

Ausgabe 1

9. Januar 2025

steuern + recht aktuell

Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

Inhalt

Neues aus der Gesetzgebung & Finanzverwaltung

BMF: Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)
BMF zur Anwendung des § 8 Abs. 2 Außensteuergesetz (AStG)

Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 9. Januar 2025
Weitere Veröffentlichungen vom Tage
Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen
Kein Ausgleich von Gewinnen des Rückwirkungszeitraums mit Verlustrücktrag bei Verschmelzung mit steuerlicher Rückwirkung

Business Meldungen

Strg Tax - Der Podcast für die Besteuerung der öffentlichen Hand (PwC Deutschland)

Terminplaner

Grand Townhall Financial Services Tax

Noch Fragen?

Neues aus Gesetzgebung & Finanzverwaltung

BMF: Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)

Um Besteuerungsinkongruenzen in Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen zu neutralisieren, wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) § 4k Einkommensteuergesetz eingeführt. Die Anwendung dieser Vorschrift hat die Finanzverwaltung nun in einem ausführlichen BMF-Schreiben geregelt.

Die Artikel 2 Absatz 9 und 11 sowie Artikel 9 und 9b ATAD wurden u. a. durch die Betriebsausgabenabzugsverbote in § 4k Einkommensteuergesetz (EStG) umgesetzt. § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG enthält eine Regelung zur steuerlichen Erfassung von Einkünften ausländischer vermögensverwaltender Personengesellschaften bei Besteuerungsinkongruenzen, die vom ausländischen Staat nicht beseitigt wurden.

Anwendungsregelung

§ 4k EStG ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstanden sind (§ 52 Absatz 8d Satz 1 EStG). Auf rechtlich bereits vor dem 1. Januar 2020 verursachte Aufwendungen, denen kein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt, ist § 4k EStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die Minderung der Einkünfte erst nach dem 31. Dezember 2019 eintritt (Umkehrschluss aus § 52 Absatz 8d Satz 2 EStG). Dies gilt auch für Zinsvorträge nach § 4h Absatz 1 Satz 6 EStG, die die Zinsaufwendungen ab dem 1. Januar 2020 erhöhen, rechtlich aber bereits vor diesem Stichtag verursacht wurden. Insoweit ist § 4k EStG nicht anwendbar.

Konkret geht das BMF auf zahlreiche Aspekte des § 4k EStG detailliert und auch beispielhaft wie nachfolgend zusammengefasst ein.

I. Umsetzung Artikel 9 und 9b ATAD

II. Zeitliche Anwendung

III. Persönlicher Anwendungsbereich

IV. Besteuerungsinkongruenzen

Betreffend hybride Elemente und importierte Besteuerungsinkongruenzen (Imported Mismatches).

V. § 4k Absatz 1 ESt

Mit Ausführungen u.a. zur Definition von „Kapitalvermögen“, den Aufwendungen entsprechende Erträge, Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt und zur Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge.

VI. § 4k Absatz 2 Satz 1 und 3 EStG

Unterem zur abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen und zur steuerlichen Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen, sowie zur Ausnahme für doppelt berücksichtigte Erträge.

VII. § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG

VIII. § 4k Absatz 3 EStG

IX. § 4k Absatz 4 EStG

§ 4k Absatz 4 EStG neutralisiert Besteuerungsinkongruenzen, die sich aus der doppelten Berücksichtigung von Aufwendungen ergeben. § 4k Absatz 4 EStG erfordert im Unterschied zu den Absätzen 1 bis 3 kein hybrides Element. Des Weiteren Ausführungen u.a. zur Berücksichtigung auch in anderem Staat und zur Ausnahmeregel in § 4k Absatz 4 Satz 3 EStG.

X. § 4k Absatz 5 EStG

Das Abzugsverbot des § 4k Absatz 5 EStG ist nachrangig gegenüber § 4k Absatz 1 bis 4 EStG anzuwenden und betrifft Besteuerungsinkongruenzen, an denen Deutschland nicht unmittelbar beteiligt ist, die aber über eine oder mehrere Transaktionen ins Inland verlagert werden. Die erfassten Besteuerungsinkongruenzen treten zwischen anderen Staaten ein, die diese nicht beseitigen. Aufwendungen, die einem anteiligen Abzugsverbot nach § 4k Absatz 1 bis 4 EStG unterliegen, können in der verbleibenden Höhe zusätzlich § 4k Absatz 5 EStG unterliegen.

XI. Beweislastverteilung und Nachweispflichten

XII. Verhältnis zu anderen Regelungen

Erfüllt ein Sachverhalt den Tatbestand mehrerer Betriebsausgabenabzugsverbote, sind diese Betriebsausgabenabzugsverbote grundsätzlich nebeneinander anwendbar. Ist eines der einschlägigen Betriebsausgabenabzugsverbote weitergehend als ein anderes, ist der Betriebsausgabenabzug im Umfang der Rechtsfolge des weitergehenden Abzugsverbots ausgeschlossen.

Im Verhältnis zur Zinsschranke nach § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG ist stets das Abzugsverbot nach § 4k EStG weitergehend, da die Zinsschranke nur ein temporäres Betriebsausgabenabzugsverbot vorsieht.

XIII. Schlussbestimmungen

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 5. Dezember 2024 ([IV C 2 - S 2144-i/21/10010 :014](#)), bekanntgegeben am 16. Dezember 2024.

BMF zur Anwendung des § 8 Abs. 2 Außensteuergesetz (AStG)

Das Bundesfinanzministerium hat in einem aktuellen Schreiben zur Anwendung des § 8 Absatz 2 AStG in der bis zum 30. Juni 2021 geltenden Fassung Stellung genommen. Hierdurch wird das BMF-Schreiben vom 17. März 2021 punktuell geändert.

Für die Anwendung des § 8 Absatz 2 AStG in der bis zum 30. Juni 2021 geltenden Fassung gilt das zur Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 - 14 AStG unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung ergangene **BMF-Schreiben vom 17. März 2021** mit folgenden Maßgaben in allen noch offenen Fällen:

1. Der Satz 4 im ersten Spiegelstrich der Tz. II „Für Kapitalanlagegesellschaften bedeutet dies, dass der Kapitalbeschaffungs- oder Investitionsmarkt im Aufnahmestaat liegt.“ wird ersetzt durch *„Gleiches gilt für Kapitalanlagegesellschaften.“*
2. Dem dritten Spiegelstrich der Tz. II wird folgender Satz 4 angefügt: *„Unschädlich ist eine Besorgung durch nahestehende Personen im gleichen Staat, wenn diese die wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft unter Einsatz ihrer eigenen sachlichen und personellen Ausstattung ausüben.“*
3. Die letzten beiden Absätze der Tz. II sind nicht mehr anzuwenden.

Im Übrigen sind die im **BMF-Schreiben vom 22.12.2023** zum Entlastungsbeweis nach § 8 Abs. 2 bis 4 AStG in der ab dem 1.7.2021 geltenden Fassung veröffentlichten Grundsätze in allen noch offenen Fällen für die Prüfung des Entlastungsbeweises in der bis zum 30.6.2021 geltenden Fassung des § 8 Abs. 2 AStG insoweit zu berücksichtigen, als sich die beiden Fassungen des Gesetzes entsprechen.

Fundstelle

BMF-Schreiben vom 20. Dezember 2024 (**IV B 5 - S 1351/19/10002 :001**).

Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 9. Januar 2025

**Urteil IX R 5/23:
Erstattung der
Steuerzahlung für
einen Verdienstausschaden ist ein-
kommensteuerpflichtig**

15. Oktober 2024

Der einem Steuerpflichtigen zu gewährende Ersatz eines Verdienstausschadens führt auch in Höhe der hierauf entfallenden Einkommensteuer zu steuerbaren Einkünften gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die erst in einem späteren Veranlagungszeitraum vom Schädiger erstattete Steuerlast auf den Verdienstausschaden hat zur Folge, dass keine für eine tarifermäßigte Besteuerung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG erforderliche Zusammenballung von Einkünften vorliegt. Der Ersatz eines Verdienstausschadens stellt keine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dar.

[Zum Urteil](#), siehe auch die [Pressemitteilung 001/25](#).

**Beschluss XI R 37/21:
Steuerbarkeit von
Geschäftsführungs-
leistungen einer
Praxisgemeinschaft;
Reichweite der
Steuerbefreiung des
Art. 132 Abs. 1
Buchst. f MwStSystRL**

4. September 2024

Eine aus Ärzten bestehende Praxisgemeinschaft, die mit einer bei ihr angestellten Arbeitnehmerin Reinigungsleistungen an ihre Mitglieder ausführt und steuerfreie Leistungen von Subunternehmern bezieht, um die bezogenen Leistungen unmittelbar an ihre Mitglieder für die Ausübung von deren ärztlicher Tätigkeit weiterzuleiten, kann sich für Besteuerungszeiträume vor Einführung des § 4 Nr. 29 UStG erfolgreich auf die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL berufen, wenn die Praxisgemeinschaft hierfür lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert und aufgrund der Gewährung der Steuerbefreiung keine Wettbewerbsverzerrungen drohen.

[Zum Urteil](#)

**Urteil VII R 38/22: Kein
dual-use bei
Ausnutzung der
Transporteigenschaft
von Rauchgas aus der
Verbrennung von
Erdgas**

12. November 2024

Die Verbrennung von Erdgas hat neben dem Verheizen keinen zweiten Verwendungszweck im Sinne von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d des Energiesteuergesetzes, wenn das durch das Verheizen von Erdgas entstehende Rauchgas zwar passgenau in den weiteren Produktionsprozess eingebunden ist, dafür aber allein die dem Rauchgas immanente Transporteigenschaft ausgenutzt wird.

[Zum Urteil](#)



Weitere Veröffentlichungen vom Tage:

Urteil V R 15/23: Umfang der Besteuerung nach Durchschnittssätzen bei einer Putenmast

29. August 2024

[Zum Urteil](#)

EuGH-Vorlage VII R 28/21: Zollwertrechtliche Behandlung von Druckvorlagen für Umschließungen, Beistellungen sowie auf Beistellungen entfallender Einkaufsprovisionen; Zollwert von Warenzusammenstellungen

17. September 2024

[Zum Urteil](#)

Urteil VII R 3/22: Zur Reichweite der Überprüfungsbefugnis einer Behörde im Einspruchsverfahren

17. September 2024

[Zum Urteil](#)

Beschluss X B 94/23: Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 29.08.2024 als NV-Entscheidung abrufbar - Feststellung der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Sanierungserträgen

9. August 2024

[Zum Urteil](#)

Rechtsprechung im Blog

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen

In einem aktuellen Urteil hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für die Anmietung von Werbeträgern auch bei einem Dienstleistungsunternehmen möglich ist, wenn die Werbeträger bei unterstelltem Eigentum zu dessen Anlagevermögen gehören würden.

Sachverhalt

Die Klägerin hatte für ihr Dienstleistungsunternehmen im Rahmen von Sponsoringmaßnahmen für Vereine sowie durch Mobil- und Plakatwerbung geworben. Die leistenden Unternehmen waren überwiegend Werbevermittlungsagenturen, welche regelmäßig nicht Eigentümer der Werbeträger (Wände, Säulen, Treppen und Verkehrsmittel) waren. Das Finanzgericht entschied, dass Werbeaufwendungen keiner Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d Gewerbesteuergesetz (GewStG) unterliegen, weil es am fiktiven Anlagevermögen der Werbeträger fehle.

Entscheidung des BFH

Der BFH hielt die Revision des Finanzamts für begründet. Für eine Hinzurechnung von Mietaufwendungen im Zusammenhang mit der Durchführung



von Werbemaßnahmen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG kommt es darauf an, dass die den Werbemaßnahmen zugrunde liegenden Verträge ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach als Miet- oder Pachtverträge einzuordnen sind oder zumindest trennbare miet- oder pachtrechtliche Hauptleistungspflichten enthalten. Hierzu sind die einzelnen Verträge darauf zu untersuchen, ob es sich um Mietverträge, Werkverträge, Geschäftsbesorgungsverträge oder um gemischte Verträge mit möglicherweise trennbaren Leistungen handelt.

Ferner kommt es für die Hinzurechnung auf die fiktive Zugehörigkeit der Werbeträger zum Anlagevermögen an. Maßgeblich ist, ob der Geschäftszweck und die speziellen betrieblichen Verhältnisse des Unternehmens Werbemaßnahmen erforderlich erscheinen lassen, für die das Unternehmen Werbeträger ständig in seinem Betrieb vorhalten muss. Der BFH schloss nicht aus, dass auch bei einem Dienstleistungsunternehmen bei längerfristiger Anmietung bestimmter Werbeträger oder bei wiederholter kurzfristiger Anmietung gleichartiger Werbeträger Anlagevermögen vorliegen kann.

Da die Feststellungen des Finanzgerichts zur rechtlichen Einordnung der Verträge und zur Zuordnung der Werbeträger zum Anlagevermögen nicht ausreichten, wurde das Verfahren nach dort zurückverwiesen.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 16. September 2024 ([III R 36/22](#)), veröffentlicht am 19. Dezember 2024. – Hierzu: BFH-Pressemitteilung [Nr. 47/24](#).

Eine *englische Zusammenfassung* dieses Urteils finden Sie [hier](#).

Kein Ausgleich von Gewinnen des Rückwirkungszeitraums mit Verlustrücktrag bei Verschmelzung mit steuerlicher Rückwirkung

Nach einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs steht § 2 Abs. 4 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes auch dem Ausgleich von positiven Einkünften, die der übertragende Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum erzielt hat, mit einem Verlustrücktrag des übernehmenden Rechtsträgers aus dem Folgejahr entgegen.

Sachverhalt

Auf die klagende GmbH, die per 31. Dezember 2012 über einen Verlustvortrag von rd. 1,5 Mio. € verfügte, war mit Verschmelzungsvertrag vom 28. August 2013 rückwirkend auf den 1.1.2013 die O-GmbH verschmolzen worden. Per 31. Dezember 2013 hatte die Klägerin ein zu versteuerndes Einkommen von rd. 600.000 € erwirtschaftet und einen Verlustvortrag ebenfalls von rd. 600.000 €. Im Folgejahr 2014 ergab sich ein Verlust von knapp 3 Mio. €.

Den von der Klägerin beantragten Verlustrücktrag in Höhe von rd. 600.000 € auf 2013 lehnte das Finanzamt unter Hinweis auf § 2 Abs. 4 Satz 3 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) ab.

Das Finanzgericht hatte der Klage stattgegeben (hierzu: [Blogbeitrag vom 15. Februar 2022](#)).

Entscheidung des BFH

Die Revision des Finanzamts ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

Nach der Rechtsauffassung des BFH erfasst § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 (i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013) in der Tatbestandsvariante der „nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte“ des übernehmenden Rechtsträgers auch den Verlustrücktrag aus einem Veranlagungszeitraum (VZ) nach dem VZ, in den die Verschmelzung fällt. Dies ergebe sich aus der sprachlichen Parallele zu der Vorschrift des § 10d Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG), die den Verlustrücktrag als „negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden“, definiere.

Diese weite Auslegung des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 entspreche dem Sinn und Zweck der Norm, so der BFH. Das Ziel des Gesetzgebers liege darin, Gestaltungen zu unterbinden, die zum Ziel hätten, die Besteuerung von Gewinnen bei Gesellschaften mit hohen stillen Reserven durch die Verrechnung mit steuerlichen Verlusten einer anderen Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum zu vermeiden. Dieses Ziel schließe nicht nur die durch den übernehmenden Rechtsträger im VZ der Verschmelzung erwirtschafteten Verluste ein, sondern auch in einem späteren VZ entstandene Verluste, die in den VZ der Verschmelzung zurückgetragen würden. Der BFH habe in seinem Urteil I R 48/20 bereits zutreffend entschieden, dass § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 nicht teleologisch zu reduzieren und der Anwendungsbereich auf Missbrauchsfälle zu begrenzen sei. Ebenso bzgl. dessen Annahme, dass die Vorschrift im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG stehe, da sie für die Verlustnutzung den ertragsteuerrechtlichen Grundsatz wiederherstelle, dass Rechtsfolgen nicht bereits an eine bloße - gegebenenfalls rückwirkende - schuldrechtliche Vereinbarung zu knüpfen seien, sondern erst an ihren dinglichen Vollzug.

Die Sache wurde allerdings an die Vorinstanz zurückverwiesen, da diese nicht geprüft hat, ob die Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 Satz 6 UmwStG 2006 n.F. vorliegen. Dann könnte, falls der übertragende und der übernehmende Rechtsträger (= die Klägerin) vor Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags verbundene Unternehmen im Sinne des § 271 Abs. 2 HGB gewesen sind, § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 ausgeschlossen werden.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 13. März 2024 ([X R 32/21](#)) – veröffentlicht am 19. Dezember 2024.

Eine englische Zusammenfassung dieses Urteils finden Sie [hier](#).

Business Meldungen

Strg Tax - Der Podcast für die Besteuerung der öffentlichen Hand (PwC Deutschland)

Tax Time - Der Jahresrückblick

Eine neue [Folge](#) unseres Podcasts!

Terminplaner

Grand Townhall Financial Services Tax
Präsenzveranstaltung, 20.03.2025

ZUM SEMINAR

Wir freuen uns auf Sie!



Alle aktuellen Veranstaltungen finden
Sie in der PwC Veranstaltungssuche.

VERANSTALTUNGSSUCHE

Noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

E-MAIL SENDEN

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.



Redaktion

Gabriele Nimmrichter
PricewaterhouseCoopers GmbH
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt am Main
Tel.: +49 171 7603269
gabriele.nimmrichter@pwc.com

Gunnar Tetzlaff
PricewaterhouseCoopers GmbH
Fuhrberger Straße 5
30625 Hannover
Tel.: +49 171 5503930
gunnar.tetzlaff@pwc.com

Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen

© 2025 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate entity.

Please see www.pwc.com/structure for further details.