

JStG 2024: Überblick über die wichtigsten Änderungen im KStG, GewStG, UmwStG und weiteren Gesetzen

Klarstellungen, Umsetzung verfassungsrechtlicher Vorgaben und Reaktion auf BFH-Rechtsprechung

Ralf Hörster *

Am 22.11.2024 hat der Bundesrat dem Jahressteuergesetz 2024 in der vom Deutschen Bundestag am 18.10.2024 beschlossenen Fassung zugestimmt. Das JStG 2024 wurde am 5.12.2024 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl 2024 I Nr. 387). Gegenüber dem ursprünglichen Regierungsentwurf haben sich in erheblichem Umfang Änderungen – insbesondere durch das Aufgreifen zahlreicher Anregungen des Bundesrats – ergeben, die zu einem Großteil bereits Gegenstand von Beiträgen in den vorangegangenen Wochen waren. Zum Abschluss dieser Reihe von Überblicksaufsätzen zum JStG 2024 behandelt dieser Beitrag noch die wesentlichen Änderungen des KStG, GewStG, UmwStG sowie weiterer Steuergesetze.

Jahressteuergesetz 2024, NWB ReformRadar, NWB OAAAJ-67549

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

Weitere Beiträge zum Jahressteuergesetz 2024 finden Sie hier:

- ▶ Thiede/Deupmann, Jahressteuergesetz 2024 durch den Bundesrat verabschiedet, NWB 51-52/2024 S. 3574
- ▶ Hörster, JStG 2024: Die wichtigsten Änderungen im UStG, NWB 1/2025 S. 33;
- ▶ Eisele, JStG 2024: Änderungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, NWB 3/2025 S. 173.
- ▶ Baum, Änderungen der AO im Jahr 2024, NWB 4/2025 S. 224;
- ▶ Hörster, Änderungen im EStG zum Jahresende 2024, NWB 5/2025 S. 301;
- ▶ Schmidt, Die neue Wohngemeinnützigkeit, NWB 7/2025 S. 434

I. Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes

1. Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)

Für die Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personengesellschaften nach § 1a KStG ist ein Antrag erforderlich. Nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut in § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG war für die Antragstellung eine elektronische Übermittlung „durch Datenfernübertragung“ angeordnet. Diese Formulierung hätte u. a. auch die Übermittlung von amtlich vorgeschriebenen Datensätzen per E-Mail ausreichen lassen. Um das für die Zukunft auszuschließen, wurde die elektronische Übermittlungspflicht klarstellend geändert. Der neue (an § 87a Abs. 6 AO und § 87b AO angepasste) Geset-

Klarstellende Änderung elektronischer Übermittlungspflichten

* Ralf Hörster ist im Bundesministerium der Finanzen, Berlin, tätig.

zeswortlaut schreibt nunmehr eine elektronische Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle vor.

Anmerkung:

In gleicher Weise wurde auch die Regelung zur elektronischen Übermittlung der Körperschaftsteuererklärung und der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in § 31 Abs. 1a Satz 1 KStG angepasst.

Identische Änderung

S. 501

Hinweis:

Die Änderungen des § 1a KStG und des § 31 KStG sind am 6.12.2024 in Kraft getreten.

2. Zurechnungsregelung in § 8b Abs. 4 Satz 3 KStG

Überlässt eine Körperschaft Anteile an einen anderen und hat der andere diese oder gleichartige Anteile zurückzugeben, werden die Anteile nach der Regelung in § 8b Abs. 4 Satz 3 KStG für die Ermittlung der Beteiligungsgrenze des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG der überlassenden Körperschaft zugerechnet. Durch eine Ergänzung des Gesetzeswortlauts ist klargestellt worden, dass die Zurechnungsregelung des § 8b Abs. 4 Satz 3 KStG auch für echte Wertpapierpensionsgeschäfte i. S. des § 340b Abs. 2 HGB gilt. Dadurch wird verhindert, dass die Beteiligungsgrenze mit Hilfe von echten Wertpapierpensionsgeschäften kurzfristig unterschritten oder überschritten werden kann.

Bestimmung der Anteilshöhe

Echte Wertpapierpensionsgeschäfte

Hinweis:

Da es sich nach dem Verständnis der Finanzverwaltung lediglich um eine Klarstellung der bisherigen Rechtslage handelt, ist der geänderte § 8b Abs. 4 Satz 3 KStG in allen offenen Fällen anzuwenden (§ 34 Abs. 5 Satz 4 KStG).

Für alle offenen Fälle

3. Bruttomethode für Investmenterträge bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft (§ 15 Satz 1 Nr. 2a KStG)

Nach § 15 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 2a KStG sind die dort genannten Einkommenskorrekturen nicht bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft, sondern auf Ebene des Organträgers vorzunehmen (Bruttomethode). § 15 Satz 1 Nr. 2a Satz 5 KStG schließt die Anwendung der Bruttomethode bei investmentsteuerrechtlichen Tatbeständen aus, soweit die Organgesellschaft die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 oder § 30 Abs. 3 InvStG erfüllt.

Bruttomethode

Ausnahmeregelung

Durch die Ergänzung der Vorschrift um einen Verweis auf § 20 Abs. 1 Satz 5 InvStG ist gesetzlich klargestellt worden, dass die in § 15 Satz 1 Nr. 2a Satz 5 KStG geregelte Ausnahme von der Bruttomethode auch dann gilt, wenn die Organgesellschaft ein Pensionsfonds ist.

Einbeziehung von Pensionsfonds

Dies entspricht dem bereits bisherigen Rechtsverständnis der Finanzverwaltung. Die Klarstellung soll jedoch sicherstellen, dass Pensionsfonds nicht auf Grundlage eines anderen Regelungsverständnisses entgegen § 20 Abs. 1 Satz 5 InvStG und damit systemwidrig eine höhere Aktienteilfreistellung von bis zu 80 % beanspruchen (wenn der Organträger eine Kapitalgesellschaft ist, auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG keine Anwendung findet) als Lebens- und Krankenversicherungsunter-

Verhinderung systemwidriger Aktienfreistellungen

nehmen, deren Investorserträge aus Aktienfonds unter der Voraussetzung des § 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 InvStG aufgrund der Ausnahme von der Bruttomethode in § 15 Satz 1 Nr. 2a Satz 5 KStG nur zu 30 % teilfreigestellt sind. Diese Regelung war im Regierungsentwurf des JStG 2024 noch nicht enthalten.

Neu gegenüber dem Regierungsentwurf

Hinweis:

Die Änderung des § 15 Satz 1 Nr. 2a Satz 5 KStG ist auf alle offenen Fälle anzuwenden, auf die § 20 Abs. 1 Satz 5 InvStG Anwendung findet (§ 34 Abs. 6g Satz 2 KStG).

Für alle offenen Fälle

4. Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen (§ 27 KStG)

a) Verzicht auf die Feststellung der Einlagen bei Umwandlungen ins Inland (§ 27 Abs. 2 Satz 3 KStG)

S. 502

Nach der bisherigen Regelung in § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG (a. F.) ist bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht der Anfangsbestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen gesondert festzustellen. Aufgrund eines in die Vorschrift eingeschobenen Zusatzes gilt dies künftig ausdrücklich nicht für „die Anwendungsfälle des § 29 KStG“. Die Ergänzung hat zur Folge, dass abweichend von der bisherigen Handhabung künftig in allen Umwandlungsfällen auch dann keine Anfangsfeststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos durchzuführen ist, wenn die übernehmende Körperschaft dadurch neu entsteht (umwandlungsbedingte Neugründung).

Bisherige Rechtslage

Keine Anfangsfeststellung des Einlagekontobestands

Laut der Gesetzesbegründung bedeutet der Wegfall einer gesonderten Feststellung zugleich, dass der übergehende Einlagekontenbestand als Zugang des laufenden Wirtschaftsjahrs zu behandeln ist und daher für eine Verwendung im ersten Wirtschaftsjahr der durch die Umwandlung neu entstandenen übernehmenden Körperschaft noch nicht für eine Leistungsverrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zur Verfügung steht.

Zugang des laufenden Wirtschaftsjahrs

Hinweis:

Nach § 34 Abs. 1 KStG (i. d. F. des Art. 8 JStG 2024) ist der geänderte § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG erstmals für den VZ 2025 anzuwenden.

Ab VZ 2025

b) Steuerliches Einlagekonto der Zwischengesellschaft bei mittelbarer Organshaft (§ 27 Abs. 6 Satz 3 KStG)

Minderabführungen erhöhen und Mehrabführungen mindern gem. § 27 Abs. 6 Satz 1 KStG das steuerliche Einlagekonto einer Organgesellschaft, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben.

Im neuen § 27 Abs. 6 Satz 3 KStG ist explizit gesetzlich festgeschrieben worden, dass im Fall der mittelbaren Organschaft die Erhöhung und die Minderung des steuerlichen Einlagekontos der Organgesellschaft aufgrund einer organschaftlich verursachten Minder- oder Mehrabführung – gegebenenfalls anteilig – auch auf Ebene der Zwischengesellschaft nachzuvollziehen ist. Bei Mehrabführungen ist das steuerliche Einlagekonto der Zwischengesellschaft durch Direktzugriff nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG entsprechend zu mindern. Dies entspricht der bisherigen Verwaltungsauffassung (BMF, Schreiben v. 29.9.2022, BStBl 2022 I S. 1412, Rz. 27 bis 35), dass bei Kettensachver-

Mittelbare Organschaft

Gesetzliche Festschreibung der Verwaltungsauffassung

halten verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen stufenweise zu erfassen sind (vgl. auch BFH-Urteil v. 23.10.1985 - I R 247/81, BStBl 1986 II S. 195).

Hinweis:

Die Änderung in § 27 Abs. 6 Satz 3 KStG ist auf alle Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erfolgen (§ 34 Abs. 6e Satz 5 KStG).

Nach dem 31.12.2021

c) Steuerliches Einlagekonto bei Hereinumwandlungen (§ 29 Abs. 6 Satz 2 KStG)

Nach dem bisherigen § 29 Abs. 6 Satz 2 KStG (a. F.) waren auf grenzüberschreitende Umwandlungen, bei denen für die übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung bislang kein Einlagekonto festzustellen war (Hereinumwandlungen), die Regelungen zur Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 KStG entsprechend anzuwenden. Diese Regelung wurde im Zusammenhang mit der Änderung des § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG (s. oben unter I, 4, a) aufgehoben.

Bisherige Rechtslage

Aufhebung

Durch die Streichung des § 29 Abs. 6 Satz 2 KStG entfällt das Verfahren zur gesonderten Feststellung des Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung. Dies führt zu einem Gleichlauf mit der ebenfalls entfallenen Anfangsbestandsfeststellung des steuerlichen Einlagekontos in Umwandlungsfällen zur Neugründung.

Wegfall der gesonderten Feststellung

Laut der Gesetzesbegründung richtet sich der Zugang der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung zum steuerlichen Einlagekonto der übernehmenden Körperschaft unverändert nach § 29 Abs. 6 Satz 1 i. V. mit § 29 Abs. 2 und 3 KStG (BT-Drucks. 20/13419 S. 240). Der übergehende Bestand i. S. des § 29 Abs. 6 Satz 1 KStG ist in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 bis 5 sowie § 29 Abs. 1 KStG i. V. mit § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zu ermitteln.

S. 503

Hinweis:

Die Aufhebung des § 29 Abs. 6 Satz 2 KStG ist am 6.12.2024 in Kraft getreten.

5. Steuerabzug von Kapitalerträgen (§ 32 Abs. 3 Satz 3 KStG)

§ 32 Abs. 3 Satz 3 KStG regelt, dass in Bezug auf Ausgleichszahlungen bei Wertpapierleih- und Wertpapierpensionsgeschäften die für den Steuerabzug von Kapitalerträgen i. S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 1a EStG geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes – abgesehen von den dort genannten Ausnahmen (bislang § 44 Abs. 2 und § 44a Abs. 8 EStG) – entsprechend anzuwenden sind.

Rechtslage

Durch entsprechende Ergänzung der Norm ist klargestellt worden, dass die mit dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz v. 2.6.2021 (BGBl 2021 I S. 1259) eingefügten Änderungen in den § 45a Abs. 2a, § 45b und § 45c EStG für den nach Maßgabe des § 32 Abs. 3 KStG vorzunehmenden Steuerabzug ebenfalls nicht anzuwenden sind.

Klarstellung

6. Allgemeine Anwendungsregelung (§ 34 Abs. 1 KStG)

Die allgemeine Anwendungsregelung in § 34 Abs. 1 KStG ist auf den VZ 2025 fortgeschrieben worden.

Fortschreibung auf VZ 2025

Hinweis:

Der geänderte § 34 Abs. 1 KStG ist am 6.12.2024 in Kraft getreten.

Ab 6.12.2024

7. Beseitigung von Verfassungsverstößen in den Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (§ 34 Abs. 11 KStG)

a) Einbeziehung des EK 04 bei der Ermittlung des Körperschaftsteuererminderungspotenzials

Nach einem Beschluss des BVerfG v. 24.11.2022 - 2 BvR 1424/15 (NWB EAAAJ-32095) unterfällt das unter dem körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren angesammelte, in EK 45 und EK 40 enthaltene, Körperschaftsteuererminderungspotenzial in dem Umfang, in dem es im Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren realisierbar war, dem Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG (s. dazu auch Pohl, NWB 18/2023 S. 1286).

Schutz des Körperschaftsteuererminderungspotenzials

aa) Verrechnung der unbelasteten Teilbeträge nach § 36 Abs. 4 KStG i. d. F. von § 34 Abs. 11 KStG

Nach § 36 Abs. 4 KStG i. d. F. des § 34 Abs. 11 KStG i. d. F. des „Kroatienanpassungsgesetzes“ v. 25.7.2014 (BGBl 2014 I S. 1266) fand zunächst eine Verrechnung der unbelasteten EK-Töpfe EK 01 bis EK 03 statt, das EK 04 wurde nicht einbezogen. War die Summe der EK-Töpfe EK 01 bis EK 03 negativ, so war sie mit den belasteten EK-Töpfen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunahm.

Bisherige Rechtslage

Dies ist nach der Entscheidung des BVerfG mit Art. 14 Abs. 1 GG i. V. mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit die Vorschrift zu einem Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial führt, weil sie den in § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 bezeichneten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals – EK 04 – nicht in die Verrechnung der unbelasteten Teilbeträge einbezieht. Nach der Vorgabe des BVerfG war der Gesetzgeber verpflichtet, den Verfassungsverstoß für nicht bestandskräftige Steuererfälle rückwirkend zu beseitigen.

Verfassungsverstoß

Rückwirkende Beseitigung

S. 504

Zur Umsetzung dieser höchstrichterlichen Vorgabe wurde § 36 Abs. 4 KStG in § 34 Abs. 11 KStG dahingehend geändert, dass in die Verrechnung der unbelasteten Teilbeträge des EK 0 (EK 01 bis EK 03) ein positiver Bestand von EK 04 einzubeziehen ist.

Einbeziehung des positiven EK 04

bb) Verrechnung negativer Teilbeträge nach § 36 Abs. 6 KStG i. d. F. von § 34 Abs. 11 KStG

Nach der bisherigen Übergangsregelung des § 36 Abs. 6 KStG i. d. F. von § 34 Abs. 13f KStG i. d. F. des JStG 2010 waren, wenn einer der belasteten Teilbeträge (EK 30, 40, 45) negativ ist, diese Teilbeträge zunächst untereinander in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt.

Bisherige Rechtslage

Da das EK 30 nach den Regelungen des Anrechnungsverfahrens nur einen Positiv- oder Nullbestand haben konnte, war nach bisherigem Recht im Fall eines negativen EK 40 eine Realisierung

Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial

des im EK 45 enthaltenen Körperschaftsteuerminderungspotenzials nur insoweit möglich, als das EK 45 nicht mit negativem EK 40 zu verrechnen war. Soweit danach Beträge des EK 45 durch Verrechnung vermindert wurden, hatte das den Untergang des darin enthaltenen Körperschaftsteuerminderungspotenzials zur Folge.

Nach dem Regierungsentwurf sollten deshalb die belasteten Teilbeträge zwar weiterhin zunächst untereinander in der Reihenfolge verrechnet werden, in der ihre Belastung zunimmt, allerdings sollte die Verrechnung in Höhe eines vorhandenen positiven EK 04 unterbleiben. Gleichwohl hätte es in Einzelfällen auch weiterhin dazu kommen können, dass das bisherige Minderungspotenzial nicht in vollem Umfang erhalten bleibt, wenn neben positivem EK 45 negatives EK 40 und gleichzeitig positives EK 01 bis 03, jedoch nicht in ausreichendem Umfang positives EK 04 vorhanden ist.

Einbeziehung des positiven EK 04

Abweichend vom Regierungsentwurf soll deshalb künftig nicht nur ein positiver Bestand des EK 04, sondern auch ein positiver Bestand des EK 01 bis EK 03 für einen Ausgleich des negativen EK 40 berücksichtigt werden, um das im EK 45 enthaltene Körperschaftsteuerminderungspotenzial zu erhalten.

Änderung gegenüber dem Regierungsentwurf

Entsprechend der vom BVerfG aufgestellten Rechtsgrundsätze erfolgt die Verrechnung der belasteten Eigenkapitalteile nach dem geänderten § 36 Abs. 6 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 11 KStG daher nunmehr in folgenden Schritten:

Reihenfolge

- ▶ Ist einer der belasteten Teilbeträge (EK 30, 40, 45) negativ, mindert dieser künftig vorrangig positives EK 02; ein danach verbleibender Negativbetrag mindert positives zusammengefasstes EK 01/EK 03 (§ 36 Abs. 6 Satz 1 KStG).
- ▶ Ein danach verbleibender negativer belasteter Teilbetrag ist mit positiven belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt (§ 36 Abs. 6 Satz 2 KStG).
- ▶ Die Verrechnung nach § 36 Abs. 6 Satz 2 KStG unterbleibt jedoch bis zur Höhe eines positiven EK 04 abzüglich des Betrags, um den sich der Verrechnungsbetrag bereits durch die Anwendung des § 36 Abs. 4 KStG (s. oben unter I, 8, a, aa) gemindert hat (§ 36 Abs. 6 Satz 3 KStG).

Vorrangige Berücksichtigung von EK 01 bis EK 03
Positive belastete Teilbeträge
Vorbehaltlich der Berücksichtigung von EK 04

Hinweis:

Die Änderungen in § 36 Abs. 4 und 6 KStG i. d. F. von § 34 Abs. 11 KStG sind gemäß dem Einleitungssatz des § 34 Abs. 11 KStG in allen Fällen, in denen die Endbestände i. S. des § 36 Abs. 7 KStG noch nicht bestandskräftig festgestellt sind, anzuwenden.

b) Aufhebung der Umgliederungsregelung nach § 36 Abs. 6a KStG i. d. F. von § 34 Abs. 11 KStG

Nach § 36 Abs. 6a KStG i. d. F. von § 34 Abs. 11 KStG i. d. F. des „Kroatienanpassungsgesetzes“ v. 25.7.2014 ist EK 45 in EK 40 unter gleichzeitiger Verringerung des EK 02 umzugliedern. Sofern nach der Verrechnung des EK 01, EK 02 und EK 03 ein positiver Teilbetrag des EK 02 verblieben ist, wird dieser zunächst um 5/22 eines positiven Bestands an EK 45, jedoch maximal bis auf Null, vermindert und das EK 45 entsprechend erhöht. In Höhe von 27/5 des Betrags, um den das EK 02 gemindert worden ist, wird sodann das EK 40 erhöht und das EK 45 vermindert.

Bisherige Regelung

S. 505

Gemäß dem Beschluss des BVerfG v. 6.12.2022 - 2 BvL 29/14 (NWB NAAAJ-33213) ist § 36 Abs. 6a KStG i. d. F. des § 34 Abs. 11 KStG mit Art. 14 Abs. 1 i. V. mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit dadurch Körperschaftsteuerminderungspotenzial reduziert wird, ohne dass dieser Eingriff durch die gleichzeitige Verringerung von Körperschaftsteuererhöhungspotenzial vollständig kompensiert wird.

Verfassungsverstoß

Zwar bleibt infolge der Regelung in § 36 Abs. 6a KStG (a. F.) der Saldo aus Körperschaftsteuermin-
derungs- und -erhöhungspotenzial identisch, nicht aber das Körperschaftsteuermin-
derungspotenzial als solches. Die Regelung ist insoweit nachteilig, als die Verrechnung mit EK 45 eine zwangs-
weise Nachbelastung des vollen EK 02-Bestands mit 30 % unabhängig von einer Ausschüttung be-
wirkt. Der Gesetzgeber war verpflichtet, den Verfassungsverstoß für nicht bestandskräftige Steu-
erfälle rückwirkend zu beseitigen.

Vorgabe des BVerfG

Zur Umsetzung der höchstrichterlichen Vorgabe wurde § 36 Abs. 6a KStG i. d. F. des § 34 Abs. 11
KStG gestrichen. Durch den Verzicht auf eine Umgliederung von EK 45 in EK 02 und EK 40 wird
eine verfassungskonforme Regelung erreicht. Das Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG ist
unmittelbar aus den zum Stichtag vorhandenen Teilbeträgen belasteten Eigenkapitals in Höhe von
15/55 des EK 45 und von 10/60 des EK 40 zu bilden, das EK 02 bleibt hiervon unberührt.

Aufhebung der Vor-
schrift

8. Ausweitung des Antragswahlrechts zur Fortführung des Körper- schaftsteuererhöhungsbetrags in § 34 Abs. 14 KStG

Mit Beschluss v. 7.12.2022 - 2 BvR 988/16 (NWB UAAAJ-35169) hat das BVerfG entschieden, dass
die Ausnahmeregelung des § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG i. d. F. des „Kroatienanpassungsgesetzes“,
nach der nur bestimmte Wohnungsunternehmen (an denen juristische Personen des öffentlichen
Rechts oder Körperschaften i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu mindestens 50 % beteiligt sind und
Genossenschaften) sowie steuerbefreite Körperschaften statt der ausschüttungsunabhängigen
Körperschaftsteuererhöhung gem. § 38 Abs. 5 und 6 KStG in Höhe von 3 % des Bestands des EK 02
die Weiteranwendung des bisher geltenden Rechts und damit eine ausschüttungsabhängige Kör-
perschaftsteuererhöhung beantragen können, eine nicht gerechtfertigte verfassungsrechtlich rele-
vante Ungleichbehandlung darstellt.

Verfassungswidrige
Ungleichbehandlung

Zur Beseitigung der verfassungswidrigen Rechtslage wurde der persönliche Anwendungsbereich
der Norm erweitert, indem die bisherige Beschränkung auf bestimmte privilegierte Körperschaf-
ten gestrichen wurde. Antragstellern, die aufgrund dieser gesetzlichen Anpassung in den Anwen-
dungsbereich der Regelung einbezogen werden, sind die tatsächlich gezahlten Körperschaftsteu-
ererhöhungsbeträge zu erstatten. Der Anspruch ist nach § 38 Abs. 6 Satz 8 KStG nicht verzinslich.

Erweiterung des An-
wendungsbereichs

Hinweis:

Der geänderte § 34 Abs. 14 KStG ist am 6.12.2024 in Kraft getreten.

II. Änderungen des Gewerbesteuergesetzes

1. Gewerbesteuerliche Erfassung ausländischer Einkünfte (§ 7 Satz 8 GewStG)

§ 7 Satz 8 GewStG in seiner bisherigen Fassung fingiert, dass Einkünfte i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1
AStG in einer inländischen Betriebsstätte erzielt werden. Dies galt nach § 7 Satz 8 Halbsatz 2
GewStG (a. F.) auch, wenn sie nicht von einem DBA erfasst werden oder dieses die Steueranrech-
nung oder die Anrechnungsmethode anordnet.

Bisherige Gesetzeslage

S. 506

Mit der Neufassung des § 7 Satz 8 GewStG ist klargestellt worden, dass sämtliche passiven ausländischen
Betriebsstätteneinkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten und somit

Klarstellung

auch solche, für die Deutschland im Fall eines bestehenden DBA 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 enthaltenen Verweis auf §§ 7 bis 13 AStG nicht mehr erforderlich und wurde daher gestrichen.

Gegenstandslos

Hinweis:

Nach § 36 Abs. 3 Satz 4 GewStG ist der geänderte § 7 Satz 8 GewStG (i. d. F. des JStG 2024) auch für Erhebungszeiträume vor 2024 anzuwenden. Damit ist die geänderte Fassung der Vorschrift auf alle offenen Fälle ab dem EZ 2017 anzuwenden, da es sich bei der Gesetzesänderung laut der Gesetzesbegründung lediglich um eine Klarstellung handelt.

Ab EZ 2017

2. Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG

a) Neuregelung

Bis einschließlich EZ 2024 knüpft die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG an den Einheitswert an.

Gesetzeslage bis EZ 2024

Aufgrund der Grundsteuerreform (Art. 10 des Grundsteuer-Reformgesetzes v. 26.11.2019, BGBl 2019 I S. 1794) sollte die Grundbesitzkürzung ab dem EZ 2025 an den neuen Grundsteuerwert anknüpfen. Danach sollte ab 2025 statt des bisherigen Einheitswert-Multiplikators von 1,2 % ein Grundsteuerwert-Multiplikator von 0,11 % gelten. Dabei wurde die Absenkung des Multiplikators spiegelbildlich zu dem prognostizierten Anstieg der Grundsteuerwerte gegenüber den Einheitswerten vorgenommen.

Vorgesehene Änderung durch das GrStRefG Grundsteuerwert-Multiplikator

Damit würde ab dem EZ 2025 der Gewerbeertrag nur hinsichtlich eigenbetrieblicher Grundstücke gekürzt, für die ein Grundsteuerwert für Zwecke der ab 2025 reformierten Grundsteuer vorliegt. Dies träfe z. B. zu für eigenbetrieblichen Grundbesitz in Ländern, die das Bundesmodell zur Grundsteuer anwenden.

Nur für das Bundesmodell anwendbar

Für Grundstücke in Ländern mit eigenen Landesgrundsteuergesetzen (Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 und Art. 125b Abs. 3 GG), die keinen Grundsteuerwert als Ausgangsgröße für die Grundsteuerermittlung vorsehen, liefe § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG i. d. F. des GrStRefG hingegen ins Leere.

Kein Anknüpfungspunkt

Um dies zu vermeiden, ist § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG mit Wirkung ab dem EZ 2025 dahingehend geändert worden, dass die gewerbsteuerliche Kürzung künftig nicht – wie nach dem GrStRefG vorgesehen – an den Grundsteuerwert anknüpft, sondern an die tatsächlich im Erhebungszeitraum als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer für den zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitz. Die gewerbsteuerlichen Kürzungsbeträge ergeben sich demnach künftig in Abhängigkeit von den konkreten Grundsteuerzahlungen der Betriebe.

Anknüpfung an Grundsteuer

Die Änderung stellt sicher, dass die Kürzungsnorm des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auch ab dem EZ 2025 für alle betroffenen Normadressaten im gesamten Bundesgebiet Anwendung finden kann. Damit ist es für Zwecke der gewerbsteuerlichen Kürzung künftig unbeachtlich, ob für Zwecke der Grundsteuer das Bundesmodell oder ein abweichendes Landesmodell anzuwenden ist, da mit der Anknüpfung an die Grundsteuerzahlung selbst künftig ein bundesweit einheitlicher Bezugspunkt für die Kürzungsbeträge gem. § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG vorliegt.

Einheitlicher Bezugspunkt

Hinweis:

Die Neuregelung zur einfachen Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist erstmals ab dem EZ 2025 anzuwenden (§ 36 Abs. 4b Satz 1 GewStG).

Ab EZ 2025

S. 507

b) Folgeänderungen in § 20 Abs. 2 GewStDV

Ab dem EZ 2025 ergibt sich bereits aus der Bezugnahme des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf die „im Erhebungszeitraum als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer“, dass eine Kürzung nur insoweit in Betracht kommt, wie das Grundstück dem Betriebsvermögen zugeordnet ist, da nur insoweit überhaupt eine „als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer“ vorliegen kann. § 20 Abs. 2 GewStDV wird daher infolge der Neufassung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG aufgehoben.

Gegenstandslos

Hinweis:

§ 20 Abs. 2 GewStDV ist letztmals für den EZ 2024 anzuwenden (§ 36 Satz 2 GewStDV).

3. Steuererklärungspflicht (§ 14a GewStG)

Bislang war die Verpflichtung zur Übermittlung der Erklärung zur Festsetzung des Steuermessbetrags und der Zerlegungserklärung nach § 14a GewStG missverständlich geregelt. Nach § 14a Satz 1 GewStG (a. F.) war eine elektronische Übermittlung „durch Datenfernübertragung“ angeordnet. Diese Formulierung würde u. a. auch die Übermittlung von amtlich vorgeschriebenen Datensätzen per E-Mail ausreichen lassen. Um dies zukünftig auszuschließen, wurden die in § 14a Satz 1 GewStG normierten elektronischen Übermittlungspflichten klarstellend an § 87a Abs. 6 AO und § 87b AO angepasst, indem eine elektronische Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle vorgeschrieben wird.

Klarstellende Änderung elektronischer Übermittlungspflichten

Hinweis:

Der geänderte § 14a GewStG ist am 6.12.2024 in Kraft getreten.

4. Gewerbesteuerzerlegung bei Energiegroßspeichern (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 GewStG)

Unterhält ein Betrieb in mehreren Gemeinden Betriebsstätten oder erstreckt sich eine Betriebsstätte auf das Gebiet mehrerer Gemeinden, ist der Betrieb in jeder dieser Gemeinden gewerbesteuerpflichtig. Hierfür ist der für den Gewerbebetrieb insgesamt ermittelte Gewerbesteuermessbetrag zu zerlegen. Maßstab für die vorzunehmende Zerlegung ist dabei grundsätzlich das Verhältnis der in den einzelnen Betriebsstätten gezahlten Arbeitslöhne zur Summe der im gesamten Betrieb gezahlten Arbeitslöhne.

Rechtslage

Um Standortgemeinden beim ausschließlichen Betrieb von Windkraft- und Solaranlagen stärker und gleichmäßiger am Gewerbesteueraufkommen zu beteiligen und um die Akzeptanz von Erneuerbare-Energie-Projekten auf dem Gebiet der jeweiligen Gemeinde zu erhöhen, sieht bereits der geltende § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG einen besonderen Zerlegungsmaßstab vor. Hiernach ist die Zer-

Besonderer Zerlegungsmaßstab

Anlagen zur Erzeugung von Wind- und Solarenergie

legung bei Betrieben, die ausschließlich Anlagen zur Erzeugung von Wind- und Solarenergie unterhalten, zu 10 % im Verhältnis der in den Betriebsstätten gezahlten Arbeitslöhne und zu 90 % im Verhältnis der installierten Leistung vorzunehmen.

Mit § 29 Abs. 1 Nr. 3 GewStG wird – vergleichbar der beim Betrieb von Windkraft- und Solaranlagen bestehenden Regelung – ergänzend zum Zerlegungsmaßstab Arbeitslöhne für Betreiber von Energiespeicheranlagen ein weiterer besonderer Zerlegungsmaßstab eingeführt, der sich im Wesentlichen an der installierten Leistung der betreffenden Anlagen ausrichtet.

Energiespeicheranlagen

Mit der Anwendung des Zerlegungsmaßstabs Arbeitslöhne zu 10 % und des Zerlegungsmaßstabs installierte Leistung zu 90 % soll sowohl den Belangen der Gemeinde des Geschäftssitzes als auch den Belangen der Standortgemeinden der Energiespeicheranlagen Rechnung getragen werden.

Hinweis:

Die Zerlegungsregelung in § 29 Abs. 1 Nr. 3 GewStG ist erstmals für den EZ 2025 anzuwenden (§ 36 Abs. 5c GewStG).

Ab EZ 2025

S. 508

5. Berücksichtigung von Arbeitslöhnen im Rahmen der Gewerbesteuerzerlegung (§ 31 Abs. 3 GewStG)

Werden von einem Unternehmen Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhalten, ist der Steuermessbetrag auf die einzelnen Gemeinden entsprechend der auf die jeweiligen Gemeinden entfallenden Anteile zu zerlegen. Zerlegungsmaßstab ist dabei grundsätzlich das Verhältnis der in den einzelnen Betriebsstätten gezahlten Arbeitslöhne zur Summe der im gesamten Betrieb gezahlten Arbeitslöhne. § 31 GewStG definiert abschließend den allgemeinen Begriff der Arbeitslöhne für die gewerbesteuerliche Zerlegung.

Zerlegungsmaßstab
Gesetzliche Definition

§ 31 Abs. 3 GewStG bestimmt, dass im Rahmen der Zerlegung Arbeitslöhne nicht berücksichtigt werden, die auf Arbeitnehmer entfallen, die ganz oder überwiegend im gewerbesteuerfreien Teil des Betriebs tätig sind. Nach der bisherigen Fassung des § 31 Abs. 3 GewStG wurden von der Regelung nur bestimmte, in einer abschließenden Aufzählung genannte Befreiungsvorschriften erfasst (§ 3 Nr. 5, 6, 8, 9, 12, 13, 15, 17, 21, 26, 27, 28 und 29 GewStG). Die Arbeitslöhne in durch § 31 Abs. 3 GewStG bisher nicht erfassten steuerbefreiten Teilen von Betrieben wurden folglich im Rahmen der Zerlegung berücksichtigt. Ob die Arbeitslöhne aus dem nicht gewerbesteuerpflichtigen Teil des Betriebs für Zwecke der Zerlegung unberücksichtigt bleiben, hing damit bislang von der Art der Gewerbesteuerbefreiung ab, ohne dass ersichtlich wäre, weswegen die Arbeitslöhne nur bei bestimmten Befreiungstatbeständen außer Ansatz bleiben sollten. Damit wurde der Normzweck, dem überwiegend steuerfreien Bereich zuzuordnende Arbeitslöhne im Rahmen der Zerlegung außer Ansatz zu lassen, insoweit verfehlt.

Ausnahmeregelung
Steuerbefreite Betriebsteile
Bisherige Rechtslage
Unschlüssige Abgrenzungskriterien

Die Vorschrift wurde daher nunmehr so formuliert, dass sämtliche gewerbesteuerlichen Befreiungsvorschriften durch die Ausnahme des § 31 Abs. 3 GewStG erfasst werden.

Einheitlicher Anknüpfungspunkt

Hinweis:

Die Neufassung des § 31 Abs. 3 GewStG ist erstmals für den EZ 2025 anzuwenden (§ 36 Abs. 5c GewStG).

Ab EZ 2025

III. Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes

1. Übermittlung der umwandlungssteuerlichen Schlussbilanz als E-Bilanz (§ 3 Abs. 2a UmwStG)

Die übertragende Körperschaft ist nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zur Erstellung und Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag verpflichtet.

Rechtslage

Der neue § 3 Abs. 2a UmwStG regelt, dass die steuerliche Schlussbilanz elektronisch zu übermitteln ist (E-Bilanz) und insoweit der für die elektronische Übermittlung von Bilanzen maßgebliche § 5b EStG entsprechend gilt.

Elektronische Übermittlung

Zudem sieht die Vorschrift erstmals eine Frist für die Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz vor. Anders als im Regierungsentwurf vorgesehen (vgl. Thiede/Holle, NWB 27/2024 S. 1828, 1833), wird die Frist zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz an die nach § 149 AO maßgebende Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt, gekoppelt. Dadurch wird auch bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren sowie bei unterjährigen Umwandlungen ein Gleichlauf der Fristen zur Abgabe der Schlussbilanz und der Steuererklärung sichergestellt.

Abgabefrist
Kopplung an Abgabe der KSt-Erklärung

Thiede/Deupmann,
NWB 51-52/2024 S.
3574, 3580

Anmerkung:

Infolge der (bestehenden) Verweise in § 9 Satz 1 und in § 16 Satz 1 UmwStG auf § 3 UmwStG gilt der neue § 3 Abs. 2a UmwStG für Formwechsel i. S. des § 9 UmwStG und Spaltungen i. S. des § 16 UmwStG entsprechend.

Entsprechende Anwendung

S. 509

Folgeänderung:

In § 11 Abs. 3 UmwStG ist der Verweis auf § 3 Abs. 2a UmwStG erweitert worden, sodass auch die steuerliche Schlussbilanz bei Umwandlungen i. S. des § 11 UmwStG (sowie über den Verweis in § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auch bei Spaltungen i. S. des § 15 UmwStG) spätestens bis zum Ablauf der nach § 149 AO maßgebenden Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt, zu übermitteln ist und § 5b EStG entsprechend gilt.

Steuerliche Schlussbilanz bei ...
... Umwandlungen und Spaltungen

Hinweis:

§ 3 Abs. 2a UmwStG und der geänderte § 11 Abs. 3 UmwStG sind in allen Fällen anzuwenden, in denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem 5.12.2024 erfolgt ist (§ 27 Abs. 20 UmwStG).

Ab 6.12.2024

2. Erweiterung der Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG

Nach § 5 Abs. 2 UmwStG gelten Anteile an der übertragenden Körperschaft i. S. des § 17 EStG, die an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft oder einer natürlichen Person gehören, für die Er-

Rechtslage

mittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers mit den Anschaffungskosten eingelegt.

Nicht erfasst werden bislang sonstige Anteile im Privatvermögen, obwohl diese seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ebenfalls steuerverstrickt sind.

Sonstige Anteile im Privatvermögen

Künftig erfasst die Regelung in § 5 Abs. 2 UmwStG auch Anteile i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Damit gelten nunmehr sämtliche steuerverstrickten und im Privatvermögen gehaltenen Anteile am übertragenden Rechtsträger als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt.

Sämtliche steuerverstrickten Anteile

Hinweis:

§ 5 Abs. 2 UmwStG ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 5.12.2024 liegt (§ 27 Abs. 21 UmwStG).

Ab 6.12.2024

3. Buchwertantrag nach § 13 Abs. 2 UmwStG

Nach § 13 Abs. 1 UmwStG gelten Anteile an der übertragenden Körperschaft grundsätzlich als zum gemeinen Wert veräußert und Anteile an der übernehmenden Körperschaft als mit diesem Wert angeschafft. § 13 Abs. 2 UmwStG lässt davon abweichend unter bestimmten Voraussetzungen den Ansatz des Buchwerts der Anteile an der übertragenden Körperschaft für die Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu, wenn der Anteilseigner einen entsprechenden Antrag stellt.

Rechtslage

Mit dem neu eingefügten § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist für den Buchwertantrag eine Antragsfrist eingefügt worden, die sich an der geltenden Regelung in § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG orientiert. Danach ist der Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung bei dem für die Besteuerung des Anteilseigners zuständigen Finanzamt zu stellen.

Neue Antragsfrist

Hinweis:

Der geänderte § 13 Abs. 2 UmwStG ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 5.12.2024 liegt (§ 27 Abs. 21 UmwStG).

Ab 6.12.2024

Anmerkung:

Im Regierungsentwurf war noch eine Rechtsänderung vorgesehen gewesen, nach der der Ansatz der Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft angeordnet werden sollte, wenn die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 UmwStG erfüllt sind und vom Steuerpflichtigen kein Antrag auf Ansatz des gemeinen Werts nach § 13 Abs. 1 UmwStG gestellt wird. Damit wäre der Buchwertansatz bei Vorliegen der Voraussetzungen zum neuen Regelfall geworden. Von dieser Änderung des § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG wurde auf Bitte des Bundesrats abgesehen, da sie nicht zu einer Verfahrensvereinfachung führen würde.

Verzicht auf Regelung aus dem Regierungsentwurf

Thiede/Holle, NWB 27/2024 S. 1828, 1833

4. Gewerbesteuerliche Sperrfrist nach § 18 Abs. 3 UmwStG

Nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG unterliegt ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn der Gewerbesteuer, wenn der Betrieb einer Personengesellschaft oder einer natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung einer Körperschaft in die Personengesellschaft oder der Verschmelzung auf die natürliche Person aufgegeben oder veräußert wird. Entsprechendes gilt nach § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG für die Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs oder eines Anteils an der übernehmenden Personengesellschaft.

Rechtslage

Diese Vorschrift ist um eine Regelung ergänzt worden, durch die missbräuchliche Umgehungsge-
staltungen durch mittelbare Veräußerungen der Anteile an der übernehmenden Personengesell-
schaft verhindert werden sollen. Der neu eingefügte § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG regelt nunmehr
ausdrücklich, dass ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auch der Gewerbesteuer unterliegt, so-
weit ein Anteil an einer die Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft vermitteln-
den Personengesellschaft von einer natürlichen Person veräußert oder aufgegeben wird und so-
weit dieser Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auf den Anteil an der übernehmenden Personen-
gesellschaft entfällt.

Vermeidung von Um-
gehungsge-
staltungen
Erweiterung auf mit-
telbare Anteilsveräu-
ßerungen

Beispiel (aus dem Regierungsentwurf):

Die natürliche Person A ist an der Personengesellschaft 1 (PG 1) zu 100 % beteiligt. PG 1 ist an der PG 2, PG 2 ist an der PG 3 und PG 3 ist an der PG 4 zu jeweils 100 % beteiligt (mehrstöckige Personengesellschaft). Daneben ist eine Kapitalgesellschaft zu jeweils 0 % an PG 1 bis PG 4 beteiligt.

Im Jahr 01 wird die A-GmbH auf die PG 4 (übernehmende Personengesellschaft) unter Ansatz der Buchwerte nach § 3 Abs. 2 UmwStG verschmolzen. Im Jahr 03 veräußert A seine 100 %-Beteiligung an der PG 1 an einen Dritten und erzielt daraus einen Veräußerungsgewinn von 1.000 €. In der Beteiligung der PG 3 an der PG 4 ruhen stille Reserven in Höhe von 400 €.

Lösung: Der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der die Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft vermittelnden Personengesellschaft unterliegt nach dem neuen § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG der Gewerbesteuer. Dies gilt allerdings nur, soweit der Veräußerungsgewinn auf den Anteil an der übernehmenden Personengesellschaft entfällt (hier: 400 €).

Hinweis:

Der neu eingefügte § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, deren steuerlicher Übertragungsstichtag nach dem 17.5.2024 (Datum der Veröffentlichung des Regierungsentwurfs) liegt (§ 27 Abs. 22 UmwStG).

Umwandlungen nach dem 17.5.2024

5. Berücksichtigung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (§ 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)

Mit Urteil v. 7.3.2018 - I R 12/16 (BStBl 2024 II S. 613) hat der BFH entschieden, dass in Einbringungs-fällen durch Entnahmen im steuerlichen Rückwirkungszeitraum negative Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile entstehen können.

BFH-Rechtsprechung

Damit stellt sich der BFH der langjährigen Verwaltungsauffassung entgegen, nach der das eingebrachte Betriebsvermögen auch durch Entnahmen nicht negativ werden darf und in diesen Fällen eine (teilweise) Wertaufstockung vorzunehmen ist (Rz. 20.19 des BMF-Schreibens v. 11.11.2011, BStBl 2011 I S. 1314).

Gegen bestehende Verwaltungsauffassung

Mit dem neuen § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG ist gesetzlich klargestellt worden, dass entsprechend der bestehenden Verwaltungsauffassung zu § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG i. V. mit § 20 Abs. 5 UmwStG 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 gilt ebenso bei der Anwendung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG sowie § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG.

Gesetzliche Klarstellung

Keine negativen Anschaffungskosten

Hinweis:

Der neu angefügte § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG ist erstmals auf Einbringungen anzuwenden, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2023 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2023 geschlossen worden ist (§ 27 Abs. 23 UmwStG).

Anwendungsregelung

6. Veräußerungsbegriff in § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG

§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG regelt eine Ausnahme von der Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns II, wenn zwar unter dem gemeinen Wert (mit-)eingebrachte Anteile durch die übernehmende Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert werden, aber der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits vor dem schädlichen Ereignis veräußert hat.

Rechtslage

Grundsätzlich stellen auch Umwandlungen und Einbringungen Veräußerungsvorgänge dar. In systematischer und teleologischer Auslegung der Vorschrift ergibt sich jedoch bereits aus der bisherigen Fassung § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG eindeutig, dass nur Veräußerungen unter Aufdeckung der stillen Reserven unter den Anwendungsbereich dieser Regelung fallen sollen. Mit dem SEStEG war die Besteuerung des Einbringungsgewinns II nicht vorgesehen, wenn durch die Wertverknüpfung der Einbringungsgewinn bereits als Veräußerungsgewinn der erhaltenen Anteile besteuert wurde. Dies ist insbesondere bei einer Veräußerung durch eine Weiterbringung der eingebrachten Anteile nur der Fall, soweit dieser Vorgang zum gemeinen Wert vollzogen wurde.

Gesetzgeberische Intention

Um die gesetzgeberische Intention deutlicher zum Ausdruck zu bringen, wurde in § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG nunmehr klarstellend ausdrücklich geregelt, dass § 22 Abs. 2 Satz 1 bis 4 UmwStG nicht anzuwenden ist, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile unter Aufdeckung der stillen Reserven veräußert hat.

Vorsorgliche Klarstellung

7. Neufassung von § 27 Abs. 3 UmwStG (Abschaffung einbringungsgeborener Anteile)

Die bislang in § 27 Abs. 3 UmwStG (a. F.) geregelten Sonderregelungen zur Fortgeltung bestimmter Regelungen des UmwStG i. d. F. des StSenKG für einbringungsgeborene Anteile sind mit Wir-

kung zum 1.1.2025 abgeschafft worden. Die ehemals einbringungsgeborenen Anteile sind in den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 6 EStG überführt worden.

S. 512 Aufgrund der Beendigung der Fortgeltung des § 21 UmwStG i. d. F. des StSenkG durch die Neufassung von § 27 Abs. 3 UmwStG und der Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 17 Abs. 6 EStG unterliegt der Veräußerungsgewinn aus den (ehemals einbringungsgeborenen) Anteilen genauso wie der Gewinn aus der Veräußerung auf einer Sacheinlage oder einem Anteilstausch nach den §§ 20, 21 UmwStG i. d. F. des SEStEG beruhender Anteile (sperrfristbehaftete Anteile) einer Besteuerung nach § 17 EStG. Damit wird erreicht, dass alle auf Einbringungen (nach altem oder neuem Recht) beruhenden Anteile im Privatvermögen steuerlich gleichbehandelt werden. Die parallele Anwendung unterschiedlicher Besteuerungskonzepte für auf Einbringungsverfahren beruhenden Anteilen wird damit endgültig beendet.

Hinweis:

Die Neufassung von § 27 Abs. 3 UmwStG ist am 1.1.2025 in Kraft getreten.

Ab 2025

IV. Änderungen weiterer Steuergesetze

1. Außensteuergesetz: Änderungen der Anwendungsvorschriften (§ 21 AStG)

a) Zu § 1 Abs. 3d AStG – Grenzüberschreitende Finanzbeziehungen (§ 21 Abs. 1a Satz 2 und 3 AStG)

Mit dem Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024 (BGBl 2024 I Nr. 108) wurde § 1 Abs. 3d AStG mit Wirkung ab Anfang 2024 eingefügt (s. Hörster, NWB 17/2024 S. 1158, 1174). Eine Übergangs- oder Nichtbeanstandungsfrist für Altverträge war dabei ursprünglich nicht vorgesehen. Zur Vermeidung übermäßiger Aufzeichnungsbelastungen im Änderungszeitpunkt wurde dies nunmehr nachgeholt.

Nachträgliche Übergangsregelung

Nach § 21 Abs. 1a Satz 2 AStG ist § 1 Abs. 3d AStG nicht auf bis zum 31.12.2024 entstehende Aufwendungen anzuwenden, die auf Finanzierungsbeziehungen beruhen, die vor dem 1.1.2024 zivilrechtlich vereinbart wurden und deren tatsächliche Durchführung vor dem 1.1.2024 begonnen hat.

Werden betroffene Finanzierungsbeziehungen nach dem 31.12.2023 und vor dem 1.1.2025 wesentlich geändert, ist § 1 Abs. 3d AStG nicht auf Aufwendungen anzuwenden, die vor der wesentlichen Änderung entstehen (§ 21 Abs. 1a Satz 3 AStG).

b) Zu § 11 AStG – Kürzungsbetrag bei Beteiligung an ausländischer Gesellschaft (§ 21 Abs. 4 Satz 1 AStG)

Durch eine entsprechende Änderung des § 21 Abs. 4 Satz 1 AStG ist rückwirkend klargestellt worden, dass auch in den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger im Jahr 2022 eine Gewinnausschüttung von einer Zwischengesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr erhalten hat, ein Kürzungsbetrag nach § 11 AStG im VZ 2022 zum Ansatz kommen kann.

Rückwirkende Klarstellung

Nach dem bisherigen Wortlaut des § 21 Abs. 4 Satz 1 AStG (a. F.) sollte der Kürzungsbetrag nach § 11 Abs. 1 und 2 AStG erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre der Zwischengesellschaft Anwendung finden.

Die Änderungen des § 21 AStG waren im Regierungsentwurf des JStG 2024 noch nicht enthalten.

Neu gegenüber dem Regierungsentwurf

Hinweis:

Die Änderungen des § 21 AStG sind am 6.12.2024 in Kraft getreten.

2. Änderungen des Mindeststeuergesetzes

a) Mindeststeuergruppe (§ 3 MinStG)

Die nach § 1 MinStG steuerpflichtigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe bilden eine Mindeststeuergruppe (§ 3 Abs. 1 Satz 1 MinStG). Durch den neu eingefügten § 3 Abs. 1 Satz 4 MinStG wird die Mindeststeuergruppe auch für eine einzige im Inland belegene Geschäftseinheit fingiert. Dies dient insbesondere der Umsetzung von technischen Anforderungen innerhalb der Finanzverwaltung. Diese Regelung war im Regierungsentwurf des JStG 2024 noch nicht enthalten.

Im Inland belegene Geschäftseinheit

Neu gegenüber dem Regierungsentwurf

S. 513

b) Berücksichtigungsfähige Beschäftigte bzw. Lohnkosten (§ 59 Abs. 3 MinStG)

§ 59 MinStG wurde um einen neuen Absatz 3 ergänzt, der aufgrund eines Redaktionsversehens im Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen vom 21. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 397) nicht aufgenommen wurde.

Beseitigung eines Redaktionsversehens

Nach § 59 Abs. 3 MinStG werden Lohnkosten anteilig berücksichtigt, wenn der Beschäftigte nicht mehr als 50 % seiner Arbeitszeit im Geschäftsjahr im Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit ausübt.

Anteilige Berücksichtigung

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 § 59 Abs. 3 MinStG in einem anderen Steuerhoheitsgebiet ist dann unzulässig.

Hinweis:

Die Änderungen in § 3 und § 59 MinStG sind rückwirkend am 28.12.2023 in Kraft getreten.

Rückwirkendes Inkrafttreten

3. Steueroasen-Abwehrgesetz: Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs (§ 8 StAbwG)

Mit der Ergänzung des § 8 Satz 2 Nr. 3 StAbwG wurde die Vorschrift an § 10 StAbwG angepasst.

Anpassung an § 10 AStG

a) Globalverwahrte Inhaberschuldverschreibungen

§ 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 StAbwG stellt sicher, dass globalverwahrte Inhaberschuldverschreibungen und ähnliche Schuldtitel nicht Gegenstand des Steuerabzugs nach § 10 StAbwG sind,

Hintergrund

wenn sie an einer anerkannten Börse i. S. des § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b Satz 2 AO handelbar sind. Hat der Vergütungsschuldner als Emittent der Schuldverschreibung bei globalverwahrten Inhaberschuldverschreibungen (oder vergleichbaren Schuldtiteln) keine Kenntnis darüber, an wen die Leistung aus der Inhaberschuldverschreibung erfolgt, ist es ihm regelmäßig unmöglich, festzustellen, ob der Zahlungsempfänger in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist. Ein Quellensteuerabzug wäre nicht gerechtfertigt.

Scheidet ein Quellensteuerabzug nach § 10 StAbwG aus, lebt das Abzugsverbot für diese Zahlungen nach § 8 Satz 2 Nr. 1 StAbwG wieder auf. Werden entsprechende Zahlungen aber bewusst von der Abwehrmaßnahme des § 10 StAbwG ausgenommen, wäre es widersprüchlich, sie durch eine andere vergleichbare Abwehrmaßnahme in § 8 StAbwG zu belasten.

Der neu eingefügte § 8 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a StAbwG stellt daher korrespondierend zu § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 StAbwG sicher, dass Aufwendungen, die aus globalverwahrten Inhaberschuldverschreibungen und ähnlichen Schuldtiteln stammen, auch nicht Gegenstand des Abzugsverbots sind, wenn sie an einer anerkannten Börse i. S. des § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b Satz 2 AO handelbar sind.

Ausnahme vom Abzugsverbot

b) Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen

§ 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StAbwG stellt zudem klar, dass von der Norm nur „Versicherungs- und Rückversicherungsprämien“ erfasst sind. Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen sollen dagegen ausdrücklich keinem Quellensteuerabzug unterliegen.

^{S. 514} Folgerichtig wurde mit § 8 Satz 2 Nr. 3 Buchst. b StAbwG klargestellt, dass Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen auch nicht dem Abzugsverbot des § 8 StAbwG unterliegen. Denn anders als bei Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien besteht bei Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen nicht die Gefahr, dass Steuersubstrat aus Deutschland in nichtkooperative Steuerhoheitsgebiete verlagert wird. Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen gleichen beim Empfänger einen entstandenen Schaden aus und führen in aller Regel nicht zu Gestaltungen, die durch das Steueroasen-Abwehrgesetz unattraktiv gemacht werden sollen.

Weitere Ausnahme

Neu gegenüber dem Regierungsentwurf

Diese klarstellende Regelung war im Regierungsentwurf noch nicht enthalten.

Hinweis:

Die Ergänzung in § 8 Satz 2 StAbwG ist erstmals ab dem 1.1.2025 anzuwenden (§ 13 Abs. 1b StAbwG).

Ab 2025

Fazit

Mit den in diesem Beitrag beschriebenen Maßnahmen bestätigt sich nochmals der Eindruck, dass das zuletzt auf stattliche 55 Artikel angewachsene Jahressteuergesetz 2024 seinen Namen mit absoluter Berechtigung trägt. Das für den Gesetzentwurf federführend verantwortliche BMF hat dieses letzte umfangreiche Steuergesetzvorhaben der vorzeitig zu Ende gehenden Legislaturperiode fleißig genutzt, um das Pflichtenheft des aus Sicht der Finanzverwaltung fachlich gebotenen Regelungsbedarfs noch möglichst umfassend abzarbeiten: Umsetzung verfassungsrechtlicher Vorgaben, gesetzgeberische Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH, Klarstellungen zu Auslegungs- und Zweifelsfragen, Ausweitung elektronischer Übermitt-

lungspflichten, Korrekturen redaktioneller Fehler aus vorangegangenen Gesetzgebungsverfahren, Verfahrenserleichterungen und in geringem Umfang auch steuerliche Entlastungen. Da steuerpolitische Anliegen offenkundig anderen Gesetzesvorhaben vorbehalten bleiben sollten, bleibt als abschließendes Fazit die Feststellung: Viel Pflicht, wenig Kür.

AUTOR



Ralf Hörster,

Ministerialrat, ist Referatsleiter im BMF (federführende Koordination von Steuergesetzgebungsvorhaben der Abt. IV). Nach Studium der Rechtswissenschaften 1994 Eintritt in die Landesfinanzverwaltung des Landes Berlin, von 1996 bis 1999 nebenberuflich Dozent an der Fachhochschule für Verwaltung und Rechtspflege Berlin.

Fundstelle(n):

NWB 2025 Seite 500 - 514

NWB BAAAJ-85210