

Mandanten- Brief

1. Regierungsentwurf des Steuerfortentwicklungsgesetzes

Eigentlich soll es in jedem Jahr nur ein Jahressteuergesetz geben, in dem der Gesetzgeber den Großteil des steuerrechtlichen Änderungsbedarfs bündelt. **In diesem Jahr** gibt es nach dem Willen der Bundesregierung nun sogar **drei Jahressteuergesetze**, auch wenn nur eines davon offiziell so heißen darf: Nach dem **Wachstumschancengesetz**, das ein **inoffizielles Jahressteuergesetz für 2023** war, aber erst im Frühjahr 2024 verabschiedet wurde und dem Entwurf für das **offizielle Jahressteuergesetz 2024** hat das Bundesfinanzministerium im Juli den Referentenentwurf für ein „**Zweites Jahressteuergesetz 2024**“ veröffentlicht. Die Bundesregierung hat dieses Zweite Jahressteuergesetz 2024 schon zwei Wochen später als Regierungsentwurf beschlossen und dabei in „**Gesetz zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs**“ – kurz „**Steuerfortentwicklungsgesetz**“ – umgetauft. Dabei wurde der Gesetzentwurf auch um **erste Punkte aus der Wachstumsinitiative der Regierungskoalition** ergänzt. Hier ist ein Überblick über die wesentlichen Änderungen, die der Regierungsentwurf des Steuerfortentwicklungsgesetzes bereithält:



- **Degressive Abschreibung:** Die seit 1. April 2024 wieder mögliche degressive Abschreibung wird **bis 2028 verlängert** und der **Abschreibungssatz ab 2025 auf das Zweieinhalbfache** der linearen Abschreibung **angehoben**.
- **Pool-Abschreibung:** Durch eine Reform der Sammelpostenabschreibung erfolgt 2025 der **Einstieg in die Pool-Abschreibung**. Künftig muss für Wirtschaftsgüter bis zu einem Wert von 800 Euro nicht mehr zwischen Sammelposten- und Sofortabschreibung gewählt werden, denn diese sind grundsätzlich als geringwertige Wirtschaftsgüter sofort abschreibbar. **Über einem Wert von 800 Euro und bis zu einem Wert von 5.000 Euro** (bisher 1.000 Euro) kann **ein Sammelposten gebildet** werden, der **über drei Jahre** (bisher fünf Jahre) **aufzulösen** ist.
- **Grundfreibetrag:** Jedes Jahr wird der steuerfreie Grundfreibetrag angehoben, um das **Existenzminimum von der Steuer freizustellen**. Den Anpassungsbedarf ermittelt die Bundesregierung alle zwei Jahre im Existenzminimumbericht. Für **2025** ist eine **Anhebung um 300 Euro auf 12.084 Euro** geplant. Im Jahr **2026** beträgt der Anstieg dann **252 Euro auf 12.336 Euro**. Weil der Regelbedarf stärker als prognostiziert gestiegen ist, gibt es für **2024** noch einen **nachträglichen Anpassungsbedarf beim Grund- und Kinderfreibetrag**, der mit einem separaten Gesetz („Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024“) geregelt wird, damit die Änderung auch dann bei der Lohnsteuer für Dezember 2024 berücksichtigt werden kann, falls sich das Steuerfortentwicklungsgesetz verzögert. Der Grundfreibetrag wird **2024** nachträglich **um 180 Euro auf 11.784 Euro** angehoben.

September 2024

2024 wird das Jahr der drei Jahressteuergesetze

Wachstumschancengesetz als inoffizielles Jahressteuergesetz 2023

2. Jahressteuergesetz 2024 wird kurzfristig umgetauft

Regierungsentwurf für das Steuerfortentwicklungsgesetz liegt vor

Ausweitung der degressiven Abschreibung

Sammelposten wird zur Pool-Abschreibung über drei Jahre

Wirtschaftsgüter zwischen 800 Euro und 5.000 Euro

Anhebung des Grundfreibetrags

Anhebung auf 12.336 Euro in drei Stufen

nachträgliche Anpassung für 2024

- **Kinderfreibetrag:** Mit dem Grundfreibetrag wird auch der Kinderfreibetrag angehoben – für 2024 rückwirkend mit einem separaten Gesetz. Die **nachträgliche Anhebung für 2024** beträgt **228 Euro** auf **6.612 Euro**. Für **2025** ist eine Anhebung **um 60 Euro auf 6.672 Euro** vorgesehen und **2026** soll der Freibetrag um **weitere 156 Euro auf dann 6.828 Euro** steigen.
- **Kindergeld:** Zusammen mit dem Kinderfreibetrag wird auch das Kindergeld erhöht, allerdings gibt es hier **keine nachträgliche Anpassung für 2024**. Im Jahr **2025** soll das Kindergeld **um 5 Euro pro Kind auf dann 255 Euro** steigen. Ab **2026** soll das Kindergeld dann **automatisch entsprechend der prozentualen Erhöhung des Kinderfreibetrags** angepasst werden. Für 2026 bedeutet das eine Anhebung **um weitere 4 Euro auf dann 259 Euro**.
- **Kalte Progression:** Um die Kalte Progression zu vermeiden, werden – mit Ausnahme der „Reichensteuer“ – auch **2025 und 2026 die Eckwerte des Steuertarifs und die Freigrenze beim Solidaritätszuschlag angehoben**.
- **Lohnsteuerklassen:** Im Koalitionsvertrag hat die Ampelkoalition festgelegt, dass die **Lohnsteuerklassen III und V durch das Faktorverfahren** der Steuerklasse IV **ersetzt** werden sollen, um die **Lohnsteuerbelastung** in der Ehe oder Lebenspartnerschaft **gerechter zu verteilen**. Diese **Umstellung** ist nun **für 2030 vorgesehen**, wobei die Regierung in der Wachstumsinitiative bereits angekündigt hat, eine deutlich frühere Umstellung zu prüfen. Nach der vorläufigen Planung soll **für alle Ehegatten und Lebenspartner mit der Steuerklassenkombi III/V zum 30. September 2029** anhand der Lohnsteuerbescheinigung für 2028 **ein Faktor ermittelt** werden, der dann ab 2030 gilt. Außerdem wird das Faktorverfahren um eine **Variante für Paare mit einem Alleinverdiener** ergänzt und deutlich vereinfacht.
- **Steuergesetzungen:** Die **Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen** soll unter engen Voraussetzungen auch **auf bestimmte nationale Gestaltungen ausgedehnt** werden. Ein erster Anlauf zu dieser neuen Meldepflicht war mit dem Wachstumschancengesetz gescheitert, weshalb die Umsetzung auch diesmal fraglich ist. Den **Anwendungszeitpunkt** soll das Bundesfinanzministerium **mindestens ein Jahr vorher** festlegen.
- **Gemeinnützigkeitsrecht:** Gleich mehrere Verbesserungen sind im Gemeinnützigkeitsrecht vorgesehen. So soll **ab 2025 die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung** bei steuerbegünstigten Körperschaften **abgeschafft** werden, womit eine **Mittelverwendungsrechnung nicht mehr notwendig** ist. Schon ab dem Tag des Inkrafttretens wird klargestellt, dass **steuerbegünstigte Körperschaften auch zu tagespolitischen Themen Stellung beziehen dürfen**, ohne dass sie ihre Gemeinnützigkeit gefährden. Die Stellungnahme muss jedoch aufgrund eines besonderen Anlasses erfolgen und der steuerbegünstigten Zweckverfolgung untergeordnet sein. Außerdem wurde eine Regelung zu **Photovoltaikanlagen** für gemeinnützige Organisationen aufgenommen, nach der diese **ab 2025 als steuerbegünstigte Zweckbetriebe** eingestuft werden.
- **Forschungszulage:** Die **maximale Bemessungsgrundlage steigt** für ab 2025 entstandene förderfähige Aufwendungen **um 2 Mio. Euro auf dann 12 Mio. Euro**. Die maximale Zulage beträgt dadurch pro Jahr 3 Mio. Euro bzw. für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sogar 4,2 Mio. Euro.

auch Kinderfreibetrag wird angehoben

nachträgliche Anhebung für 2024 um 228 Euro

Erhöhung des Kindergelds künftig an Kinderfreibetrag gekoppelt

Anpassung der Tarifeckwerte

Abschaffung der Lohnsteuerklassen III und V

Umstellung für 2030 geplant

neuer Anlauf für nationale Meldepflicht von Steuergestaltungen

Verbesserungen im Gemeinnützigkeitsrecht

Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung wird gestrichen

gelegentliche Stellungnahmen zu tagespolitischen Themen möglich

höhere Bemessungsgrundlage für die Forschungszulage ab 2025

2. Steuerfreie Zuschläge für Bereitschaftsdienst

Der Arbeitgeber kann für Bereitschaftsdienste und Rufbereitschaften steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit zahlen. In welchem Umfang diese **Zuschläge für Bereitschaftsdienste** außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit **steuerfrei** sind, **richtet sich** dabei **nach dem Arbeitslohn für die regelmäßige Arbeitszeit** und nicht nach dem Entgelt für den Bereitschaftsdienst. Der Bundesfinanzhof hat mit dieser Entscheidung seine Rechtsprechung geändert, die bisher die Steuerfreiheit abhängig vom Entgelt während der Bereitschaftsdienste machte. Weil das Gesetz aber während der Arbeitszeit, für die steuerfreie Zuschläge geleistet werden, keine konkret belastende Tätigkeit verlangt und als **einzigem Maßstab für die Höhe der Steuerfreiheit den Grundlohn** nennt, sahen die Richter keinen Grund, an der einschränkenden Rechtsprechung festzuhalten. Dementsprechend ist die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Zuschläge, dass sie zusätzlich zum Grundlohn gewährt werden. Ob für den Bereitschaftsdienst ein zusätzliches Entgelt gezahlt wird, oder ob dieser bereits mit dem Grundlohn abgegolten ist, macht dagegen für die Steuerfreiheit keinen Unterschied.

3. Voraussetzungen für Ansatz einer Pensionsrückstellung

Eine Pensionsrückstellung ist möglich, wenn und soweit die schriftlich erteilte **Pensionszusage eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe** der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen macht. Der Bundesfinanzhof hat dazu klargestellt, dass ein **Verstoß gegen diese Eindeutigkeitsvoraussetzung bei einer Komponente** der Versorgungsleistung **keine negativen Auswirkungen auf die Rückstellung für die Zusage einer anderen Komponente** hat, sofern die zugesagten Leistungen entsprechend teilbar sind. Im Streitfall hatte eine GmbH ihren ehemaligen geschäftsführenden Gesellschaftern nach deren vorzeitigem Ausscheiden eine Altersrente gezahlt. Während die Voraussetzungen für die reguläre Altersrente ab dem 65. Geburtstag klar definiert waren, war die Regelung für einen vorzeitigen Bezug jedoch nicht so eindeutig wie gedacht. Das Finanzamt wollte daher die gesamte Pensionsrückstellung nicht anerkennen, wurde aber vom Bundesfinanzhof nun eines Besseren belehrt: Sind die Voraussetzungen für den Bezug einer Altersrente mit Erreichen der Regelaltersgrenze eindeutig bestimmt, ist dafür eine Pensionsrückstellung zu bilden, auch wenn die Pensionszusage keine eindeutigen Angaben zu den Voraussetzungen eines vorzeitigen Altersrentenbezugs enthält.

4. Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen

Die Tantiemen für einen GmbH-Geschäftsführer gehören zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Allerdings hängt die Besteuerung davon ab, dass sie dem Geschäftsführer auch zugeflossen sind. Der Bundesfinanzhof musste sich nun mit einem Fall befassen, in dem die **Tantiemen weder ausgezahlt noch von der GmbH bei der Erstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt** worden waren. Dennoch ging das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Zufluss aus, weil der Anstellungsvertrag des Geschäftsführers einen Tantiemeanspruch

Steuerfreiheit von Zuschlägen für Bereitschaftsdienst richtet sich nach dem regelmäßigen Arbeitslohn

Bundesfinanzhof ändert seine Rechtsprechung

Zuschläge sind auch ohne gesondertes Entgelt für Bereitschaftsdienst steuerfrei

Pensionsrückstellung ist an klare Vorgaben geknüpft

Verstoß gegen Voraussetzungen bei einer Komponente wirkt sich nicht auf Rückstellung für andere Komponenten aus

Versorgungsleistung muss in Komponenten aufteilbar sein, um nicht betroffene Komponenten anzusetzen

Tantiemen an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gelten mit Fälligkeit als zugeflossen

vorsah. Der Bundesfinanzhof hat zunächst bestätigt, dass **einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer** die **Einnahmen aus Tantiemeforderungen** gegen seine GmbH unabhängig von einer tatsächlichen Auszahlung **bereits bei Fälligkeit zufließen**. Fällig wird der Tantiemeanspruch mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben. Im Gegensatz zur entsprechenden Verwaltungsanweisung des Fiskus haben die Richter jedoch auch ausdrücklich festgestellt, dass **Tantiemeforderungen, die in den festgestellten Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen sind**, dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer **nicht zufließen**. Das gilt auch dann, wenn eine entsprechende Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in den Jahresabschlüssen hätte gebildet werden müssen. Trotz dieses Urteils ist jeder Gesellschafter-Geschäftsführer gut beraten, den **Verzicht auf eine Tantieme im Voraus ausdrücklich zu regeln**, denn andernfalls droht immer die Besteuerung als Arbeitslohn und Einordnung als verdeckte Einlage. Zudem gilt für den Anstellungsvertrag eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ein Durchführungsgebot: Werden die vertraglichen Regelungen nicht wie vereinbart durchgeführt, können die gesamten Bezüge des Geschäftsführers zu einer verdeckten Gewinnausschüttung umqualifiziert werden.

5. Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte

In einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung hat das Finanzgericht Münster festgestellt, dass **ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der betragsmäßig beschränkten Verlustverrechnung für Termingeschäfte** bestehen. Weil die mit dem Jahressteuergesetz 2020 eingeführte Regelung, nach der die **Verlustverrechnung für Termingeschäfte auf** einen Höchstbetrag von **20.000 Euro im Jahr beschränkt** ist, die Kapitalanleger in Abhängigkeit von der Art der Kapitalanlage unterschiedlich behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen kein Unterschied bei der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ersichtlich ist, hat das Finanzgericht erhebliche Bedenken, dass die Vorschrift mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar ist. Ähnlich hatten **zuvor schon das Finanzgericht Rheinland-Pfalz und der Bundesfinanzhof** in einem anderen Aussetzungsverfahren **entschieden**.

6. Adoptionskosten keine außergewöhnliche Belastung

Ungewollte Kinderlosigkeit kann für Eltern sehr belastend sein. Trotzdem ist eine **Adoption nicht mit einer Heilbehandlung gleichzustellen**, wie das Finanzgericht Münster meint. Die **Kosten für die Adoption sind** damit **keine außergewöhnliche Belastung**, weil sie nicht auf einer zwangsläufigen Maßnahme beruhen und damit keine Krankheitskosten im eigentlichen Sinn darstellen. Das gilt auch dann, wenn der Adoption eine erfolglose Behandlung für die Kinderlosigkeit vorangegangen ist. Im Hinblick auf die **Ankündigung eines BFH-Senats, die Adoptionskosten doch zum Steuerabzug zuzulassen** hat das Gericht aber die Revision zu diesem Urteil zugelassen. Ob die klagenden Eltern davon Gebrauch machen, ist noch nicht bekannt.

tatsächliche Auszahlung ist für steuerpflichtigen Lohnzufluss nicht nötig

bei fehlendem Ansatz im Jahresabschluss wird kein Zufluss fingiert

Verzicht auf Tantiemen sollte in jedem Fall ausdrücklich und im Voraus geregelt werden

ungewollte steuerliche Folgen drohen

ernstliche Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung

Termingeschäfte dürfen nicht anders beurteilt werden als andere Kapitalanlagen

Adoption ist keine Heilbehandlung für ungewollte Kinderlosigkeit

Bundesfinanzhof hatte Änderung der Rechtsprechung angedeutet