichergestellt ist.

› **Änderungen im Umsatzsteuerrecht** (soweit nicht gesondert vermerkt, sollen die Änderungen am Tag nach Verkündung des Gesetzes in Kraft treten):

- Verlängerung der Übergangsfrist zur Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG für die Besteuerung der öffentlichen Hand bis zum 31.12.2026 (**§ 27 Abs. 22a Satz 1 UStG-E**).
- Anpassung der Voraussetzungen der Werklieferung an die bereits bekannten Aussagen des BFH und der Finanzverwaltung zur Be- oder Verarbeitung eines „fremden“ Gegenstands (**§ 3 Abs. 4 UStG-E**).
- Besteuerungsort von virtuellen Veranstaltungen/Tätigkeiten (**§ 3a Abs. 3 Nr. 3 und 5 UStG-E**).
- Abschaffung der Umsatzsteuerlagerregelung zum 01.01.2026 (**§ 4 Nr. 4 Buchst. a UStG-E**).
- Ausdehnung der Steuerbefreiung um die Verwaltung von Krediten und die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber (**§ 4 Nr. 8 Buchst. a und g UStG-E**).
- Neufassung der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen (**§ 4 Nr. 21 UStG-E**) und für sportliche Veranstaltungen (**§ 4 Nr. 22 UStG-E**) ab dem 01.01.2025.
- Neuregelung, wonach entgegen der BFH-Rechtsprechung eine Gutschrift, die nicht über eine Leistung eines Unternehmers ausgestellt wird, dennoch eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG begründet (**§ 14c Abs. 2 UStG-E**).
- Anpassung des Zeitpunkts des Vorsteuerabzugs, wenn der Leistende der Ist-Versteuerung unterliegt (**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG-E**), und entsprechende Hinweispflichten für die Rechnungsstellung (**§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG-E**), beides ab dem 01.01.2026.

- Umfassende Anpassungen im Bereich der Kleinunternehmerbesteuerung ab dem 01.01.2025 hinsichtlich Umsatzgrenzen (**§ 19 UStG-E**), Einführung eines besonderen Meldeverfahrens mit Kleinunternehmer-Identifikationsnummer zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung in anderen Mitgliedstaaten (**§ 19a UStG-E**) und ergänzender Regelung zur Rechnungsstellung (**§ 34a UStDV-E**).

- › **Anpassungen der Abgabenordnung:** Hinzu kommen unterschiedliche Anpassungen der Abgabenordnung.

Es ist unklar, wann mit dem offiziellen Versand des vorliegenden Entwurfs zur Stellungnahme an die Verbände zu rechnen ist. Zur Zeit scheint der Entwurf sich in der Phase der sog. Frühkoordination zwischen den verschiedenen beteiligten Ministerien zu befinden. Diese ist dem Versand des Referentenentwurfs an die Verbände vorgeschaltet und von der sog. Ressortabstimmung zu unterscheiden, die nach erfolgter Stellungnahme der Verbände und vor der Einbringung ins Bundeskabinett durchgeführt wird. Voraussichtlich erfolgt der Versand in den nächsten Wochen, sobald einzelne, politisch noch strittige Punkte ausgeräumt sind. Insgesamt ist das JStG 2024 in der Koalition wohl weitgehend unstrittig. Der Kabinettsbeschluss ist vor der „Berliner Sommerpause“ geplant und der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens dürfte wie mittlerweile üblich knapp vor Jahresende erfolgen.

BFH: Irrtümliche Zuwendung und Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (vGA)

Der BFH hat mit Urteil vom 22.11.2023 ([I R 9/20](#)) entschieden und klargestellt, dass für die Frage, ob eine Vermögensverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, bei der Prüfung eines möglicherweise fehlenden Zuwendungswillens aufgrund Irrtums des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht darauf abzustellen ist, ob einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiter der Irrtum gleichfalls unterlaufen wäre. Maßgebend ist allein, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer einem solchen Irrtum unterlegen ist.

Im Jahr 2013 führte das Finanzamt unter anderem bei der Klägerin (GmbH) eine Außenprüfung durch und gelangte zu der Ansicht, dass die Klägerin auf die Teilnahme an einer Kapitalerhöhung bei der zuvor von ihrer alleinigen Gesellschafterin und Geschäftsführerin B eingebrachten Tochter-GmbH verzichtet und sie stattdessen B unentgeltlich ermöglicht habe, daran teilzunehmen. In diesem Verzicht liege eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zugunsten der B, die mit dem Teilwert des im Rahmen der Kapitalerhöhung von B erworbenen Geschäftsanteils zu bewerten sei. Ferner habe die Klägerin anstelle der B die Stammeinlage eingezahlt. Auch darin sei eine vGA zu sehen. Fraglich war im Streitfall, ob B bei der Übernahme der aus der Kapitalerhöhung resultierenden neuen Anteile an der Tochter-GmbH einem Irrtum unterlegen war. Denn eigentlich sollte die Kapitalerhöhung bei der Tochter-GmbH gerade nicht vor ihrer Einbringung durch die Gesellschafterin B, sondern erst nach der Einbringung durch die Klägerin durchgeführt werden. Folglich hatte B die Tochter-GmbH erst eingebracht, dann allerdings trotzdem bei der nachfolgenden Kapitalerhöhung die neuen Anteile an der Tochter-GmbH übernommen. Gezahlt wurde die Stammeinlage aber von der Klägerin und auch die neuen Anteile übertrug B später auf die Klägerin. Die Übernahme des neu gebildeten Geschäftsanteils durch B sei im Rahmen des Kapitalerhöhungsbeschlusses irrtümlich erfolgt.

Die Klage hatte in erster Instanz keinen Erfolg. Das Finanzgericht ist davon ausgegangen, dass es für die Frage, ob eine Vermögensverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, im Falle eines (vermeintlichen) Irrtums des Gesellschafters-Geschäftsführers bei der zur Vermögensverschiebung führenden Beschlussfassung auf den objektivierenden Maßstab eines ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters und dabei darauf ankomme, ob einem solchen Geschäftsleiter ein solcher Irrtum unterlaufen wäre.

Dem ist der BFH nun in der Revision entgegengetreten. Zwar bestünden grundsätzlich keine subjektiven Handlungserfordernisse, um das Vorliegen einer vGA annehmen zu können. Es bedürfe damit in der Regel weder der Absicht, Gewinne verdeckt auszuschütten, noch eines entsprechenden Ausschüttungsbewusstseins. Diese Grundsätze gelten dabei aber nicht uneingeschränkt, da es zur Annahme einer vGA – so wie bei einer offenen Gewinnausschüttung – eines Zuwendungswillens bedürfe. Fehle es an jeglichem finalen Zuwendungswillen in Richtung eines Vermögenstransfers zu Lasten der Gesellschaft und zugunsten des Gesellschafters und stehe fest, dass die Vorteilsverschiebung nicht aus gesellschaftlichen Gründen erfolgt ist, könne eine vGA wegen fehlender konkreter Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ausscheiden (so ausdrücklich bereits BFH-Urteil vom 29.04.2008 – I R 67/06). Dass im Rahmen des Tatbestands der vGA ausnahmsweise subjektive Elemente von Bedeutung sein können, zeige sich beispielsweise darin, dass die durch einen Buchungsfehler des steuerlichen Beraters irrtumsbedingt ausgelösten Vermögensverschiebungen zu korrigieren sind (BFH-Urteil vom 24.03.1998 – I R 88/97. Alleine maßgebend sei deshalb im Streitfall, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer (also B) einem Irrtum unterlegen war.

Da das Finanzgericht von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, sei sein Urteil aufzuheben gewesen. Das Finanzgericht habe die Frage, ob B zum Zeitpunkt der Beschlussfassung tatsächlich einem Irrtum über den Inhalt des Beschlusses unterlag, nach den vorstehenden Rechtsgrundsätzen nicht unaufgeklärt lassen dürfen. Bei dieser Tatsachenfrage komme es entscheidend auf die Glaubhaftigkeit der Einlassungen der B und ihre Glaubwürdigkeit an; eine entsprechende Tatsachenfeststellung und -würdigung sei Aufgabe des Finanzgerichts als Tatsachengericht. Deshalb sei die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückzuverweisen gewesen.

BFH: Aktiengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft

Mit einem Beschluss vom 13.03.2024 ([V B 67/22](#)) hat sich der BFH mit der organisatorischen Eingliederung einer Aktiengesellschaft befasst. Zwar stuft der BFH den eine Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin als unbegründet ablehnenden Beschluss als in seiner Rechtsammlung nicht zur amtlichen Veröffentlichung bestimmte Entscheidung (sog. NV-Entscheidung) und damit grundsätzlich als nur für den entschiedenen Einzelfall bedeutsam ein. Dem Beschluss sind unseres Erachtens aber dennoch grundlegende Ausführungen dazu zu entnehmen, wie der BFH die Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung verstanden wissen will.

Die Klägerin war im Streitzeitraum Alleinaktionärin der A-AG. Zwischen der A-AG und der Klägerin bestand zwar ein Gewinnabführungsvertrag, es existierte aber weder ein Beherrschungsvertrag im Sinne von § 291 AktG mit der A-AG noch lag eine Eingliederung der A-AG in die Klägerin nach § 319 AktG vor. Als Vorstandsmitglieder der A-AG waren zwei, nicht leitende Mitarbeiter der Klägerin bestellt worden. Der Aufsichtsrat der A-AG bestand ebenfalls aus Personen, die bei der Klägerin angestellt waren.

Die Klägerin ging von der Eingliederung der A-AG in ihr Unternehmen im Sinne einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft aus, welche aber vom zuständigen Finanzamt abgelehnt wurde. Auch eine hiergegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht ging davon aus, dass sich die organisatorische Eingliederung nicht infolge der Einsetzung (einfacher) Mitarbeiter der Klägerin im Vorstand und im Aufsichtsrat der A-AG ergebe. Im Übrigen sei beim Einsatz von einfachen Mitarbeitern oder auch leitenden Angestellten ein unmittelbares Abberufungsrecht des potenziellen Organträgers erforderlich. Ein derartiges unmittelbares Durchgriffsrecht sei aber auf der Grundlage der aktienrechtlichen Besonderheiten im Streitfall gerade nicht ersichtlich.

Der BFH wies die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin als unbegründet zurück.

Soweit sich die Klägerin für die organisatorische Eingliederung der A-AG auf die bisherige Rechtsprechung stützt (vgl. BFH-Urteil vom 07.07.2011, V R 53/10), hält der BFH fest, dass dieses Urteil zur organisatorischen Eingliederung einer GmbH ergangen sei. In dem Urteil hatte der BFH die teilweise personelle Verflechtung über die Geschäftsführungsorgane zwischen Organträger und Organ-GmbH bejaht: Dies setze aber voraus, dass der Geschäftsführer der Organ-GmbH auch Geschäftsführer der Organträger-GmbH ist, der Organträger über ein umfassendes – gesellschaftsrechtliches (§ 37 Abs. 1 und 2 GmbHG) – Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der Organ-GmbH verfügt und er – gesellschaftsrechtlich (§ 46 Nr. 5 GmbHG) – zur Bestellung und Abberufung aller Geschäftsführer der Organ-GmbH berechtigt ist. Die organisatorische Eingliederung durch personelle Verflechtung über leitende Mitarbeiter des Organträgers bedinge im Kontext der Organ-GmbH folglich, dass der Organträger als Mehrheitsgesellschafter der Organ-GmbH seine Weisungsbefugnisse gegenüber seinem leitenden Mitarbeiter in dessen Eigenschaft als Geschäftsführungsorgan der Organgesellschaft auch gesellschaftsrechtlich bei der Organgesellschaft durchsetzen kann.

Ob auf der Grundlage dieser Rechtsprechung die organisatorische Eingliederung einer AG mittels personeller Verflechtung überhaupt angenommen werden kann, musste der BFH aufgrund verfahrensrechtlicher Vorgaben zwar nicht beantworten. Jedoch zeigt der BFH auf, dass er diesbezüglich unterschiedliche Vorgaben für die organisatorische Eingliederung einer AG einerseits und einer GmbH andererseits für denkbar hält. So hätte Klägerin u.a. darlegen müssen, ob und gegebenenfalls wie das von ihr angenommene – dienstvertragliche – Weisungsrecht hinsichtlich ihrer als Vorstandsmitglieder der A-AG bestellten Mitarbeiter – gesellschaftsrechtlich – bei der A-AG hätte durchgesetzt werden können. Im Hinblick auf die fragliche Willensdurchsetzung referenziert der BFH insbesondere auf die Vorschrift § 76 Abs. 1 AktG. Nach dieser Vorschrift leitet der Vorstand als zuständiges Geschäftsführungsorgan die Geschäfte der AG unter eigener Verantwortung und ist dementsprechend weisungsfrei. Dass der Aufsichtsrat einer AG den Vorstand bestellt und, u.a. aufgrund eines Vertrauensentzugs der Hauptversammlung, auch abberuft (§ 84 AktG) sowie dessen Geschäftsführung überwacht (§ 111 AktG), verschaffte der Klägerin im Streitfall, anders als bei einer Organ-GmbH, keine gesellschaftsrechtlichen Weisungsbefugnisse gegenüber dem Vorstand der A-AG. Somit sei die Klägerin nicht in der Lage gewesen, ihren Willen in der laufenden Geschäftsführung der abhängigen Gesellschaft durchzusetzen.

In seinem Beschluss bringt der BFH mehrfach zum Ausdruck, dass seine Rechtsprechung zur organisatorischen Eingliederung mittels Entsendung von Mitarbeitern des Organträgers in die Geschäftsführung der Organgesellschaft im Kontext der Besonderheiten einer GmbH-Organgesellschaft zu verstehen sei. Im Hinblick auf eine unterschiedslose Anwendung dieser Vorgaben auf eine Aktiengesellschaft als Organgesellschaft scheint der BFH zurückhaltend zu sein. Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsprechung in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass übernommen,

ohne dass diesbezüglich eine rechtsformabhängige Differenzierung im Hinblick auf die vermeintliche Organgesellschaft zu erfolgen habe, vgl. Abschn. 2.8 Abs. 9 UStAE.

Alle am 04.04.2024 und am 11.04.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>I R 21/21</u>	20.12.2023	Zuständigkeit für die Außenprüfung (Steuerabzug nach § 50a EStG)
<u>I R 9/20</u>	22.11.2023	Irrtümliche Zuwendung und Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (vGA)
<u>IX R 7/22</u>	23.01.2024	Verhältnis zwischen Verlustfeststellungsbescheid und Steuerbescheid
<u>V R 28/21</u>	14.12.2023	Zum Zweckbetrieb "Krankenhaus" im Sinne des § 67 der Abgabenordnung (AO)
<u>X R 3/22</u>	28.11.2023	Schätzungsbefugnis bei Altkassen, deren objektive Manipulierbarkeit sich erst nach Jahren des Gebrauchs nachträglich herausstellt; zeitliche Erfassung von Gutscheinen bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung
<u>IV R 14/21</u>	22.02.2024	Zum Umfang der Fiktion des § 7 Satz 3 GewStG
<u>IX R 27/23 (II R 27/15)</u>	20.02.2024	Verfassungsmäßigkeit des SolZG 1995
<u>V R 20/21</u>	31.01.2024	Anforderungen an die Person des Leistungsempfängers im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG)
<u>VI R 16/21</u>	10.01.2024	Abzug von Rechtsverfolgungskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten
<u>VI R 30/21</u>	13.12.2023	Zweitwohnungsteuer als Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung

Alle am 04.04.2024 und am 11.04.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>V B 67/22</u>	13.03.2024	Aktiengesellschaft als Organgesellschaft
<u>V R 2/21</u>	14.12.2023	Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.12.2023 V R 2/21 - Zum Zweckbetrieb "Krankenhaus" im Sinne des § 67 der Abgabenordnung (AO)
<u>IX R 15/23</u>	12.12.2023	Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG bei teilentgeltlicher Übertragung eines GmbH-Anteils
<u>VIII B 4/23</u>	13.03.2024	Ablehnung einer Terminaufhebung im Anschluss an eine Mandatsniederlegung

Alle bis zum 11.04.2024 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>IV C 5 - S 2341/24/10001 :001</u>	05.04.2024	Gesamtübersicht der Kaufkraftzuschläge
<u>III C 3 - S 7327/22/10001 :001</u>	04.04.2024	Umsatzbesteuerung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Kraftomnibussen, die nicht in der Bundesrepublik Deutschland zugelassen sind
<u>III C 3 - S 7329/19/10001 :006</u>	02.04.2024	Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2024

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.