Aktuelles Steuerrecht
II/2025

Rotenburger Akademie für
Steuerrecht und
Betriebswirtschaft
Ph.Dr. Jörg W. Hellmer
Steuerberater

Seminar und Skript sind nach bestem Wissen und mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt worden. Gleichwohl ist jedwede Haftung des Referenten ausgeschlossen.

Alle Urteil wurden aus BFH-Online bzw. aus den Rechtsprechungsdatenbanken der einzelnen Finanzgerichte entnommen.

A. NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG 4

I. INHALT DES KOALITIONSVERTRAGS 4
II. JAHRESABSCHLÜSSE UND BETRIEBLICHE STEUERERKLÄRUNGEN 2024 6
III. EST-ERKLÄRUNGEN 2024 14
IV. ANWENDUNGSSCHREIBEN ZUR NEUEN KLEINUNTERNEHMERBESTEUERUNG 21
V. EINZELFRAGEN DER STEUERBEFREIUNG VON PHOTOVOLTAIKANLAGEN 31

B. URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN....32

I. EINKOMMENSTEUER 32
1. Entkräftung des Anscheinsbeweises für eine Privatnutzung eines Geschäftswagens 32
2. Abzugsfähigkeit von Umzugskosten zur Einrichtung eines Arbeitszimmers.... 36
3. Schuldzinsenabzug bei unentgeltlicher Übertragung eines Teils des Vermietungsobjekts 39
4. Steuerrechtliche Behandlung eines einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gewährten Gesellschafterdarlehens.... 42
5. Keine Sonderabschreibungen für Ersatzneubauten.... 45
6. Noch kein Steuerabzug für Hausgeldzahlungen in die Erhaltungsrücklage 46
7. Freiberufliche Einkünfte bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger.... 49
8. Zwangsversteigerung kann ein privates Veräußerungsgeschäft auslösen 52
9. Auswirkungen einer rechtsträgerübergreifenden Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG auf die Ermittlung des Kapitalkontos nach § 15a EStG bei der übernehmenden Personengesellschaft.... 55
10. Zahlungen für „Heimfall“ eines Erbbaurechts Einkünfte aus V + V.... 57
11. Wirtschaftliches Eigentum an zur Sicherheit übereigneten Aktien 58
12. Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein.... 59
13. Anteiliger Betriebsausgabenabzug für Verwaltungs- und Konzernabschlusskosten einer Holding.. 60
II. BILANZSTEUERRECHT 61
1. Gewinnmindernde Rücklage bei Übernahme von Pensionsverpflichtungen.... 61
2. Änderung der Gewinnermittlungsart.... 64
3. Anwendung der Körperschaftsklausel bei unechter Realteilung.... 67
III. KÖRPERSCHAFTSTEUER.... 70
1. Anwendung der Bruttomethode im Fall der Ausschüttung einer EU-Kapitalgesellschaft an eine deutsche Organgesellschaft.... 70
2. Organschaft und atypisch stille Beteiligung 71
3. Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Aktiengesellschaften.... 75
4. Abzug von Beratungskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an einer Enkel- durch die Tochtergesellschaft.... 76
IV. GEWERBESTEUER.... 77
1. Keine Gewerbesteuerpflicht bei bloßer „Aufwärtsinfektion“ 77
V. UMSATZSTEUER.... 78
1. Vorsteuerabzug aus Insolvenzverwalterleistungen.... 78
2. Schuldet ein Immobilienerwerber die durch den Veräußerer unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer? 81
3. Flugunterricht ist grundsätzlich nicht umsatzsteuerfrei 84
4. Teilrücktritt vom Kaufvertrag unschädlich für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen.... 87
VI. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT.... 91
1. Formwechsel als Veräußerung im Sinne der Regelung über den Einbringungsgewinn II.... 91
VII. GRUNDERWERBSTEUER.... 93
1. Entgelte für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche bei einer noch zu errichtenden Immobilie können der Grunderwerbsteuer unterliegen.... 93
2. Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG bei Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu gegründete Kapitalgesellschaft.... 95
3. Anwendung des § 6a GrEStG auf Anteilsübertragungen im Ausland.... 97
VIII. ERBSCHAFTSTEUER 99
1. Ableitung des Anteilswerts einer Kapitalgesellschaft aus Verkäufen zwischen fremden Dritten 99

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Inhalt des Koalitionsvertrags

Steuern

- **Degressive Abschreibung:** Es wird eine degressive Abschreibung auf Ausrüstungsinvestitionen von 30 Prozent in den Jahren 2025, 2026 und 2027 eingeführt. Das soll Investitionen anregen und die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen stärken, insbesondere in wirtschaftlich herausfordernden Zeiten. Die Turboabschreibung gilt für Investitionen, die in den genannten Jahren getätigt werden.
- **Körperschaftssteuer:** Die Körperschaftssteuer wird in fünf Schritten ab dem 01.01.2028 gesenkt. Auch das soll die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen erhöhen und Investitionen fördern.
- **Einkommensteuer:** Die Einkommensteuer für kleine und mittlere Einkommen wird gesenkt, um die finanzielle Belastung dieser Haushalte zu reduzieren und die Kaufkraft zu stärken.
- **Kinderfreibetrag:** Bei einer Erhöhung des Kinderfreibetrags wird auch das Kindergeld entsprechend angepasst, um Familien finanziell zu entlasten.
- **Alleinerziehenden-Entlastungsbetrag:** Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird verbessert, um diese besonders belastete Gruppe zu unterstützen.
- **Solidaritätszuschlag:** Der Solidaritätszuschlag bleibt unverändert bestehen.
- **Gewerbesteuer:** Der Mindesthebesatz der Gewerbesteuer wird von 200 auf 280 Prozent erhöht, um die Einnahmen der Kommunen zu sichern.
- **Steuerliche Anreize für Mehrarbeit:** Überstundenzuschläge, die über die tariflich vereinbarte Vollzeitarbeit hinausgehen, werden steuerfrei gestellt, um Mehrarbeit attraktiver zu machen.
- **Pendlerpauschale:** Die Pendlerpauschale wird ab dem 01.01.2026 auf 38 Cent ab dem ersten Kilometer erhöht, um die Kosten für Berufspendler zu senken.
- **Ehrenamt und Gemeinnützigkeit:** Die Übungsleiterpauschale wird auf 3.300 Euro und die Ehrenamtspauschale auf 960 Euro erhöht, um ehrenamtliches Engagement zu fördern.
- **Umsatzsteuer in der Gastronomie:** Die Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) für Speisen in der Gastronomie wird dauerhaft auf sieben Prozent reduziert.
- **Stromsteuer:** Die Stromsteuer wird auf das europäische Mindestmaß gesenkt, um die Energiekosten für Verbraucher und Unternehmen zu reduzieren.
- **Agrardiesel-Rückvergütung:** Die Rückvergütung für Agrardiesel wird vollständig wieder eingeführt, um die Landwirtschaft zu entlasten.
- **Bekämpfung von Steuerhinterziehung:** Es werden zusätzliche Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und zur Sicherung der Staatseinnahmen ergriffen.

- **Globale Mindeststeuer:** Die Koalition unterstützt die internationale Vereinfachung der globalen Mindeststeuer, um Steuervermeidung durch multinationale Konzerne zu verhindern.

2. Rente

- **Rentenniveau:** Das Rentenniveau wird gesetzlich bis zum Jahr 2031 bei 48 Prozent abgesichert. Dies soll die finanzielle Sicherheit der Rentner gewährleisten.
- **Frühstart-Rente:** Ab dem 01.01.2026 wird eine Frühstart-Rente eingeführt, die es ermöglicht, früher in den Ruhestand zu gehen.
- **Aktivrente:** Wer das gesetzliche Rentenalter erreicht und freiwillig weiterarbeitet, erhält sein Gehalt bis zu 2.000 Euro im Monat steuerfrei. Das soll Anreize schaffen, länger im Berufsleben zu bleiben.
- **Hinzuverdienstmöglichkeiten:** Die Hinzuverdienstmöglichkeiten bei der Hinterbliebenenrente und der Grundsicherung im Alter werden verbessert, um zusätzliche Einkünfte zu ermöglichen.
- **Selbstständige:** Neue Selbstständige, die keinem obligatorischen Alterssicherungssystem zugeordnet sind, werden in die gesetzliche Rentenversicherung einbezogen, um ihre Altersvorsorge zu sichern.
- **Mütterrente:** Die Mütterrente wird mit drei Rentenpunkten für alle Mütter vollendet, unabhängig vom Geburtsjahr der Kinder, um gleiche Wertschätzung und Anerkennung zu gewährleisten.

3. Familie

- **Kinderfreibetrag:** Bei einer Erhöhung des Kinderfreibetrags wird auch das Kindergeld entsprechend angepasst, um Familien finanziell zu entlasten (siehe oben).
- **Alleinerziehenden-Entlastungsbetrag:** Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird verbessert, um diese besonders belastete Gruppe zu unterstützen.
- **Elterngeld:** Das Elterngeld wird weiterentwickelt, um mehr Anreize für Partnerschaftlichkeit und Väterbeteiligung zu schaffen. Dazu gehören erhöhte Lohnersatzraten und eine veränderte Anzahl und Aufteilung der Bezugsmonate.
- **Kinderzuschlag:** Der Kinderzuschlag wird weiterentwickelt und vereinfacht, um Familien besser zu unterstützen.
- **Unterhaltsvorschuss:** Härtere Strafen für säumige Unterhaltsschuldner und bessere Unterstützung für Alleinerziehende werden eingeführt.
- **Mutterschutz für Selbstständige:** Einführung eines Mutterschutzes für Selbstständige analog zu den Mutterschutzfristen für Beschäftigte.
- **Elterngeld für Pflegeeltern:** Einführung eines Elterngeldes für Pflegeeltern, um deren Rechte zu stärken.

II. Jahresabschlüsse und betriebliche Steuererklärungen 2024

Wichtige Änderungen bei Bilanzposten der Aktivseite

- **Anlagevermögen: Degressive Abschreibung**

Für die Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in den Jahren 2020 bis 2022 war eine degressive Abschreibung mit einem Prozentsatz von 25 %, begrenzt auf den 2,5-fachen Betrag der linearen Abschreibung, möglich. Für Anschaffungen oder Herstellungen zwischen dem 1.4. und 31.12.24 wurde die degressive Abschreibung vorübergehend wiederbelebt, sie beträgt für diesen Zeitraum maximal 20 % bzw. das 2-Fache des linearen Abschreibungsbetrags (§ 7 Abs. 2 EStG).

Beachten Sie | Handelsrechtlich muss man insbesondere bei größerem Abschreibungsvolumen darauf achten, dass die Abschreibungsmethode nicht zu einer willkürlichen Verteilung der AHK führt. Hier müsste der Nachweis gelingen, dass der tatsächliche Entwertungsverlauf zutreffend widergespiegelt wird. Außerdem darf ein Wechsel der AfA-Methode nicht das Gebot der Bewertungsstetigkeit verletzen (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB; s. IDW 6.4.21 a. a. O, Frage 2.3.11.). Letztlich sollte man sich bereits bei der Wahl der degressiven Steuerabschreibung Gedanken machen, wie man nach deren Ablauf handelsrechtlich wieder zurückkommt.

- **Anlagevermögen: Aufteilung Kaufpreis für Immobilien**

Wer eine Immobilie kauft, muss den Gesamtkaufpreis auf Boden- und Gebäudeteil aufteilen. Am besten ist eine Aufteilung direkt im notariellen Kaufvertrag. Diese Aufteilung muss das Finanzamt anerkennen, solange keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Aufteilung nur zum Schein getroffen wurde, willkürlich ist oder es nennenswerte Zweifel daran gibt. Ein drastisches Unterschreiten des amtlichen Bodenwerts oder von Gutachterwerten muss das Finanzamt nicht anerkennen.

Fehlt eine bindende vertragliche Kaufpreisaufteilung, kann man entweder einen Gutachter beauftragen oder sich der Excel-Arbeitshilfe des BMF bedienen. Seit der BFH-Entscheidung vom 20.9.22 (IX R 12/21) sieht die Arbeitshilfe alle drei Bewertungsmethoden vor, die auch in der ImmoWertV verankert sind (Sachwert-, Ertragswert- oder Vergleichswertverfahren). Welches Verfahren zur Anwendung kommt, hängt insbesondere von der Gebäudeart, Lage und Nutzung ab.

Das FG Berlin-Brandenburg (20.3.24, 3 K 3137/19, rkr.) lässt als vierte Bewertungsmethode auch das umgekehrte Ertragswertverfahren mittels Gutachten zu. Es verlasse nicht den vom BFH gesteckten Rahmen, entspreche im Grundsatz den Vorgaben des BauGB und der ImmoWertV sowie dem Gebot der Einzelbewertung und stelle keine Abwandlung zur (unzulässigen) Restwertmethode dar. Eine Bemessung des Bodenwerts anhand des unmodifizierten Bodenrichtwerts, wie er in die Kaufpreisaufteilungs-Excel-Datei einfließe, sei nicht sachgerecht.

Die Finanzverwaltung hat zum umgekehrten Ertragswertverfahren keine Stellung bezogen (BMF 10.10.24, IV D 4 – S 3010/20/10001 :003), deshalb wollen es die Finanzämter bislang nicht anerkennen. Je nach Höhe des infrage stehenden Abschreibungsvolumens kann sich hier ein Rechtsstreit lohnen.

Für die Richter des FG Berlin-Brandenburg ist ein Wertermittlungsverfahren ausdrücklich dann ungeeignet, wenn die herauskommenden Werte die tatsächlichen Wertverhältnisse nicht abbilden. Solch ein Verfehlen der realen Wertverhältnisse läge insbesondere vor, wenn die ermittelten Einzelwerte mehr als 20 % vom tatsächlichen Kaufpreis abweichen. Ähnlich äußerten sich auch andere Finanzgerichte (z. B. Düsseldorf 12.3.24, 13 K 1262/21 E). Erfahrungsgemäß lohnt sich eine genaue Prüfung der Bodenwerte in größeren Städten bzw. bei hohem Bodenrichtwertniveau.

Beispiel

Der Gesamtkaufpreis beträgt 250.000 EUR. Laut Kaufpreisaufteilungs-Excel-Datei wurde für den Grund und Boden ein Einzelwert von 97.500 EUR und für die baulichen Anlagen von 50.500 EUR ermittelt. Nach der Summe der beiden Einzelwerte (148.000 EUR) ist damit vom Kaufpreis für den Bodenanteil 66 % zu verbuchen = 165.000 EUR, für den Gebäudeanteil 34 % = 85.000 EUR. Der Gesamtwert laut Kaufpreisaufteilung (148.000 EUR) macht vom Kaufpreis (250.000 EUR) 59,2 % aus und weicht damit zu über 20 % vom Kaufpreis ab. Das wäre ein Indiz dafür, dass die BMF-Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse grds. verfehlt. Mit diesem Argument lässt sich gegen eine vom Finanzamt vorgenommene Kaufpreisaufteilung vorgehen.

Da die Kaufpreisaufteilung im Erstjahr keine Grundlagenfeststellung ist, kann eine Neuberechnung zu Steuereinsparungen durch höhere Abschreibungen in den Folgejahren führen. Wurde im Kaufvertrag eine Kaufpreisaufteilung vorgenommen und vom Finanzamt anerkannt, ist diese allerdings bindend.

- **Abschreibung von Gebäuden nach einer kürzeren Nutzungsdauer?**

Gebäude sind grds. mit 2 % abzuschreiben, was einer Nutzungsdauer von 50 Jahren entspricht. Allerdings beginnt diese bei jedem Gebäudekauf neu zu laufen. Kaufte man in 2024 z. B. ein Gebäude mit Baujahr 1970, wäre es nach der typisierenden Nutzungsdauer bereits im Jahre 2020 abgeschrieben. Es muss aber grds. weiterhin mit 2 % abgeschrieben werden, damit verlängert sich die Nutzungsdauer um weitere 50 Jahre.

Hinweis:
Erfreulich ist zwar, dass die Finanzverwaltung durchaus eine Abschreibung nach einer kürzeren Restnutzungsdauer zulässt. Allerdings fordert sie dazu den Nachweis durch ein Gutachten von einer nach DIN E ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle (BMF 22.2.23, IV C 3 – S 2196/22/10006 :005). Darin muss auf die individuellen Begebenheiten des zu bewertenden Objekts eingegangen werden. Das hat auch der BFH nochmals bestätigt (23.1.24, IX R 14/23). Solche Gutachten sind nicht gerade günstig – es sollte vorausschauend geprüft werden, ob sich die Kosten über die mögliche Erhöhung des Abschreibungsvolumens amortisieren werden.

Neuerungen beim Investitionsabzugsbetrag
Nach Ablauf der krisenbedingt mehrfach verlängerten Investitionsfristen waren spätestens zum 31.12.23 alle alten IAB seit 2017 aufzulösen. Im Jahr 2022 hatte das BMF ein neues Schreiben zum IAB herausgegeben (15.6.22, IV C 6 – S2139-b/21/10001 :001), das die neuere Rechtsprechung und die Verschärfungen durch das JStG 2020 berücksichtigt:

- Ein IAB kann beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils nicht für bereits im Gesamthandsvermögen befindliche Wirtschaftsgüter gebildet werden (BFH 7.12.23, IV R 11/21).

- Entgegen der Finanzverwaltung, die als maßgeblichen Gewinn für die 200.000–EUR-Gewinngrenze auf den steuerlichen Gewinn abstellt unter Einbeziehung außerbilanzieller Korrekturen sowie von Hinzu- und Abrechnungen bei der EÜR (BMF 15.6.22, a. a. O, Rz. 13), sahen das einige Finanzgerichte anders. Diese Rechtsfrage ist noch in mehreren Revisionsverfahren vor dem BFH anhängig (III R 38/23, X R 16/23 und X R 17/23).

- Für jeden ertragsteuerlich gesonderten Betrieb können IAB bis zum Höchstbetrag von 200.000 EUR gebildet werden. Anhängig ist die Frage, ob der IAB zweimal gesondert in Anspruch genommen werden kann, wenn ein Unternehmer, der bereits einen Gewerbebetrieb unterhält, im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge einen weiteren übernimmt (Rev. BFH X R 8/23).

- Abgelehnt wurde ein IAB in einem Einzelunternehmen, das unter Buchwertfortführung in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wurde und wo die Investition nicht bis zum Einbringungszeitpunkt erfolgte (FG Sachsen-Anhalt 1.6.23, 1 K 98/23; Bestätigung der BFH-Rechtsprechung zu Vorgängerversion des § 7g EStG).

- Durch Rücknahme der Revision ist inzwischen nicht mehr strittig, dass bei einem Kommanditisten der Hinzurechnungsbetrag aus der Auflösung eines IAB nicht in dessen Berechnung des Kapitalkontos i. S. d. § 15a EStG einzubeziehen ist (FG Münster 14.8.19, 13 K 2320/15 F; Revision war anhängig unter IV R 26/19; FG Münster hat in weiterem Verfahren Relevanz von § 7g Abs. 2 EStG auf § 15a EStG abgelehnt, 13.4.22, 13 K 141/20 F).

Die Finanzverwaltung will einen IAB, der für eine Photovoltaikanlage vor dem 1.1.22 gebildet worden ist, allein aufgrund der Tatsache, dass die Einkünfte aus Photovoltaikanlagen seit dem 1.1.22 steuerfrei sind, rückwirkend rückgängig machen (§ 3 Nr. 72 EStG; BMF 17.7.23, IV C 6 – S 2121/23/10001 :001, Rz. 19). Zwei Finanzgerichte waren derselben Ansicht (FG Nürnberg 1.3.24, 5 V 1163/23; FG Köln 14.3.24, 7 V 10/24). Im AdV-Verfahren hat der BFH bereits ernstliche Zweifel an der Rückgängigmachung älterer IAB ausgesprochen (15.10.24, III B 24/24 (AdV)). Bis das Verfahren in der Hauptsache entschieden wird, sollte man gegen entsprechende Gewinnerhöhungen aus der Rückgängigmachung älterer IAB Einspruch einlegen und Verfahrensruhe beantragen.

Passivseite der Bilanz: Neuerungen im Bereich Rückstellungen

Im Bereich Rückstellungen sind folgende aktuelle Themen zu bedenken:

- Für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (§§ 249, 257 HGB, § 147 AO). Dabei ist auf die unterschiedlichen Bewertungsregeln zu achten:
-
    - Handelsrechtlich gilt der Erfüllungsbetrag einschließlich künftiger Preis- und Kostensteigerungen sowie eine Abzinsung mit dem Bundesbankzinssatz (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB).

-
    - Steuerlich muss mit den Einzelkosten einschließlich angemessener Gemeinkosten bewertet werden, wobei für freiwillig aufbewahrte Unterlagen vom Jahresaufwand 20 % abzuziehen sind und der so korrigierte Betrag mit dem Faktor 5,5 (durchschnittliche Aufbewahrungsdauer) anzusetzen ist. Zu diesen durchschnittlichen Jahreskosten sind noch einmalige Kosten für die Archivierung und Datensicherung einzubeziehen sowie ggf. Finanzierungskosten (H 6.11 EStH; zu den Berechnungsmodalitäten s. LfSt Niedersachsen 21.2.24, S 2137 – St 224a/St 221-3596/2023).

- Beachten Sie | Da die Aufbewahrungsfrist für Buchungsbelege von zehn auf acht Jahre gesenkt wurde (§ 257 Abs. 4 HGB i. d. F. BEG IV), muss im Jahresabschluss 2024 die steuerrechtliche Bewertung angepasst werden auf den Faktor 4,5 statt bisher 5,5 (arithmetisches Mittel der Jahre eins bis acht).

Bei Neugründungen oder wenn die Betriebseröffnung erst kurze Zeit zurückliegt, könnte man mit einem höheren Vervielfältiger arbeiten mit der Begründung, dass die durchschnittliche Aufbewahrungszeit länger ist.

- Spannendes gibt es auch im Bereich Altersfreizeit (BFH 5.6.24, IV R 22/22) zu vermelden: Nach einem Manteltarifvertrag musste der Arbeitgeber Arbeitnehmern ab einer Betriebszugehörigkeit von zehn und ab einem Alter von 60 Jahren zwei zusätzliche freie Tage je vollem Jahr der Betriebszugehörigkeit bezahlen. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung trat damit nicht erst ab 60 ein Erfüllungsrückstand ein. Vielmehr sei durch die im Zeitlauf sukzessive wachsende Verpflichtung auf bezahlte Altersfreizeittage auch die Rückstellung (für ungewisse Verbindlichkeiten) kontinuierlich zu bilden. Dass Arbeitnehmer vor Vollendung des 60. Lebensjahres aus dem Betrieb ausscheiden könnten, spreche nicht grds. gegen die Bildung einer Rückstellung, sondern sei mit einem Fluktuationsabschlag zu berücksichtigen.

Von Arbeitgeberseite sollte nun geprüft werden, ob bestehende (Mantel-)Tarifverträge oder Betriebsvereinbarungen für die Gewährung von Altersteilzeit eindeutig eine dienstzeitabhängige Regelung enthalten. Falls nicht, sollte über klarstellende Regelungen nachgedacht werden.

- Pensionsrückstellungen bleiben ein komplexes Arbeitsfeld, vor allem aufgrund unterschiedlicher Bewertungsmethoden nach Handels- und Steuerrecht. Zudem sind Pensionsrückstellungen entgegen aller Trends steuerlich weiterhin strikt mit 6 % abzuzinsen (BVerfG 28.7.23, 2 BvL 22/17), wohingegen handelsrechtlich der von der Bundesbank vorgegebene Rechnungszinssatz gilt. Dieser beträgt zum 31.12.24 im Zehnjahresdurchschnitt 1,9 % (zum 31.12.23 waren es 1,82 %), was zu einer gewinnerhöhenden Minderung des Rückstellungsvolumens führt. Der für die Prüfung einer Ausschüttungssperre maßgebliche Siebenjahresdurchschnitt beträgt sogar 1,96 % (nach 1,74 % zum 31.12.23), damit sollten Ausschüttungssperren in diesem Jahr obsolet sein.

- Das IDW hatte bereits mit Schreiben vom 4.10.22 beim BMJ angeregt, Pensionsrückstellungen wieder mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre (statt aktuell zehn Jahre) abzuzinsen (www.iww.de/s10335). In absehbarer Zeit ist allerdings nicht mit einer endgültigen Reaktion des BMJ zu rechnen. Am 6.9.23 hat das IDW ein weiteres Schreiben mit grds. Überlegungen zu einer Reform der handelsrechtlichen Abzinsungskonzeption für Pensionsrückstellungen übersandt (www.iww.de/s10337) und regt darin u. a. einen festen Diskontierungszinssatz an.

- Beachten Sie | Steuerlich gelten strenge Voraussetzungen bzw. Beschränkungen für die Passivierung von Pensionsrückstellungen (§ 6a Abs. 1 und 2 EStG). Unter anderem fordert das Eindeutigkeitsgebot, dass sich der Inhalt der Zusage in Grund und Höhe zweifelsfrei feststellen lässt. Das gilt nicht nur für die ursprünglich erteilte Zusage, sondern für jede spätere Änderung.

- Auf diesem Gebiet hat der BFH folgenden Fall entschieden (28.2.24, I R 29/21): Die Pensionszusagen für zwei Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wurden so geändert, dass sie mit Vollendung des 65. Lebensjahres die GmbH-Altersrente im regulären Bezug erhalten würden. Es gab aber auch die Möglichkeit, „zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt als der Vollendung des 65. Lebensjahres bei Ausscheiden aus der Firma eine Altersrente zu beziehen“, allerdings nicht vor Vollendung des 60. Lebensjahres. Die Betriebsprüferin sah in dieser Formulierung einen Verstoß gegen das Eindeutigkeitsgebot, strich die Pensionszusagen und wertete die vorzeitige Auszahlung der Renten als verdeckte Gewinnausschüttung. Der BFH hingegen urteilte, dass bei einer Altersversorgungsverpflichtung, die aus mehreren Leistungskomponenten besteht, bei jedem einzelnen Element das Eindeutigkeitsgebot zu prüfen sei. Damit ist klar:

Fehlt es an der Eindeutigkeit der Zusage einer Versorgungskomponente, hindert dies eine Rückstellung für die Zusage einer anderen Versorgungskomponente insoweit nicht. Sind daher die Voraussetzungen für den Bezug einer Altersrente mit Erreichen der Regelaltersgrenze eindeutig bestimmt, ist hierfür eine Pensionsrückstellung zu bilden, auch wenn die Pensionszusage keine eindeutigen Angaben zu den Voraussetzungen eines vorzeitigen Altersrentenbezugs enthält.

- Für die teilweise erheblichen Nachzahlungen an Energiekosten für das Wirtschaftsjahr 2024 in 2025 ist eine Rückstellung zu prüfen, entweder anhand von Nachzahlungsbescheiden, die bei Bilanzerstellung schon vorliegen, oder im Schätzungswege. Nicht zurückzustellen sind Kostensteigerungen aufgrund neuer Verträge oder Vertragsanpassungen, die in 2025 geschlossen werden .

- Im Bereich von Personalkosten ist zudem an Rückstellungen für Urlaub, Überstunden oder anstehende Jubiläumszahlungen zu denken. Hier muss überprüft werden, ob steigende Lohnkosten beachtet werden müssen.

- Die wirtschaftlichen Folgen des Ukraine-Kriege Zehnjahresfrist s und des Nahostkonflikts können zu einer „schwerwiegenden Störung der Geschäftsgrundlage“ i. S. d. § 313 BGB führen, wenn z. B. zugesagte Leistungen wegen Lieferengpässen, Kostensteigerungen o. Ä. nicht oder nicht fristgerecht erfüllt werden können. Das kann Vertragsanpassungen, Schadenersatzansprüche oder Vertragsstrafen zur Folge haben. Je nach Abschätzbarkeit solcher Folgen zum Bilanzstichtag ist über eine entsprechende Rückstellung für latente Rechtsrisiken nachzudenken.

„Knackpunkte“ im Bereich der Gewinnermittlung

- Leasing-Sonderzahlung

Dass Bilanzierer eine Leasings-Sonderzahlung auf die Leasingdauer verteilen müssen, ist nichts Neues. Bei Einnahmen-Überschuss-Rechnern gilt eine Sonderzahlung grds. im Zahlungszeitpunkt als Betriebsausgabe (außer bei einer Leasingdauer von mehr als fünf Jahren, § 11 Abs. 2 S. 3 EStG). Das bleibt anwendbar für im Betriebsvermögen befindliche Leasingsfahrzeuge (bei mehr als 50 % betrieblicher Nutzung Sonderzahlung bei Zahlung abziehbar,

dafür Besteuerung der privaten Nutzung). Der BFH (12.3.24, VIII R 1/21) hat eine Einschränkung des Sofortabzugs ausgesprochen, die v. a. bei Nutzungsänderungen in Jahren nach einer Sonderzahlung zum Tragen kommt:

Beispiel

Ein Freiberufler leaste ein Auto (kein BV) für drei Jahre und leistete zu Beginn des Leasings Ende Dezember eine hohe Sonderzahlung, dafür in den folgenden Jahren eine umso niedrigere Leasingrate. Für Dezember wies er eine betriebliche Fahrtleistung von gut 70 % nach, auf die gesamte Leasingdauer betrachtet kam er allerdings nur auf rund 12 %. Er konnte die Leasing-Sonderzahlung nur über eine anteilige Nutzungseinlage im Rahmen der Ermittlung der Fahrzeuggesamtkosten geltend machen – und zwar auf die Leasingdauer verteilt.

Schon die OFD Nordrhein-Westfalen hatte bereits vor längerer Zeit sogar eine Änderung von zurückliegenden Steuerbescheiden nach verminderter betrieblicher Nutzung vorgesehen (1.9.16, Kurzinfo ESt Nr. 17/2016). Auch für den Fall, dass eine Kostendeckelung zum Tragen kommt, galt bereits eine Verteilung der Sonderzahlung (BFH 17.5.22, VIII R 26/20).

- **Beteiligungsverluste bei EÜR**

Halten Einnahmen-Überschuss-Rechner eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen (BV), verliert diese Beteiligung ihre Zuordnung zum BV nicht dadurch, dass sich die Umstände ändern, die ihre Eigenschaft als BV begründet haben, sondern erst durch eine Entnahmehandlung oder bei Wertlosigkeit. Einen Verlust der Beteiligung können sie gewinnmindernd geltend machen, wenn die Mittel, die für den Erwerb der Beteiligung aufgewendet wurden, endgültig verloren sind (BFH 31.1.24, X R 11/22).

Gerade Einnahmen-Überschuss-Rechner dürfen den Zeitpunkt nicht verpassen, in dem die Beteiligung endgültig wertlos wird. Wird die Geltendmachung des Verlusts im Ausfalljahr versäumt, kommt eine Berücksichtigung in einem späteren Veranlagungszeitraum nicht mehr in Betracht.

- **Begrenzter Schuldzinsenabzug**

Betrieblich veranlasste Schuldzinsen gelten als nicht abziehbar, sofern mehr Geld entnommen wird als die Summe aus Gewinn und Einlagen es hergeben (Überentnahme) und die Schuldzinsen den Freibetrag von 2.050 EUR übersteigen (§ 4 Abs. 4a EStG). Ausgenommen von dieser Regelung sind per se Schuldzinsen zur Finanzierung von Anlagevermögen. Immer wieder ist die Rechtsprechung mit Fragen beschäftigt, wann Überentnahmen vorliegen. Vorsicht ist geboten, weil die Überentnahmen kumuliert mit Vorjahren zu betrachten sind und sich damit eine Überentnahme allein aufgrund vorzutragender Überentnahmen aus Vorjahren ergeben kann. Wichtig ist insofern eine genaue Dokumentation (BMF 2.11.18, IV C 6 – S 2144/07/10001 :007, Rz. 14).

Spannend ist diese Frage insbesondere bei Personengesellschaften, bei ihnen ist der Begriff Überentnahme gesellschafterbezogen auszulegen (einschließlich Ergänzungsbilanzen und Sonder-BV); der Hinzurechnungsbetrag ist allerdings betriebsbezogen und damit bei mehrstöckigen Personengesellschaften für jede Mitunternehmerschaft separat zu ermitteln (BFH 27.9.23, IV R 8/21). Hier ein paar interessante Verfahren zu § 4 Abs. 4a EStG:

Rechtsprechungsübersicht

FG Köln 26.5.23, 14 K 775/23, rkr	6 % typisierender Zinssatz für die Jahre 2012 bis 2015 sei verfassungsgemäß. Über- und Unterentnahmen vom Rechtsnachfolger sind mit einzubeziehen.
Rev. BFH IV R 8/24	6 % typisierender Zinssatz für 2013 bis 2016 verfassungsgemäß? (Ja: FG Düsseldorf 27.3.24, 15 K 1131/19 G, F) Unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen als verfassungswidrige Ungleichbehandlung?
Rev. BFH VIII R 3/24 und VIII R 4/24	Musterverfahren zur Frage, ob die typisierende Berechnung verfassungsgemäß ist.
Rev. BFH III R 19/24	Stellt nach Verschmelzung einer GmbH auf ein Einzelunternehmen das übernommene GmbH-Kapitalkonto eine fiktive Einlage dar?
Rev. BFH IV R 10/24	Stellt beim Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft übernommenes positives Eigenkapital ebenfalls eine Einlage dar?

Zwei weitere Besonderheiten für Personengesellschaften

Änderungen bei der Thesaurierungsbegünstigung
Personengesellschaften haben zwei Möglichkeiten, ihre Besteuerungssystematik der von Kapitalgesellschaften anzunähern. Eine ist die Thesaurierungsbegünstigung, nach der nicht entnommene Gewinne zu lediglich 28,25 % und nur die entnommenen Gewinne regulär zu versteuern sind (§ 34a EStG). Im Zuge des Wachstumschancengesetzes wurde die Thesaurierungsbegünstigung ab 2024 in einigen Punkten angepasst (sie bleibt dennoch komplex und lohnt meist nur für Gesellschafter mit Spitzensteuersatz):

- Das Thesaurierungsvolumen wurde um die Gewerbesteuer sowie um Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer einschließlich SolZ erhöht. Außerbilanzielle Korrekturen bleiben nach wie vor außen vor.

- Verschärfungen gibt es allerdings bei Umstrukturierungen. Zum einen kann eine Entnahme oder Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen in ein anderes eine Nachversteuerung auslösen. Auch eine Betriebsveräußerung oder Aufgabe ist eine schädliche Umstrukturierung, ebenso die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder die Einbringung bzw. ein Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft. Wurde bisher nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils oder Teilbetriebs unentgeltlich übertragen, konnte eine Nachversteuerung vermieden werden. Ab 2024 lösen solche Fälle nun auch eine anteilige Nachversteuerung aus. Zudem wurden Anwachsungsfälle mit in die gesetzliche Regelung aufgenommen.

- Beachten Sie | Der BFH prüft im Revisionsverfahren VI R 23/23, ob sich das Thesaurierungsvolumen mindert, wenn Geldbeträge aus einem Betrieb in einen anderen

transferiert werden und das Nachversteuerungsvolumen auf den Betrieb der Einlage übertragen wird (§ 34a Abs. 5 S. 2 EStG).

- **Optionsmodell**

Als weitere Möglichkeit der Angleichung der Besteuerungssystematik gibt es seit 2022 die Optionsbesteuerung, nach der Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften eine Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft wählen können (§ 1a KStG). Rückwirkend ab 2024 ist die Option nun auch für eingetragene GbR möglich. Zu bedenken ist hierbei die Gefahr der Aufdeckung stiller Reserven, da die Option wie ein Formwechsel behandelt wird.

Die zeitlichen Regelungen für die Antragstellung wurden so angepasst, dass die Option auch bei Neugründung und Formwechsel möglich wird. Wird innerhalb eines Monats ein Antrag gestellt, wirkt die Option bereits für das laufende Wirtschaftsjahr (bisher frühestens für das zweite Wirtschaftsjahr).

III. ESt-Erklärungen 2024

1. Grundfreibetrag auf dem Prüfstand

- Auf den letzten Drücker hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums vom 2.12.24 (BGBl I 24 Nr. 386) den Grundfreibetrag rückwirkend ab 1.1.24 auf 11.784 EUR erhöht.
- Allerdings könnte die Höhe nochmals angepasst werden, da der BFH (und ggf. anschließend das BVerfG) prüft, ob die Höhe ausreichend und damit verfassungsgemäß ist (Rev. III R 26/24).
- Schließlich erreicht der Grundfreibetrag nicht einmal das Niveau des Bürgergeldes. Aufgrund der offenen Rechtslage ergehen Einkommensteuerbescheide ab dem Veranlagungszeitraum 2023 vorläufig (BMF 25.11.24, IV D 1 – S 0338/19/10006/001).

2. Neuerungen für Kinder in der Steuererklärung

Im Bereich steuerlicher Vergünstigungen für Kinder sind folgende aktuelle Neuerungen und Gerichtsentscheidungen interessant:

- Kindergeld wird rückwirkend nur für sechs Monate ausgezahlt (§ 70 Abs. 1 EStG). Diese Regelung wurde als verfassungsgemäß eingestuft (BFH 22.9.22, III R 21/21). Klargestellt wurde nun noch, dass die Ausschlussfrist ab Antragseingang zu laufen beginnt, auf die Entstehung des Kindergeldanspruchs kommt es nicht an (BFH 25.4.24, III R 27/22).

- Der Antrag auf Kindergeld muss schriftlich oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch erfolgen (§ 67 EStG). Nach Ansicht des BFH ist jedoch auch ein Antrag per E-Mail formwirksam (BFH 12.10.23, III R 38/21).

- Wer so viel verdient, dass sich bei der Einkommensteuerfestsetzung der Kinderfreibetrag günstiger auswirkt, dem genügt schon der Anspruch auf Kindergeld (auch ohne Auszahlung, § 31 S. 5 EStG). Wird festgesetztes Kindergeld wegen der Ausschlussfrist nicht ausgezahlt, muss es in der Anlage Kind auch nicht deklariert und gegengerechnet werden. Leider ist die Anlage Kind derzeit noch ungenau, da hier der „Anspruch auf Kindergeld“ einzutragen ist. Letztlich ist aber nur das erhaltene Kindergeld anzugeben – ohne Auszahlung ist eine Null einzutragen.

- Kindergeld gibt es nicht nur für eigene Kinder, sondern z. B. auch für die des Ehe- oder Lebenspartners. Dieser Anspruch erlischt nicht durch Trennung der Partner oder dem zeitweisen Auszug des Kindes aus dem Haushalt des Stiefelternteils (FG Baden-Württemberg 4.8.23, 13 K 254/23, rkr.). Letztlich soll das (Stief-)Elternteil Kindergeld erhalten, das dem Kind Unterhalt gewährt, es in seinen Haushalt aufgenommen und in seine Familie integriert hat.

- Kindergeld kann es auch für Pflegekinder geben. Anspruchsberechtigt ist aber immer nur ein Berechtigter. Pflegeeltern sind erst ab dem Zeitpunkt der Haushaltsaufnahme gegenüber den leiblichen Eltern vorrangig kindergeldberechtigt. Kindergeld gibt es aber nicht schon im Monat der Haushaltsaufnahme, sondern erst ab dem Folgemonat (BFH 18.1.24, III R 5/23).

- Noch nicht geklärt ist die Frage, wann es für ein in einem Drittland studierendes Kind Kindergeld gibt. Die Frage steht und fällt mit der Beibehaltung eines inländischen Wohnsitzes in der elterlichen Wohnung – in Abgrenzung zu einem Aufenthalt lediglich mit Besuchscharakter (Rev. BFH III R 32/23).

- Immer wieder landen Fälle vor Gericht, in denen es um die Abgrenzung zwischen einer Erst- und Zweitausbildung geht. Die Unterscheidung ist wichtig, da bei einer Zweitausbildung nur Kindergeld zusteht, wenn nicht mehr als 20 Stunden in der Woche gearbeitet wird. Insbesondere ein Masterstudium, das auf einem Bachelor aufbaut, muss zeitnah aufgenommen werden, damit es noch zur mehraktigen Erstausbildung zählt. Aufgepasst werden muss, wenn in der Wartezeit bis zum Master-Studienplatz ein freiwilliges soziales Jahr und/oder ein Studentenjob mit mehr als 20 Wochenstunden zwischengeschoben wird – für diesen Fall ging der BFH nicht mehr von einer einheitlichen Erstausbildung aus (BFH 12.10.23, III R 10/22). Allein die sofort nach Abschluss des Bachelors der Kindergeldkasse geäußerte Absicht, ein Masterstudium fortzusetzen, reichte nicht aus.

- Unterschiedliche Tendenzen gibt es bei Finanzgerichten zum Thema, ob nach Abschluss einer Ausbildung zum Rettungssanitäter noch ein unbegrenzter Kindergeldanspruch besteht, für den es nicht auf einen Hinzuverdienst ankommt.

- Das FG Niedersachsen beschäftigte sich mit einer Tochter, die mehrere Ausbildungen begonnen hatte, dann eine dreimonatige Ausbildung zur Rettungssanitäterin zwischenschob und in diesem Beruf auch befristet für monatlich 2.000 EUR netto in Vollzeit für 3,5 Monate angestellt war. Die Familienkasse ging vom Abschluss einer Erstausbildung aus und hob die Kindergeldfestsetzung in der anschließenden Wartezeit auf einen Studienplatz wegen der Vollerwerbstätigkeit auf. Das FG sah das anders und gewährte Kindergeld auch für den Zeitraum der Vollerwerbstätigkeit (FG Niedersachsen 30.1.24, 8 K 134/23, Rev. BFH III R 7/24). Auch die Finanzgerichte Rheinland-Pfalz und Nürnberg sahen keinen „Verbrauch“ der Erstausbildung bei einer nur wenige Wochen oder Monate dauernden Ausbildung (FG Rheinland-Pfalz 14.8.23, 4 K 1946/21, Rev. BFH III R 14/24; FG Nürnberg 9.1.23, 3 K 782/22, Rev. BFH III R 12/24).

- Anders hat das FG Münster entschieden (6.6.24, 13 K 1080/23 Kg): Die für den Bereich der Werbungskosten erforderliche Mindestausbildungsdauer von zwölf Monaten gelte nicht für das Kindergeldrecht, deshalb sei durch eine Rettungssanitäterausbildung die Erstausbildung verbraucht. Das letzte Wort darüber hat auch hier der BFH (Rev. II R 22/24).

- Welche Anforderungen an das ernsthafte Bemühen um einen Ausbildungsplatz zu stellen sind, ist noch immer eine Frage, die die Gerichte beschäftigt. Anhängig ist zurzeit noch ein Verfahren, in dem ein Kind parallel zwei Ausbildungswege verfolgte und bei dem es darum ging, ob es sich dabei noch um eine kindergeldberechtigende Orientierungsphase handelte. Zudem stand die Frage im Raum, ob die Ausbildungsbereitschaft bis zur Aufnahme des Studiums hinreichend nachgewiesen werden konnte (Rev. BFH III R 43/22)?

- Ist ein Kind wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande, sich selbst zu unterhalten und ist die Behinderung vor Vollendung seines 25. Lebensjahres eingetreten, haben die Eltern weiterhin Anspruch auf Kindergeld (§ 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG). Dazu hat der BFH jüngst entschieden, dass die Ursächlichkeit der Behinderung für die Unfähigkeit zum Selbstunterhat auch erfüllt ist, wenn das Kind in einem psychiatrischen Krankenhaus untergebracht ist, weil es aufgrund seiner Behinderung rechtswidrige Taten begangen hat (BFH 30.1.24, III R 42/22).

- Ob Aufwendungen für den Privatschulbesuch eines hochbegabten Kindes – wie vom FG Münster entschieden – tatsächlich nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind (da es sich nicht um unmittelbare Krankheitskosten handele), muss der BFH klären (NZB VI B 35/23). Insofern sollten die Kosten zumindest geltend gemacht und bei Ablehnung mit Verweis auf das anhängige Verfahren Einspruch eingelegt werden.

- Auch Zahlungen an einen Schul-Förderverein, der die Gelder zur Deckung der Betriebskosten an einen Schulträger weiterleitet, sollten in der Steuererklärung als Schulgeld geltend gemacht werden (anh. BFH X R 27/23).

- Kinderbetreuungskosten kann nach aktueller Rechtslage ein Elternteil steuerlich nur dann als Sonderausgaben abziehen (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG), wenn das Kind zu seinem Haushalt gehört. Ob diese Gesetzesvorgabe evtl. verfassungswidrig ist, prüft das BVerfG (2 BvR 1041/23 im Anschluss an BFH 11.5.23, III R 9/22).

- Zum Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, der in 2024 unverändert 4.260 EUR beträgt (plus 240 EUR für jedes weitere Kind), gibt es ein interessantes Urteil zum „paritätischen Wechselmodell“, wenn also das Kind zu annähernd gleichen Teilen in beiden Haushalten lebt: Grds. kann der Entlastungsbetrag nur bei einem Elternteil berücksichtigt werden. Erfüllen beide die Voraussetzungen, steht den Eltern vordergründig ein Wahlrecht zu, wer den Entlastungsbetrag erhalten soll. Ohne Wahl wird er bei dem Elternteil berücksichtigt, der Kindergeld erhält. Der BFH hält die Zuordnung des Entlastungsbetrags zu nur einem Elternteil auch beim Wechselmodell für verfassungsgemäß (BFH 10.7.24, III R 1/22).

3. Aktuelles zu Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und haushaltsnahe Dienstleistungen

- Für Spenden und Unterstützungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem Ukraine-Krieg wurden die steuerlichen Erleichterungen bis zum 31.12.25 verlängert (BMF 4.12.24, IV D 5 – S 2223/19/10003 :030).

- Für freiwillige Beiträge zur privaten Pflegeversicherung sollte unabhängig von den Höchstbeträgen der volle Sonderausgabenabzug beantragt werden, da hierzu noch ein Verfahren anhängig ist (BFH X R 10/20).

- Beiträge an Solidarvereine zur Erlangung von Krankenversicherungsschutz sind als Sonderausgabe absetzbar, wenn sich ein Rechtsanspruch der Mitglieder auf Leistungen im Krankheitsfall ergibt. Für Beiträge an den Solidarverein zur Pflegevorsorge wurde hingegen ein Abzug verneint (FG Münster 1.3.24, 11 K 820/19).

- Im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen ist noch eine Verfassungsbeschwerde anhängig, bei der die zumutbare Eigenbelastung wieder einmal auf dem Prüfstand steht (BVerfG 2 BvR 1554/23). Da Steuerbescheide in diesem Punkt nicht mehr vorläufig ergehen (BMF 25.11.24, IV D 1 – S0338/19/10006 :001), sollte man den vollen Kostenabzug beantragen und über ein Einspruchsverfahren mit Verweis auf die anhängige Verfassungsbeschwerde Bescheide offenhalten.

- Zum Nachweis von Krankheitskosten wurde in einem aktualisierten Verwaltungsschreiben der Umgang mit E-Rezepten geregelt (BMF 26.11.24, IV C 3 – S 2284/20/10002 :005). Danach muss auch der Name der steuerpflichtigen Person aus dem Beleg ersichtlich sein. Für 2024 gibt es eine Nichtbeanstandungsregel.

Ansonsten sind im Bereich von außergewöhnlichen Belastungen folgende Rechtsentwicklungen für 2024 interessant:

Rechtsprechungsübersicht

Umbaukosten sind nur bei ausschließlich krankheits- oder behinderungsbedingter Veranlassung abziehbar. Ein altersgerechter, vorausschauender Wohnungsumbau gilt nicht als zwangsläufig. Beachten Sie | Für die in den Kosten enthaltenen Lohnanteile für Handwerkerleistungen kann die Steuerermäßigung nach § 35a EStG geltend gemacht werden.	FG Nürnberg 6.9.23, 3 K 988/21, rkr
Mitgliedsbeiträge an ein Fitnessstudio gelten nicht als außergewöhnlich, auch wenn die Teilnahme an einem ärztlich verordneten Funktionstraining die Mitgliedschaft voraussetzt.	BFH 21.11.24, VI R 1/23
Prozesskosten sind grds. keine außergewöhnliche Belastung. Ein Berufssoldat kann aber Rechtsverfolgungskosten für ein Disziplinarverfahren als Werbungskosten absetzen.	BFH 10.1.24, VI R 16/21
Ob Prozesskosten im Zusammenhang mit der drohenden Rückabwicklung der unentgeltlichen Übertragung eines Forstbetriebs wegen Gefährdung der Existenzgrundlage abziehbar sind, darüber wird der BFH entscheiden.	Rev. BFH VI R 22/24
Die Wertgrenze des sog. Schonvermögens i. H. v. 15.500 EUR, das ein Unterhaltsempfänger besitzen darf, ohne dass der Unterhaltszahlende seinen steuerlichen Abzug verliert, hält der BFH nach 50 Jahren noch immer für sachgerecht, da dieser Wert immerhin höher als der Grundfreibetrag ist. Beachten Sie | Unterhaltsleistungen können in 2024 mit bis zu 11.784 EUR abgezogen werden (ggf. erhöht um Beiträge zur Kranken-/Pflegeversicherung für den Unterhaltsempfänger). Sollte der Grundfreibetrag noch	BFH 29.2.24, VI R 21/21

erhöht werden (siehe Punkt 1), würde sich auch der Unterhaltshöchstbetrag erhöhen.	
Aufwendungen für die künstliche Befruchtung einer Gesunden bei Erkrankung ihres Partners sind abziehbar. Beachten Sie | Nicht abziehbar ist eine künstliche Befruchtung unter Verwendung gespendeter Eizellen im Ausland.	BFH 29.2.24, VI R 2/22; BFH 25.1.22, VI R 34 – 36/19
Ob Kosten für eine Fettreduktion zwangsläufig und damit abziehbar sein können, prüft der BFH. Das FG Nürnberg sagte Nein.	BFH NZB VI B 95/20
Diätverpflegung wurde bisher nicht zum Abzug zugelassen. Es sind aber zwei Verfahren anhängig: eines zur allgemeinen Zwangsläufigkeit krankheitsbedingter Diätverpflegung, eines zu ärztlich verordneten Nahrungsergänzungsmitteln bei Krebs.	2 BvR 1554/23; Rev. BFH VI R 23/24
Um den Pflegepauschbetrag (§ 33b Abs. 5 EStG) für die unentgeltliche Pflege eines Angehörigen zu erhalten, dürfen die Pflegeleistungen nicht nur geringfügig sein. Die Pflegedauer muss mindestens 10 % des gesamten Zeitaufwands betragen. Eine höchstrichterliche Entscheidung dazu gibt es aber nicht.	FG Sachsen 24.1.24, 2 K 936/23

Im Bereich der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a EStG) ist ein Urteil aus 2024 interessant:

- Die Steuerermäßigung für den Lohnanteil in Handwerkerleistungen setzt voraus, dass man vom Handwerker eine Rechnung hat und die Zahlung auf sein Bankkonto überwiesen wurde.
- Für eine freiwillige Abschlagszahlung ohne Aufforderung durch den Handwerksbetrieb gibt es noch keine Steuerermäßigung (FG Düsseldorf 18.7.24, 14 K 1966/23 E, rkr.). Im Streitfall wurde zum Jahresende eigenmächtig eine Abschlagszahlung überwiesen, obwohl die Arbeiten erst im nächsten Jahr durchgeführt und auch erst dann abgerechnet wurden.
- Vorauszahlungen könnten nur dann zur Steuerermäßigung berechtigen, wenn sie marktüblich und sachgerecht sind.

4. Zur energetischen Gebäudesanierung

- Für Investitionen in bestimmte, begünstigte energetische Maßnahmen (aufgelistet in § 35c Abs. 1 S. 3, 4 EStG) am eigengenutzten Wohneigentum, das älter als zehn Jahre ist, gibt es eine Steuerermäßigung von je 7 % in den ersten beiden Jahren (höchstens je 14.000 EUR) und von 6 % im dritten Jahr (höchstens 12.000 EUR). Grundvoraussetzung für den Erhalt der Steuerermäßigung ist eine entsprechende Bescheinigung des Fachunternehmens nach amtlich vorgeschriebenem Muster, das für 2024 neu aufgelegt wurde (BMF 6.2.24, IV C 1 – S 2296-c/20/10003 :006). Für 2025 wurden bereits neue Musterbescheinigungen vorgegeben; in dem dazu erschienenen BMF-Schreiben aktualisiert die Finanzverwaltung auch insgesamt ihre Anwendungsregelungen zu § 35c EStG (BMF 23.12.24, IV C 1- S 2296-c/20/10003 :008).

- Zudem ist die Steuerermäßigung davon abhängig, dass der durchführende Betrieb neben der Bescheinigung eine detaillierte Rechnung ausstellt und diese unbar an den Leistungserbringer überwiesen wird.

- Die Steuerermäßigung gibt es erst dann, wenn die Maßnahme abgeschlossen und der Rechnungsbetrag vollständig überwiesen ist. Ratenzahlungen sind nicht begünstigt (BFH 13.8.24, IX R 31/23). Auch wenn Teilleistungen abgerechnet werden, gibt es die Steuerermäßigung erst ab dem Veranlagungszeitraum des Abschlusses der energetischen Maßnahmen.

- Wenn sich eine Maßnahme sowohl für eine Steuerermäßigung (nur Arbeitsleistung) nach § 35a EStG als auch (einschließlich Materialkosten) nach § 35c EStG qualifiziert, muss man sich für eine von beiden Förderungen entscheiden. Der Vorteil nach § 35c EStG ist meistens höher. Um eine Doppelförderung auszuschließen, müssen in der Zeile 9 der Anlage „Energetische Maßnahmen“ Angaben zu öffentlichen Zuschüssen, zinsverbilligten Darlehen und § 35a EStG gemacht werden.

5. Neuerungen für Arbeitnehmer beim Werbungskostenabzug

5.1 Fahrtkosten

- Nutzt ein Arbeitnehmer sein Privatauto für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, kann er die Entfernungspauschale absetzen. Prinzipiell gilt dafür die kürzeste Straßenentfernung. Für den Ansatz einer längeren Strecke muss diese verkehrsgünstiger sein und vom Arbeitnehmer regelmäßig genutzt werden (§ 9 Abs. 1. Nr. 4 S. 4 EStG). Offensichtlich verkehrsgünstiger bedeutet, dass die Arbeitsstelle über die längere Strecke trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen in der Regel schneller erreicht wird. Allein die Umgehung stauträchtiger Ampelschaltungen und Innenstadtfahrten akzeptierte das FG Niedersachsen nicht (3.4.24, 9 K 117/21, rkr.).

- Wird ein Dienstwagen benutzt, muss für die private Nutzung in der Regel ein geldwerter Vorteil versteuert werden. Vom Arbeitnehmer selbst getragene Kosten oder ein von ihm an den Arbeitgeber gezahltes Nutzungsentgelt können den geldwerten Vorteil mindern. Allerdings mindern nur solche selbst gezahlten Kosten den geldwerten Vorteil, die unmittelbar und zwangsläufig mit dem Halten und Betrieb des Fahrzeugs zusammenhängen. Das betrifft insbesondere Kosten für Treib- und Hilfsstoffe sowie Versicherung, Steuer und Garagenmiete. Diesen Kosten ist gemeinsam, dass sie sich nicht einzelnen Fahrten zuordnen lassen bzw. unabhängig vom beruflichen oder privaten Anlass der Fahrt entstehen.

- Es muss sich um Kosten handeln, die zu den Gesamtkosten für den Pkw gehören und vom geldwerten Vorteil bzw. der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung erfasst wären. Dem Arbeitnehmer persönlich entstehende Aufwendungen führen nicht zu einer Minderung. So schloss der BFH insbesondere vom Arbeitnehmer auf Privatfahrten getragene Kosten für Maut, Fähr- und Parkkosten sowie die Kosten bzw. Abschreibung eines privaten Fahrradträgers von einer Minderung aus (BFH 18.6.24, VIII R 32/20).

- Eine Besonderheit in Sachen Fahrtkosten gibt es für Arbeitnehmer, die einen geleasten Privatwagen für Dienstreisen nutzen und diese Fahrten mit einem individuellen Kilometersatz abrechnen: Bei der Ermittlung dieses Kilometersatzes sind die gesamten

Fahrzeugkosten pro Jahr zu ermitteln und mit dem Nutzungsanteil der dienstlichen Fahrten abziehbar. Nun hat der BFH seine Rechtsauffassung zu einer Leasing-Sonderzahlung geändert: War diese bisher bei Zahlung sofort abziehbar, muss sie nun periodengerecht auf die Leasingdauer verteilt werden. Das soll darüber hinaus auch z. B. für einen zusätzlichen Satz Reifen gelten (BFH 21.11.24, VI R 9/22).

- Und hier noch eine letzte Neuerung in Sachen „Fahrt- bzw. Übernachtungskosten“: Berufskraftfahrer, die im Lkw übernachten, können seit 2024 pauschal 9 EUR pro Nacht absetzen (bisher 8 EUR, § 9 Abs. 1 Nr. 5b EStG).

5.2 Kosten für eine doppelte Haushaltsführung

- Der BFH hat klargestellt, dass die Zweitwohnsteuer nur begrenzt im Rahmen des monatlichen Höchstbetrags von 1.000 EUR bzw. 12.000 EUR im Jahr und nicht darüber hinaus als sonstige notwendige Mehraufwendungen abgesetzt werden kann (BFH 13.12.23, VI R 30/21). Noch offen ist die Frage, ob Stellplatzkosten separat vom Höchstbetrag abgezogen werden können (Rev. VI R 4/23). Zwei Finanzgerichte haben hierzu bislang positiv entschieden (FG Mecklenburg-Vorpommern 21.9.22, 3 K 48/22; FG Saarland 20.5.20, 2 K 1251/17).

- Fälle, in denen Kinder im Mehrgenerationenmodell noch bei den Eltern und aus beruflichen Gründen bzw. zu Ausbildungs- oder Studienzwecken auch auswärts wohnen, landen immer wieder vor Gericht. So ist noch ein Verfahren anhängig, ob bei einem volljährigen Kind ein eigener Hausstand im elterlichen Bauernhaus vorliegt (Rev. BFH VI R 12/23).

- Eine doppelte Haushaltsführung wird nur anerkannt, wenn der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort so weit auseinanderliegen, dass ein tägliches Aufsuchen nicht zumutbar ist. Bei einer Entfernung von nur 30 km und einer Fahrtzeit mit dem Dienstwagen von max. 55 Min. hat das FG Münster keinen doppelten Haushalt anerkannt (6.2.24, 1 K 1448/22 E, rkr.).

IV. Anwendungsschreiben zur neuen Kleinunternehmerbesteuerung

BMF, Schreiben v. 18.3.2025, III C 3 – S 7360/00027/044/105

Nachdem die Kleinunternehmerbesteuerung zum 1.1.2025 durch das JStG 2024 national reformiert und erstmals eine EU-grenzüberschreitende Kleinunternehmerbesteuerung eingeführt wurde, hat die Finanzverwaltung in einem umfassenden Schreiben zu den Neuregelungen Stellung bezogen und den UStAE entsprechend angepasst und ergänzt.

Zum 1.1.2025 ist aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben die nationale Kleinunternehmerbesteuerung reformiert worden. In diesem Zusammenhang sind etliche der bisherigen Grundsätze für die Prüfung und Umsetzung der Kleinunternehmerbesteuerung verändert worden. Darüber hinaus ist erstmals auch eine EU-grenzüberschreitende Kleinunternehmerbesteuerung eingeführt worden, sodass auch deutsche Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten nach den dort geltenden Vorschriften die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen können. Aber auch Unternehmer aus anderen Mitgliedstaaten können seit dem 1.1.2025 in Deutschland als Kleinunternehmer steuerfreie Umsätze ausführen.

Nationale Kleinunternehmerbesteuerung

Aufgrund der Vorgaben nach Art. 284 ff. MwStSystRL mussten zum 1.1.2025 die nationalen Regelungen zur Kleinunternehmerbesteuerung in § 19 UStG angepasst werden. Es haben sich dabei umfassende Änderungen im Vergleich zu der bis 31.12.2024 geltenden Regelung ergeben, die wie folgt zusammenzufassen sind:

1. **Voraussetzung zur Kleinunternehmerbesteuerung** (Umsatzgrenze): Unternehmer, die im **vorangegangenen Kalenderjahr** einen **Gesamtumsatz** von **nicht mehr als 25.000 EUR** realisiert haben, sind im laufenden Kalenderjahr Kleinunternehmer, bis sie mit dem Gesamtumsatz des laufenden Kalenderjahrs die Umsatzgrenze von 100.000 EUR überschreiten. Es kann damit in Ausnahmefällen zu einer **Änderung der Besteuerungsform innerhalb eines Kalenderjahrs** kommen.

2. **Gesamtumsatz**: Zur Überprüfung, ob die maßgeblichen Umsatzgrenzen überschritten sind, ist jeweils vom **Gesamtumsatz** i. S. d. § 19 Abs. 2 UStG (= **Berechnungsgrundlage**) auszugehen. Dabei ist stets der Gesamtumsatz nach vereinnahmten Entgelten (**Istbesteuerung**) zugrunde zu legen. Eine Hinzurechnung einer Umsatzsteuer erfolgt nicht. Es ist von den **vereinnahmten Entgelten ohne eine Umsatzsteuer** auszugehen (Netto-Ist-Umsatz). Zu beachten ist, dass bei der Berechnung des Gesamtumsatzes das gesamte Unternehmen des Kleinunternehmers zu betrachten ist (**Einheitlichkeit des Unternehmens**). Der **Gesamtumsatz** berechnet sich nach § 19 Abs. 2 UStG nach den im Inland ausgeführten steuerbaren Lieferungen und sonstigen Leistungen, abzüglich steuerfreier Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. i, § 4 Nr. 9 Buchst. b und § 4 Nr. 11 - Nr. 29 UStG, abzüglich steuerfreier Hilfsumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. a - h, § 4 Nr. 9 Buchst. a und Nr. 10 UStG sowie abzüglich der Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.

3. **Gesamtumsatz bei Unternehmensgründung im Vorjahr**: Hat die Unternehmereigenschaft im vorangegangenen Kalenderjahr nicht die gesamte Zeit bestanden (z. B. bei **Neuaufnahme** einer unternehmerischen Betätigung), erfolgt zur Ermittlung, ob die Gesamtumsatzgrenze im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten wurde, **keine Hochrechnung** auf einen Gesamtjahresumsatz. Es gibt keine gesetzlichen Regelungen in den Fällen der unterjährigen Aufnahme der unternehmerischen Betätigung.

4. **Unternehmensgründung**: Es liegen keine besonderen gesetzlichen Regelungen für neu zu gründende Unternehmen vor. Danach startet **jedes neue Unternehmen** automatisch erst einmal als **Kleinunternehmer**, bis der Gesamtumsatz von 25.000 EUR in dem Gründungsjahr überschritten wird.

5. **Rechtsfolgen**: Liegt Kleinunternehmerbesteuerung vor, führen Kleinunternehmer **steuerfreie Umsätze** aus. In der Folge der Steuerbefreiung ergibt sich der **Ausschluss des Vorsteuerabzugs** für Eingangsleistungen (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG) sowie die allgemeine Ausnahme von der Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe (§ 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a i. V .m. mit Nr. 2 UStG), soweit die Erwerbsschwelle nicht überschritten ist.

6. **Steuererklärungen und Voranmeldungen**: Kleinunternehmer müssen (ab dem Veranlagungszeitraum 2024) **keine Jahressteuererklärungen** und auch **keine Voranmeldungen** abgeben, sie können aber individuell zur Abgabe aufgefordert werden. Werden die Gesamtumsatzgrenzen unterjährig überschritten, gelten ab diesem Zeitpunkt die allgemeinen Erklärungspflichten. Schulden Kleinunternehmer aufgrund besonderer Umstände Umsatzsteuer (z. B., wenn sie für erhaltene Leistungen nach § 13b UStG zum Steuerschuldner werden – da keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, ergibt sich dann auch eine Zahllast), müssen sie für dieses Quartal (§ 18 Abs. 4a UStG) eine Voranmeldung abgeben.

7. **Rechnungen**: Über **§ 34a UStDV** ist erstmals eine Sonderregelung für Rechnungen von Kleinunternehmern aufgenommen worden. Die **Rechnungspflichtangaben** entsprechen im Wesentlichen den normalen Rechnungspflichtangaben (ausgenommen sind nur wenige Angaben, wie Rechnungsnummer oder das Leistungsdatum). Kleinunternehmer müssen aber auf die **Steuerfreiheit als Kleinunternehmerumsatz** hinweisen. Kleinunternehmer sind darüber hinaus nicht verpflichtet, E-Rechnungen in einem strukturierten elektronischen Format auszustellen (sie müssen seit dem 1.1.2025 aber in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen).

8. **Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung**: Kleinunternehmer können auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichten – sie sind dann für **5 Kalenderjahre** an die Regelbesteuerung **gebunden**. Der Verzicht muss bis spätestens zum **Ende Februar des übernächsten Kalenderjahrs** erklärt werden. Der Verzicht ist **unwiderruflich**. Möchte der Unternehmer, nachdem er auf die Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet hatte, nach Ablauf der 5-jährigen Bindungsfrist wieder in die Kleinunternehmerbesteuerung **zurückwechseln**, muss er den Verzicht **zum Beginn eines folgenden Kalenderjahrs** widerrufen.

9. **Unrichtiger Steuerausweis**: Weist ein Kleinunternehmer in einer Rechnung Umsatzsteuer gesondert aus (dies kann in einer Kleinbetragsrechnung (§ 33 UStDV – der Rechnungsbetrag darf 250 EUR nicht übersteigen) auch die Angabe des Steuersatzes sein), stellt dies einen unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG dar (bis 31.12.2024 war dies ein unberechtigter Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG, der nur unter erschwerten Voraussetzungen zu berichtigen war).

Internationale Kleinunternehmerbesteuerung

Seit 2025 gibt es in der Europäischen Union auch die Möglichkeit, die Kleinunternehmerbesteuerung grenzüberschreitend in **verschiedenen Mitgliedstaaten** anzuwenden. Nicht notwendig ist dafür, dass der Unternehmer in seinem Heimatstaat die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerbesteuerung erfüllt.

Wichtig: Deutsche Unternehmer können danach in anderen Mitgliedstaaten nach den dort geltenden Voraussetzungen die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen, selbst wenn sie in Deutschland die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerbesteuerung nicht erfüllen oder auf die Anwendung verzichten.

Hat der **Jahresumsatz** des Unternehmers im **Gemeinschaftsgebiet** im vorangegangenen Kalenderjahr **100.000 EUR** nicht überschritten und hat er diese Grenze auch im jeweils laufenden Kalenderjahr nicht überschritten, kann er nach den jeweils in den anderen Mitgliedstaaten geltenden nationalen Bestimmungen dort die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen. Soweit der Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten die Kleinunternehmerbesteuerung anwenden möchte, muss er sich – in Deutschland beim BZSt (Bundeszentralamt für Steuern) – für ein besonderes Meldeverfahren anmelden. Dem Unternehmer wird dann eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer erteilt und er muss in dem Mitgliedstaat seiner Ansässigkeit zur Kontrolle der Umsatzgrenze seine Umsätze kalendervierteljährlich in einem besonderen Meldeverfahren anmelden.

Wichtig: Führen **deutsche Unternehmer** im **Drittlandsgebiet** Umsätze aus, richtet sich die Besteuerungsfolge (Ist der Umsatz dort steuerbar? Unterliegt er dort einer Steuerbefreiung? Sind Sonderregelungen anwendbar? Wer schuldet ggf. eine Umsatzsteuer?) ausschließlich nach den dort geltenden Regelungen. Eine analoge Anwendung der in Deutschland geltenden Rechtsvorschriften für das Drittland kann nicht erfolgen.

Wenn der Unternehmer an dem **besonderen Meldeverfahren** nach § 19a UStG teilnimmt, hat er gegenüber dem **BZSt** für jedes **Kalendervierteljahr** eine besondere Meldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle abzugeben. Die Meldung ist bis zum Ende eines jeden Monats nach Ablauf des Kalendervierteljahrs abzugeben. In der Meldung sind die Umsätze des jeweiligen Meldezeitraums getrennt nach den einzelnen Mitgliedstaaten anzugeben. Da es sich bei den in den anderen Mitgliedstaaten ausgeführten Umsätzen bei Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung um steuerfreie Umsätze handelt, ergibt sich aus der Meldung **keine Steuerzahllast**.

Die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung in anderen Mitgliedstaaten hat eine **mittelbare Auswirkung in Deutschland**. Wenn ein deutscher Unternehmer (unabhängig davon, ob er im Inland als Kleinunternehmer tätig ist oder nicht) in einem anderen Mitgliedstaat die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer in Anspruch nimmt, ist er **im Inland vom Vorsteuerabzug** für damit in Zusammenhang stehende Eingangsleistungen **ausgeschlossen** (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UStG. Keine Rückausnahme nach § 15 Abs. 3 UStG).

Wichtig: Dies gilt – anteilig – auch für Eingangsleistungen, die nicht ausschließlich mit den in den anderen Mitgliedstaaten ausgeführten steuerfreien Umsätzen im Zusammenhang stehen; z. B. allgemeine Bürokosten. In diesem Fall muss eine **Vorsteueraufteilung** vorgenommen werden (§ 15 Abs. 4 UStG).

Ein **EU-ausländischer Unternehmer** kann nach den nationalen Vorschriften seit dem 1.1.2025 im Inland die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen, er muss dann in seinem **Heimatstaat** an dem **besonderen Meldeverfahren** über die Umsätze im Gemeinschaftsgebiet teilnehmen. Eine Registrierung im Inland ist nicht erforderlich. Es müssen auch keine Steuererklärungen oder Voranmeldungen im Inland abgegeben werden, die Umsätze sind **im Inland steuerbar, aber steuerfrei ausgeführt**. Voraussetzung ist aber ebenfalls, dass der Unternehmer im gesamten Gemeinschaftsgebiet mit seinem Gesamtumsatz im Vorjahr und bisher im laufenden Kalenderjahr die **Gesamtumsatzgrenze von 100.000 EUR nicht überschritten** hat.

Praxis-Tipp: Ob ein **ausländischer Unternehmer** im Inland als Kleinunternehmer steuerfreie Leistungen ausführt oder nicht, hat auch **für den Leistungsempfänger entscheidende Bedeutung**. Wenn der ausländische Unternehmer im Inland die **Kleinunternehmerbesteuerung nicht anwendet** oder nicht anwenden kann, kann unter den weiteren Voraussetzungen (Leistung wird an einen anderen Unternehmer ausgeführt) die **Steuerschuld auf den Leistungsempfänger** übergehen (Reverse-Charge-Verfahren, § 13b UStG). In diesem Fall muss der leistende Unternehmer in seiner Rechnung auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger hinweisen. **Wendet** der leistende ausländische Unternehmer im Inland die **Kleinunternehmerbesteuerung an**, kann aufgrund der Steuerfreiheit der Leistung **keine Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehen**. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer in seiner Rechnung auf die Steuerfreiheit als Kleinunternehmerumsatz hinweisen.

Das BMF-Schreiben vom 18.3.2025

Wichtig: Das BMF-Schreiben passt insbesondere **Abschn. 19.1 ff. UStAE** an die Neufassung an und führt **Abschn. 19a.1 ff. UStAE** neu ein.

Die Finanzverwaltung passt mit ihrem Schreiben umfassend den UStAE an die seit dem **1.1.2025 geänderten Verhältnisse** an. Dabei werden in diversen Abschnitten des UStAE Anpassungen vorgenommen, die aufgrund der geänderten systematischen Folgen der Kleinunternehmerbesteuerung notwendig waren, ohne dass dies im Ergebnis zu materiellen Änderungen führt. Zu der neu eingeführten EU-grenzüberschreitenden Kleinunternehmerbesteuerung werden neue Verwaltungsanweisungen hinzugefügt.

Rechnungsangaben (§ 34a UStDV)
Neu eingeführt wird ein **Abschn. 14.7a UStAE**, in der zu der zum 1.1.2025 neu eingeführten Regelung für die **Rechnungen von Kleinunternehmern** nach § 34a UStDV Stellung genommen wird. Dabei wird darauf hingewiesen, dass der Verweis in der besonderen Rechnung auf die **Steuerbefreiung als Kleinunternehmer** in **umgangssprachlicher Form** ausreichend ist (z. B. "steuerfreier Kleinunternehmer"). Besonders wird darauf hingewiesen, dass Kleinunternehmer auch **Kleinbetragsrechnungen** i. S. d. § 33 UStDV ausstellen können. Auch in diesem Fall muss ein Hinweis auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer aufgenommen werden.

Wichtig: Im Fall eines **Fahrausweises** (§ 34 Abs. 1 Nr. 4 UStDV) gilt der Nichtausweis des angewandten Steuersatzes als **Ausweis des ermäßigten Steuersatzes** nach § 12 Abs. 2 Nr. 10

UStG. Weist der Kleinunternehmer in einem Fahrausweis nicht auf die Steuerbefreiung hin, schuldet er unter den übrigen Voraussetzungen die Steuer nach dem ermäßigten Steuersatz als **unrichtigen Steuerausweis** nach § 14c Abs. 1 UStG. Allerdings wird es eher einen Ausnahmefall darstellen, dass Unternehmer, die typischerweise Fahrausweise ausstellen, die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerbesteuerung erfüllen.

Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung
Im Zusammenhang mit der Ausführung steuerfreier Umsätze durch Kleinunternehmer und der auch grenzüberschreitenden Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung nimmt die Finanzverwaltung an verschiedenen Punkten Änderungen bei den Verwaltungsanweisungen zum **Vorsteuerabzug** vor. Insbesondere sind dabei zu nennen:

- Führt der Unternehmer **im Ausland steuerfreie Umsätze** als Kleinunternehmer aus, ist er im **Inland** für damit zusammenhängende Eingangsleistungen **vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen** (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UStG sowie Abschn. 15.13 Abs. 6 UStAE).
- Wendet der Unternehmer **im Inland die Kleinunternehmerbesteuerung** an, ist er für im Inland anfallende Vorsteuerbeträge auch dann vom **Vorsteuerabzug ausgeschlossen**, wenn die Eingangsleistungen mit **im Ausland steuerpflichtig ausgeführten Umsätzen** im Zusammenhang stehen (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG sowie Abschn. 15.14 Abs. 1 Satz 3 UStAE).
- In verschiedenen Abschnitten wird jeweils ein Hinweis darauf aufgenommen, dass die **Rückausnahme vom Vorsteuerabzugsverbot** nach § 15 Abs. 3 UStG dann **nicht anzuwenden** ist, wenn es sich um einen Umsatz handelt, der im Inland bzw. im EU-Ausland der jeweiligen Kleinunternehmerbesteuerung unterliegt (§ 15 Abs. 3 Satz 2 UStG).
- Zur **Vorsteuerberichtigung** überführt die Finanzverwaltung ein Beispiel (bisher Abschn. 15a.9 Abs. 4 UStAE (aufgehoben), jetzt Abschn. 15a.5 Abs. 2 Beispiel 3 UStAE) zum **Wechsel zwischen Kleinunternehmerbesteuerung und Regelbesteuerung** (und umgekehrt) im Zusammenhang mit **Umlaufvermögen**. Dabei wird darauf hingewiesen, dass grds. beim Wechsel der Besteuerungsform auch für Umlaufvermögen (im Gesetz als Gegenstände bezeichnet, die nur einmalig für Ausgangsleistungen verwendet werden) eine Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 2 UStG vorliegen kann.

Achtung: Die Finanzverwaltung verschiebt das Beispiel an eine andere Stelle im UStAE, ohne es inhaltlich zu verändern bzw. anzupassen. Das Beispiel der Finanzverwaltung ist leider **irreführend**, da es ohne Wertangaben umgesetzt wird und im Ergebnis nicht zu einer Änderung der Verhältnisse und damit zu keiner Vorsteuerberichtigung bei dem Umlaufvermögen führt. Bei Vorsteuerberichtigungen muss immer geprüft werden, dass die **Vereinfachungsregelung nach § 44 Abs. 1 UStDV** nicht einer Berichtigung entgegen steht. Damit von einem Berichtigungsobjekt ausgegangen werden kann, muss aus der Anschaffung mindestens eine **Umsatzsteuer von mehr als 1.000 EUR** entstanden sein. Dies wird regelmäßig bei Umlaufvermögen nicht vorliegen, da nicht auf das Umlaufvermögen insgesamt, sondern auf jeden einzelnen Gegenstand des Umlaufvermögens abzustellen ist (so zumindest LfSt Bayern, Verfügung v. 23.7.2008, DStR 2008 S. 1642).

Kleinunternehmerbesteuerung im Inland
Die Finanzverwaltung überarbeitet diverse Abschnitte zur Kleinunternehmerbesteuerung und führt darüber hinaus neue Abschnitte ein. Dabei werden im Wesentlichen die oben (siehe "Die rechtliche Problematik") dargestellten neuen Rechtsgrundlagen eingearbeitet. Insbesondere ist zu den **Grundlagen der Kleinunternehmerbesteuerung** auf die folgenden Konsequenzen hinzuweisen (Abschn. 19.1 UStAE):

- Die Steuerbefreiung als Kleinunternehmerumsatz umfasst die **im Inland** nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG **ausgeführten Umsätze – einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben**.
- Hat der **Gesamtumsatz im Vorjahr** die Grenze von **25.000 EUR** nicht überschritten, sind die Umsätze des Kleinunternehmers im laufenden Kalenderjahr von der Steuer befreit, solange die Grenze von **100.000 EUR nicht überschritten** wird. Bereits der Umsatz, mit dem diese Grenze überschritten wird, ist nicht mehr nach § 19 Abs. 1 UStG steuerfrei. Dieser Umsatz unterliegt in vollem Umfang der Regelbesteuerung.
- Bei der **Neuaufnahme** der unternehmerischen Tätigkeit ist allein auf den **tatsächlichen inländischen Gesamtumsatz des laufenden Kalenderjahrs** abzustellen. Entsprechend der Zweckbestimmung des § 19 Abs. 1 UStG soll im Jahr der Aufnahme der Tätigkeit die **Grenze von 25.000 EUR** und nicht die Grenze von 100.000 EUR maßgebend sein (vgl. zur Altregelung BFH, Urteil v. 22.11.1984, V R 170/83, BStBl 1985 II S. 142 – dieses Urteil ist aber zu der Altfassung ergangen, sodass eine Übertragung der Auslegung des BFH auf die aktuelle Rechtslage nicht unbedingt zwingend ist.).
- Geht ein Unternehmen im Wege der **Erbfolge** auf den Unternehmer über, liegt ab dem Zeitpunkt der Fortführung der Tätigkeit des Rechtsvorgängers ein **einheitliches Unternehmen** vor (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Daher gelten die Grenzen des § 19 Abs. 1 UStG für das einheitliche Unternehmen. Der Unternehmer kann in diesen Fällen die **Besteuerung für das laufende Kalenderjahr nicht so fortführen**, wie sie für den jeweiligen Teil des Unternehmens ohne Berücksichtigung der Gesamtumsatzverhältnisse anzuwenden wäre. **Wichtig:** Zu der Altregelung hatte die Finanzverwaltung hier noch im Rahmen einer Vereinfachungsregelung zur Vermeidung unbilliger Härten ermöglicht, dass der Unternehmer im Jahr des Übergangs jeweils noch die Besteuerungsgrundsätze der einzelnen Unternehmensteile fortsetzen konnte.

In **Abschn. 19.2 UStAE** werden die Grundsätze zum **Gesamtumsatz** zusammengestellt. Hier sind die folgenden Feststellungen hervorzuheben:

- Der Gesamtumsatz wird nach **vereinnahmten Entgelten** (§ 20 Satz 1 UStG) berechnet. **Anzahlungen** sind im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung dem Gesamtumsatz zuzurechnen.
- In den Fällen der **Margenbesteuerung** nach § 25 UStG (Reiseleistungen) sowie der **Differenzbesteuerung** nach § 25a UStG bestimmt sich der Gesamtumsatz nach dem **vereinnahmten Entgelt** und nicht nach dem Differenzbetrag.
- Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes bleiben **die Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unberücksichtigt**. Das gilt sowohl bei einer **Veräußerung** als auch bei einer **Entnahme** für nichtunternehmerische Zwecke. Ob ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens vorliegt, ist nach den für das **Einkommensteuerrecht** maßgebenden Grundsätzen zu beurteilen. Dies erstreckt sich auch auf Wirtschaftsgüter, die einkommensteuerrechtlich nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

Der **Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung** wird in **Abschn. 19.3 UStAE** thematisiert. Besonders sind die folgenden Punkte zu beachten:

- Entgegen der früheren Rechtslage ist die Erklärung zum Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung unwiderruflich. Die Erklärung ist an keine bestimmte Form gebunden. **Achtung:** Die Finanzverwaltung bleibt bei der zur Altfassung vertretenen Rechtsauffassung, dass in den Fällen, in denen der Unternehmer in **Voranmeldungen** oder in der Steuererklärung für das Kalenderjahr die Steuer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG berechnet, darin grundsätzlich eine **Erklärung i. S. d. § 19 Abs. 3 Satz 1 UStG** zu sehen ist (unter Hinweis auf BFH, Urteil v. 19.12.1985, V R 167/82, BStBl 1986 II S. 420 und BFH, Urteil v. 24.7.2013, XI R

14/11, BStBl 2014 II S. 210). Dies muss in der Praxis aufgrund der seit 2025 vorliegenden Unwiderruflichkeit besonders beachtet werden.
- Nach dem **Ende der 5-Jahresfrist** seit dem Verzicht kann für jedes weitere Jahr von dem Verzicht Gebrauch gemacht werden, ohne dass es einer erneuten Erklärung bedarf. Es beginnt **nicht jeweils eine neue 5-Jahresfrist** (BFH, Urteil v. 23.9.2020, XI R 34/19, BFH/NV 2021 S. 423).
- **Nach Ablauf der 5-Jahresfrist** kann der Unternehmer den Verzicht nur **mit Wirkung von Beginn eines folgenden Kalenderjahrs an widerrufen**; der Widerruf kann somit **nicht rückwirkend** erklärt werden.

In den **neu eingefügten Abschn. 19.4** und **19.5 UStAE** nimmt die Finanzverwaltung zu der Anwendung der **Kleinunternehmerbesteuerung für EU-ausländische Unternehmer** im Inland Stellung. Im Wesentlichen werden die oben dargestellten Grundsätze für die grenzüberschreitende Kleinunternehmerbesteuerung dargestellt. Der ausländische Unternehmer muss im Inland die **nationalen Voraussetzungen für den Gesamtumsatz erfüllen** und darf – berechnet nach Art. 288 MwStSystRL – **im gesamten Gemeinschaftsgebiet** den Umsatz von **100.000 EUR** im Vorjahr und bisher im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten haben. Dabei sind die Umsätze in **sämtlichen Mitgliedstaaten** zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob der Unternehmer im jeweiligen Mitgliedstaat der Kleinunternehmerregelung unterliegt (Abschn. 19.4 Abs. 2 UStAE). Weiterhin ist zu beachten:
- Der ausländische Unternehmer muss in seinem **Heimatstaat** für das **besondere Meldeverfahren registriert** sein.
- Er hat von seinem Mitgliedstaat eine **Kleinunternehmer-Identifikationsnummer** erhalten (erkennbar an dem Suffix "**EX**" (Abschn. 19.4 Abs. 3 UStAE)).
- Der Kleinunternehmer hat **für Deutschland nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet**. Hat er freiwillig auf die Anwendung verzichtet, kann er die Kleinunternehmerbesteuerung erst wieder nach Ablauf von 5 Kalenderjahren anwenden (Abschn. 19.5 Abs. 2 UStAE, vgl. zur Berechnung der Frist auch das dort enthaltene Beispiel).
- Will der ausländische Unternehmer **in Deutschland die Kleinunternehmerbesteuerung nicht** (mehr) **in Anspruch nehmen**, muss er dies seinem **Registrierungsstaat mitteilen**. Die Beendigung der Anwendung ist nur für **zukünftige Zeiträume** möglich und wird grundsätzlich am ersten Tag des nächsten Kalendervierteljahrs nach Eingang der Informationen des Unternehmers wirksam. Geht diese Information im letzten Monat eines Kalendervierteljahrs ein, wird die Beendigung der Anwendung am ersten Tag des zweiten Monats des nächsten Kalendervierteljahrs wirksam (Abschn. 19.5 Abs. 1 UStAE, vgl. zur Berechnung der Frist auch die dort enthaltenen Beispiele).

Die Verwaltungsanweisungen zum **Wechsel der Besteuerungsform** sind in der überarbeiteten Fassung von **Abschn. 19.7 UStAE** aufgenommen worden:
- Bei einem Wechsel der Besteuerungsform fallen **Umsätze**, die der Unternehmer **vor dem Übergang zur Regelbesteuerung** ausgeführt hat, auch dann **unter § 19 Abs. 1 UStG**, wenn die Entgelte **nach diesem Zeitpunkt vereinnahmt** werden.
- Von diesem **allgemeinen Grundsatz** ergibt sich jedoch eine **wesentliche Ausnahme**: Wenn der **Grenzwert von 100.000 EUR** (25.000 EUR bei Neugründung) **im laufenden Jahr überschritten** wurde, ist bereits der vereinnahmte Umsatz, der die jeweilige Grenze überschreitet, der Regelbesteuerung zu unterwerfen. Für **davor ausgeführte Umsätze**, deren Entgelte aber erst nach Überschreiten der Gesamtumsatzgrenze vereinnahmt werden, gilt auch schon die **Regelbesteuerung**.
- **Beispiel** (Abschn. 19.7 Abs. 1 UStAE)**:** Unternehmer U hat im Jahr 2024 einen Gesamtumsatz von 20.000 EUR erzielt. Im Jahr 2025 hat A bisher 90.000 EUR erzielt. Am 1.10.2025 führt er einen Umsatz (1) i. H. v. 5.000 EUR aus (Vereinnahmung am

1.11.2025). Am 10.10.2025 führt er einen Umsatz (2) i. H. v. 12.000 EUR aus (Vereinnahmung am 20.10.2025). Mit Vereinnahmung des Entgelts für Umsatz (2) überschreitet U die Grenze von 100.000 EUR. Dieser Umsatz unterliegt in vollem Umfang der Regelbesteuerung unabhängig von der Steuerberechnung. Auch das erst später vereinnahmte Entgelt für den davor ausgeführten Umsatz (1) unterliegt im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Regelbesteuerung.

- Hat der Unternehmer nach der **Vereinnahmung einer Anzahlung** für einen Umsatz, aber **vor Vereinnahmung der Restzahlung** für diesen Umsatz den Grenzwert für das laufende Jahr zwischenzeitlich überschritten, ist dieser Umsatz der Regelbesteuerung zu unterwerfen (Abschn. 19.7 Abs. 1 Satz 4 UStAE).
- **Ändert** sich nach dem Übergang zur Regelbesteuerung die **Bemessungsgrundlage** für Umsätze, die vor dem Übergang ausgeführt worden sind, ist auf diese Umsätze die Kleinunternehmerbesteuerung anzuwenden. **Rückwirkende Auswirkungen** auf den Gesamtumsatz vor dem Übergang zur Regelbesteuerung **ergeben sich nicht** (Abschn. 19.7 Abs. 3 UStAE).

Kleinunternehmerbesteuerung im Ausland

Wollen **deutsche Unternehmer** im **EU-Ausland** die Kleinunternehmerbesteuerung unter den jeweils dort geltenden Voraussetzungen in Anspruch nehmen, müssen sie im Inland beim BZSt für das besondere Meldeverfahren registriert sein. In **Abschn. 19a.1 - Abschn. 19a.4 UStAE** werden die wesentlichen Grundlagen erstmalig zusammengefasst:

- Die **Teilnahme am besonderen Meldeverfahren** ist nicht davon abhängig, ob der Unternehmer im Inland steuerbare Umsätze erzielt. Wenn steuerbare Umsätze im Inland ausgeführt werden, ist es unbeachtlich, ob diese Umsätze steuerfreie Kleinunternehmerumsätze oder regelbesteuerte Umsätze sind.
- Eine **elektronische Registrierung** beim BZSt ist nur möglich, wenn der Unternehmer **bei seinem zuständigen Finanzamt registriert** ist.
- Im Antrag sind die **Mitgliedstaaten** anzugeben, für die die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer beantragt wird. Es sind die **in allen Mitgliedstaaten bewirkten Jahresumsätze** (Art. 288 MwStSystRL) des laufenden Kalenderjahrs, des Vorjahrs und ggf. auch des Jahrs davor anzugeben. Es ist für jeden Mitgliedstaat (auch für Deutschland) ein Wert einzutragen (ggf. 0 EUR).
- Eine erteilte USt-IdNr., eine **umsatzsteuerliche Erfassung für Zwecke der Regelbesteuerung** oder eine Teilnahme am One-Stop-Shop-Verfahren (§ 18j UStG) im Gemeinschaftsgebiet **sind unbeachtlich**. Eine gleichzeitige Teilnahme am sog. Import-One-Stop-Shop (§ 18k UStG) ist ausgeschlossen.
- Dem Unternehmer wird die **Kleinunternehmer-Identifikationsnummer** (KU-IdNr.) durch das BZSt erteilt (individuelles Identifikationsmerkmal mit Suffix "**EX**").
- **Praxis-Tipp:** Eine Überprüfung der KU-IdNr. (jeweils mit dem Suffix "EX") kann im Internet auf einer Seite der Europäischen Kommission ("SME-on-the-web") erfolgen.
- Will der deutsche Unternehmer **auf die Kleinunternehmerbesteuerung in einzelnen Mitgliedstaaten verzichten**, muss er dies dem BZSt ebenfalls auf elektronischem Weg mitteilen. Der Verzicht kann nur mit **Wirkung für die Zukunft** erklärt werden. Der Verzicht wird von Beginn des auf den Eingang der Verzichtserklärung folgenden Kalendervierteljahrs an wirksam. Geht die Verzichtserklärung im letzten Monat eines Kalendervierteljahrs ein, wird der Verzicht von Beginn des zweiten Monats des folgenden Kalendervierteljahrs an wirksam (Abschn. 19a.2 UStAE).
- Die **vierteljährliche Umsatzmeldung** ist innerhalb eines Monats nach Ablauf eines jeden Kalendervierteljahrs auf elektronischem Weg zu übermitteln. Es ist **für sämtliche Mitgliedstaaten** im Gemeinschaftsgebiet (einschließlich Deutschland) **ein Wert anzugeben** – soweit keine Umsätze in Mitgliedstaaten bewirkt werden, ist ein Wert von 0 EUR anzugeben.

- **Überschreitet** der Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet die **Umsatzgrenze von 100.000 EUR**, muss er dies **binnen 15 Werktagen dem BZSt elektronisch mitteilen**. In der Meldung sind alle Umsätze (einschließlich des Überschreitungsumsatzes) zu erfassen, die in diesem Meldezeitraum bis zum Zeitpunkt der Überschreitung bewirkt wurden. Die **KU-IdNr. wird dann deaktiviert** und die Teilnahme am besonderen Meldeverfahren endet. **Wichtig:** Der Unternehmer kann im Inland dennoch weiterhin der Kleinunternehmerbesteuerung unterliegen, wenn er im Inland die Besteuerungsgrenzen nicht überschreitet.

Auswirkungen auf andere Rechtsvorschriften

Die Änderung der **Berechnung des Gesamtumsatzes** in § 19 Abs. 2 UStG hat auch Auswirkungen auf andere Rechtsvorschriften, in denen auf den Begriff des "Gesamtumsatzes" Bezug genommen wird. Dies betrifft die Anwendung der **Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten** (§ 20 Satz 1 Nr. 1 UStG (sog. Istbesteuerung) – hier ist zur Anwendung der Istbesteuerung auf einen Gesamtumsatz von 800.000 EUR abzustellen), aber auch die Möglichkeit für **land- und forstwirtschaftliche Erzeuger**, die Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 Abs. 1 Satz 1 UStG – hier ist zur Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf einen Gesamtumsatz von 600.000 EUR abzustellen) anzuwenden. Bisher hatte die Finanzverwaltung in den dazu ergangenen Anweisungen in den Fällen, in denen der Unternehmer **im Vorjahr nicht durchgehend unternehmerisch tätig** war, geregelt, dass der Gesamtumsatz in diesen Fällen **in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen** ist. Diese **Hinweise** sind durch das BMF-Schreiben ebenfalls **gestrichen** worden, sodass auch in diesen Fällen nur auf den jeweils **tatsächlich realisierten Gesamtumsatz** abzustellen ist.

Praxis-Tipp: Da der **Gesamtumsatz** nach § 19 Abs. 2 UStG seit 2025 grds. nach **vereinnahmten Entgelten** (Istbesteuerung) zu ermitteln ist, sind die dem entgegenstehenden Angaben im UStAE ebenfalls angepasst worden.

Übergangsregelungen
Die Grundsätze sind **auf alle Umsätze ab dem 1.1.2025** anzuwenden.
Wichtig: Durch das **Wachstumschancengesetz** waren schon geringfügige Änderungen für die Kleinunternehmerbesteuerung **für 2024** vorgenommen worden (§ 27 Abs. 39 UStG), die dann durch das Jahressteuergesetz 2025 zum 1.1.2025 wieder verändert wurden. Unternehmer, die die Kleinunternehmerregelung anwenden, sind bereits **für den Besteuerungszeitraum 2024 von den Erklärungspflichten** nach § 18 Abs. 1 - Abs. 4 UStG **befreit**. Ein Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung für den Besteuerungszeitraum 2024 kann von dem Unternehmer noch bis zum 31.12.2026 erklärt werden. Eine für den Besteuerungszeitraum 2024 bereits abgegebene Verzichtserklärung konnte der Unternehmer mit Wirkung vom 1.1.2024 an sowie mit Wirkung vom 1.1.2025 an nur bis zum 31.12.2024 widerrufen.

Konsequenzen für die Praxis
Die Reform der Kleinunternehmerbesteuerung stellt sowohl rein national orientierte als auch grenzüberschreitende Leistungen ausführende Unternehmer vor **neue Herausforderungen**. Aber auch Unternehmer, die bisher wenig mit der Kleinunternehmerbesteuerung zu tun hatten, müssen in bestimmten Fällen – insbesondere bei **grenzüberschreitenden Sachverhalten** – auf die Kleinunternehmerbesteuerung achten. Ebenso ergeben sich bei **Unternehmensgründungen** aufgrund der nicht mehr gesetzlich geregelten Vorgaben zur Berechnung eines Gesamtumsatzes in diesen Fällen Besonderheiten in der Gründungsphase. Jeder Unternehmer startet bei der Unternehmensgründung als Kleinunternehmer – i. d. R. muss dann in diesen Fällen **auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet** werden, damit

der Vorsteuerabzug erhalten bleibt und nicht ggf. erst später über eine Vorsteuerberichtigung – teilweise – geheilt werden kann. Wegen der **Unwiderruflichkeit** der Verzichtserklärung muss aber sorgfältig geprüft werden, ob es tatsächlich gewollt ist, auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung zu verzichten.

Praxis-Tipp: Gerade bei **kleinen Unternehmen**, deren unionseinheitlicher Gesamtumsatz **nicht mehr als jährlich 100.000 EUR** beträgt, muss für Umsätze, deren Ort sich in anderen **Mitgliedstaaten** befindet, über die Möglichkeiten der Kleinunternehmerbesteuerung in diesen Ländern nachgedacht werden. Ob diese Regelung dann **wirtschaftlich sinnvoll** ist, hängt wesentlich auch von der **Art der Umsätze** ab – insbesondere, ob die Umsätze an Unternehmer oder an Endverbraucher ausgeführt werden. Wenn die Leistungen **typischerweise an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger** ausgeführt werden, ist die Anwendung der grenzüberschreitenden Kleinunternehmerregelung wirtschaftlich sinnvoll. Allerdings kann diese für einzelne Mitgliedstaaten nur "ganz oder gar nicht" angewendet werden. Es ist positiv hervorzuheben, dass die Finanzverwaltung schon relativ kurze Zeit nach Inkrafttreten der reformierten Vorschriften die Verwaltungsanweisungen umfassend überarbeitet hat. Die Verwaltungsanweisungen sind insoweit umfassend. Wichtig ist die **Aufhebung des Wahlrechts** (Abschn. 19.1 Abs. 5 UStAE) zur Fortführung bei im Wege der **Erbfolge** übergehende Unternehmen auf einen schon selbst unternehmerisch tätigen Unternehmer. Hier kann es im laufenden Kalenderjahr zum **Wechsel der Besteuerungsform** kommen, wenn die Umsatzgrenze unterjährig die 100.000 EUR-Grenze überschreitet.

V. Einzelfragen der Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen

Das FinMin. Schleswig-Holstein hat mit Erlass VI 3010 S 2240-186 v. 13.2.2025 durch Kurzinformation Nr. 2024/12 ihre bisherige (interne) Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2023/004 zu Einzelfragen der Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen nach § 3 Nr. 72 EStG ersetzt.

Daraus ergibt sich ua.:

1. Die FinVerw. wendet bei Photovoltaikanlagen, die sich über mehrere Gebäude erstrecken, nicht mehr die bisherige Einzelgebäudebetrachtung an.

Das verdeutlicht folgendes Beispiel:

- Auf einer landwirtschaftlichen Hofstelle befinden sich danach ein Einfamilienhaus, ein Stallgebäude für den Tierbestand und eine Maschinenhalle, auf denen Solarmodule mit lediglich einem Einspeisezähler installiert sind, und zwar auf dem Einfamilienhaus 20 kW (peak), auf dem Stallgebäude 30 kW (peak) und auf der Maschinenhalle 40 kW (peak).
- Die Steuerbefreiung ist zu gewähren, da insgesamt nicht mehr als 90 kW (peak) installiert wurden (für die zur Einheit gehörenden Gebäude wird im Durchschnitt die 30 kW-Grenze eingehalten; deren Überschreitung bei der Maschinenhalle wird durch die 20 kW (peak) beim Einfamilienhaus kompensiert). Auch die 100 kW-Grenze ist eingehalten worden.
- Es wäre nach dem Beispiel noch unschädlich, wenn im Garten zusätzlich Module bis zu 10 kW (peak) installiert würden.

2. Bei der etwaig erforderlichen „Liebhaberei-Prüfung“ werden auch Privatentnahmen als fiktive Einnahmen mit den prognostizierten Gesamtkosten der voraussichtlich erzeugten Gesamtstrommenge in 20 Jahren berücksichtigt (dies erläutert ein Beispiel).

Von einem 20-Jahreszeitraum ist auch das FG Baden-Württemberg mit Urt. 10 K 646/22 v. 13.11.2023, DStRE 2025, 65 (rkr.), ausgegangen, das für die Streitjahre 2018 und 2019 den Verlust aus einer auf dem Dach eines Zweifamilienhauses installierten Anlage steuerlich mangels Einkünfteerzielungsabsicht nicht anerkannte, davon ausgehend, dass nach Ablauf von 20 Jahren ein Restwert für die Anlage nicht mehr vorhanden sei. Die Entnahme des selbstverbrauchten Stroms bewertete das FG mit den aufgewandten Selbstkosten.

3. Fallen ab 1.1.2022 für seitdem steuerbefreite Anlagen, deren Erträge vor 2022 steuerpflichtig waren, noch nachträgliche Betriebsausgaben an, will die FinVerw. diese nicht anerkennen (uE abzulehnen, s. zu den Bedenken nachfolgend Report Nr. 152); sie lässt Rechtsbehelfe aber wegen anhängiger Revisionsverfahren ruhen.

4. Hoch strittig ist, ob die Rückgängigmachung eines in einem VZ vor 2022 in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 3 EStG nach Investition im Jahr 2022 in eine nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlage erforderlich ist (Verwaltungsauffassung); dazu sind zahlreiche Rechtsbehelfe, auch Klageverfahren vor den FG, anhängig. Unter Hinweis darauf lässt die FinVerw. Einspruchsverfahren ruhen.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuer

1. Entkräftung des Anscheinsbeweises für eine Privatnutzung eines Geschäftswagens

Bei privat nutzbaren Kfz ist von einer privaten Nutzung auszugehen. Dieser Anscheinsbeweis der Privatnutzung kann zwar entkräftet werden. Der BFH hat hierfür allerdings hohe Anforderungen aufgestellt.

BFH, Urteil v. 16.1.2025, III R 34/22

I. Hintergrund:

Der Erwerb von Geschäftswagen führt regelmäßig zu Diskussionen zwischen Steuerberatern und deren Mandanten. Die Erwartungshaltung – die durch zum Teil reißerische YouTube-Videos untermauert wird –, durch den Fahrzeugerwerb eine massive Steuerminderung zu erreichen, lässt sich oftmals nicht erfüllen.

Regelmäßig wird von Mandanten verkannt, dass einem gewinnmindernden Betriebsausgabenabzug auch eine gewinnerhöhende Nutzungsentnahme und eine nicht abziehbare Betriebsausgabe für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb gegenüberstehen.

Wird das Fahrzeug dem Betriebsvermögen zugeordnet, sind die vollständigen Kfz-Aufwendungen als Betriebsausgaben abziehbar und im Gegenzug ist eine den Gewinn erhöhende Entnahme in Gestalt der privaten Kfz-Nutzung zu erfassen.

Eine Entnahme für eine private Kfz-Nutzung ist nicht anzusetzen, wenn tatsächlich keine private Nutzung stattgefunden hat. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung wird jedoch i.d.R. von einer privaten Nutzung eines privat nutzbaren Kfz ausgegangen. Dieser Beweis des ersten Anscheins kann durch einen Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden.

Der BFH hatte zu klären, ob der Anscheinsbeweis einer Privatnutzung eines aktivierten PKW als entkräftet gilt und folglich keine private Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung zu erfassen war.

II. Sachverhalt:

Pick-Up im Betriebsvermögen ohne (vermeintliche) Privatnutzung

Die Kläger sind Eheleute und wurden in den Streitjahren 2015 und 2016 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Sie lebten zusammen mit zwei volljährigen Kindern (A und B), die sich in Ausbildung befanden, auf einem großen Grundstück. Dort befand sich neben dem Wohnhaus auch der Firmensitz beziehungsweise die Betriebsstätte des Betriebs des Klägers.

Der Kläger erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einem Gartenbaubetrieb, Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Ehefrau arbeitete als Aushilfe auf Mini-Job-Basis im Betrieb des Kläger.

Für den Gartenbaubetrieb ermittelte der Kläger den Gewinn durch Bestandsvergleich. Im Betrieb beschäftigte der Kläger 21 Arbeitnehmer bzw. Aushilfen.

Im Betriebsvermögen dieses Betriebs befanden sich in den Streitjahren neben dem Dienstwagen eines Vorarbeiters unter anderem ein BMW X3 sowie ab dem 23.2.2015 ein Ford Ranger (Pick-Up) mit einem Bruttolistenpreis von 44.458 EUR.

In den Streitjahren hatten der Kläger und seine Familie eine direkte und uneingeschränkte Zugriffsmöglichkeit auf den Pick-Up, der – von den Arbeitszeiten im Betrieb abgesehen – vor dem Wohnhaus der Kläger und ihrer Kinder zur Nutzung bereitstand.

Der Kläger versteuerte die Privatnutzung des betrieblichen PKW BMW X 3 mit der sog. 1 %-Regelung.

Für den betrieblichen Pick-Up führte der Kläger kein Fahrtenbuch und nahm auch keine Versteuerung eines Privatanteils vor.

Im Privatvermögen der Kläger befanden sich in den Streitjahren ein Pkw 1 (VW Golf Cabrio), der vom 27.1.2015 bis zum 21.2.2018 genutzt wurde (Erstzulassung 2005), ein Pkw 2 (VW Polo), der bis zum 7.5.2015 genutzt wurde (Erstzulassung 1998), und ein Pkw 3 (Ford Fiesta), der ab dem 4.2.2015 genutzt wurde (Erstzulassung 2003).

Diese (Klein-)Wagen wurden in den Streitjahren den Kindern der Kläger überlassen; der Pkw 3 ersetzte den Pkw 2. Diese Fahrzeuge standen nach Angaben des Klägers, wenn er es wünschte, zu seiner Verfügung. Gleiches galt nach seinen Angaben für den BMW.

Die Veranlagung für die Streitjahre erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Nach einer LSt-Außenprüfung kam das FA zu der Auffassung, dass der Beweis des ersten Anscheins für eine private Mitbenutzung des Pick-Ups spreche. Mangels Fahrtenbuchs sei die Privatnutzung mit der 1 %-Regelung anzusetzen. Das FA erließ auf eine Kontrollmitteilung hin geänderte Steuerbescheide für die Streitjahre 2015 und 2016.

FG Münster: Erschütterung des Anscheinsbeweises liegt vor

Die Klage hiergegen hatte Erfolg. Nach Auffassung des FG Münster (Urteil v. 16.8.2022, 6 K 2688/19 E, EFG 2022, 1690) hatte das Finanzamt zu Unrecht eine private Nutzung des PKW mit der 1 %-Regelung angenommen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend erhöht. Das FG Münster ging von einer Erschütterung des Anscheinsbeweises aus folgenden Gründen aus:

Es war nachvollziehbar, dass der Pick-Up aufgrund seiner Größe nicht privat genutzt wurde.

Der Pick-Up stand für den arbeitstäglichen Einsatz als Zugmaschine für den Betrieb und dessen Mitarbeiter zur Verfügung.

Das FG ging davon aus, dass kein PKW für die Bewältigung der Fahrten des Klägers zu seiner 1,5 km entfernt liegenden Arbeitsstätte erforderlich war und diese – wie der Kläger vortrug – mit dem Fahrrad erreichbar war.

Es wurde schlüssig vorgetragen, dass für private Transporte z. B. von sperrigen Gegenständen statt des Einsatzes des Pick-Ups andere Lösungen gefunden wurden.

II. Die Entscheidung des BFH:

Anscheinsbeweis der Privatnutzung nicht erschüttert

Der BFH hielt die Revision für begründet. Bei Kfz, die ihrer Art nach typischerweise zum privaten Gebrauch geeignet sind und die für Privatfahrten zur Verfügung stehen, wird von einer privaten Nutzung ausgegangen (Anscheinsbeweis der Privatnutzung). Der Pick-Up (sog. Kombinationsfahrzeug) aus dem Urteilsfall ist typischerweise auch zum privaten Gebrauch geeignet und kann auch erfahrungsgemäß privat genutzt werden (Rz. 27). Dieser Anscheinsbeweis der Privatnutzung kann jedoch durch den sog. Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Diesen Gegenbeweis hat der Steuerpflichtige zu führen.

Voraussetzungen für einen wirksamen Gegenbeweis

Für einen wirksamen Gegenbeweis müssen Tatsachen vorgetragen werden, aus denen sich ein atypischer Geschehensablauf ableiten lässt (Rz. 18). Die bloße Behauptung, keine private Nutzung habe stattgefunden, reicht nicht aus (Rz. 19). Eines Vollbeweises, dass keine Privatnutzung stattgefunden hat, bedarf es jedoch ebenfalls nicht (Rz. 18). Wird der Anscheinsbeweis der Privatnutzung erschüttert, obliegt dem Finanzamt, die Privatnutzung nachzuweisen (Rz. 20).

Die Entscheidung des FG Münster erwies sich aus folgenden Gründen im Ergebnis als nicht richtig:

Der Vortrag des Klägers, das Fahrzeug sei seiner Familie für eine Privatnutzung zu groß gewesen, reicht für die Entkräftung des Anscheinsbeweises nicht aus (Rz. 26).

Allein eine Werbefolie auf der Karosserie des Pick-Ups reicht für die Erschütterung des Anscheinsbeweises nicht aus (Rz. 30 und 31).

Der Anscheinsbeweis wird ebenso nicht dadurch entkräftet, dass das Fahrzeug nicht für Fahrten zum Arbeitsplatz erforderlich war (Rz. 33), es während der Arbeitszeit keine Privatnutzungsmöglichkeit durch den Kläger geben konnte und in bestimmten Transportfällen auf alternative Transportmittel zurückgegriffen wurde (Rz. 33 und 34).

Das Vorhandensein eines anderen Fahrzeugs (BMW) und Fahrzeuge der Kinder ist ebenfalls nicht zur Erschütterung des Anscheinsbeweises geeignet. Die Fahrzeuge der Kinder waren kein mit dem Pick-Up im Status und Gebrauchswert vergleichbaren Fahrzeuge (Rz. 38 und 39). Der BMW war zwar mit dem Pick-Up in Status und Gebrauchswert vergleichbar. Dieser war jedoch ein Betriebsfahrzeug und stand damit nicht uneingeschränkt zur Privatnutzung zur Verfügung (Rz. 38, 41).

Der Pick-Up stand auch außerhalb der Betriebs- und Arbeitszeiten für Privatfahrten (abfahrbereit) zur Verfügung (Rz. 43); der Anscheinsbeweis, dass das Fahrzeug während dieser Zeiten nicht privat genutzt wurde, wurde nicht geführt.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die Rezensionsentscheidung ist für die Praxis ausgesprochen bedeutsam. Der BFH konkretisiert in Ergänzung zu seinem Urteil v. 22.10.2024 (VIII R 12/21), welche Gründe gegen eine Entkräftung des Anscheinsbeweises der Privatnutzung sprechen.

Der BFH betont auch, dass Kombinationsfahrzeuge für eine private Nutzung – trotz eventuell aufgebrachter Werbung – geeignet sind. Er bestätigt damit die Verwaltungsauffassung (BMF, Schreiben v. 3.3.2022, BStBl I 2022, 223 Rz. 3).

Nur wenn ein in Status und Gebrauchswert dem betrieblich genutzten Kfz vergleichbares Privatfahrzeug ständig und uneingeschränkt zur Privatnutzung zur Verfügung steht, kann der Anscheinsbeweis entkräftet werden. Bei einer Gleichwertigkeit der Fahrzeuge ist keine nachvollziehbare Veranlassung ersichtlich, für Privatfahrten das Dienstfahrzeug zu nutzen (BFH, Urteil v. 22.10.2024, VIII R 12/21 Rz. 22).

Die Entkräftung scheidet aber durch ein dem (Sonder-)Betriebsvermögen zugeordnetes Kfz aus, weil dieses nicht – wie der BFH betont – zur „uneingeschränkten Privatnutzung“ zur Verfügung steht.

Für die Entkräftung des Anscheinsbeweises bedarf es keines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs (siehe BFH, Urteil v. 22.10.2024, VIII R 12/21); ein substantiiertes Vortragen unter eventueller Hinzunahme von handschriftlichen Fahraufzeichnungen reicht aus.

In einem vom BFH an das FG München zurückgewiesenen Fall muss entschieden werden, ob die Entkräftung des Anscheinsbeweises für einen BMW 740d X Drive und einen Lamborghini Aventador gelungen ist (BFH, Urteil v. 22.10.2024, VIII R 12/21). Vor diesem Hintergrund ist mit weiteren Konkretisierungen aus der Rechtsprechung zu rechnen.

2. Abzugsfähigkeit von Umzugskosten zur Einrichtung eines Arbeitszimmers

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für einen Umzug in eine andere Wohnung, um dort (erstmals) ein Arbeitszimmer einzurichten, sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

BFH, Urteil v. 5.2.2025, VI R 3/23

I. Hintergrund: Gesetzliche Regelung

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zu den Werbungskosten können auch Aufwendungen für einen Umzug gehören, wenn die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen den entscheidenden Grund für den Wohnungswechsel darstellt und private Umstände hierfür eine allenfalls ganz untergeordnete Rolle spielen.

II. Sachverhalt:

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Die berufstätigen Kläger lebten zu Beginn des Streitjahres 2020 gemeinsam mit ihrer Tochter in Hamburg.
- Der Kläger war dort für ein Unternehmen nichtselbständig tätig. Zu **Beginn der Corona-Maßnahmen** im März 2020 **arbeitete** er **ausschließlich zu Hause**. Nach Wechsel des Arbeitgebers zum 30. Juni des Streitjahres arbeitete er an vier Tagen der Woche zu Hause sowie einmal wöchentlich in den ebenfalls in Hamburg belegenen Räumen seines neuen Arbeitsgebers.
- Die Klägerin war im Streitjahr in Teilzeit tätig. Zudem fertigte sie ihre Masterarbeit an. Ab Mitte März 2020 arbeitete sie ebenfalls an vier Tagen der Woche im Homeoffice und an einem Tag im Büro.
- Über separate Arbeitszimmer verfügten die Kläger in ihrer **3-Zimmer-Wohnung** nicht. Sie arbeiteten im Wesentlichen im Wohn-/Esszimmer und nutzten den Esstisch (abwechselnd) als Schreibtisch.
- Im Mai des Streitjahres mieteten die Kläger eine ebenfalls in Hamburg belegene **5-Zimmer-Wohnung**. Zwei Zimmer der neuen Wohnung statteten sie büromäßig aus und nutzten diese als häusliche Arbeitszimmer.

- In ihrer Einkommensteuererklärung 2020 machten die Kläger unter anderem die **Umzugskosten** zu ihrer neuen Wohnung **als Werbungskosten** bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.
- Das Finanzamt (FA) lehnte den Abzug der Aufwendungen ab und wies den dagegen gerichteten Einspruch als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und erkannte die Umzugskosten als Werbungskosten an. Der Umzug sei beruflich veranlasst gewesen, da er zu einer wesentlichen Erleichterung der Arbeitsbedingungen der Kläger geführt habe. In der neuen Wohnung verfüge jeder Ehegatte über ein eigenes Arbeitszimmer und könne deshalb zu Hause der beruflichen Tätigkeit ungestört nachgehen. Im anschließenden Revisionsverfahren rügte das FA die Verletzung materiellen Rechts.

II. Die Entscheidung des BFH:

Der BFH hält die Revision des FA für begründet.
Grundsätzlich ist das Bewohnen einer Wohnung dem privaten Lebensbereich zuzurechnen, sodass die Kosten für einen **Wechsel der Wohnung** als steuerlich **nicht abziehbare Kosten der Lebensführung** (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) und nicht als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG anzusehen sind.

Etwas **anderes gilt** nur, wenn die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen den entscheidenden Grund für den Wohnungswechsel darstellt und **private Umstände** hierfür eine **allenfalls ganz untergeordnete Rolle** spielen.
Eine derartige (objektivierte) berufliche Veranlassung wird anerkannt, wenn der Umzug die **Folge eines Arbeitsplatzwechsels** ist und die für die täglichen **Fahrten zur Arbeitsstätte benötigte Zeit sich durch den Umzug erheblich vermindert**. Als wesentliche Verkürzung der Wegezeit gilt dabei eine Zeitersparnis von **mindestens einer Stunde täglich**.
Der berufliche Veranlassungszusammenhang ist von der Rechtsprechung dabei stets nur aufgrund objektiver, außerhalb der individuellen Wohnsituation liegender Umstände bejaht worden. Steht danach die **(nahezu ausschließliche) berufliche Veranlassung** des Umzugs nach objektiven Kriterien eindeutig fest, ist deshalb **auf Motive des Steuerpflichtigen** für den Umzug in eine bestimmte Wohnung **nicht mehr abzustellen**. Denn die Motive für die Auswahl einer Wohnung und die Bestimmung des Wohnorts sind nahezu stets durch die private Lebensgestaltung geprägt. Würden sie eine Rolle spielen, könnten Umzugskosten nie als Werbungskosten abgezogen werden.

Davon ausgehend ist eine **nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung des Umzugs** in eine andere Wohnung auch dann **zu verneinen**, wenn in dieser Wohnung (erstmals) die Möglichkeit zur **Einrichtung eines Arbeitszimmers** besteht. Es fehlt insoweit an einem objektiven Kriterium, welches nicht auch durch die private Wohnsituation jedenfalls mitveranlasst ist. Auch in einem solchen Fall ist wegen des natürlichen Bestrebens nach einer Verbesserung der Wohnqualität nicht mit der erforderlichen Sicherheit zu ermitteln, **ob die Einrichtung des Arbeitszimmers Anlass oder nur Folge des Umzugs** in die neue, unter Umständen größere Wohnung ist.
Das Gebot der Rechtssicherheit erfordert jedoch, bei der Frage nach der beruflichen Veranlassung des Umzugs regelmäßig nur auf objektiv feststellbare Umstände abzustellen, die typischerweise auf eine berufliche Veranlassung schließen lassen. Solche Umstände sind allein in dem Bestreben, ein abgeschlossenes Arbeitszimmer einzurichten, nicht gegeben. Die Wahl einer Wohnung, insbesondere deren Lage, Größe, Zuschnitt und Nutzung, ist vielmehr vom Geschmack, den Lebensgewohnheiten, den zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln, der familiären Situation und anderen privat bestimmten Vorentscheidungen des Steuerpflichtigen abhängig. Dies ist grundsätzlich der privaten Lebensführung gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zuzuordnen.

Auch die zunehmende Akzeptanz von **Homeoffice, Tele- und sogenannter Remote-Arbeit** (ortsunabhängiges/mobiles Arbeiten) ändert nichts daran, dass der Wunsch, im privaten Lebensbereich in einem (häuslichen) Arbeitszimmer zu arbeiten, nicht allein auf objektiven beruflichen Kriterien, sondern **in erster Linie auf privaten Motiven und Vorlieben** beruht. Zwar geht mit einem separaten Arbeitszimmer eine wesentliche Verbesserung und Erleichterung der Arbeitsbedingungen einher. Der Wunsch, einen (separaten) Raum als Arbeitszimmer vorzuhalten, wird jedoch nicht in einem solchen Maße durch objektive berufliche Erwägungen überlagert, als dass diese typischerweise für eine nahezu ausschließliche berufliche Ver-

anlassung eines Wohnungswechsels streiten. Denn die **Entscheidung, "im neuen Zuhause" einen gesonderten Raum** nicht privat, sondern (erstmals) **auch oder ausschließlich beruflich als Arbeitszimmer zu nutzen** oder die Berufstätigkeit im privaten Lebensbereich (weiterhin) in einer "Arbeitsecke" auszuüben, beruht auch in Zeiten einer gewandelten Arbeitswelt **nicht auf nahezu ausschließlich objektiven beruflichen Kriterien**. Sie gründet letztlich vorrangig auf privaten Motiven und Vorlieben des Steuerpflichtigen betreffend die Gestaltung seiner individuellen Wohnsituation. Dies gilt auch dann, wenn er über keinen anderen (außerhäuslichen) Arbeitsplatz verfügt oder er durch die Arbeit im Homeoffice Berufs- und Familienleben zu vereinbaren sucht. Mit der Einrichtung eines (häuslichen) Arbeitszimmers geht nicht nur eine Verbesserung der Arbeitsbedingungen einher, es verbessert sich stets auch die private Wohnsituation insoweit, als der ansonsten mit der Arbeitsecke belastete Wohnraum nunmehr davon ungestört genutzt werden kann.

Allein der Umstand, dass die Kläger umgezogen sind, um in der neuen Wohnung zwei häusliche Arbeitszimmer einzurichten, trägt den Schluss, der Umzug sei nahezu ausschließlich beruflich veranlasst gewesen, nicht.

3. Schuldzinsenabzug bei unentgeltlicher Übertragung eines Teils des Vermietungsobjekts

Überträgt der bisherige Alleineigentümer an einem Vermietungsobjekt einen Miteigentumsanteil unentgeltlich und behält dabei die aus der Anschaffung resultierenden Verbindlichkeiten vollständig zurück, sind die auf den übertragenen Miteigentumsanteil entfallenden Schuldzinsen nicht als (Sonder-)Werbungskosten berücksichtigungsfähig.

BFH Urteil vom 3.12.2024, IX R 2/24

I. Hintergrund:
Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG sind Schuldzinsen als Werbungskosten abziehbar, soweit sie mit einer bestimmten Einkunftsart in Zusammenhang stehen. Eine derartige Veranlassung liegt vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf die Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Einkünfteerzielung getätigt werden.

II. Sachverhalt:

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Der Beigeladene übertrug einen ideellen 2/5-Miteigentumsanteil eines bis dahin in seinem Alleineigentum befindlichen, fremdvermieteten Grundstücks im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf seinen Sohn.
- Ein Schuldbeitritt oder eine Schuldübernahme der aus der Anschaffung dieses Grundstücks resultierenden Darlehensverbindlichkeiten erfolgte nicht.
- Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Vermietungseinkünfte 2020 berücksichtigte das Finanzamt (FA) von den geltend gemachten Schuldzinsen lediglich 3/5 als Sonderwerbungskosten des Beigeladenen.

- Die von der Klägerin (Grundstücksgemeinschaft bestehend aus dem Beigeladenen und dessen Sohn) eingelegte Klage hatte keinen Erfolg. Im Revisionsverfahren trug die Klägerin vor, dass durch die unentgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an dem Grundstück die Objektbezogenheit der zur Finanzierung aufgenommenen Darlehen nicht berührt werde.
- Andernfalls liege ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vor, da im betrieblichen Bereich der betriebliche Zurechnungs- beziehungsweise Veranlassungszusammenhang auch nach der Entnahme eines Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen und dessen Übertragung auf ein anderes Gesamthandsvermögen nicht gelöst werde. Das FA beantragte die Zurückweisung der Revision.

III. Die Entscheidung des BFH:
Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Maßgeblich ist, ob bei wertender Beurteilung das auslösende Moment für das Entstehen der Aufwendungen der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen ist. Der **wirtschaftliche Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart** kann grundsätzlich **nicht durch einen bloßen Willensakt des Steuerpflichtigen** begründet werden.

Aufwendungen eines Mitglieds einer Grundstücksgemeinschaft im Zusammenhang mit dessen Miteigentümerstellung sind bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Grundstücksgemeinschaft als dessen Sonderwerbungskosten zu berücksichtigen. Die **Übertragung** des Miteigentumsanteils **erfolgte schenkweise** und damit **nicht aus mit**

der Einkünfteerzielung im Zusammenhang stehenden Gründen auf den Sohn. Da **weder ein Schuldbeitritt noch eine Schuldübernahme** erfolgt, wobei nicht von Bedeutung ist, inwieweit ein Schuldbeitritt beabsichtigt war, war die Übertragung **unentgeltlich**. Durch diese unentgeltliche Übertragung des Miteigentumsanteils wird insoweit der (objektive) wirtschaftliche Zusammenhang der zur Finanzierung der Anschaffung der Immobilie aufgenommenen Darlehen zur bisherigen Einkünfteerzielungstätigkeit durch den Beigeladenen gelöst. Die Darlehen dienen fortan der **Finanzierung der Schenkung**.

Schuldzinsen sind als Werbungskosten im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG abzugsfähig, soweit sie für ein Darlehen geleistet worden sind, das tatsächlich **zum Erzielen von Einkünften** aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden ist. **Schulden verlieren ihre Objektbezogenheit** und gehen **in den privaten**, nicht mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden **Bereich über**, soweit der Grundstückseigentümer ein Grundstück unter ausdrücklicher **Zurückbehaltung der Darlehensverpflichtung** überträgt. Mit der Übertragung eines Vermietungsobjekts im Wege der Schenkung unter Zurückbehalt der Darlehensverpflichtung fällt deren Zweck, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, weg.
Wird die Anschaffung einer Einkunftsquelle fremdfinanziert, wird der Veranlassungszusammenhang zwischen den hieraus resultierenden Schuldzinsen und der Einkünfteerzielung gelöst, soweit die Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen nicht mehr zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Soweit die Schuldzinsen vorliegend auf den übertragenen Miteigentumsanteil entfallen, dienen diese nicht (mehr) der Erzielung von Vermietungseinkünften durch den Beigeladenen, sondern der Finanzierung der Schenkung des Miteigentumsanteils an den Sohn.

Zwar sind im betrieblichen Bereich angefallene Schuldzinsen eines Steuerpflichtigen wegen der Finanzierung von zur Gesamthand gehörendem Vermögen als (Sonder-)Betriebsausgaben berücksichtigungsfähig. Auch die unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in die Gesamthand einer anderen Mitunternehmerschaft desselben Steuerpflichtigen lässt den betrieblichen Zurechnungs- und Veranlassungszusammenhang der zur Anschaffung dieses Wirtschaftsguts eingegangenen Darlehensverbindlichkeit unberührt. Zudem sind die Zinsverpflichtungen, die ein Gesellschafter zur Finanzierung der gesellschaftsvertraglichen Einlageverpflichtung eingegangen ist, dem Sonderbetriebsbereich zuzuordnen und als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen.
Jedoch handelt es sich bei der **Berücksichtigung von Schuldzinsen im betrieblichen und im privaten Bereich** bereits um **unterschiedliche Sachverhalte**. Daher liegt kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz vor, soweit Schuldzinsen im Bereich der privaten Vermögenssphäre infolge der unentgeltlichen Übertragung des finanzierten Wirtschaftsguts unter Zurückbehaltung der Darlehensverbindlichkeit beim bisherigen Eigentümer nicht steuerlich berücksichtigungsfähig sind.

Das Einkommensteuerrecht wird vom Dualismus der Einkunftsarten – Gewinn- und Überschusseinkünfte – bestimmt. Während Wertsteigerungen beziehungsweise Wertminderungen im betrieblichen Bereich sich grundsätzlich auf den Gewinn und damit auf die Höhe der Einkünfte auswirken, unterliegen solche bei den Überschusseinkunftsarten nur der Besteuerung, soweit sie einen Einkünftetatbestand erfüllen. Diese unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Erfassung von Wertsteigerungen beziehungsweise Wertminderungen im Betriebs- und Privatvermögen ist nach der Rechtsprechung des BVerfG mit dem Gleichheitssatz vereinbar.

Entschieden ist, dass sich ein ursprünglich gesetzter Veranlassungszusammenhang zwischen einem Darlehen, das der Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Mieteinkünften erworbenen Immobilienobjekts diente, und den (früheren) Einkünften aus

Vermietung und Verpachtung grundsätzlich auch dann weiter fortsetzt, wenn der Steuerpflichtige das Objekt veräußert und der **Erlös aus der Veräußerung nicht ausreicht**, um das ursprünglich zur Anschaffung des Grundstücks aufgenommene Darlehen abzulösen. Die Aufgabe einer Vermietungstätigkeit durch die Veräußerung des Vermietungsobjekts ist jedoch nicht mit der vorliegenden unentgeltlichen Übertragung des Miteigentumsanteils vergleichbar. Denn **anders als bei einer Veräußerung** erfolgt die **unentgeltliche Übertragung** nicht zur Erzielung von Einkünften, sondern **aus privaten Gründen**.

Aus der Rechtsprechung zur überquotalen Übernahme von Aufwendungen einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter (hierzu BFH v. 23.11.2004, IX R 59/01, BStBl II 2005, 454) ergibt sich keine weitergehende steuerliche Berücksichtigung der Schuldzinsen. Indem der Beigeladene die aus der Anschaffung des Vermietungsobjekts resultierenden Verbindlichkeiten zurückbehielt und für die hieraus sich ergebenden Schuldzinsen aufkam, liegt **keine Übernahme von Aufwendungen** der Klägerin vor.

4. Steuerrechtliche Behandlung eines einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gewährten Gesellschafterdarlehens

Ein einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gewährtes Gesellschafterdarlehen ist steuerrechtlich insoweit nicht anzuerkennen, als die Darlehensverbindlichkeit der Gesellschaft ihrem Gesellschafter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung steuerrechtlich zuzurechnen ist. Das Darlehensverhältnis führt in diesem Umfang weder beim Darlehensnehmer zu abzugsfähigen Werbungskosten noch beim Darlehensgeber zu Einnahmen aus Kapitalvermögen, sondern ist als eine steuerneutrale Einlage zu behandeln.

BFH v. 27.11.2024 - I R 19/21

I. Sachverhalt:

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG. Gesellschafter sind zum einen eine nicht am Vermögen beteiligte Komplementär-GmbH (K-GmbH) und zum anderen die in der Russischen Föderation (Russland) lebende Kommanditistin F. Die Klägerin wurde nach deutschem Recht gegründet. Sowohl die K-GmbH als auch F sind zur Geschäftsführung befugt.

Die Klägerin erwarb mit notariellem Vertrag vom .06.2012 ein (bebautes) Grundstück in einer inländischen Stadt zum Kaufpreis von . € und erzielte Mieteinnahmen. Zur Finanzierung des Kaufpreises gewährte F der Klägerin mit Vertrag vom .06.2012 ein verzinsliches Darlehen über . € mit einer Laufzeit von 15 Jahren und einer Verzinsung von 6 % pro Jahr. Im Jahr 2012 (Streitjahr) zahlte die Klägerin aufgrund des gewährten Darlehens Zinsen in Höhe von . € an F.
Nach einer steuerlichen Außenprüfung qualifizierte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt —FA—) die von der Klägerin als gewerbliche Gewinne erklärten Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung. Die Darlehenszinsen berücksichtigte das FA nicht als Werbungskosten, weil das Darlehen auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Nichtanerkennung von Mietverträgen zwischen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft und ihrem Gesellschafter (z.B. BFH-Urteil vom 18.05.2004 - IX R 83/00, BFHE 206, 162, BStBl II 2004, 898) steuerrechtlich nicht anzuerkennen sei. Dementsprechend änderte das FA den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2012 am 28.06.2018 und stellte nunmehr nicht nach Quote zu verteilende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von . € fest.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Bei der Anerkennung von schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern differenziert das Steuerrecht zwischen (gewerblichen) Mitunternehmerschaften und rein vermögensverwaltenden Personengesellschaften. Diese Differenzierung ergibt sich daraus, dass der grundsätzlich für alle Personengesellschaften anwendbare § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO durch die ausschließlich für Mitunternehmerschaften geltende Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängt wird.

Bei Mitunternehmerschaften sind Verträge und Veräußerungsgeschäfte, die sie mit ihren Gesellschaftern schließen und bei denen eine Außenverpflichtung im Sinne des § 249 HGB begründet wird, im Falle ihrer Fremdüblichkeit auf der Grundlage von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ertragsteuerrechtlich anzuerkennen und gegebenenfalls durch einen Ansatz im Sonderbereich zu neutralisieren.

Demgegenüber bleibt bei ausschließlich vermögensverwaltenden Personengesellschaften § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anwendbar, weil § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf diese nicht - auch nicht im Wege einer Analogie - anwendbar ist. Der Anwendungsbereich des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO kann bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften allenfalls auf Ebene des Gesellschafters verdrängt werden, wenn dieser dem Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterfällt und Vertragspartner der vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist.

§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ordnet für Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, deren anteilige Zurechnung zu den Beteiligten an, soweit eine getrennte Zurechnung für Zwecke der Besteuerung erforderlich ist. Ein solches Erfordernis besteht im Rahmen der Ertragsbesteuerung dann, wenn die Gesamthand selbst den Besteuerungstatbestand verwirklicht. Dementsprechend wird eine vermögensverwaltende Personengesellschaft steuerrechtlich als Bruchteilsgemeinschaft behandelt.

Für eine durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft vorgenommene Vermietung eines Grundstücks folgt daraus, dass Mietverträge zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern steuerrechtlich nicht anzuerkennen sind, wenn und soweit diesen das Grundstück beziehungsweise das Nutzungsrecht an dem Grundstück nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen ist. Denn insoweit ("vollständige Transparenz") fehlt es zur steuerrechtlichen Anerkennung eines entsprechenden Schuldverhältnisses an der erforderlichen Personenverschiedenheit von Gläubiger und Schuldner.

Ebenso führt die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen einem Gesellschafter und einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht zu einem Erwerb oder einer Veräußerung, soweit der Gesellschafter am Gesamthandsvermögen beteiligt ist, weil es insoweit an einem Rechtsträgerwechsel fehlt.

Gleiches gilt für Darlehensverträge zwischen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft und ihrem Gesellschafter. Soweit dem Gesellschafter eine Forderung oder eine Verbindlichkeit aus einem Darlehensvertrag mit seiner Gesellschaft nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (mit einer Anwendung auch auf "passive Wirtschaftsgüter") steuerrechtlich zuzurechnen ist, fallen Gläubiger und Schuldner des Vertrags zusammen, sodass die Forderung bei Maßgabe der steuerrechtlichen Betrachtung für Besteuerungszwecke erlischt (sogenannte Konfusion). In diesem Umfang ist die schuldrechtlich wirksame Vereinbarung steuerrechtlich nicht anzuerkennen mit der Folge, dass entsprechende Zinsen beim Darlehensnehmer keine abzugsfähi-

gen Werbungskosten darstellen und beim Darlehensgeber nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zählen.

Im Streitfall hatte das FG zu Recht das der Steuerpflichtigen von ihrer zu 100 % am Vermögen beteiligten Gesellschafterin gewährte Finanzierungsdarlehen steuerrechtlich unberücksichtigt gelassen und die geleisteten Darlehenszinsen steuerrechtlich als sogenanntes Ergebnisvorab qualifiziert. Auf die Darlehensverbindlichkeit war § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anzuwenden, weil dessen Anwendungsbereich nicht durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängt wird.

5. Keine Sonderabschreibungen für Ersatzneubauten

Das FG hat entschieden, dass ein neu errichtetes Einfamilienhaus nach vorherigem Abriss des alten Einfamilienhauses keine neue, noch nicht vorhandene Wohnung i. S. d. Gesetzes darstellt und daher nicht in den Anwendungsbereich der Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG fällt.

FG Köln (12.9.24, 1 K 2206/21, Rev. BFH IX R 24/24)

Das Merkmal „neu“ i. S. d. § 7b EStG sei im Gesetzestext konkretisiert.

Danach werde der Bau einer neuen, bisher nicht vorhandenen Wohnung, gefördert. Auf diese Konkretisierung kommt es nach Auffassung des FG entscheidend an. Denn allein diese verleihe dem hinter der Norm stehenden Begünstigungszweck des Gesetzgebers Ausdruck. Dem Lenkungszweck der Norm könne vorliegend nur dann genügt werden, wenn es sich nicht lediglich um eine neu errichtete Wohnung handelt, sondern zugleich um eine vorher nicht vorhandene.

Die Regelung sei Teil der von der damaligen Bundesregierung initiierten sog. Wohnraum-Offensive. Ziel der Regelung sei die Schaffung neuer Wohnungen durch eine gezielte steuerliche Förderung von Neubauten und Umbaumaßnahmen in bestehenden Gebäuden. Hierdurch sollte dem Mangel an bezahlbarem Wohnraum für Menschen mit geringem oder mittlerem Einkommen entgegengewirkt werden.

Hinweise für die Praxis:

Da die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen in vielen Fällen der entscheidende Anreiz für eine Immobilieninvestition ist und in die Gesamtfinanzierung eingerechnet wird, sollten Mandanten auf diese Problematik und das damit verbundene Steuerrisiko bereits im Planungsstadium hingewiesen werden.

6. Noch kein Steuerabzug für Hausgeldzahlungen in die Erhaltungsrücklage

Die Zuführung von Hausgeldzahlungen eines Wohnungseigentümers in eine Erhaltungsrücklage rechtfertigt erst bei Verwendung die Kostenberücksichtigung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Diese Entscheidung ist auch für Sonderumlagen und für den Steuerermäßigungszeitpunkt nach § 35a Abs. 3 EStG bedeutsam.

BFH, Urteil v. 14.1.2025, IX R 19/24

I. Hintergrund:

Durch die Novellierung des WEG durch das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz vom 16.10.2020 (BGBl I 2020, 2187) hat der Gesetzgeber der WEG die volle Rechtsfähigkeit zuerkannt (vgl. § 9a Abs. 1 Satz 1 WEG). Die Neuregelung gilt ab dem 1.12.2020.

Die zur ordnungsgemäßen Verwaltung und Benutzung insbesondere des gemeinschaftlichen Eigentums der Wohnungseigentümer anzusammelnde Erhaltungsrücklage (§ 19 Abs. 2 Nr. 4 WEG) ist dem Gemeinschaftsvermögen der Wohnungseigentümergemeinschaft zuzuordnen. Zivilrechtlich steht das der Rücklage zugeführte Vermögen nur der Wohnungseigentümergemeinschaft zu. Der einzelne Wohnungseigentümer hat hieran keinen rechtlich anzuerkennenden, frei veräußerbaren Anteil.

Der einzelne Wohnungseigentümer ist damit nicht mehr in Höhe seiner Zahlung „Eigentümer“ am Verwaltungsvermögen – wozu auch die Erhaltungsrücklage gehört.

Vor dem Hintergrund der Änderung des WEG musste der BFH die Frage beurteilen, ob seit Einführung einer vollen Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft bereits im Zuführungszeitpunkt in eine Erhaltungsrücklage ein Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zulässig ist.

II. Sachverhalt:

Hausgeldzahlungen einschließlich Einzahlungen in die Erhaltungsrücklage

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Die Kläger sind Ehegatten und werden im Streitjahr 2021 zusammenveranlagt.
- Die Kläger erzielen u. a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zweier Eigentumswohnungen.
- Bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden nur die vom Verwalter getätigten Entnahmen aus der Erhaltungsrücklage als Werbungskosten angesetzt.
- Im Einspruchsverfahren begehrten die Kläger die vollständige Zuführung in die Erhaltungsrücklage als Werbungskosten, weil durch das am 1.12.2020 in Kraft getretene Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz (WEMoG v. 16.10.2020 – BGBl I 2020, 2187) die WEG rechtsfähig sei.
- Das Finanzamt ließ den von den Klägern begehrten Werbungskostenabzug für die Zuführung in die Erhaltungsrücklage von 1.326 EUR nicht zu.
- **FG Nürnberg: Werbungkostenabzug erst bei Verwendung der Erhaltungsrücklage zulässig**

Die Klage hiergegen hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des FG Nürnberg (Urteil v. 12.3.2024, 1 K 866/23, EFG 2025, 237) ist ein Werbungskostenabzug nicht bei Zuführung in

die Erhaltungsrücklage, sondern erst bei tatsächlicher Verwendung aus der Erhaltungsrücklage zulässig.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Rücklagenzuführung löst noch keinen Werbungskostenabzug aus

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Die Leistungen des Wohnungseigentümers in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergemeinschaft seien steuerlich noch nicht bei Einzahlung abziehbar.

- Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG).
- Ein solcher Veranlassungszusammenhang der Erhaltungsrücklage mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung liegt erst bei Verausgabung vor, weil erst dann eine Zuordnung zu den sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen oder zu den (anschaffungsnahen) Herstellungskosten vorgenommen werden kann (BFH, Urteil v. 21.10.2005, IX B 144/05, BFH/NV 2006, 291).
- An dieser Rechtsauslegung hält der BFH trotz gesetzlicher Neuregelung im Wohnungseigentumsrecht fest. Denn trotz der Rechtsfähigkeit der WEG liegt im Zeitpunkt der Zahlung des der Rücklage zugeführten Betrags noch kein für den Werbungskostenabzug ausreichender Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vor. Bei Zahlung ist noch nicht absehbar, ob, wann und in welcher Höhe eine Verwendung erfolgt. Unverändert ist erst im Zeitpunkt der Verausgabung der Mittel der Rücklage sicher, ob die jeweilige Erhaltungsmaßnahme auch steuerlich als eine solche zu beurteilen ist (Rz. 24).

IV. Hinweise für die Praxis:

Die BFH-Entscheidung bestätigt die Verwaltungsauffassung (siehe OFD Frankfurt a.M. v. 9.11.2022, S 2211 A-12-St 214, DStR 2023, 281). Die BFH-Entscheidung dürfte sowohl für laufende Rücklageneinzahlungen als auch für Sonderumlagen gelten.

Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung das Urteil zügig umsetzt, so dass Einspruchsverfahren, die im Hinblick auf die Revisionsentscheidung des BFH nach § 363 AO bislang ruhten, nunmehr kurzfristig (negativ) entschieden werden.

Diese Entscheidung bestätigt auch die Auffassung der Finanzverwaltung zum Zeitpunkt der Beanspruchung einer Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG. Aufwendungen in eine Erhaltungsrücklage können noch nicht bei Einzahlung geltend gemacht werden. Erst wenn Aufwendungen i.S.d. § 35a Abs. 3 EStG durch eine Entnahme aus der Erhaltungsrücklage finanziert werden, können diese

- im Jahr der Verwendung der Rücklagen oder
- im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung, die den Abfluss aus der Instandhaltungsrücklage beinhaltet,

berücksichtigt werden (BMF, Schreiben v. 9.11.2016, BStBl I 2016, 1213 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF, Schreiben v. 1.9.2021, BStBl I 2021, 1494). Die gilt sowohl für die regelmäßigen Zahlungen in eine Erhaltungsrücklage als auch für Sonderumlagen. Auch Sonderumlagen lösen erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Verbrauchs eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG aus.

In einem anhängigen Verfahren wird der BFH noch zu entscheiden haben, ob die Beiträge zur Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümerschaft bei bilanzierenden Eigentümern als Wirtschaftsgut zu aktivieren sind. Das FG Köln hat sich mit Urteil v. 21.6.2023 (2 K 158/20,

EFG 2023, 1770, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 19/23) für eine Aktivierung ausgesprochen; vor dem Hintergrund der aktuellen BFH-Entscheidung zu den Überschusseinkünften ist jedoch damit zu rechnen, dass auch bei den Gewinneinkünften erst im Zeitpunkt des Verbrauchs der Erhaltungsrücklage ein Betriebsausgabenabzug zugelassen wird.

7. Freiberufliche Einkünfte bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger

Bei Zusammenschlüssen von Freiberuflern werden intern die Aufgaben auf die einzelnen Gesellschafter verteilt. Eine freiberufliche Tätigkeit liegt gleichwohl vor, wenn jeder Gesellschafter über die persönlichen Berufsqualifikationen verfügt und eine freiberufliche Tätigkeit – wenngleich auch in einem nur sehr geringen Maße – tatsächlich ausübt.

BFH, Urteil v. 4.2.2025, VIII R 4/22

I. Hintergrund:

In der Beratungspraxis kommt der Abgrenzung zwischen gewerblichen Einkünften und Einkünften aus einer selbständigen Tätigkeit u.a. wegen der eventuellen Gewerbesteuerpflicht eine große Bedeutung zu.

Gewerbliche Einkünfte werden nur dann erzielt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Ob eine freiberufliche Tätigkeit vorliegt, richtet sich nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Der Gesetzgeber unterscheidet zwischen folgenden freiberuflichen Tätigkeiten:

Fallgruppe 1 (bestimmte Berufsausübung): Selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit.

Fallgruppe 2 (Katalogberufe): Die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen.

Fallgruppe 3 (ähnliche Berufe): Die selbständige Berufstätigkeit der den Katalogberufen ähnlichen Berufe.

Ein Angehöriger eines freien Berufs ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Voraussetzung ist, dass er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Eine Personengesellschaft kann nicht selbst die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit erfüllen. Vielmehr müssen alle Gesellschafter der Personengesellschaft die Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit erfüllen, um eine Freiberuflichkeit der Personengesellschaft zu begründen (**tätigkeitsbezogene Betrachtung**). Jeder Gesellschafter muss mithin

- über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und
- eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich auch entfalten.

Der BFH hatte zu klären, ob die Ausübung einer nur geringfügigen freiberuflichen Tätigkeit innerhalb einer Personengesellschaft schädlich für die Qualifikation zugunsten von freiberuflichen Einkünften ist.

II. Sachverhalt:

Zahnarztgemeinschaft mit einem Arzt, der nur ganz geringfügig am Patienten tätig wird

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Die Klägerin ist eine Partnerschaftsgesellschaft, die aus sieben approbierten Zahnärzten besteht.
- An der Partnerschaftsgesellschaft ist auch Dr. AM beteiligt. Neben seiner Tätigkeit für die Klägerin war Dr. AM im Streitjahr auch Gesellschafter-Geschäftsführer der G-GmbH, deren Geschäftszweck der Automobil-Handel ist.
- Im Streitjahr 2010 beschäftigte die Klägerin neben den Partnern fünf weitere Zahnärzte und erzielte Umsatzerlöse, zu denen Dr. AM einen Umsatz i.H.v. 0,028 % beitrug. Daraus folgt, dass Dr. AM **fast keine eigenen unmittelbaren Behandlungsleistungen am Patienten** erbrachte.
- Als Seniorpartner erzielt Dr. AM einen Vorabgewinn von 15 %. Die Honorierung erfolgte für die Übernahme der Organisationsarbeiten der Praxis, damit sich die anderen Partner auf die Betreuung der Patienten am Stuhl fokussieren konnten.
- Mit Gesellschafterbeschluss vom 28.3.2011 beschlossen die Partner der Kl. mehrheitlich Folgendes: „Die Gesellschafter sind übereingekommen, dass der seit Gründung der Gesellschaft unterdurchschnittliche Beitrag des Gesellschafters Dr. AM zur gemeinsamen Berufsausübung dem Gesellschaftszweck widerspricht. ... Der Gesellschafter Dr. AM wird aufgefordert, entsprechend dem in § 1 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags definierten Gesellschaftszwecks einer „gemeinsamen Berufsausübung“ mit dem 1.4.2011 wieder am Sitz der Gesellschaft seine volle Arbeitskraft zur Erbringung zahnärztlicher Leistungen bereitzustellen“.

Nach einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Partnerschaftsgesellschaft erziele gewerbliche Einkünfte.

FG Rheinland-Pfalz: Gewerbliche Einkünfte liegen vor

Die Klage hiergegen hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des FG Rheinland-Pfalz (Urteil v. 16.9.2021, 4 K 1270/19, EFG 2022, 490) erzielt die Partnerschaftsgesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte. Dies begründete sich daraus, dass ein Mitunternehmer nur in geringem Umfang eigene originär freiberufliche (Zahnarzt-)Leistungen an Patienten erbrachte und durch diese gewerbliche Tätigkeit eines Einzelnen sämtliche Einkünfte der Partnerschaftsgesellschaft gewerblich sind.

III. Die Entscheidung des BFH:

Praxisgemeinschaften erzielt weiterhin freiberufliche Einkünfte

Der BFH schloss sich der Auffassung der Vorinstanz nicht an und hielt die Revision für begründet.

- Sämtliche Gesellschafter der Personengesellschaft erfüllten die Voraussetzung für eine freiberufliche Tätigkeit, weil sie als Zahnärzte über die persönliche Berufsqualifikation verfügten.
- Sämtliche Zahnärzte übten persönlich auch eine freiberufliche Tätigkeit aus. Bei Mit- und Zusammenarbeit im Rahmen einer Mitunternehmerschaft muss der jeweilige Mitunternehmer selbst nicht persönlich an jedem Auftrag leitend und eigenverantwortlich

mitwirken. Es genügt, wenn der einzelne Mitunternehmer die berufstypische freiberufliche Tätigkeit zumindest in geringem Umfang leitend und eigenverantwortlich ausübt.

- Die berufstypische Tätigkeit ist bei einem (Zahn-)Arzt durch den persönlichen individuellen Dienst am Patienten geprägt (Rz. 25).
- Diese patientenbezogene Betrachtung schließt eine freiberufliche Tätigkeit nicht aus, wenn gerade bei größeren Zusammenschlüssen von Berufsträgern neben einer ggf. äußerst geringfügigen behandelnden Tätigkeit am Patienten vor allem und weit überwiegend organisatorische und administrative Leistungen für den Praxisbetrieb der Gesellschaft erbracht werden (Rz. 25).
- Die nachweisliche konsiliarische Beratung von fünf Patienten durch Dr. AM verbunden mit geringfügigem Umfang auch eine behandelnde Tätigkeit reichte für die Erbringung von berufstypischen Tätigkeiten und für die Begründung seiner freiberuflichen Tätigkeit aus (Rz. 28).

IV. Hinweise für die Praxis:

Die Rezensionsentscheidung sorgt für Klarheit bei der Abgrenzung von gewerblichen und freiberuflichen Einkünften in den Fällen der Personenzusammenschlüsse – und zwar über den Entscheidungsfall hinaus auch für Zusammenschlüsse von Rechtsanwälten, Steuerberatern und weiteren Katalogberufen.

Es ging nur um die Frage, ob durch die **fast ausschließliche administrative und organisatorische Tätigkeit** eines Mitunternehmers seine tatsächliche steuerliche freiberufliche Tätigkeit verloren geht und damit die Gesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt. Der BFH hat dies vereint, weil eine äußerst geringfügige berufstypische Tätigkeit am Patienten (hier: 5 Patienten im Jahr) ausreichend für die Erfüllung einer Katalogberufstätigkeit sei. Sofern jedoch ausschließlich administrative und organisatorische Tätigkeiten erbracht würden, löse dies – außer bei Einhaltung der Geringfügigkeitsgrenze – eine Gewerblichkeit aus. Diese Prüfung hat je Veranlagungsjahr zu erfolgen; Beweisvorkehrungen sind zu treffen.

Die spitzfindige Entscheidung des BFH wird von den Personenzusammenschlüssen sicherlich begrüßt. Sie könnte aber auch als Überbordung angesehen werden und die grundsätzliche Frage der Notwendigkeit der Unterscheidung zwischen „gewerblichen“ und „freiberuflichen“ Einkünften in Frage stellen. Es bleibt abzuwarten, ob ein neuer Gesetzgeber auf diese Rechtsprechung reagieren wird.

8. Zwangsversteigerung kann ein privates Veräußerungsgeschäft auslösen

Auch die Veräußerung einer Eigentumswohnung im Zwangsversteigerungsverfahren kann ein privates Veräußerungsgeschäft auslösen. Selbst wenn die Beschlagnahmung des Grundstücks vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, die Veräußerung durch Zwangsversteigerung durch einen absonderungsberechtigten Gläubiger aber erst im Insolvenzverfahrenszeitraum erfolgt, liegt eine Masseverbindlichkeit vor.

BFH, Urteil v. 12.11.2024, IX R 6/24;

I. Hintergrund:

Masseverbindlichkeiten sind von Insolvenzforderungen zu unterscheiden. Sonstige Masseverbindlichkeiten sind Verbindlichkeiten, die bei einer Insolvenz gemeinsam mit den Kosten des Insolvenzverfahrens vor anderen Verbindlichkeiten in voller Höhe aus der Vermögensmasse – vor den Insolvenzforderungen – bedient werden (§ 53 InsO).

Insolvenzforderungen sind dagegen alle Forderungen, die in der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet sind (§ 38 InsO). Zwecks Gleichbehandlung aller Gläubiger erhält grds. jeder einzelne aus der vorhandenen Insolvenzmasse eine Zahlung, die der Quote seiner Forderung im Verhältnis zur Gesamtheit der angemeldeten bzw. festgestellten Forderungen entspricht.

Der FinVerw. ist daran gelegen, Steuerforderungen möglichst den Masseverbindlichkeiten zuzuordnen, um eine höhere Befriedigung als für Insolvenzforderungen zu erhalten.

Der BFH musste in diesem Zusammenhang die Fragen beurteilen,

- ob ein im **Zwangsversteigerung**sverfahren veräußertes Grundstück nach § 22 Nr. 2 i.V.m. **§ 23** Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 **EStG** der Besteuerung unterliegt und
- ob – die Steuerpflicht nach § 23 EStG angenommen – die darauf lastende Einkommensteuer **selbst dann** als **Masseverbindlichkeit** anzusehen ist, **wenn** die Veräußerung im Zwangsversteigerungsverfahren durch einen absonderungsberechtigten Grundpfandgläubiger (Entscheidungsfall: Finanzamt) nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgte, die **Beschlagnahmung** aber **vor Eröffnung** lag.

II. Sachverhalt:

Zwangsversteigerung einer Eigentumswohnung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Der Insolvenzschuldner B (B) war seit November 2012 Eigentümer einer Eigentumswohnung (ETW).
- Auf Grund von Steuerrückständen beantragte das Finanzamt aus einer auf diesem Grundstück zu seinen Gunsten eingetragenen Zwangshypothek die Zwangsversteigerung in dieses Objekt beim AG. Dieser Antrag wurde durch das AG im **Dezember 2018** positiv beschieden.
- Über das Vermögen des B wurde im **Mai 2020** das Insolvenzverfahren eröffnet und es wurde ein Insolvenzverwalter bestellt. Eine Freigabe des Grundstücks erfolgte nicht.
- Mit Zuschlagsbeschluss des AG aus **November 2020** wurde die ETW aufgrund eines Bargebots veräußert.

- Das Finanzamt ermittelte auf der Grundlage dieses Verkaufspreises einen – der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstreitigen – Veräußerungsgewinn und vertrat insoweit die Auffassung, dass es sich bei der auf diesen Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuer um Masseverbindlichkeiten i. S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO handele. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer 2020 gegenüber dem Insolvenzverwalter fest.

Hiergegen wandte sich der Insolvenzverwalter (Kläger).

Die Klage hiergegen hatte Erfolg. Nach Auffassung des FG Münster (Urteil 25.1.2024, 10 K 1934/21 E, EFG 2024, 1030) handele es sich bei der Einkommensteuer auf den (vermeintlichen) privaten Veräußerungsgewinn nicht um eine Masseverbindlichkeit.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Privates Veräußerungsgeschäft und Masseverbindlichkeit liegen vor!

Der BFH gab der Revision des Finanzamts statt. Die Entscheidung betont zunächst, dass auch eine Zwangsversteigerung ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auslösen könne. Der hieraus resultierende steuerpflichtige Veräußerungsgewinn und die darauf lastende Einkommensteuer seien als Masseschuld anzusehen, wenn die Zwangsversteigerung während des laufenden Insolvenzverfahrens erfolge.

Privates Veräußerungsgeschäft liegt vor

- Die Anschaffung und die Veräußerung der zwangsversteigerten ETW erfolgte innerhalb des 10 Jahreszeitraums (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG); mangels Eigennutzung kam die Ausnahmeregelung in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zur Anwendung.
- Bei Veräußerung über ein Zwangsversteigerungsverfahren handelt es sich auch um eine willentliche Bestätigung („Geschäft“), da der Eigentumsverlust durch die Befriedigung des die Zwangsversteigerung betreibenden Gläubigers abgewendet werden kann (Rz. 19). Der Fall ist nicht mit einer nicht steuerbaren Enteignung vergleichbar (Rz. 17-19).
- Der Versteigerungserlös (Meistgebot) stellt den Veräußerungspreis dar.
- Als Veräußerungszeitpunkt war auf den Zeitpunkt der Abgabe des Meistgebots abzustellen (Rz. 20).
- **Insolvenzverwalter schuldet die anteilige Einkommensteuer**
- Der Insolvenzverwalter schuldet die auf das private Veräußerungsgeschäft entfallende Einkommensteuer, da es sich um eine Masseverbindlichkeit handelt.
- Grundstücke, an denen ein Absonderungsrecht besteht, sind weiterhin Bestandteil der Insolvenzmasse. Denn sie stehen weiterhin im Eigentum des Insolvenzschuldners.
- Für die zeitliche Zuordnung zu den sonstigen Masseverbindlichkeiten spielt es keine Rolle, ob die Beschlagnahmung zeitlich vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgt (Rz. 32). Maßgebend ist vielmehr der Zeitpunkt der Verwirklichung der Steuerpflicht nach § 23 EStG durch Abgabe des Meistgebots. Erst dann ist der Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet.
- Durch die Verwirklichung der Steuerpflicht im Insolvenzverfahrenszeitraum scheidet eine Zuordnung zu den Insolvenzforderungen aus.
- Für die Zuordnung als Masseverbindlichkeit gilt dies selbst dann, wenn das zur Insolvenzmasse gehörende und mit Absonderungsrecht belastete Grundstück nach Insol-

venzeröffnung auf Betreiben eines Grundpfandgläubigers ohne Zutun des Insolvenzverwalters versteigert und dadurch das private Veräußerungsgeschäft ausgelöst wird (Rz. 26). Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO ist die Steuerverbindlichkeit „in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse“ begründet worden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die BFH-Entscheidung bestätigt zu Recht die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung. Sie verdeutlicht der Praxis erneut die Gefahr der Steuerpflicht eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Beachtenswert ist auch eine BFH-Entscheidung, wonach bei trennungsbedingter Veräußerung eines Miteigentumsanteils an einem bebauten Grundstück nach dem Trennungsjahr ein privates Veräußerungsgeschäft ausgelöst werden kann (BFH, Urtei v. 14.2.2023, IX R 11/21, BStBl II 2023, 642).

Im Entscheidungsfall war die Höhe des Veräußerungsgewinns zwischen den Beteiligten unstrittig. Hier hätte es Differenzen geben können, weil nach neuerer Auffassung des BFH die ausschließlich durch ein Insolvenzverfahren verursachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten – auch nicht bei Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns – ansetzbar sind (BFH, Urteil v. 13.8.2024, IX R 29/23, BFH/NV 2024, 1463). Nach Auffassung des BFH erfolgte die Verwertung von Wirtschaftsgütern nicht zum Zwecke der Erzielung von Einkünften des Insolvenzschuldners.

Der BFH hat die Klage jedoch an das FG Hamburg zurückverwiesen, da im zweiten Rechtsgang noch festgestellt werden müsse, inwieweit die streitigen Aufwendungen ausschließlich durch das Insolvenzverfahren veranlasst worden seien oder vordergründig einer Einkunftsquelle zuzuordnen gewesen wären, wenn die Klägerin außerhalb des Insolvenzverfahrens selbst veräußert hätte.

Bezüglich der Abzugsfähigkeit von Insolvenzverwaltervergütungen ist derzeit ein Revisionsverfahren vor dem BFH anhängig (Niedersächsisches FG, Urteil v. 22.6.2023, 3 K 105/22, EFG 2023, 1621, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VIII R 15/23). Eventuell wird die Finanzverwaltung die amtliche Veröffentlichung der BFH-Entscheidung v. 13.8.2024 (a.a.O.) bis zu dieser Entscheidung zurückstellen. Offen ist, ob die Finanzverwaltung bis dahin eine Aufteilung der Insolvenzverwaltervergütung in Betriebsausgaben, Werbungskosten oder nicht abziehbare Privataufwendungen zulassen wird.

9. Auswirkungen einer rechtsträgerübergreifenden Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG auf die Ermittlung des Kapitalkontos nach § 15a EStG bei der übernehmenden Personengesellschaft

Die gesellschafterbezogene und rechtsträgerübergreifende Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG führt durch die (erfolgsneutrale) Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionswirtschaftsguts bei der übernehmenden Personengesellschaft dazu, dass sich das Kapitalkonto im Sinne von § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe der übertragenen stillen Reserven reduziert.

BFH, Urteil vom 12. Dezember 2024 (IV R 24/22),

I. Sachverhalt:

Streitig ist, ob die gesellschafterbezogene und rechtsträgerübergreifende Übertragung von stillen Reserven auf Anschaffungs- und Herstellungskosten von im Gesamthandsvermögen einer KG angeschafften Reinvestitionswirtschaftsgütern nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) das Kapitalkonto des Kommanditisten im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG bei der übernehmenden Personengesellschaft mindert.

Die Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des BFH:

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Der im Streitjahr anteilig dem Kläger zuzurechnende Gesamthandsverlust unterfällt der Verlustverwertungsbeschränkung nach § 15a Abs. 1 und Abs. 4 EStG, da dieser ein negatives Kapitalkonto des Klägers im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG erhöhte. Bei der Ermittlung des Kapitalkontos des Klägers hat das FG zutreffend berücksichtigt, dass die Übertragung der stillen Reserven von der A GbR auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Grundstücks der I KG bei dieser zu einer Minderung des Kapitalkontos des Klägers geführt hat.

Bei der Bestimmung des Kapitalkontos des Kommanditisten im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist nach ständiger Rechtsprechung neben der Gesamthandsbilanz auch die Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen, in der regelmäßig der Mehr- oder Minderaufwand eines Gesellschafters gegenüber dem in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Aufwand abgebildet wird.

Danach führen nicht nur Einlagen oder Entnahmen zu einer Veränderung des steuerlichen Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG, sondern auch der in der Steuerbilanz erfasste Mehr- oder Minderaufwand eines Gesellschafters.

Demgegenüber bleibt das Kapitalkonto aus den für die Kommanditisten gebildeten Sonderbilanzen außer Ansatz.

Von diesen Grundsätzen ausgehend hat das Finanzgericht zutreffend angenommen, dass die kapitalmindernde Wirkung der Übertragung von stillen Reserven, für die eine § 6b EStG-Rücklage gebildet worden ist, bei der Ermittlung des für den Kläger bei der I KG geführten Kapitalkontos im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen ist.

Die Übertragung der stillen Reserven in den Jahren 2001 und 2002 auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Grundstücks A und des darauf errichteten Gebäudes führte zu einer Kapitalminderung in der Steuerbilanz der I KG, da in dieser Höhe ein Betrag von den Anschaffungskosten des Grund und Bodens sowie von den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes abgezogen worden ist.

Die aus einer § 6b EStG-Rücklage auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Reinvestitionswirtschaftsguts einer anderen Personengesellschaft übertragenen stillen Reserven stellen bei dieser nichts anderes als gesellschafterbezogene Minderanschaffungskosten dar, die zwangsläufig das dort geführte steuerliche Kapitalkonto reduzieren.

Die nach § 6b EStG übertragenen stillen Reserven sind nicht (erhöhend) bei der Berechnung des Kapitalkontos im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen.

Die Nichtberücksichtigung von stillen Reserven gilt -wie der BFH bereits mit seinem Urteil vom 18.05.2017 - IV R 36/14 (BStBl II 2017, 905) zu erkennen gegeben hat- nicht nur für im Betriebsvermögen gebildete und nicht aufgedeckte stille Reserven, sondern auch für aufgedeckte und nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG wieder abgezogene stille Reserven.

Die (einmalige) Erfassung des Minderkapitals auf einem Sonderkonto bei der Übertragung von stillen Reserven nach § 6b EStG rechtfertigt es nicht, ausnahmsweise stille Reserven für Zwecke der Ermittlung des Kapitalkontos nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG "außerbilanziell" hinzuzurechnen.

10. Zahlungen für „Heimfall“ eines Erbbaurechts Einkünfte aus V + V

Zahlungen an den Erbbauberechtigten (dieser wollte ein Schulgebäude Sanieren und vermieten) für den vorzeitigen Rückfall eines Erbbaurechts (sog. Heimfall) stellen steuerpflichtige Einkünfte dar, wenn sie als Ersatz für entgehende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gewährt werden und damit Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG darstellen.

Das Gericht bestätigte damit die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach solche Entschädigungszahlungen nicht als sonstige Einkünfte, sondern als Einkünfte aus der Nutzung von unbeweglichem Vermögen zu qualifizieren sind. |

FG Hessen 22.2.24, 10 K 436/22 ; Rev. BFH: IX R 9/24

I. Sachverhalt:

Die Klägerseite hatte den Vorgang hingegen als Rückkauf des Erbbaurechts und die „Entschädigung“ als Entgelt für die Substanzübertragung eingestuft.

Wegen des Ablaufs der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG komme eine Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft aber nicht mehr in Betracht. Das FG sah das anders.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Wertung des Gerichts steht der Qualifizierung dieser Zahlungen als Einkünfte nach § 21 EStG auch nicht entgegen, dass eine Drucksituation des Steuerpflichtigen bei Vertragsschluss nicht erkennbar war.

Weder der Tatbestand des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG noch der Begriff der Entschädigung setzten originär das Vorliegen einer Drucksituation voraus (gegen BFH 11.1.05, IX R 67/02).

Zu der Frage, ob (auch nach Rückfall des Erbbaurechts) die mit den Grundstücken zusammenhängende AfA bei den Entschädigungszahlungen als Werbungskosten zu berücksichtigen ist, hat das FG nicht Stellung genommen. Das Finanzamt hatte diese im gleichen Maße wie bei der früheren Verpachtung berücksichtigt; eine Verböserung kam im finanzgerichtlichen Verfahren nicht in Betracht.

Aufgrund der großen steuerlichen Auswirkung der Rechtsfrage darf man gespannt sein, zu welchen Ergebnissen der BFH im Revisionsverfahren gelangen wird. Betroffene Mandanten sollten jedenfalls darauf hingewiesen werden, dass eine Qualifikation solcher Entschädigungen als Vermietungseinkünfte in ähnlich gelagerten Fällen durchaus zu erwarten ist.

11. Wirtschaftliches Eigentum an zur Sicherheit übereigneten Aktien

Der BFH hat über das wirtschaftliche Eigentum an zur Sicherheit übereigneten Aktien entschieden. Werden Aktien zur Sicherheit übereignet, sind sie steuerlich ab dem Eigentumsübergang dem Erwerber und Sicherungsnehmer zuzurechnen, wenn dieser die wesentlichen mit den Aktien verbundenen Rechte (insbesondere Veräußerung und Ausübung von Stimmrechten) rechtlich und tatsächlich unabhängig vom Eintritt eines Sicherungsfalls ausüben kann.

BFH, Urteil vom 13. November 2024 (I R 3/21)

I. Sachverhalt

Im Streitfall hatte die Klägerin mit ihrer Bank zeit- und betragsgleiche, gegenläufige Wertpapierpensions- und Wertpapierdarlehensgeschäfte abgeschlossen. Für die Dauer der Wertpapierdarlehen erhielt sie als Sicherheit börsennotierte britische Aktien von ihrer Bank gegen Zahlung einer Gebühr. Über diese Aktien konnte sie uneingeschränkt verfügen und mit ihnen verbundene Stimmrechte ausüben. Bei Beendigung der Wertpapierdarlehen musste sie Aktien gleicher Art und Menge zurückübertragen. Ausgeschüttete Dividenden hatte sie zeit- und betragsgleich an ihre Bank weiterzuleiten.

Da bezogene Dividenden nach damaliger Rechtslage steuerfrei gewesen sind, die Weiterleitung der Dividenden jedoch steuerlich als Betriebsausgabe abziehbar war, ergab sich in Höhe der bezogenen Dividenden ein steuerlicher Verlust. Diesen Verlust maximierte die Klägerin, indem sie Aktien, deren Ausschüttungen sie bereits empfangen hatte, vorzeitig gegen solche austauschte, bei denen die Ausschüttung noch anstand.

Das Finanzamt sah hierin einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 der Abgabenordnung –AO–) und erhöhte den Gewinn der Klägerin um die bezogenen Dividenden. Eine Klage blieb erfolglos.

Das Finanzgericht rechtfertigte die Gewinnerhöhungen damit, dass die britischen Aktien im Zeitpunkt des Dividendenbezugs steuerlich nicht der Klägerin, sondern ihrer Bank zuzurechnen seien, so dass es auf einen Gestaltungsmissbrauch nicht ankam.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Dem ist der BFH entgegengetreten.

Die Aktien waren steuerlich nach § 39 AO der Klägerin zuzurechnen, weil ihr –anders als beim klassischen Sicherungseigentum– die wesentlichen mit den Aktien verbundenen Rechte zugestanden haben.

Nicht relevant sind für die Zurechnung subjektive Absichten, bestehende Befugnisse auch wahrnehmen zu wollen. Solche Motive können jedoch bei einer Prüfung des Vorliegens eines Gestaltungsmissbrauchs beachtlich sein.

Ob ein solcher vorliegt, konnte der BFH jedoch auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts nicht abschließend prüfen. Er hat den Fall daher an das Finanzgericht zurückverwiesen.

12. Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein

Der Verlust aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht ist bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 19. November 2024 - VIII R 8/22

I. Sachverhalt:

Die Kläger sind Eheleute, die für das Jahr 2009 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Streitig ist, ob der Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen ist.

Die Klage vor dem Finanzgericht München hatte teilweise Erfolg.

II. Die Entscheidung des BFH:

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Der Verlust aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht ist bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird (Anschluss BFH, Urteil vom 24.10.2017 - VIII R 19/16, BStBl II 2019, 34).

Die Anschaffungskosten der Darlehensforderung, auf die unter Besserungsvorbehalt verzichtet worden ist, sind nicht, auch nicht anteilig, der Besserungsanwartschaft zuzuordnen.

Bei der Prüfung, ob die im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer anzunehmende Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall widerlegt ist, ist eine Gesamtbetrachtung von Gesellschafterdarlehen und Gesellschafterbeteiligung vorzunehmen (Anschluss an BFH, Urteil vom 20.06.2023 - IX R 2/22, BFHE 280, 531).

§ 20 Abs. 8 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist dahin auszulegen, dass § 20 Abs. 2 EStG von § 17 EStG nur verdrängt wird, wenn und soweit sich der Verlust im zu beurteilenden Zeitraum bei der Ermittlung der Einkünfte aus § 17 EStG auswirkt. Das setzt insbesondere voraus, dass die Tatbestände des § 20 Abs. 2 EStG und des § 17 Abs. 4 EStG im selben Veranlagungszeitraum verwirklicht werden.

13. Anteiliger Betriebsausgabenabzug für Verwaltungs- und Konzernabschlusskosten einer Holding

Bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, deren Tätigkeit ausschließlich darin besteht, einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft zu halten, um daraus Dividendenerträge zu erzielen, die nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerfrei sind, stehen laufende Verwaltungs- und Konzernabschlusskosten mit zum Teil steuerbefreiten Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG.

BFH, Urteil vom 27. November 2024 (IV R 25/22),

II. Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten u.a. darüber, ob Aufwendungen nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Jahr 2017 (Streitjahr) nur anteilig als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Die Klägerin, eine Holdinggesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG (KG), erzielte in den Streitjahren 2013-2017 ausschließlich Dividendenerträge gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus der Beteiligung an einer GmbH.

Die Dividendenerträge wurden auf Ebene der Kommanditisten dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) entsprechend zu 40% steuerfrei gestellt. Anderweitige Einnahmen erzielte die KG nicht.

Streitig war, ob Betriebsausgaben (Abschluss- und Prüfungskosten sowie Rechts- und Beratungskosten und Beiträge), die mit den erzielten Dividendenerträgen lediglich in einem mittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, korrespondierend nur zu 60% abgezogen werden können (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG).

Die Klage vor dem Finanzgericht Köln hatte keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des BFH:

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht ist zutreffend davon ausgegangen, dass die streitgegenständlichen Betriebsausgaben der Klägerin dem teilweisen Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen und der begehrte (weitere) Betriebsausgabenabzug daher abzulehnen ist.

Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nr. 40a EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden.

Der wirtschaftliche Zusammenhang ergibt sich bereits daraus, dass die Klägerin im Streitjahr ausschließlich Einnahmen erzielt hat, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Die zum Abzug zugelassenen Betriebsausgaben stehen danach ausschließlich mit anteilig steuerfreien Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang.

Es ist weder vom Finanzgericht festgestellt noch von der Klägerin vorgetragen worden, dass die Aufwendungen zur Erzielung voll steuerpflichtiger Einnahmen getragen wurden. Die Einnahmen aus Gewerbebetrieb entsprechen im Streitfall ausschließlich den erzielten (anteilig steuerfreien) Beteiligungserträgen.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Gewinnmindernde Rücklage bei Übernahme von Pensionsverpflichtungen

Für den Gewinn aus der Übernahme einer Pensionsverpflichtung kann eine gewinnmindernde Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG gebildet werden; die Bewertung der übernommenen Verpflichtung nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG schließt die Anwendung des § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG nicht aus.

BFH - Urteil vom 23.10.2024 (Az. XI R 24/2

I. Hintergrund:

Nach § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG sind übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen bei dem Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären.

Nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG kann für einen Gewinn, der sich aus der Anwendung der Sätze 1 bis 3 ergibt, jeweils in Höhe von vierzehn Fünfzehntel eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Vierzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist.

II. Sachverhalt:

Anwendbarkeit des § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG auf eine übernommene Pensionszusage

Die Klägerin ist eine aufgelöste GmbH, die im Jahr 2014 (Streitjahr) gegründet wurde. Alleingesellschafter der Klägerin ist R.

R wechselte von einem anderen Unternehmen zur Klägerin als neuem Arbeitgeber.

Mit Wirkung zum 31.12.2014 übernahm die Klägerin die Versorgungszusage, die R bei dem anderen Unternehmen erteilt worden war. Im Gegenzug wurden der Klägerin entsprechende Vermögenswerte (Lebensversicherung, Forderungen gegenüber R) in Gesamthöhe von 512.052 EUR übertragen. Es entstand ein Übertragungsgewinn in Höhe von 77.881 EUR, für den die Klägerin eine Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG bildete; sie löste diese im Streitjahr und in den Folgejahren zu je einem Fünfzehntel auf.

Das Finanzamt (FA) vertrat die Auffassung, dass die Rücklagenbildung für den Gewinn aus der übernommenen Pensionsverpflichtung unzulässig sei. § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG finde keine Anwendung. Es erhöhte den Gewinn für das Streitjahr 2014 dementsprechend um die verbliebene Rücklage in Höhe von 72.689 EUR.

Die Einsprüche der Klägerin gegen die Bescheide wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag hatten keinen Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

BFH bestätigt die Auffassung der Vorinstanz

Der BFH entschied, dass die Revision des FA unbegründet und daher zurückzuweisen ist.

Für den Gewinn aus der übernommenen Pensionsverpflichtung kann eine steuermindernde Rücklage gebildet werden

Bei einer Pensionszusage handelt es sich um eine übernommene Verpflichtung, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzbeschränkungen beziehungsweise Bewertungsvorbehalten unterlegen hat. Es liegt ein Fall des § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG vor. Als Rechtsfolge ergibt sich daraus an sich, dass die Klägerin die Verpflichtung so zu bilanzieren hat, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wäre. Außerdem darf die Klägerin nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG, der auf § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG Bezug nimmt, eine gewinnmindernde Rücklage bilden. Hierzu fürht der BFH weiter aus:

- Wird eine Pensionsverpflichtung unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten gegenüber einem Arbeitnehmer übernommen, der bisher in einem anderen Unternehmen tätig war, ist nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei der Ermittlung des Teilwertes der Verpflichtung der Jahresbetrag nach § 6a Absatz 3 Satz 2 Nr. 1 EStG so zu bemessen ist, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; dabei darf sich kein negativer Jahresbetrag ergeben.
- Die **Bewertung** der übernommenen Verpflichtung nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG **schließt die Anwendung des § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG nicht aus.**
- Bereits der **Wortlaut des Gesetzes spricht** nicht gegen, sondern **für eine Rücklagenbildung**.
- Bezieht man § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG in die Überlegungen ein, ergibt sich nichts Abweichendes. Im Verhältnis zu § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG ist die Vorschrift des § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG zwar im Hinblick auf die Bewertung lex specialis. Sie regelt eine abweichende Rechtsfolge und erschöpft sich darin. Sie enthält (anders als § 5 Abs. 7 Satz 2 und 3 EStG) keinen eigenen Tatbestand, ohne den § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG nicht anwendbar wäre. Die Sätze 2 und 3 betreffen andere Fallgruppen als die Übertragung, nämlich den Schuldbeitritt und die Erfüllungsübernahme (Satz 2) sowie den Erwerb von Mitunternehmeranteilen (Satz 3). § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG hingegen begründet keine neue vierte Fallgruppe, sondern ordnet für einen Teil der Übertragungsfälle des Satzes 1 eine besondere Bewertung an. Er betrifft Übertragungen im Sinne des § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG. Daraus erklärt sich die Bezugnahme des § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG lediglich auf die Sätze 1 bis 3.
- Es ist im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG geboten, die Rücklagenbildung nicht nur bei andersartigen Verpflichtungen, sondern ebenso bei Pensionszusagen zuzulassen, die andernfalls sinnwidrig benachteiligt würden. Dies gilt im Steuerrecht, das intensives Eingriffsrecht ist, umso mehr deshalb, weil durch das Verwehren der Rücklage bei Pensionsverpflichtungen erheblich in die Rechte der Steuerpflichtigen eingegriffen würde.

Keine einschränkende Auslegung

Anhaltspunkte dafür, § 5 Abs. 7 Satz 1 und 5 EStG entgegen dem Wortlaut einschränkend auszulegen und die Rücklagenbildung damit zu verwehren, sind nicht zu erkennen.

- Die Vorschrift des § 5 Abs. 7 EStG ist gemeinsam mit § 4f EStG durch das AIFM-Steueranpassungsgesetz vom 18.12.2013 (BGBl I 2013, 4318) in das EStG eingefügt wurde. Mit den Regelungen sollte ausweislich der Gesetzesmaterialien verhindert werden, dass Gestaltungsräume in missbräuchlicher Form genutzt werden, welche sich aus der Entwicklung der Rechtsprechung des BFH ergeben hätten. Mit § 4f Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG verfolgte der Gesetzgeber ersichtlich aber auch den Zweck, die **Portabilität von Versorgungszusagen nicht zu erschweren,** sie mit anderen Worten zu begünstigen.

- Entsprechendes gilt ebenso für § 5 Abs. 7 Satz 4 und 5 EStG. Zweckwidrig wäre es demnach, ein begünstigtes beziehungsweise erwünschtes Verhalten (die Übernahme von Pensionsverpflichtungen, § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG) zumindest in einem Teil der Fälle schlechter zu behandeln als nicht begünstigtes beziehungsweise weniger erwünschtes Verhalten (Übernahme anderer Verpflichtungen, § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG). Das wäre bei einer einschränkenden Auslegung des § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG jedoch der Fall; denn die Übertragung einer Pensionsverpflichtung könnte dann mangels Möglichkeit zur Rücklagenbildung ungünstiger als die Übertragung einer andersartigen Verpflichtung sein und dabei zu systemwidrigen Unterschieden führen.

- § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG soll nach den Gesetzesmaterialien klarstellend eine frühere Verwaltungsanweisung ins Gesetz übernehmen. Schon deshalb fehlt es an der Korrespondenz zwischen § 4f Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG und § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG. Gegen ein Korrespondenzprinzip dergestalt, dass ein steuerlicher Vorgang bei dem einen zum (sofortigen) Abzug berechtigt und bei dem anderen zur (sofortigen) Besteuerung verpflichtet, fehlt es auch im Übrigen an hinreichenden Anhaltspunkten. Ein solches Prinzip ordnet der Gesetzgeber regelmäßig durch ausdrückliche Bezugnahme im Gesetz an. Daran fehlt es hier.

Die Klägerin kann danach für den Gewinn aus der übernommenen Pensionsverpflichtung eine steuermindernde Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG bilden.

2. Änderung der Gewinnermittlungsart

Der Steuerpflichtige bleibt für den betreffenden Gewinnermittlungszeitraum an die einmal getroffene Wahl gebunden, es sei denn, er legt eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Wechsel dar.

BFH, Urteil v. 27.11.2024, X R 1/23

I. Hintergrund:

- Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG **ist** Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Davon abweichend **können** Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG).
- Liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zuungunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind gemäß § 177 Abs. 1 AO, soweit die Änderung reicht, zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind.

Ist es einem Steuerpflichtigen rechtlich möglich, auch **nach Bestandskraft** der Ursprungsveranlagung im Rahmen der gegen die Änderungsbescheide gerichteten Einsprüche sein **Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlungsart neu auszuüben**, um Mehrergebnisse aus einer Betriebsprüfung zu glätten?

II. Sachverhalt:

Kläger änderte Gewinnermittlungsart

- Der Kläger ermittelte bis zum Jahr 2011 er seinen Gewinn durch **Einnahmen-Überschuss-Rechnung**. Im Jahr 2012 stellte er die Gewinnermittlung auf den **Betriebsvermögensvergleich** um.
- Für das Streitjahr 2016 reichte er beim Finanzamt (FA) eine auf den 31.12.2016 erstellte **Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung** ein. Der danach ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb betrug 20.828 EUR. Das FA stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß gesondert fest und ermittelte den Gewerbesteuermessbetrag mit 0 EUR. Beide Bescheide standen **nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung**. Einsprüche gegen die Bescheide legte der Kläger nicht ein.
- Im Januar 2019 fand eine Außenprüfung bei dem Kläger statt, die auch das Streitjahr umfasste. Infolgedessen änderte das FA den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und stellte einen Gewinn für das Streitjahr i. H. v. **33.472 EUR** fest. Den Gewerbesteuermessbescheid änderte das FA nach § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG und setzte einen Gewerbesteuermessbetrag i. H. v. **311 EUR** fest.
- Der Kläger reichte dagegen Einspruch ein und legte zur Begründung eine **geänderte Gewinnermittlung in Form einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung** nach § 4

Abs. 3 EStG für 2016 nebst Übergangsgewinnermittlung auf den 1.1.2016 vor. Aus dieser ergab sich ein Gewinn aus Gewerbebetrieb i. H. v. **21.809 EUR**.

- Das FA wies die Einsprüche mit der Begründung zurück, der Kläger habe sein Wahlrecht hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung mit Einrichtung der entsprechenden Buchführung ausgeübt und sei **nach Eintritt der Bestandskraft** der Bescheide nicht mehr berechtigt gewesen, die **Wahl zu ändern**.
- **FG gab Klage statt**

Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das FG ging davon aus, dass der Kläger auch nach Bestandskraft der angefochtenen Bescheide zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG habe zurückkehren dürfen. Der Kläger müsse nach dem **Rechtsgedanken des § 177 AO** das Recht haben, die Mehrergebnisse durch Änderung der Gewinnermittlungsart zu kompensieren. Dies diene zum einen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, deren Bescheide unter dem **Vorbehalt der Nachprüfung** stehen, zum anderen der **Waffengleichheit mit dem FA**, das auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zurückgreifen könne. Mit der geänderten Wahlrechtsausübung seien die Bescheide **materiell rechtswidrig geworden**, so dass § 177 AO Anwendung finde.

III. Die Entscheidung des BFH:

BFH hebt Vorentscheidung auf und weist Klage ab

Der BFH entscheidet, dass die angefochtenen Bescheide rechtmäßig sind und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzen. Das FG hat **zu Unrecht** entschieden, dass der Kläger seine Gewinnermittlungsart für das Streitjahr ändern konnte.

- **Kläger hatte sein Wahlrecht bereits ausgeübt**
- Der Kläger erfüllte im Streitjahr die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht mehr, weil er durch die **Aufstellung des Jahresabschlusses** sein Wahlrecht bereits ausgeübt hatte.
- § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG fordert zusätzlich zur fehlenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht, dass der Steuerpflichtige **tatsächlich keine Bücher führt** und keine Abschlüsse macht. Führt er hingegen ohne gesetzliche Verpflichtung **freiwillig** Bücher und macht er Abschlüsse, sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG **nicht mehr erfüllt**. Aufgrund der größeren Genauigkeit der Buchführung ist in diesem Fall der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.
- Maßgeblich für die Ausübung des Wahlrechts der Gewinnermittlungsart ist die **tatsächliche Handhabung** der Gewinnermittlung. Ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger hat sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wirksam ausgeübt, wenn er eine **Eröffnungsbilanz aufstellt**, eine **kaufmännische Buchführung einrichtet** und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen **Abschluss macht**.
- Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung bzw. der Betriebsvermögensvergleich sind in dem Zeitpunkt erstellt, in dem der Steuerpflichtige sie bzw. ihn **fertiggestellt** hat und **objektiv erkennbar als endgültig** ansieht. Beweisanzeichen dafür kann sein, dass er die Gewinnermittlung durch **Übersendung an das FA** in den Rechtsverkehr begibt.
- Gemessen daran hat der Kläger sein Wahlrecht, den Gewinn für das Streitjahr durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, **ausgeübt** und erfüllt deshalb die Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht mehr.
- **Kläger ist an ausgeübtes Wahlrecht gebunden**

Die Ausübung des Wahlrechts wird in formeller Hinsicht durch die **Bestandskraft** der betreffenden Bescheide und in materieller Hinsicht durch die jeweiligen **Voraussetzungen des Gewinnermittlungswahlrechts** begrenzt, im Falle des Wechsels zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung durch § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG. Hat der Steuerpflichtige einmal die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gewählt, liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht mehr vor. Die einmal getroffene Wahl der Gewinnermittlungsart ist deshalb **grundsätzlich nachträglich nicht mehr abänderbar**.

Der Steuerpflichtige bleibt – aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung – nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart grundsätzlich für **3 Wirtschaftsjahre** an diese Wahl gebunden; nur bei Vorliegen eines **besonderen Grundes** kann er vor Ablauf dieser Frist wieder zurückwechseln. Legt der Steuerpflichtige die **Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse** und einen **vernünftigen wirtschaftlichen Grund** für den erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart dar, so kann sogar ein mehrfacher Wechsel der Gewinnermittlungsart auf den gleichen Zeitpunkt zuzulassen sein.

Nach diesen Maßstäben war dem Kläger die Änderung der Wahlrechtsausübung nicht mehr möglich. Zwar hat das FG zu Recht nicht in Frage gestellt, dass der Kläger grundsätzlich berechtigt gewesen wäre, für das Streitjahr vom Betriebsvermögensvergleich der Vorjahre zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung überzugehen. Er hatte seinen Gewinn für einen angemessenen Zeitraum nach der zuvor selbst gewählten Gewinnermittlungsmethode – hier seit 2012 und damit für 4 Jahre – ermittelt, so dass der Wechsel der Gewinnermittlungsart für das Streitjahr **nicht als beliebiges Hin- und Herwechseln** anzusehen gewesen wäre.

Der Kläger hat allerdings **keinen vernünftigen wirtschaftlichen Grund** dargelegt, der es rechtfertigen könnte, die einmal gewählte Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich für **dasselbe** Jahr wieder zu ändern. Allein der Umstand, dass der Kläger durch den Wechsel zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung eine Gewinnerhöhung infolge der Außenprüfung „glätten“ wollte, **reicht hierfür nicht** aus. Damit haben sich nämlich **nicht die wirtschaftlichen Verhältnisse geändert**.

IV. Hinweise für die Praxis:

§ 177 AO lässt kein anderes Ergebnis zu

Rechtsfehlerhaft im Sinne von § 177 AO ist ein Bescheid nicht nur, wenn **geltendes Recht unrichtig angewendet** wurde, sondern auch dann, wenn der Steuerfestsetzung ein **Sachverhalt** zugrunde gelegt worden ist, der sich **als unrichtig** erweist. Die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuermessbetrag sind hinsichtlich der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich **nicht fehlerhaft**. Sie basieren auf den Steuererklärungen des Klägers, in denen er in zulässiger Weise von seinem Recht zur Wahl der Gewinnermittlung Gebrauch gemacht hat, und setzen diese **zutreffend und damit fehlerfrei** um. Eine selbständige Rechtfertigung, die getroffene Wahl zu ändern, enthält § 177 Abs. 1 AO nicht.

3. Anwendung der Körperschaftsklausel bei unechter Realteilung

Das FG hat zur Anwendung der Körperschaftsklausel bei unechter Realteilung entschieden. Demnach erscheint es nicht ausgeschlossen, dass der Wortlaut des § 16 Abs. 3 S. 4 EStG teleologisch dahin gehend einschränkend auszulegen ist, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Körperschaft zu Buchwerten nur dann ausgeschlossen ist, wenn es zu einem Wechsel des Besteuerungsregimes kommt.

FG Berlin-Brandenburg (5.11.24, 8 V 8118/24, Beschluss)

I. Sachverhalt

Die Antragstellerin war mit einer Hafteinlage als Kommanditistin an der zwischenzeitlich vollbeendeten B-GmbH & Co. KG beteiligt. Gegenstand der B-GmbH & Co. KG war der Erwerb, die Entwicklung, die Erarbeitung von Konzeptionen für den Verkauf und die Verwaltung von Immobilien. Neben der Antragstellerin waren wie die Antragstellerin selbst seit der Gründung der B-GmbH & Co. KG weitere Kommanditisten (Kapitalgesellschaften) mit einer Hafteinlage beteiligt. Die B-GmbH & Co. KG erwarb mit Kaufvertrag ein Grundstücksareal, zu dem eine Vielzahl von Grundstücken gehörte.

Anlässlich der Beendigung erhielten die austretenden Gesellschaften als Sachwertabfindung jeweils ihrem Ergebnisanteil entsprechende Grundstücke. Die Grundstücke wurden zum Buchwert entnommen. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde jedoch festgestellt, dass eine steuerneutrale Übertragung der Grundstücke zu Buchwerten nicht möglich sei, da es sich ausschließlich um Kapitalgesellschaften handele. Es seien daher die stillen Reserven zum Zeitpunkt des Ausscheidens aufzudecken und den Kommanditisten im Rahmen des Gewinnverteilungsschlüssels zuzuweisen. Die Antragstellerin vertrat demgegenüber die Auffassung, die Grundstücke seien nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG im Wege der unechten Realteilung zu Buchwerten auf die ausscheidenden Kommanditistinnen übertragen worden.

Dem Antrag auf AdV gab das FG Berlin-Brandenburg statt. Es erschien dem Gericht nicht ausgeschlossen, dass der Wortlaut des § 16 Abs. 3 S. 4 EStG teleologisch dahin gehend einschränkend auszulegen sei, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Körperschaft zu Buchwerten nur dann ausgeschlossen ist, wenn es zu einem Wechsel des Besteuerungsregimes kommt (vgl. FG Hessen 31.3.22, 8 K 589-590/20; Rev. BFH IV R 15/22 und IV R 16/22).

II. Entscheidung des Gerichts:

Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden (§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG).

Nach neuerer Rechtsprechung des BFH (16.3.17, IV R 31/14, BStBl II 19, 24) finden die Regelungen über die Realteilung sowohl bei Auflösung der Mitunternehmerschaft und Vertei-

lung des Betriebsvermögens („echte Realteilung“) als auch dann Anwendung, wenn (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft ausscheidet („unechte Realteilung“). Ob im Einzelfall eine echte oder eine unechte Realteilung vorliegt, richtet sich also danach, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird (echte Realteilung) oder ob sie fortbesteht und nur (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen ausscheidet (unechte Realteilung).

Die Voraussetzungen für eine unechte Realteilung sind im Streitfall gegeben. Der Senat kann insoweit offenlassen, ob die B-GmbH & Co. KG als Grundstückshändlerin einer originär gewerblichen Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG nachging. Sie unterhielt jedenfalls einen Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, da ausschließlich die Komplementär-GmbH persönlich haftende Gesellschafterin und keine Kommanditisten zur Geschäftsführung befugt waren. Die Antragstellerin und weitere sind jeweils unter Mitnahme von Vermögen aus der B-GmbH & Co. KG ausgeschieden. Die B-GmbH & Co. KG bestand insoweit nach deren Ausscheiden fort.

Ob der Übertragung zu Buchwerten (§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG) die Regelung des § 16 Abs. 3 S. 4 EStG entgegensteht, ist ernstlich zweifelhaft.

Nach § 16 Abs. 3 S. 4 EStG ist § 16 Abs. 3 S. 2 EStG bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, nicht anzuwenden, soweit die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden. In diesem Fall ist bei der Übertragung der gemeine Wert anzusetzen. Nach dem Wortlaut sind die Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 S. 4 EStG erfüllt, weil es sich bei den in den Streitjahren ausgeschiedenen Kommanditisten um Körperschaften handelte und Wirtschaftsgüter, in diesem Fall Grundstücke, auf diese Körperschaften übertragen wurden. Es erscheint jedoch nicht ausgeschlossen, dass der Wortlaut des § 16 Abs. 3 S. 4 EStG teleologisch dahin gehend einschränkend auszulegen ist, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Körperschaft zu Buchwerten nur dann ausgeschlossen ist, wenn es zu einem Wechsel des Besteuerungsregimes kommt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist eine teleologische Reduktion von steuerlichen Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung zulässig, wenn eine allein wortlautgemäße Auslegung zu sinnwidrigen Ergebnissen führt und der Schluss gerechtfertigt ist, dass der gesetzgeberische Wille planwidrig umgesetzt worden ist.

Der BFH hat dementsprechend entschieden, dass zumindest § 6 Abs. 5 S. 6 EStG einschränkend im Wege teleologischer Reduktion dahin auszulegen ist, dass ein Sperrfristverstoß ausscheidet, wenn innerhalb der Sperrfrist eine als Mitunternehmerin beteiligte Kapitalgesellschaft, die bereits an dem nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut vermögensmäßig beteiligt war, einen Mitunternehmeranteil an eine andere Kapitalgesellschaft veräußert, da in einem solchen Fall keine im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG im übertragenen Wirtschaftsgut gespeicherten stillen Reserven aus dem Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime wechseln (BFH 15.7.21, IV R 36/18, BFH/NV 2021, S. 1588). Die Finanzrechtsprechung hat weitergehend entschieden, dass eine Übertragung der von der Rechtsprechung entwickelten teleologischen Reduktion des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG für die Fälle, in denen ein Überspringen stiller Reserven faktisch ausgeschlossen ist, auch auf Fälle des § 16 Abs. 3 S. 4 EStG erforderlich sei, da es andernfalls zu Wertungswidersprüchen zwischen beiden Vorschriften käme.

Im Streitfall ist daher ein „Überspringen“ im Sinne eines Wechsels der Besteuerung der stillen Reserven aus dem Regime des Einkommensteuerrechts in das des Körperschaftssteuerrechts ebenfalls ausgeschlossen. Die Übertragung der Grundstücke auf die im Jahr 2010 ausgeschiedenen Kommanditistinnen und die im Jahr 2011 ausgeschiedene Antragstellerin bewirkt keinen Wechsel der stillen Reserven in das Besteuerungsregime des Körperschaftsteuerrechts, da an der B-GmbH & Co. KG ausschließlich Körperschaften beteiligt waren und die Besteuerung der stillen Reserven demnach von Anfang an nach dem Besteuerungsregime des Körperschaftsteuerrechts zu erfolgen hatte.

III. Hinweise für die Praxis:

Das FG Hessen (31.3.22, 8 K 589-590/20; Rev. BFH IV R 15/22 und IV R 16/22) hatte entschieden, dass eine Übertragung der von der Rechtsprechung entwickelten teleologischen Reduktion des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG für die Fälle, in denen ein Überspringen stiller Reserven faktisch ausgeschlossen ist, auf Fälle des § 16 Abs. 3 S. 4 EStG erforderlich ist, da es andernfalls zu Wertungswidersprüchen zwischen beiden Vorschriften käme. Der Gesetzgeber habe ausweislich der Gesetzesmaterialien (BT-Drs. 14/6882, Seite 34) das Überspringen stiller Reserven auf Körperschaften im Auge gehabt und wollte verhindern, dass sie in den Bereich des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens gelangen. Ein „Überspringen“ im Sinne eines Wechsels der Besteuerung der stillen Reserven aus dem Regime des Einkommensteuerrechts in das des Körperschaftssteuerrechts ist jedoch nicht in jedem Fall zwingend. Wenn wie in dieser Besprechungsentscheidung an der GmbH & Co. KG ausschließlich Körperschaften beteiligt waren und die Besteuerung der stillen Reserven demnach von Anfang an nach dem Besteuerungsregime des Körperschaftsteuerrechts zu erfolgen hatte, dann bewirkt die Übertragung der Grundstücke auf die ausscheidenden Kommanditistinnen eben gerade keinen Wechsel der stillen Reserven in ein anderes Besteuerungsregime. Die FG-Entscheidungen aus Berlin-Brandenburg und Hessen geben (bis zu einer Entscheidung des BFH) jedenfalls ausreichendes Argumentationsmaterial für Einsprüche und AdV-Anträge in ähnlich gelagerten Fällen.

III. Körperschaftsteuer

1. Anwendung der Bruttomethode im Fall der Ausschüttung einer EU-Kapitalgesellschaft an eine deutsche Organgesellschaft

Ausschüttungen, die eine deutsche Organgesellschaft von einer dänischen Tochter-Kapitalgesellschaft bezieht, sind in dem der deutschen Organträger-Personengesellschaft zuzurechnenden Einkommen in voller Höhe ohne Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG enthalten (§ 15 Satz 1 Nr. 2 KStG). Ein Verstoß gegen Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ist damit nicht verbunden. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 6. Februar 2025 (IV R 29/22),

I. Sachverhalt

Streitig ist, ob die Besteuerung von Ausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) ansässigen Beteiligungsgesellschaft an eine deutsche Organgesellschaft bei der deutschen Organträger-Personengesellschaft gegen die Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- 1990, Nr. L 225, 6, Nr. L 266, 20) --Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR)--, neu gefasst durch Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Amtsblatt der Europäischen Union 2011, Nr. L 345, 8) verstößt.

Anlass der Entscheidung war das Begehren des Klägers, die Gewinnausschüttungen einer ausländischen Kapitalgesellschaft an eine Organgesellschaft bei der Organträgerin steuerfrei zu stellen. Im Entscheidungsfall bestand die Besonderheit, dass der Gewinnabführungsvertrag zwischen einer Einheits-GmbH & Co. KG als Organträgerin und ihrer Komplementär-GmbH als Organgesellschaft vereinbart war.

Die Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Ausschüttungen, die eine deutsche Organgesellschaft von einer dänischen Tochter-Kapitalgesellschaft bezieht, sind in dem der deutschen Organträger-Personengesellschaft zuzurechnenden Einkommen in voller Höhe -ohne Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG- enthalten (§ 15 Satz 1 Nr. 2 KStG).

Ein Verstoß gegen Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Mutter-Tochter-Richtlinie) ist damit nicht verbunden.

2. Organschaft und atypisch stille Beteiligung

Besteht an einer Kapitalgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung, kann sie dennoch Organgesellschaft im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft sein, da sie ihren – unter Berücksichtigung der Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters ermittelten – handelsrechtlichen Jahresüberschuss als "ganzen Gewinn" i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG an den Organträger abführen kann.

BFH, Urteil v. 11.12.2024, I R 33/22

I. Hintergrund:

Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i. S. d. § 291 Abs. 1 AktG, „**ihren ganzen Gewinn“** an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen **abzuführen**, so ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 KStG nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die Voraussetzungen von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 KStG erfüllt sind. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG gilt das entsprechend, wenn sich eine andere Kapitalgesellschaft – insbesondere eine GmbH – mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn i. S. d. § 14 KStG abzuführen.

II. Sachverhalt:

- Die Klägerin schloss im Jahr 1991 mit einer GmbH & Co. KG (KG), die sämtliche Anteile der Klägerin hielt, einen **Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag (EAV)**. Danach unterstellte sich die Geschäftsführung der Klägerin der insoweit weisungsberechtigten KG.
- Die Klägerin verpflichtete sich, ihr gesamtes, nach den maßgeblichen **handelsrechtlichen Vorschriften ermittelte Ergebnis** an die KG abzuführen.
- Im Jahr 1992 beteiligte sich die KG am Betrieb der Klägerin als **stille Gesellschafterin** mit einer Kapitaleinlage. Nach dem Vertrag stand die Führung der Geschäfte allein der Klägerin zu, die stille Gesellschafterin war an deren Entscheidungen entsprechend den gesetzlichen Vorschriften für einen Kommanditisten beteiligt.
- Am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen der Klägerin war die KG mit 10 % beteiligt, ebenso an den stillen Reserven im Falle einer Auflösung der stillen Gesellschaft.
- Die Klägerin wurde zunächst erklärungsgemäß mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden zur Körperschaftsteuer veranlagt. Nach einer Außenprüfung änderte das Finanzamt (FA) die Festsetzungen der Jahre 2004 bis 2008 unter Ansatz einer **verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) i. H. d. jeweiligen Gewinnabführung**. Es vertrat die Auffassung, dass die Voraussetzungen für eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft nicht vorgelegen hätten, weil eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung bestehe, **nicht Organgesellschaft** sein könne. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hat das FG abgewiesen. Die Organschaft sei nicht anzuerkennen, weil in Folge der atypisch stillen Beteiligung nicht der **„ganze Gewinn“** an den vermeintlichen Organträger abgeführt worden sei.

III. Entscheidung:

Der BFH hat die Entscheidung des FG **aufgehoben**, weil das FG zu Unrecht dahin erkannt hat, dass in den Streitjahren zwischen der Klägerin und der KG eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft nicht bestanden hat.

Ob der gesetzlich geforderten Verpflichtung zur Abführung des „ganzen Gewinns“ auch dann entsprochen wird, wenn an der Organgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung besteht, die mit einer Gewinnzuweisung an den Gesellschafter (Mitunternehmer) verbunden ist, wird in Finanzgerichtsrechtsprechung, Literatur und von Verwaltungsseite unterschiedlich beurteilt.

Der BFH hat in seiner Rechtsprechung die Streitfrage **noch nicht abschließend beantwortet**.

- Während in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung übereinstimmend davon ausgegangen wird, dass eine atypisch stille Beteiligung an der Organgesellschaft der Anerkennung der Organschaft **entgegensteht**, gehen die Meinungen in der Literatur auseinander.
- Der überwiegende Teil des Schrifttums geht davon aus, dass auch bei Bestehen einer atypisch stillen Beteiligung an der Organgesellschaft der **„ganze Gewinn“** abgeführt wird. Das wird zumeist mit einer **zivilrechtlichen Betrachtungsweise** begründet, die in § 14 Abs. 1 KStG angelegt sei. Denn die dort erwähnte Gewinnabführung sei nach **zivilrechtlichen Maßstäben** zu bestimmen. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Organgesellschaft werde die Gewinnbeteiligung des (atypisch) stillen Gesellschafters als Aufwand bilanziert. Der **nach Aufwandsabzug ausgewiesene Gewinn** sei der **„ganze Gewinn“**, der der Abführungspflicht unterliege. Zudem folge die „Unschädlichkeit“ einer atypisch stillen Beteiligung auch aus deren ertragsteuerrechtlichen Qualifizierung als Mitunternehmerschaft. Die Organgesellschaft erhalte aus dieser „vorgelagerten“ Mitunternehmerschaft ihren Gewinn(anteil), der sodann **vollständig** der Abführung unterliege. Auch Beteiligungen der Organgesellschaft an Mitunternehmerschaften auf der Grundlage einer Kommanditgesellschaft seien nach allgemeiner Auffassung **„organschaftsunschädlich“**, weil auch insoweit der zugerechnete Gewinnanteil abgeführt werde.
- Die Gegenauffassung geht – mit unterschiedlichen Begründungen – davon aus, dass eine atypisch stille Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft **„organschaftsschädlich“** ist. Abgestellt wird auf die zivilrechtliche Einordnung einer (atypisch) stillen Beteiligung an der (vermeintlichen) Organgesellschaft als **Teilgewinnabführungsvertrag** i. S. d. § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG, was dem Abschluss eines auf **Vollgewinnabführung** gerichteten Vertrags entgegenstehe.
- Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass eine Kapitalgesellschaft, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, keine Organgesellschaft sein kann.

Der von § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG vorausgesetzte Abschluss eines **Gewinnabführungsvertrags i. S. d. § 291 Abs. 1 AktG**, zu dem es im Streitfall unstreitig gekommen ist, verweist auf das **Zivilrecht**. § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG definiert als Unternehmensvertrag einen Vertrag, durch den sich eine Aktiengesellschaft verpflichtet, ihren **ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen (Gewinnabführungsvertrag)**. Der Steuergesetzgeber hat in einer Art Doppelung die sich bereits aus dem Zivilrecht ergebende Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns ausdrücklich (und damit: noch einmal) tatbestandlich in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG verankert. Damit hat er (jedenfalls) zum Ausdruck gebracht, dass **andere Typen**

von Unternehmensverträgen (z. B. der Beherrschungsvertrag nach 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 AktG, die Gewinngemeinschaft nach § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG) oder Unternehmensverträge, durch die sich die Aktiengesellschaft verpflichtet, einen Teil ihres Gewinns an einen anderen abzuführen (Teilgewinnabführungsvertrag nach § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG), **keine ertragsteuerrechtliche Organschaft** begründen können.

Aus der tatbestandlichen Bezugnahme auf einen Gewinnabführungsvertrag i. S. d. § 291 Abs. 1 AktG folgt nach der Senatsrechtsprechung eine **zivilrechtliche Betrachtungsweise**. Eine ertragsteuerrechtliche Organschaft setzt voraus, dass der genannte Vertrag nach den Maßstäben des **Zivilrechts** wirksam abgeschlossen wird und die **zivilrechtlichen** Verpflichtungen aus dem Vertrag erfüllt werden (tatsächliche Vertragsdurchführung, vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG). Deshalb ist Gegenstand der Abführungsverpflichtung – auch für steuerrechtliche Zwecke – der **Jahresüberschuss i. S. d. § 301 Satz 1 AktG** (vgl. § 275 Abs. 2 Nr. 17 und Abs. 3 Nr. 16 HGB) und **nicht der steuerrechtlich ermittelte Gewinn**.

Diese Maßgeblichkeit der **handelsrechtlichen Gewinnermittlung** hat zur Folge, dass der Gewinnanteil des (atypisch) still Beteiligten als **Aufwand** (Abführungsverpflichtung aus einem Teilgewinnabführungsvertrag i. S. d. § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG) zu erfassen ist, der den abzuführenden Jahresüberschuss **mindert**. Dieses (geminderte) Jahresergebnis stellt sodann den **„ganzen Gewinn“** i. S. d. § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG dar, der handels- und in der Folge auch steuerrechtlich abzuführen ist.

Die **zivilrechtliche Qualifikation** einer (atypisch) stillen Beteiligung **als Teil-gewinnabführungsvertrag** i. S. d. § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG steht auf der Grundlage der im Gesetz angelegten **zivilrechtlichen Betrachtungsweise** der von § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG geforderten Abführung des „ganzen Gewinns“ **nicht entgegen**. Aus der in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG enthaltenen Formulierung **„Gewinnabführungsvertrag i. S. d. § 291 Abs. 1 AktG"** kann entgegen der Auffassung des BMF nicht geschlossen werden, dass es als unvereinbar anzusehen ist, wenn **neben** einem Gewinnabführungsvertrag i. S. d. § 291 Abs. 1 AktG auch ein Teilgewinnabführungsvertrag i. S. d. § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG besteht.

Da die atypisch stille Beteiligung an der Klägerin der Abführung des „ganzen Gewinns“ auf der Grundlage des bestehenden Gewinnabführungsvertrags nicht entgegensteht und die übrigen Voraussetzungen der Organschaft erfüllt sind, was auch zwischen den Beteiligten nicht umstritten ist, war der **Klage stattzugeben**.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die Senatsurteile vom 4.3.2009 und vom 10.5.2017 (Az. I R 1/08 und I R 93/15) stehen diesem Ergebnis nicht entgegen. Zwar hat der Senat dort dahin erkannt, dass die für die Anerkennung einer Organschaft unabdingbare Anforderung einer vereinbarungsgemäßen und tatsächlich durchgeführten Abführung des „ganzen Gewinns“ eigenständig anhand der **steuerrechtlichen** Regelungszwecke und Sachgesetzlichkeiten zu bestimmen sei. Jedoch bezogen sich diese Ausführungen ersichtlich auf die konkret zu entscheidende Problematik der Anerkennung von **variablen Ausgleichszahlungen i. S. d. § 16 KStG** an außenstehende Gesellschafter und dabei auf die Frage, ob eine **„freie“** und vom Steuerrecht grundsätzlich zu akzeptierende Festlegung von **Ausgleichszahlungen** zulässig oder dies mit der Verpflichtung zur Abführung des „ganzen Gewinns“ unvereinbar ist. Damit unterscheidet sich der vorliegende Fall sowohl im Sachverhalt als auch in der rechtlichen Problematik erheblich von der damaligen Konstellation. Denn während es bei den Ausgleichszahlungen um die Verteilung des gesamten Gewinns auf **mehrere Gesellschafter** geht, zeichnet sich der Streitfall durch ein **Stufenverhältnis** mit der Gewinnbeteiligung des (atypisch) still Beteiligten auf der ersten

und der Abführung des gesamten verbleibenden Gewinns mittels eines Gewinnabführungsvertrags auf einer zweiten Stufe aus.

3. Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Aktiengesellschaften

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass Vergütungsvereinbarungen zwischen einer Aktiengesellschaft (AG) und einem Vorstandsmitglied, der zugleich Minderheitsaktionär ist, steuerrechtlich regelmäßig anzuerkennen sind.

Nur ausnahmsweise kommt der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in Betracht, wenn im Einzelfall klare Anhaltspunkte dafür bestehen, dass sich der Aufsichtsrat der AG bei der Vergütungsvereinbarung einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds orientiert hat.

BFH, Urteile vom 24. Oktober 2024 (I R 36/22)

I. Sachverhalt:

Im Streitfall hatte eine AG durch ihren Aufsichtsrat mit dem alleinvertretungsberechtigten Vorstand X eine Vergütungsvereinbarung getroffen, die umsatz- und auch gewinnabhängige Tantiemezahlungen vorsah. Zwei Mitglieder des dreiköpfigen Aufsichtsrats waren neben dem X Minderheitsaktionäre, das dritte Mitglied war an der AG nicht beteiligt. Verwandtschaftliche Beziehungen bestanden zwischen dem Vorstand und den Mitgliedern des Aufsichtsrats nicht.

Das Finanzamt und in der Folge das Finanzgericht Nürnberg behandelten die umsatz- und gewinnabhängigen Vergütungszahlungen an X als vGA. Das führte bei der AG zu einer höheren Körperschaftsteuer.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Dem ist der BFH entgegengetreten. Zwar seien insbesondere umsatzabhängige Tantiemen wegen der Gefahr einer Gewinnabsaugung nur ausnahmsweise steuerrechtlich anzuerkennen.

Jedoch habe das Finanzgericht nicht beachtet, dass die von ihm herangezogene Rechtsprechung die Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH betroffen habe.

Bei einer AG lägen die Verhältnisse aber anders. Hier handele für die AG ein Aufsichtsrat, der kraft Gesetzes dazu verpflichtet sei, bei der Vereinbarung der Vorstandsvergütung die Interessen der AG zu wahren.

Im Streitfall habe X den Aufsichtsrat auch nicht beherrschen können, weil er über die für die Wahl der Aufsichtsratsmitglieder erforderliche Aktienmehrheit nicht verfügt habe und er den Mitgliedern auch nicht nahegestanden habe.

In einer solchen Konstellation seien vGA im Zusammenhang mit umsatz- oder gewinnabhängigen Tantiemen nur ausnahmsweise dann anzusetzen, wenn besondere Umstände klar ergäben, dass sich der Aufsichtsrat einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds orientiert habe.

4. Abzug von Beratungskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an einer Enkel- durch die Tochtergesellschaft

Der Abzugsfähigkeit von Rechts- und Beratungskosten anlässlich der Veräußerung einer Enkelgesellschaft im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses steht § 8b KStG nicht entgegen.

FG Düsseldorf v. 26.2.2025 - 7 K 1811/21 K - Revision

I. Sachverhalt:

Die Tochtergesellschaft, die in einem Organschaftsverhältnis zur Klägerin als Organträgerin stand, veräußerte Anteile an ihrer Tochtergesellschaft - also einer Enkelgesellschaft der Klägerin. Die Klägerin hatte im Zusammenhang mit der Veräußerung der Enkelgesellschaft Rechts- und Beratungsleistungen (u.a. für eine Due-Diligence-Prüfung) in eigenem Namen beauftragt und die Kosten daraus getragen.

Das Finanzamt klassifizierte diese Ausgaben als Veräußerungskosten der Tochtergesellschaft, die im Rahmen des § 8b Abs. 2 KStG nur teilweise abziehbar seien. Die Klägerin argumentierte dagegen, dass die Kosten allein ihr und nicht der Tochtergesellschaft zuzurechnen und auf ihrer Ebene ohne Anwendung des § 8b KStG in voller Höhe abzugsfähig seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der Klage statt. Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Die zugelassene Revision wurde zwischenzeitlich beim BFH eingelegt.

Die streitigen Aufwendungen sind in voller Höhe zum Abzug zuzulassen. Eine Zurechnung der Kosten zur Tochtergesellschaft kommt nicht in Betracht.

Eine verdeckte Einlage liegt mangels eines einlagefähigen Wirtschaftsguts nicht vor, da die Klägerin in der konkreten Konstellation nicht auf einen Aufwendungsersatzanspruch - etwa aus einer Geschäftsführung ohne Auftrag - verzichtet hat. Eine Anwendung von § 8b KStG scheidet aus. Insbesondere § 8b Abs. 2 KStG ist trotz des bestehenden Organschaftsverhältnisses (vgl. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG) nicht einschlägig. Denn die Klägerin hat keine eigene Beteiligung verkauft und bei der Tochtergesellschaft sind die von dieser nicht getragenen Beratungskosten nicht im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen.

Auch ein sog. "abgekürzter Vertragsweg" liegt nicht vor, da die rechtliche Gestaltung des Sachverhalts für den Abzug entscheidend ist. Eine fingierte Zuwendung kommt - anders als ggf. im Bereich von Vermietungseinkünften - nicht in Betracht.

IV. Gewerbesteuer

1. Keine Gewerbesteuerpflicht bei bloßer „Aufwärtsinfektion“

Eine freiberuflich tätige Personengesellschaft, die gewerbliche Beteiligungseinkünfte aus einer Mitunternehmerschaft bezieht, wird einkommensteuerlich zwar als insgesamt gewerblich nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Var. 2 EStG behandelt (sogenannte Aufwärtsinfektion).

Die Aufwärtsinfektion führt aber nicht zur Gewerbesteuerpflicht.

BFH 04.02.2025 VIII R 1/22

I. Sachverhalt:

- Die Klägerin war eine Steuerberatungsgesellschaft in Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung.
- Die Klägerin war außerdem an der gewerblich tätigen E-GmbH & Co. KG beteiligt, von der sie im Streitjahr 2014 Beteiligungseinkünfte aus Gewerbebetrieb bezog.
- Das Finanzamt ging von einer Aufwärtsinfektion aus und unterwarf den gesamten Gewinn der Klägerin der Gewerbesteuer.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Dem widersprach der BFH.

Zwar führen gewerbliche Beteiligungseinkünfte dazu, dass die gesamte Tätigkeit der beteiligten Personengesellschaft (Klägerin) nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Var. 2 EStG als gewerblich gilt. Dies gilt aber nur einkommensteuerlich, nicht jedoch gewerbesteuerlich. Denn gewerbesteuerlich käme es zu einer Schlechterstellung gegenüber Einzelunternehmen, bei denen es keine „Infektion“ gibt; üben Einzelunternehmer gleichzeitig verschiedene Einkunftsarten aus, wird nur die originär gewerbliche Tätigkeit der Gewerbesteuer unterworfen.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH legt § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG verfassungskonform aus, um eine Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmen zu vermeiden. Daher gilt eine Personengesellschaft, die nur aufgrund einer sogenannten Aufwärtsinfektion i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Var. 2 EStG als gewerbliches Unternehmen gilt, nicht als gewerbesteuerpflichtiger Gewerbebetrieb i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Der VIII. Senat des BFH bestätigt mit seinem aktuellen Urteil die S. 339Rechtsprechung des IV. Senats.

Die einkommensteuerliche Gewerblichkeit bleibt aber bestehen, sodass z. B. stille Reserven (etwa in Immobilien) unabhängig von der Spekulationsfrist steuerlich verhaftet sind.

Bei einer sogenannten Seitwärtsinfektion, die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Var. 1 EStG geregelt ist, kommt es zur Gewerblichkeit, wenn die Personengesellschaft neben Überschusseinkünften auch noch gewerbliche Einkünfte erzielt (z. B. eine Musiker-GbR, die nebenbei T-Shirts mit ihrem Bandnamen verkauft) und wenn die gewerblichen Nettoumsätze 3 % des Gesamtnettoumsatzes oder einen Betrag von 24.500 € übersteigen (sogenannte Bagatellgrenze). Es besteht dann auch eine Gewerbesteuerpflicht.

V. Umsatzsteuer

1. Vorsteuerabzug aus Insolvenzverwalterleistungen

Der BFH hatte sich mit dem Vorsteuerabzug aus Insolvenzverwalterleistungen bei Unternehmensfortführung zu beschäftigen. Danach kann eine Vorsteueraufteilung nach der Gesamttätigkeit des Insolvenzschuldners während der Verwalterzeit vorgenommen werden. Bei Unternehmenseinstellung ist hingegen der Vorsteuerabzug nach den früheren unternehmerischen Tätigkeiten des Insolvenzschuldners zu entscheiden.

BFH, Urteil v. 23.10.2024, XI R 20/22

I. Hintergrund:

Verwendet der Unternehmer Leistungen nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, besteht der Vorsteuerabzug nur zum Teil. Dabei ist jener Teil der jeweiligen Vorsteuer nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist (§ 15 Abs. 4 UStG).

Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln (§ 15 Abs. 4 Satz 2 UStG). Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Gesamtumsätzen ist nur zulässig, wenn keine andere, präzisere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG).

Der BFH hatte die Frage zu klären, wie eine Vorsteueraufteilung aus Insolvenzverwalterleistungen im Falle der Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter zu erfolgen hat.

II. Sachverhalt:

Insolvenzverwalterleistungen und Unternehmensfortführung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Der Kläger war als Insolvenzverwalter im Verfahren des Insolvenzschuldners G eingesetzt, nachdem er zuvor schon vorläufiger Insolvenzverwalter gewesen war.
- G war als IT-Administrator selbständig tätig.
- Nach einem Gutachten bestanden im Insolvenzeröffnungsverfahren Fortführungsaussichten. Der Kläger führte den Betrieb des G im Wege der fachlichen Tätigkeit durch G weiter; dieser wickelte die von Kunden erteilten Aufträge für die Masse ab.
- Der Kläger gab für die Zeit der Weiterführung Umsatzsteuervoranmeldungen ab.
- Mit Beschluss des Insolvenzgerichts wurde dem Kläger eine Nettovergütung von rd. 21.500 EUR zuzüglich Umsatzsteuer bewilligt.
- Am selben Tag wurde dem Kläger für seine Tätigkeit als vorläufiger Insolvenzverwalter eine Vergütung von netto 1.150 EUR zzgl. 218,50 EUR Umsatzsteuer zugesprochen.
- Der Kläger erteilte entsprechende Rechnungen an die Insolvenzmasse.

- Der Kläger gab eine Umsatzsteuererklärung 2018 ab, in welcher er ausschließlich Vorsteuerbeträge von rd. 4.600 EUR (darin enthalten die Vorsteuer aus Insolvenzverwaltervergütung) deklarierte.

Das Finanzamt wies darauf hin, dass die geltend gemachte Vorsteuer nach Maßgabe des Verhältnisses der im Insolvenzverfahren geltend gemachten unternehmerischen und privaten Verbindlichkeiten aufzuteilen sei.

Demgegenüber führte der Kläger aus, dass nach dem Schlussverzeichnis insgesamt Insolvenzforderungen i.H.v. 333.809,24 EUR angemeldet worden seien; davon entfielen allein auf das Finanzamt 318.187,67 EUR (darin 261.222,52 EUR auf Forderungen aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag, Umsatzsteuer 56.965,15 EUR). Eine Vorsteueraufteilung nach den Vorstellungen des Finanzamts sei nicht sachgerecht. Der Kläger beantragte eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der in der Zeit der Insolvenzverwaltung erzielten Gesamteinnahmen. Diese betrügen 272.555,72 EUR. Davon seien 265 390,58 EUR betrieblich begründet. Nach dem Umsatzschlüssel betrage die Vorsteuerquote somit 97,37 %.

Das Finanzamt errechnete ein Vorsteuerquote von 17,06 % (56.965 EUR / 333.809 EUR), die es auf die Vorsteuer aus den beiden Insolvenzverwaltervergütungen anwandte.

Das Finanzgericht Köln (Urteil v. 25.5.2022, 9 K 1278/19, EFG 2022, 1873) sah die eingelegte Klage als begründet an und ließ den vom Insolvenzverwalter begehrten höheren Vorsteuerabzug nach den Gesamteinnahmen während der Verwaltertätigkeit zu.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Vorsteuerabzug nach den Gesamteinnahmen während der Verwaltertätigkeit möglich

Der BFH schloss sich der Auffassung der Vorinstanz an und hielt die Revision des Finanzamts für unbegründet. Entgegen der Auffassung des Finanzamts kann sich die nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmende Vorsteueraufteilung ausnahmsweise nach der Gesamttätigkeit des Unternehmens während der Zeit der Insolvenzverwaltung nach Maßgabe der Anteile steuerpflichtiger, steuerfreier beziehungsweise nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten bestimmen, wenn der Insolvenzverwalter – wie im Streitfall – den Betrieb des Insolvenzschuldners fortführt und keine (wesentlichen) Verwertungshandlungen vorgenommen hat. Hierzu führte der BFH weiter aus:

- Hat ein Insolvenzschuldner seine unternehmerische Tätigkeit bereits vor der Insolvenzeröffnung eingestellt, ist die Vorsteueraufteilung auf Grundlage der früheren Unternehmenstätigkeit zu entscheiden (Rz. 24 m.w.N.).
- Liegt eine Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter vor, wird es nicht beanstandet, die Vorsteueraufteilung der Insolvenzverwaltervergütung nach der Gesamttätigkeit des Insolvenzschuldners während der Verwaltungszeit des Insolvenzverwalters vorzunehmen (Rz. 25 und Rz. 29).
- Die Fortführung der bisherigen Unternehmenstätigkeit setzt nicht lediglich eine Abwicklungstätigkeit voraus (Rz. 30). Hiervon war im Entscheidungsfall auszugehen (Rz. 31).
- Maßgeblich für die Vorsteueraufteilung sind die steuerpflichtigen, steuerfreien und auch die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten während der Verwalterzeit.
- Der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und den im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger besteht jedenfalls dann ausnahmsweise nicht, wenn der Insolvenzverwalter das schuldnerische Unternehmen fortführt und dabei das Vermögen des Insolvenzschuldners nicht verwertet.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die Rezensionsentscheidung verdeutlicht die Unterscheidung zwischen dem Vorsteuerabzug aus Insolvenzverwalterleistungen bei Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter und Unternehmenseinstellung. Für den letztgenanntem Fall hat der BFH mit ebenfalls am 27.3.2025 veröffentlichtem Beschluss v. 23.10.2024 (XI R 8/22) entschieden, dass über den Abzug der Vorsteuer über die Leistungen des Insolvenzverwalters nach der früheren unternehmerischen Tätigkeit des Insolvenzschuldners zu entscheiden sei. Im Falle der Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter verhält sich dies anders, wie das o.g. BFH-Urteil (XI R 20/22) verdeutlicht.

2. Schuldet ein Immobilienerwerber die durch den Veräußerer unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer?

Ein Grundstückserwerber haftet nicht für den unrichtigen Umsatzsteuerausweis in übernommenen Mietverträgen. Ein unrichtiger Umsatzsteuerausweis des Voreigentümers kann nicht dem Grundstückserwerber zugerechnet werden. Ob dem Grundstücksveräußerer der unrichtige Steuerausweis auch nach Veräußerung zuzurechnen ist und ob sich für den Grundstückserwerber eine Haftung nach den Regelungen der AO ergeben kann, blieb im Entscheidungsfall offen.

BFH, Urteil v. 5.12.2024, V R 16/22

I. Hintergrund:

In § 14c UStG werden die Umsatzsteuerfolgen beschrieben, wenn in einer Rechnung die Umsatzsteuer zu hoch oder unberechtigt ausgewiesen wird. Durch § 14c UStG sollen Steuerausfälle verhindert werden, die dadurch entstehen können, dass der Rechnungsaussteller den ausgewiesenen Steuerbetrag nicht abführt und der Rechnungsempfänger Vorsteuer geltend macht. Der nationalstaatliche Gesetzgeber unterscheidet zwischen unrichtigem und unberechtigtem Steuerausweis.

Bei **unrichtigem Steuerausweis** schuldet derjenige, der einen höheren Steuerbetrag ausweist, den Mehrbetrag. Eine Berichtigung des Steuerbetrags wird zugelassen (§ 14c Abs. 1 Satz 2 UStG).

Wird Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, obwohl der Rechnungsaussteller zum gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer nicht berechtigt ist (**unberechtigter Steuerausweis**), schuldet dieser die ausgewiesene Umsatzsteuer. Der geschuldete Steuerbetrag kann berichtigt werden, soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist (§ 14c Abs. 1 Satz 3 UStG).

Durch das JStG 2024 (BGBl I 2024 Nr. 387 v. 5.12.2024) hat der Gesetzgeber bestimmt, dass eine Person zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer auch dann schuldet, wenn der Steuerausweis in einer Gutschrift erfolgt (§ 14c Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UStG).

Aus einer Rechnung, in der unrichtige bzw. unberechtigte Umsatzsteuer ausgewiesen wird, scheidet ein Vorsteuerabzug aus. Dies folgt aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, wonach dem Leistungsempfänger nur für die gesetzlich geschuldete Steuer ein Vorsteuerabzug zusteht (vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 7 UStAE).

Das BMF hat mit Schreiben v. 27.2.2024 (BStBl I 2024, 361) zu den Detailfragen zur Anwendung von § 14c UStG Stellung genommen. Weiteres ergibt sich aus den Abschn. 14c.1 und 14c.2 des UStAE.

Der BFH musste die Frage beurteilen, ob ein unrichtiger Steuerausweis geschuldet wird und ob der Eigentumserwerberin eines bebauten Gebäudes der unrichtige Steuerausweis zuzurechnen ist.

II. Sachverhalt:

Grundstückserwerb im Zwangsversteigerungsverfahren

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Die Klägerin (eine GmbH) erwarb im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens ein bebautes Grundstück.
- Das Grundstück war mit einem mehrstöckigen Bürogebäude sowie einer Tiefgarage bebaut.
- Das Gebäude und auch die Tiefgarage waren größtenteils vermietet.

- Unter den Mietverträgen befanden sich ein am 23.3.2007 abgeschlossener Mietvertrag mit einer Fachklinik und ein am 7.6.2012 abgeschlossener Mietvertrag über Physiopraxisräume.
- In den vom Voreigentümer abgeschlossenen Mietverträgen waren jeweils eine Nettokaltmiete und sonstige Vorschüsse ausgewiesen. Es findet sich der Zusatz „zzgl. 19 % MwSt“ und ein ausgewiesener entsprechender Betrag.
- Die Klägerin verbuchte im Streitjahr diese vereinnahmten Mieten als Bruttomieten und behandelte sie als zum Regelsteuersatz umsatzsteuerpflichtig.
- Im Rahmen der Abschlussarbeiten behandelte die Klägerin diese Mieten abweichend als umsatzsteuerfrei.

Die Finanzverwaltung schloss sich dieser Auffassung nicht an und setzte die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer (§ 14c Abs. 1 UStG) fest, weil in den Altmietverträgen zu Unrecht Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. Eine Option zur Umsatzsteuerpflicht schied nach Maßgabe von § 9 Abs. 2 UStG aus, da die Mieter nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt waren.

Die Klage hiergegen hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg (Urteil v. 11.4.2022, 7 K 7031/19, EFG 2022, 1789) musste sich die Klägerin die vom Alteigentümer abgeschlossenen Mietverträge zurechnen lassen. Für einen in dem Altmietvertrag ausgewiesenen unrichtigen Steuerausweis schulde der Grundstückserwerber die Steuer.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Grundstückserwerber schuldet die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer nicht

Der BFH gab der Revision der Klägerin statt. Zu Unrecht habe das FG Berlin-Brandenburg einen etwaigen Steuerausweis in den vom Voreigentümer abgeschlossenen Mietverträgen in Verbindung mit den Kontoauszügen über Mietzahlungen der Klägerin zugerechnet.

- Steuerschuldnerin i.S.d. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist der Unternehmer, der in einer Rechnung für seine Leistungen einen Steuerbetrag unrichtig ausweist (**Rechnungsaussteller**).
- Eine Inanspruchnahme als Rechnungsaussteller nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG setzt voraus, dass dieser an der Erstellung der Rechnung **mitgewirkt** hat **oder** dass diesem die Ausstellung anderweitig nach den für Rechtsgeschäfte geltenden Regelungen **zuzurechnen** ist.
- Die Klägerin hat im Entscheidungsfall nicht an dem Mietvertrag mitgewirkt. Vielmehr hat der im eigenen Namen handelnde Voreigentümer die Mietverträge selbst (unrichtig) abgeschlossen.
- Der Klägerin ist diese Unrichtigkeit nicht zuzurechnen. Sie tritt zwar in die Mietverträge ein. Die Regelung in § 566 BGB, wonach der Kauf eine Miete nicht bricht, löst aber keine Zurechnung eines vom Voreigentümer veranlassten unrichtigen Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 Satz 1 UStG) aus. Begründet wird dies damit, dass § 566 BGB dem Schutz des Mieters diene und nicht über die Hintertüre eine Zurechnung des unrichtigen Steuerausweises des Voreigentümers durch den Grundstückserwerber begründen könne (Rz. 18 und 19).
- Aus dem offenen Umsatzsteuerausweis in den von dem Voreigentümer abgeschlossenen Mietverträgen lässt sich keine Pflicht herleiten, die auf die Klägerin übergegangen ist (Rz. 20). Nur im Falle der Wahl der Umsatzsteuerpflicht (vgl. § 9 Abs. 2 UStG) besteht eine Pflicht zur Rechnungsausstellung, die auch auf den Erwerber übergeht (§ 566 Abs. 1 BGB). Im Entscheidungsfall geht es aber nicht um die Pflicht zur Rechnungsausstellung, sondern um die Frage der Zurechnung des unrichtigen Steuerausweises an den neuen Grundstückseigentümer.

- Auch eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) löst für den Erwerber keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG aus. Ein unrichtiger Steuerausweis, der sich aus einem vom Veräußerer abgeschlossenen Mietvertrag ergibt, begründet beim Erwerber für Zeiträume nach dem Grundstückserwerb keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG (Rz. 21 bis 24).
- Auch ein Überwachungsverschulden scheidet aus, da die Klägerin in den Mietverträgen nicht als Rechnungsausstellerin benannt war.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die BFH-Entscheidung konkretisiert die Steuerschuldnerschaft nach § 14c Abs. 1 UStG im Falle eines Grundstückserwerbs. Die Entscheidungsgründe sind über den entschiedenen Einzelfall hinaus von hoher Praxisrelevanz.

Die Entscheidung verdeutlicht zunächst, dass Berater bei Grundstückserwerb die bislang abgeschlossenen Mietverträge auch auf die Umsatzsteuer hin genau prüfen sollten.

Sollte ein **Mietvertrag** durch den neuen Eigentümer **angepasst** werden, macht sich der neue Eigentümer den Mietvertrag zu Eigen. Dann dürfte sich für ihn als neuen Rechnungsaussteller eine Steuerschuld unmittelbar aus § 14c Abs. 1 UStG ergeben.

Wird der Mietvertrag des Alteigentümers **unverändert übernommen**, gilt dies nicht: Selbst wenn sich – wie im Entscheidungsfall – keine Steuerschuldnerschaft für den Erwerber aus den unrichtig übernommenen Mietverträgen ergibt, stellt sich allerdings weitergehend die Frage, ob den die Umsatzsteuer zu Unrecht zahlenden Mietern gegenüber dem (neuen) Vermieter ein **zivilrechtlicher Anspruch auf Rückzahlung** der zu Unrecht geleiteten Umsatzsteuer zusteht.

Die BFH-Entscheidung geht leider nicht näher darauf ein, ob der die Umsatzsteuer zu Unrecht ausweisende Unternehmer (Verkäufer) diese Steuer auch nach dem Gebäudeverkauf selbst schuldet. Eine Stellungnahme der FinVerw. dürfte hierzu erforderlich sein.

Sollte eine solche fortwährende Steuerschuld bejaht werden, dürfte eine Haftung des Erwerbers nach Maßgabe von §§ 69 bis 76 AO (insbesondere die Betriebsübernehmerhaftung nach § 75 AO) zu prüfen sein. Im Entscheidungsfall geht der BFH hierauf nicht näher ein, wohl auch, weil der Erwerb im Rahmen der Zwangsversteigerung stattfand und § 75 AO hierauf nicht zur Anwendung kommt.

3. Flugunterricht ist grundsätzlich nicht umsatzsteuerfrei

Der Begriff "Schul- und Hochschulunterricht" umfasst nicht die Erteilung von Flugunterricht.

BFH, Urteil v. 13.11.2024, XI R 31/22

I. Hintergrund:

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer als Vorsteuer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurden. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.

II. Sachverhalt:

Erteilung von Flugunterricht durch einen gemeinnützigen Verein

Streitig ist, inwieweit der Kläger mit der Überlassung von Flugzeugen und der Erteilung von Flugunterricht steuerfreie Leistungen erbringt, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Der Kläger ist ein gemeinnütziger Verein, der die Förderung des Luftsports bezweckt. Seinen Mitgliedern überließ er hierzu ein in 2015 erworbenes Flugzeug gegen Entgelt zum Fliegen. Zudem wurde das Flugzeug in den Streitjahren 2016 und 2017 zur Ausbildung von Flugschülern zum Erwerb der Privatpilotenlizenz (PPL) verwendet.

In den an die Flugschüler ausgestellten Rechnungen wurde das Entgelt für die Flugzeugüberlassung mit dem ermäßigten Steuersatz sowie das Entgelt für den Flugunterricht ohne Umsatzsteuerausweis getrennt ausgewiesen.

Das Finanzamt (FA) vertrat die Auffassung, die Überlassung des Flugzeugs an die Flugschüler stelle zusammen mit dem Flugunterricht eine einheitliche Leistung dar, die insgesamt nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei sei und berichtigte den im Jahr 2015 geltend gemachten Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Flugzeugs in Höhe des Anteils der steuerfreien Verwendung. Zudem berücksichtigte das FA eine Steuerschuld für die in den Rechnungen offen ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG.

Die Einsprüche des Klägers sowie die anschließende Klage blieben ohne Erfolg.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

BFH gibt dem Kläger Recht und hebt die Vorentscheidung auf

Der BFH hält die Revision des Klägers für begründet. Die Vorentscheidung wurde aufgehoben und der Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht (FG) zurückverwiesen.

Einheitliche Leistung

Das FG hat zutreffend entschieden, dass die zum Zwecke des Unterrichts erfolgende Überlassung des Flugzeugs zusammen mit dem Unterricht eine einheitliche Leistung (Flugunterricht) darstellt.

Allerdings ist der streitgegenständliche Flugunterricht nicht steuerfrei. Der Vorsteuerabzug aus dem Flugzeugerwerb wurde zu Unrecht berichtigt bzw. aus den mit der Flugzeugüberlassung im Zusammenhang stehenden Kosten zu Unrecht versagt.

Der Flugunterricht ist steuerpflichtig

Der Flugunterricht ist nicht gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei. Danach sind die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden, steuerfrei.

Kein Schul- oder Hochschulunterricht

Von der Steuer zu befreien sind nur die Veranstaltungen im Sinne des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG, die als Schul- und Hochschulunterricht im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL sowie als Aus- und Fortbildung oder berufliche Umschulung anzusehen sind.

Diese Voraussetzungen sind für den Flugunterricht nicht erfüllt.

Der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts verweist u.a. allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen. Die Steuerbefreiung einer Unterrichtsleistung setzt das Vorliegen eines integrierten Systems sowie eines breiten und vielfältigen Spektrums von Stoffen voraus. Nicht erfasst als "spezialisierter" Unterricht sind z.B. Fahrschulunterricht, Surf- und Segelunterricht oder Schwimmunterricht.

Der Flugunterricht stellt kein integriertes System in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen dar. Er zielt vielmehr darauf ab, das Fliegen mit Flugzeugen zu erlernen. Er ist daher, ebenso wie Fahrschulunterricht oder Segelunterricht, ein spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht, der die Fähigkeit vermittelt, ein Luftfahrzeug zu führen.

Auch keine Steuerfreiheit als "Aus- und Fortbildung"

Der Flugunterricht ist auch nicht als Aus- oder Fortbildung oder als berufliche Umschulung steuerfrei. Die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient.

Ein direkter Bezug der Flugausbildung zu einem Gewerbe oder einem Beruf oder ein Dienen des Erwerbs oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse scheidet im Streitfall aus.

Der Flugunterricht betraf die Erlangung einer Privatpilotenlizenz für "Hobbyflieger". Diese ist keine Voraussetzung für eine entsprechende Berufsausbildung, auch wenn die erlangten Kenntnisse im Einzelfall auch für berufliche Zwecke nützlich sein mögen.

Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG liegen ebenfalls nicht vor

Die Erteilung von Flugunterricht ist auch nicht nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerbefreit.

Steuerbefreit sind hiernach u.a. sportliche Veranstaltungen, die von den in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG genannten Unternehmern durchgeführt werden.

Bei der Überlassung von Flugzeugen eines Luftsportvereins an seine Mitglieder handelt es sich nicht um eine sportliche Veranstaltung im Sinne von § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG. Auch

die Erteilung von Flugunterricht ist mangels „Veranstaltung“ nicht nach dieser Vorschrift steuerbefreit.

Auch die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sind nicht erfüllt

Danach sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen steuerfrei, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Daran fehlt es.

Vorsteuer abziehbar

Danach ist die Umsatzsteuer aus dem Flugzeugerwerb und den laufenden Kosten in voller Höhe als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehbar. Das Urteil des FG war daher aufzuheben.

Hinweis für den zweiten Rechtsgang

Da zwar die Höhe des begehrten Vorsteuerabzugs nicht im Streit stand, Klage- und Revisionsantrag jedoch hierüber hinausgingen und Feststellungen des FG, weshalb dem Kläger der Vorsteuerabzug insoweit vom FA versagt wurde, fehlen, war ein Durcherkennen nicht möglich.

Die dazu nötigen Feststellungen hat das FG insoweit im zweiten Rechtsgang nachzuholen und zudem zu prüfen, ob die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG auf die Umsätze des Klägers zu Recht erfolgt ist.

4. Teilrücktritt vom Kaufvertrag unschädlich für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen

Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) wird trotz eines späteren Teilrücktritts vom Kaufvertrag nicht nachträglich zu einer steuerbaren Leistung. Die spätere Aufgabe des Betriebs infolge der Insolvenz des Käufers wirkt sich nicht auf die Beurteilung einer Geschäftsveräußerung aus.

FG Münster 27.8.24, 15 K 2717/22 U

I. Hintergrund

Eine Geschäftsveräußerung liegt gemäß § 1 Abs. 1a UStG vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Übertragen werden muss ein Gesamt- oder Teilvermögen, wobei es sich bei Letzterem in unionsrechtskonformer Auslegung um eine Kombination von Bestandteilen eines Unternehmens handeln muss, die aus Erwerbersicht zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausreicht, auch wenn diese Tätigkeit nur Teil eines größeren Unternehmens ist, von dem sie abgespalten wurde. Der Erwerber muss außerdem beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben; nicht begünstigt ist die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit.

II. Sachverhalt

Die Klägerin betrieb ein Busunternehmen. Sie erbrachte überwiegend Beförderungsleistungen im Linienverkehr. Dazu unterhielt sie zuletzt 14 Linienbusse. Die Wartung und Instandhaltung der Linienbusse sowie die Verwaltung des Unternehmens erfolgten auf dem eigenen Betriebsgrundstück. Mitte 2017 veräußerte die Klägerin die Linienbusse samt Betriebsgrundstück und Inventar an einen anderen Busunternehmer. Es gingen keinerlei Konzessionen, Genehmigungen oder Kundenverträge auf den Käufer über.

Die Parteien gingen davon aus, dass es sich um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung handelte. Der Kaufvertrag wurde hinsichtlich der Veräußerung der Linienbusse vereinbarungsgemäß abgewickelt. Anfang 2018 bat der Käufer die Klägerin jedoch um Teilrücktritt vom Kaufvertrag, da er den noch ausstehenden Kaufpreis für das Betriebsgrundstück und das Inventar nicht finanzieren konnte. Im März 2018 erklärte die Klägerin gegenüber dem Käufer den Teilrücktritt vom Kaufvertrag und forderte den Käufer zur Räumung und Herausgabe des Grundstücks samt Inventar auf. Dieser Aufforderung entsprach der Käufer erst nach zivilgerichtlicher Entscheidung. Am 1.4.19 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Käufers eröffnet.

Das Finanzamt kam zu dem Ergebnis, dass infolge des Teilrücktritts keine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vorliege. Stattdessen sei die Veräußerung der Linienbusse als Einzelveräußerung umsatzsteuerbar und auch umsatzsteuerpflichtig, und zwar seit dem Zeitpunkt des Teilrücktritts im März 2018.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Die hiergegen gerichtete Klage war jedoch erfolgreich.

Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Umfasst sind sowohl die Eigentumsübertragung auf den Erwerber als auch die freiwillige Übergabe durch den Eigentümer an den Erwerber. Ob die Verfügungsmacht übertragen worden ist, ist unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls zu bestimmen, das heißt unter Berücksichtigung der konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlichen Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten.

Auch wenn die Übergabe des Besitzes an einem Betriebsgrundstück vorbehaltlich der vollständigen Kaufpreiszahlung vereinbart worden ist und der Eigentumsübergang Zug um Zug gegen Zahlung des Gesamtkaufpreises erfolgen soll, kann die Verfügungsmacht für umsatzsteuerliche Zwecke tatsächlich schon vorher auf den Käufer übergehen. Das gilt jedenfalls dann, wenn der Erwerber die Wirtschaftsgüter auch vor dem vertraglichen Besitz- oder zivilrechtlichen Eigentumsübergang nutzt. Die umsatzsteuerliche Verschaffung der Verfügungsmacht weicht in diesem Fall von der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung ab.

Beachten Sie | Es handelt sich dann im Ergebnis um einen Verkauf unter Eigentumsvorbehalt, bei dem umsatzsteuerlich bereits eine Lieferung vorliegt. Unerheblich ist es dabei, wenn für die Nutzung der Wirtschaftsgüter, für die der Käufer den Kaufpreis nicht entrichtet hat, nicht eigens ein Nutzungsentgelt vertraglich vereinbart worden ist. Umsatzsteuerlich ist insoweit das tatsächliche Geschehen maßgeblich.

Der Erwerber darf aber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb z. B. aus betriebswirtschaftlichen oder kaufmännischen Gründen in seinem Zuschnitt ändern oder modernisieren. Ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht und ob die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln, ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu entscheiden. Dabei ist der Art der wirtschaftlichen Tätigkeit, deren Fortführung geplant ist, besondere Bedeutung zuzumessen. Dass der Begünstigte vor der Übertragung eine wirtschaftliche Tätigkeit derselben Art ausgeübt hat, ist nicht erforderlich, aber auch nicht schädlich.

Genehmigungen oder Kundenverträge sind keine das Unternehmen prägenden Elemente, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die übergegangenen Wirtschaftsgüter für die Fortführung der Tätigkeit ausreichen. Gehen Genehmigungen oder Kundenverträge nicht auf den Erwerber über, kann trotzdem eine nicht steuerbare GiG vorliegen. Gleiches gilt, wenn keinerlei Arbeitsverträge auf den Käufer übergehen.

Die sofortige Abwicklung des übergegangenen Unternehmens ist – wie gesagt – angesichts des Vereinfachungszwecks der nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung nicht begünstigt. Insoweit erfordert die Annahme einer GiG ein Zeitmoment, um festzustellen, ob die erforderliche Fortführungsabsicht des Erwerbers gegeben ist. Nur im Fall eines über gewisse Zeit fortgeführten Betriebs bzw. zumindest der Absicht der Betriebsfortführung für eine gewisse Zeit ist die Begünstigung (Liquiditätsschonung, Vereinfachung) zu rechtfertigen.

Beachten Sie | Das Zeitmoment dient damit vornehmlich der Feststellung der subjektiven Tatsache der Fortführungsabsicht. Ein sehr langer Zeitraum der Fortführung mag die Fortfüh-

rungsabsicht indizieren. Eine nur kurze Fortführung mag unter Umständen die fehlende Fortführungsabsicht des Erwerbers indizieren, wenn nicht andere Umstände hinzutreten, die gewichtig für die Fortführungsabsicht streiten.

Ein Zeitraum der Betriebsfortführung von mehreren (hier: knapp acht) Monaten ist ausreichend, um unabhängig von späteren Ereignissen von einer Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG auszugehen. Dies gilt jedenfalls, wenn der Käufer in diesem Zeitraum im Wesentlichen die gleiche Tätigkeit wie zuvor der Verkäufer erbringt. Eine spätere Geschäftsaufgabe des Käufers, vor allem wenn sie allein aus finanziellen Gründen erfolgt, ist unschädlich – es sein denn, es ergeben sich doch Anhaltspunkte dafür, dass der Erwerber die Fortführung des Betriebs nicht beabsichtigt haben könnte.

Gemäß § 17 Abs. 1 S. 1 UStG hat der Unternehmer, der einen steuerpflichtigen Umsatz i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgeführt hat, für den sich die Bemessungsgrundlage geändert hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen – und zwar gemäß S. 8 der Vorschrift für den Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Dies gilt gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG sinngemäß, wenn eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb rückgängig gemacht worden ist. Die Änderung der Bemessungsgrundlage setzt aber eine steuerpflichtige Leistung voraus, während eine GiG gerade nicht steuerbar ist, sodass die Vorschrift in entsprechenden Fällen nicht anwendbar ist.

Die Vorschrift ist mangels planwidriger Regelungslücke auch nicht analog auf andere Fallgestaltungen anwendbar. § 17 UStG dient der Anpassung der Umsatzbesteuerung und des Vorsteuerabzugs an die letztlich tatsächlich aufgewendete Gegenleistung. Er fungiert damit als Korrektiv zur Soll-Besteuerung nach § 16 Abs. 1 S. 1 UStG und sichert die periodengerechte Besteuerung. Vor diesem Hintergrund ist die Regelung des § 17 UStG nicht insofern unvollständig, als dass nicht steuerbare Vorgänge wie eine GiG bei Änderung der zugrunde liegenden tatsächlichen Vorgänge (insbesondere Rückgängigmachung der Leistung, § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG) erfasst werden müssten. Besteht nämlich aufgrund objektiv nachprüfbarer Umstände im Zeitpunkt der Lieferung kein Zweifel an der Fortführungsabsicht des Erwerbers und liegen die Voraussetzungen der Geschäftsveräußerung im Übrigen vor, gibt es keinen Grund, eine Geschäftsveräußerung im Falle späterer Ereignisse mit Auswirkung auf das zugrunde liegende Rechtsverhältnis (hier insbesondere der Teilrücktritt) zu negieren. Vielmehr deckt § 1 Abs. 1a UStG diesen Fall ab, weil er über die objektiv zu bestimmende Fortführungsabsicht ein zeitliches Moment enthält. Die spätere Umqualifizierung einer einmal tatsächlich manifestierten Geschäftsveräußerung ist damit verwehrt. Nur bei nicht ausreichend langer Fortführung des Unternehmens kann die GiG von vornherein auszuschließen sein.

Beachten Sie | Diese Beurteilung trägt auch dem Vereinfachungscharakter des § 1 Abs. 1a UStG Rechnung. Sie gewährt die durch die Annahme der Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung vorgesehenen Vereinfachungen und vermeidet angesichts etwa der Vorschriften des § 1 Abs. 1a S. 3 und des § 15a Abs. 10 UStG unnötige Komplikationen bei der erstmaligen Besteuerung einer vormals als Geschäftsveräußerung behandelten Übertragung, ohne den Neutralitätsgrundsatz zu verletzen.

IV. Hinweise für die Praxis

Die Entscheidung bringt für Unternehmensveräußerer eine gewisse Rechtssicherheit, auch wenn bei der Beurteilung der Frage der nicht steuerbaren GiG oftmals ein Restrisiko verbleibt. Denn anders als bei der ertragsteuerlichen Betriebsveräußerung kommt es bei der umsatzsteuerlichen steuerbaren GiG auch auf das Verhalten des Erwerbers an, also auf die Frage, ob er das Unternehmen tatsächlich nahezu unverändert fortführt. Darauf hat der Veräußerer nur bedingten Einfluss.

Im Rahmen des (Notar-)Vertrags über Geschäftsveräußerungen, vor allem auch beim (Mit-)Verkauf von Geschäftsgrundstücken, sollte stets eine Optionsklausel für den Fall aufgenommen werden, dass die Parteien von einer GiG ausgehen und sich diese Annahme als falsch erweisen könnte. Konkret: Gehen die Vertragspartner übereinstimmend von einer GiG aus und beabsichtigen sie lediglich für den Fall, dass sich ihre rechtliche Beurteilung später als unzutreffend herausstellt, eine Option zur Steuerpflicht, so sollte diese Option vorsorglich und im Übrigen unbedingt im notariellen Kaufvertrag erklärt werden (vgl. BMF 23.10.13, BStBl I 13, 1304).

VI. Umwandlungssteuerrecht

1. Formwechsel als Veräußerung im Sinne der Regelung über den Einbringungsgewinn II

Eine Veräußerung, die zur Entstehung eines Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006) führt, liegt auch dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft, deren Anteile im Rahmen eines qualifizierten Anteilstausches in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht worden sind, innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt in eine Personengesellschaft formgewechselt wird. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 27. November 2024 - X R 26/22

I. Sachverhalt

- Kommanditisten der Klägerin, einer GmbH & Co. KG, sind der Beigeladene zu 1. mit einer Beteiligung von 90 % und die Beigeladene zu 2. (10 %). Die Komplementär-GmbH ist am Vermögen der Klägerin nicht beteiligt. Die Klägerin war im Streitjahr 2010 die Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit der XA-GmbH als Betriebsgesellschaft. An der XA-GmbH waren der Beigeladene zu 1. mit 98 % und die Beigeladene zu 2. mit 2 % beteiligt. Im selben Verhältnis waren die beiden Beigeladenen auch Gesellschafter der X-GmbH. Die Anteile an der X-GmbH und der XA-GmbH gehörten zum Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen bei der Klägerin.
- Die Beigeladenen beschlossen in einer Gesellschafterversammlung der X-GmbH eine Erhöhung des Stammkapitals dieser Gesellschaft im Verhältnis der bisherigen Beteiligungen. Zur Anrechnung auf die Kapitalerhöhung brachten die Beigeladenen ihre jeweiligen Anteile an der XA-GmbH in die X-GmbH ein und nahmen sogleich die Abtretung vor. Damit wurde die X-GmbH Alleingesellschafterin der XA-GmbH.
- In einer nachfolgenden notariellen Urkunde vom selben Tag (UR-Nr. 20/2010) über eine Gesellschafterversammlung der XA-GmbH heißt es demgegenüber, Gesellschafter der XA-GmbH seien die X-GmbH zu 98 % und die XA-Verwaltungs-GmbH zu 2 %. Feststellungen zu der Frage, durch welchen Vorgang zwischenzeitlich ein 2 %-Anteil an der XA-GmbH auf die XA-Verwaltungs-GmbH übertragen worden ist, hat das Finanzgericht nicht getroffen.
- In dieser Gesellschafterversammlung beschlossen die Gesellschafter der XA-GmbH deren Formwechsel in die XA-KG zu Buchwerten. Kommanditistin mit einer Beteiligung von 100 % am Kapital sollte die X-GmbH werden. Die XA-Verwaltungs-GmbH --die nach den Feststellungen des Finanzgerichts zuvor mit 2 % an der XA-GmbH beteiligt war-- wurde Komplementärin ohne Kapitaleinlage.
- Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Einbringung der ursprünglich den Beigeladenen zustehenden Anteile an der XA-GmbH in die X-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile als qualifizierter Anteilstausch anzusehen ist und diese Anteile bei der X-GmbH -entsprechend einem von der X-GmbH gestellten Antrag- nach § 21 Abs. 1 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 2006 in der im Streitjahr 2010 geltenden Fassung (UmwStG 2006 a.F.) mit dem Buchwert anzusetzen sind.
- Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, der nachfolgende Formwechsel der XA-GmbH in die XA-KG sei als Veräußerung der Anteile an der XA-GmbH durch die X-GmbH im Sinne des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 anzu-

sehen, die zur Entstehung eines Einbringungsgewinns II führe. Dieser sei von den Beigeladenen -als den Einbringenden- im Rahmen der Gewinnfeststellung der Klägerin zu versteuern.

- Die Klage vor dem Finanzgericht Münster hatte keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des BFH:

- Der BFH hat der Revision stattgegeben, die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.
- Eine Veräußerung, die zur Entstehung eines Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006) führt, liegt auch dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft, deren Anteile im Rahmen eines qualifizierten Anteilstausches in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht worden sind, innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt in eine Personengesellschaft formgewechselt wird.
- Jedenfalls dann, wenn die eingebrachten Anteile durch den Formwechsel nicht wieder in denjenigen ertragsteuerlichen Status zurückfallen, den sie vor der Einbringung hatten, ist weder eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 vorzunehmen noch ist die Besteuerung eines Einbringungsgewinns II unbillig im Sinne des § 163 der Abgabenordnung.
- Die EU-Fusionsrichtlinie (RL 2009/133/EG) ist auf einen rein innerstaatlichen Sachverhalt nicht anwendbar, wenn der nationale Gesetzgeber sich dafür entschieden hat, innerstaatliche und grenzüberschreitende Fälle nicht gleich zu behandeln. Dies ist hinsichtlich der deutschen Regelung über den Anteilstausch (§ 21 UmwStG 2006) der Fall.
- Das Finanzgericht hatte zwar zu Recht erkannt, dass durch den Formwechsel ein dem Grunde nach steuerpflichtiger Einbringungsgewinn II entstanden ist. Allerdings ist bisher offen, ob auch die Teilanteilsübertragung, die schon vor dem Formwechsel stattgefunden haben muss, den Tatbestand des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 verwirklicht hatte.
- Denn nach dem Ergebnis der notariellen Urkunde mit der UR-Nr. 10/2010 ist die übernehmende Gesellschaft (X-GmbH) Alleingesellschafterin der XA-GmbH geworden, deren Anteile mit dieser Urkunde in die X-GmbH eingebracht wurden. Demgegenüber wird in der nachfolgenden, am selben Tage errichteten, aber nicht unmittelbar anschließenden notariellen Urkunde mit der UR-Nr. 20/2010 angegeben, Gesellschafter der XA-GmbH seien zu 98 % die X-GmbH und zu 2 % die XA-Verwaltungs-GmbH. Zwischenzeitlich muss die X-GmbH daher einen 2 %-Anteil an der XA-GmbH auf die XA-Verwaltungs-GmbH übertragen haben. Feststellungen hierzu hat das Finanzgericht nicht getroffen.
- Sollte es sich bei dieser Anteilsübertragung um eine "Veräußerung" im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 -oder um einen der in § 22 Abs. 2 Satz 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG 2006 a.F. genannten Vorgänge- gehandelt haben, wäre schon dadurch -und nicht erst durch den nachfolgenden Formwechsel- in Bezug auf den 2 %-Anteil ein Einbringungsgewinn II realisiert worden. Andernfalls wären die festgestellten Einbringungsgewinne II jeweils um 2 % zu kürzen. Hierzu wird das FG noch Feststellungen zu treffen haben.

VII. Grunderwerbsteuer

1. Entgelte für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche bei einer noch zu errichtenden Immobilie können der Grunderwerbsteuer unterliegen

Entgelte für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche für eine noch zu errichtende Immobilie unterliegen der Grunderwerbsteuer, wenn ein rechtlicher Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag besteht. Sie sind dann nicht in dem ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheid über die Besteuerung des Kaufvertrags, sondern in einem nachträglichen gesonderten Steuerbescheid zu erfassen – so der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 30.10.2024 – II R 15/22.

Dies gilt allerdings nicht für Hausanschlusskosten, wenn sich der Grundstückskäufer zur Übernahme dieser Kosten bereits im (ursprünglichen) Grundstückskaufvertrag verpflichtet hat – wie der BFH in einem weiteren Urteil vom selben Tag – Az. II R 18/22 – entschieden hat.

BFH, Urteile vom 30. Oktober 2024 (II R 15/22und II R 18/22),

I. Sachverhalt:

Im Verfahren Az. II R 15/22 kauften der Kläger und seine Ehefrau ein Grundstück, auf dem Eigentumswohnungen zu errichten waren; im Verfahren Az. II R 18/22 erwarb der Kläger ein Grundstück, auf dem eine Doppelhaushälfte gebaut werden sollte. Die jeweilige Verkäuferin verpflichtete sich in den Kaufverträgen auch zum Bau der noch nicht errichteten Immobilien.

Nach Beginn der Rohbauarbeiten an den jeweiligen Gebäuden äußerten die Kläger Änderungswünsche bei der Bauausführung gegenüber der Verkäuferin ("nachträgliche Sonderwünsche"). Für diesen Fall sahen die Kaufverträge vor, dass die Käufer Mehrkosten für solche nachträgliche Sonderwünsche zu tragen hatten und nur die Verkäuferin diese umsetzen durfte.

Das Finanzamt hielt die Entgelte für die nachträglichen Sonderwünsche für grunderwerbsteuerpflichtig und erließ entsprechende Steuerbescheide gegenüber den jeweiligen Klägern.

Klagen vor dem Finanzgericht blieben erfolglos.

II. Die Entscheidungen des Gerichts:

Der BFH gab in den Revisionsverfahren ebenfalls überwiegend dem Finanzamt Recht.

Nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) gehören auch solche Leistungen zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung, die der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Die Vorschrift erfasst jedoch nur zusätzliche Leistungen, die nachträglich gewährt werden; zusätzliche Leistungen, zu denen sich der Käufer bereits bei Abschluss eines Grundstückskaufvertrags verpflichtet, unterliegen schon im Rahmen der Besteuerung des Kaufpreises nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer.

Nachträglich vereinbarte Sonderwünsche sind jedoch nur dann steuerpflichtig, wenn sie in einem rechtlichen Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag stehen. Diesen rechtlichen Zusammenhang sah der BFH im Verfahren Az. II R 15/22 darin, dass der Kläger verpflichtet

war, die Mehrkosten für nachträgliche Sonderwünsche zu tragen und er diese nach den vertraglichen Regelungen nicht ohne weiteres selbst ausführen lassen durfte, sondern die Ausführung der Verkäuferin oblag.

Etwas anders verhielt es sich in der Streitsache Az. II R 18/22. Dort war der rechtliche Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag für den BFH zwar hinsichtlich der zusätzlich gezahlten Entgelte für die nachträglichen Sonderwünsche "Innentüren, Rolllädenmotoren, Arbeiten und Materialien für Bodenbeläge" dadurch gegeben, dass der Kaufvertrag schon selbst Abweichungen von der Bauausführung nach entsprechender Vereinbarung vorsah. In den "Hausanschlusskosten" hingegen sah der BFH keine nachträglich vereinbarten Sonderwünsche. Die Übernahme dieser Entgelte durch den Kläger wurde nämlich nicht nachträglich vereinbart, sondern ergab sich bereits aus dem Grundstückskaufvertrag selbst.

2. Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG bei Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu gegründete Kapitalgesellschaft

Die Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine zu diesem Zweck neu gegründete Kapitalgesellschaft kann nach § 6a GrEStG steuerbegünstigt sein. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 25. September 2024 (II R 2/22),

I. Sachverhalt

Die alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Klägerin, einer GmbH, war Eigentümerin eines inländischen Grundstückes. Das Grundstück befand sich im Betriebsvermögen ihres Einzelunternehmens.

Das Einzelunternehmen übertrug im Wege der Ausgliederung sein Vermögen als Ganzes auf die mit Gesellschaftsvertrag vom selben Tag neu gegründete Klägerin.

Daraufhin setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer gegenüber der Klägerin fest.

Die Klage vor dem Sächsischen Finanzgericht hatte teilweise Erfolg.

Nach Ansicht des Finanzgerichts unterlag zwar der durch die Verschmelzung bewirkte Übergang des Eigentums an dem Grundstück von dem Einzelunternehmen auf die Klägerin nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GrEStG) der Grunderwerbsteuer. Allerdings seien die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG erfüllt gewesen.

Dagegen richtet sich die Revision des Finanzamts. Seiner Ansicht nach ist die Ausgliederung des Unternehmens eines Einzelkaufmanns auf eine neu gegründete Gesellschaft nicht nach § 6a GrEStG begünstigt, weil kein Konzernsachverhalt vorliege. § 6a GrEStG sei auf Vorgänge innerhalb eines bestehenden Konzerns beschränkt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Der durch die Ausgliederung bewirkte Übergang des Eigentums an dem Grundstück auf die Klägerin unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Es handelt sich um einen gesetzlichen Eigentumswechsel, bei dem kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen war und bei dem es auch keiner Auflassung bedurfte.

Bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG handelt es sich um einen Umwandlungsvorgang im Sinne des § 6a Satz 1 GrEStG.

Der BFH hat bereits entschieden, dass auch Umwandlungsvorgänge zwischen einem Alleingesellschafter und der von ihm beherrschten Kapitalgesellschaft von § 6a GrEStG erfasst sind. § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG sieht ausdrücklich vor, dass eine Kapitalgesellschaft auf ihren Alleingesellschafter verschmolzen werden kann und dieser das Vermögen der Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger übernimmt. Der Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a GrEStG sein (BFH, Urteil vom 21.08.2019 - II R 15/19 (II R 50/13), BStBl II 2020, 329, Rz 21).

Kann die Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG in diesem Fall umwandlungsbedingt nicht eingehalten werden, steht dies der Begünstigung nicht entgegen.

Die Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG muss insoweit eingehalten werden, als der nach Erlöschen des Einzelunternehmens als Alleingesellschafter an der Kapitalgesellschaft beteiligte (frühere) Einzelkaufmann diese Beteiligung in Höhe von mindestens 95 % über weitere fünf Jahre halten muss.

§ 6a Satz 4 GrEStG ist nach der Rechtsprechung des BFH dahingehend auszulegen, dass die dort genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Bei Umwandlungsvorgängen zwischen einer abhängigen Gesellschaft und einem herrschenden Unternehmen muss in Fällen der Verschmelzung nur die Vorbehaltensfrist und in Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nur die Nachbehaltensfrist eingehalten werden. Die Vorbehaltensfrist muss bei der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nicht eingehalten werden, um die Steuerbegünstigung zu erlangen. Denn eine vor der Umwandlung nicht existente Gesellschaft kann die in § 6a Satz 4 GrEStG bestimmten zeitlichen Voraussetzungen der Abhängigkeit aus rechtlichen Gründen nicht erfüllen (BFH, Urteil vom 21.08.2019 - II R 16/19 (II R 36/14), BStBl II 2020, 333, Rz 25).

Nach diesen Grundsätzen hat das Finanzgericht zu Recht entschieden, dass die Grunderwerbsteuer dem Grunde nach im Streitfall nach § 6a GrEStG nicht zu erheben ist. Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung sind erfüllt.

An dem Umwandlungsvorgang sind -wie § 6a Satz 3 GrEStG voraussetzt- das Einzelunternehmen als herrschendes Unternehmen und die Klägerin als abhängige Gesellschaft beteiligt. Unerheblich für die Anwendung des § 6a GrEStG ist der Umstand, dass das Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem Einzelunternehmen und -nach dessen Erlöschen- zwischen der Klägerin und ihrer Alleingesellschafterin erst durch den Umwandlungsvorgang begründet wurde.

§ 6a Satz 4 GrEStG schließt die Steuerbegünstigung nicht aus. Zwar waren weder das Einzelunternehmen noch die Gesellschafterin als Alleingesellschafterin vor dem Umwandlungsvorgang fünf Jahre zu mindestens 95 % an der Klägerin beteiligt. Dies ist jedoch unerheblich, da beide aus Rechtsgründen vor dem Umwandlungsvorgang nicht an der Klägerin beteiligt sein konnten, da sie erst aufgrund des Umwandlungsvorgangs entstanden ist. Nach dem Umwandlungsvorgang war die Alleingesellschafterin an der Klägerin zu 100 % beteiligt.

3. Anwendung des § 6a GrEStG auf Anteilsübertragungen im Ausland

Die sogenannte Verlängerung der Beteiligungskette, bei der der übertragende Alleingesellschafter zugleich Alleingesellschafter der erwerbenden Gesellschaft ist, unterliegt auch bei ausländischen Gesellschaften nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG der Grunderwerbsteuer, wenn der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, ein inländisches Grundstück gehört.

BFH, Urteil vom 25. September 2024 (II R 36/21),

I. Sachverhalt:

Anfang August 2010 war die in Irland ansässige A Unlimited (A) alleinige Gesellschafterin der ebenfalls in Irland ansässigen B Limited (B). B war Alleingesellschafterin weiterer Gesellschaften, die ihrerseits an Gesellschaften beteiligt waren, die über inländischen Grundbesitz verfügten. Andere Gesellschafter waren an diesen grundbesitzenden Gesellschaften nicht beteiligt.

Die Klägerin wurde am 11.08.2010 auf der Grundlage des "BVI Business Companies Act 2004" gegründet. Der Sitz der Klägerin befand sich auf den Britischen Jungferninseln. Sie wurde in das dortige Register eingetragen. Alleinige Gesellschafterin war A.

Am 27.08.2010 übertrug A alle Anteile an der B auf die Klägerin.

2015 stellte sich anlässlich einer Außenprüfung durch das zuständige Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung X die Frage nach der grunderwerbsteuerlichen Relevanz der Anteilsübertragung. Die Klägerin vertrat die Ansicht, dass zwar ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GrEStG) vorliege, dieser jedoch nach § 6a GrEStG steuerfrei sei.

Das Finanzamt führte daraufhin weitere Außenprüfungen bei der Klägerin und der A durch, die sich auf die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG und die Grundbesitzwerte bezogen. Die Prüfer gelangten zu dem Ergebnis, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG vorliege und die Voraussetzungen des § 6a GrEStG nicht erfüllt seien.

Das Finanzamt erließ daraufhin einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer.

Die Klage vor dem Finanzgericht Münster hatte keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die sogenannte Verlängerung der Beteiligungskette, bei der der übertragende Alleingesellschafter zugleich Alleingesellschafter der erwerbenden Gesellschaft ist, unterliegt auch bei ausländischen Gesellschaften nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG der Grunderwerbsteuer, wenn der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, ein inländisches Grundstück gehört (BFH, Urteil vom 25.11.2015 - II R 64/08, BFH/NV 2016, 420, Rz 15, m.w.N.).

Ausgehend davon sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG im Streitfall erfüllt. Am 27.08.2010 sind alle Anteile der A an der grundbesitzenden B und damit mindestens 95 % der Anteile auf die Klägerin übergegangen.

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist es unerheblich, dass A auch alleinige Anteilseignerin der Klägerin war. Entscheidend ist, dass die Anteile an der B und damit die (mittelbar) in

deren Vermögen befindlichen Grundstücke mit der Anteilsübertragung dem Vermögen der Klägerin (erstmalig) zugeordnet wurden.

Ob die nach der maßgeblichen ausländischen Rechtsordnung zu beurteilenden Rechtsvorgänge einer nach § 6a GrEStG begünstigten Umwandlung entsprechen, hat das Finanzgericht anhand des dafür maßgebenden ausländischen Rechts von Amts wegen zu ermitteln. Eine Revision kann nicht darauf gestützt werden, dass die Vorentscheidung auf der fehlerhaften Anwendung ausländischen Rechts beruht.

Das Finanzgericht hat im Streitfall unter Anwendung des maßgeblichen ausländischen Rechts festgestellt, dass es sich bei dem die Grunderwerbsteuer auslösenden Vorgang nicht um eine "entsprechende Umwandlung" im Sinne des § 6a Satz 2 GrEStG handelt.

Diese Feststellungen des Finanzgerichts sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Revisionsbegründung wendet sich gegen die -aus ihrer Sicht- unzutreffende Auslegung des ausländischen Rechts durch das Finanzgericht. Dies kann mit der Revision jedoch nicht geltend gemacht werden.

§ 1 Abs. 3 GrEStG verstößt nicht gegen die Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12.02.2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. L 46, 11).

Die Nichtanwendung des § 6a GrEStG bei der Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft auf eine ausländische Gesellschaft verstößt weder gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union -AEUV-) noch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV). Es liegt auch keine gegen EU-Recht verstoßende Beihilfe vor (Art. 107 Abs. 1 AEUV).

Auf die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) kann sich die Klägerin nicht berufen, da es sich bei ihr um eine Drittstaatengesellschaft handelt.

Eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit liegt ebenfalls nicht vor. Da die Kapitalverkehrsfreiheit lediglich eine Benachteiligung der ausländischen Gesellschaften und ihrer Anteilseigner verbietet, aber eine Besserstellung gegenüber reinen Inlandssachverhalten nicht erfordert, sind nur solche (ausländischen) Vorgänge erfasst, die einem Umwandlungsvorgang im Sinne von § 6a GrEStG entsprechen (vgl. BFH, Urteil vom 01.07.2021 - VIII R 9/19, BStBl II 2022, 359, Rz 21, m.w.N., zu § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG). Dies ist, wie vom Finanzgericht zutreffend festgestellt worden ist, vorliegend nicht der Fall.

§ 6a GrEStG stellt auch keine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar. Die Vorschrift wirkt zwar selektiv, weil sie bestimmte Gesellschaften im Hinblick auf die bei einem Rechtsträgerwechsel anfallende Grunderwerbsteuer begünstigt; dies ist jedoch durch die Natur und den Aufbau des Systems der Grunderwerbsteuer gerechtfertigt (EuGH, Urteil A-Brauerei vom 19.12.2018 - C-374/17, EU:C:2018:1024, Rz 44).

VIII. Erbschaftsteuer

1. Ableitung des Anteilswerts einer Kapitalgesellschaft aus Verkäufen zwischen fremden Dritten

Der Wert von Anteilen an einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft ist nicht auf den Substanzwert begrenzt, wenn eine Ableitung des (niedrigeren) gemeinen Werts aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, möglich ist. Zur Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen zwischen fremden Dritten können solche Verkäufe nicht herangezogen werden, bei denen über Jahre hinweg regelmäßig derselbe Preis zugrunde gelegt wird.

BFH, Urteil v. 25.9.2024, II R 15/21

I. Hintergrund:

- Nach § 12 Abs. 2 ErbStG sind Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG festzustellen ist, mit dem auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) festgestellten Wert anzusetzen.
- Nach § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG sind Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter § 11 Abs. 1 BewG fallen, da sie am Stichtag nicht an einer deutschen Börse zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind, mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen.
- Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, so erfolgt die Bewertung der Anteile nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde.
- Nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG darf die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (**Substanzwert**) der Gesellschaft nicht unterschritten werden

Kann der gemeine Wert eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG auch aus der **(freiwilligen) Einziehung von Geschäftsanteilen** abgeleitet werden, sodass der Substanzwert als Untergrenze nicht zum Tragen kommt, oder steht dies dem Kriterium „unter fremden Dritten“ entgegen?

II. Sachverhalt:

- Die Klägerin zu 1. ist eine GmbH und Familienholdinggesellschaft, die insbesondere Beteiligungen an anderen Gesellschaften hielt. Die Kläger zu 2. und 3. sind Erben ihrer im November 2014 verstorbenen Mutter (M). M gehörten ca. 9,95 % der Anteile an der Klägerin zu 1.
- Bereits seit dem **Jahr 2009** waren mehrfach Einziehungen von Teilgeschäftsanteilen an der Klägerin zu 1. jeweils zu einem **Einziehungskurs von 400 %** des jeweiligen Nennkapitals sowie ein **Anteilsverkauf unter Gesellschaftern** zu einem Veräußerungspreis von **400 % des Nennkapitals** erfolgt. Im **Februar 2015** erfolgten 2 Einziehungen von Teilgeschäftsanteilen an der Klägerin zu 1. zu einem **Einziehungskurs von ebenfalls 400 %**. Die jeweils verbliebenen Anteile wurden verhältnismäßig aufgestockt. Im **Jahr 2018** wurde ein weiterer Anteil an der Klägerin zu 1. unter Gesellschaftern zu einem Kurs von **380 % des Nennkapitals** verkauft.

- Das Finanzamt (FA) stellte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung mit Feststellungsbescheid vom 16.11.2015 den Wert der Anteile an der Klägerin zu 1. erklärungsgemäß mit dem **Vierfachen des Nominalwerts** fest. Aufgrund einer Konzernbetriebsprüfung bei der Klägerin zu 1. änderte das FA die Wertfeststellung unter **Ansatz des Substanzwerts** und stellte den Wert des Anteils an der Klägerin zu 1. fest.
- Einspruch und Klage gegen den geänderten Feststellungsbescheid blieben **erfolglos**. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass der Wert des Anteils zutreffend anhand des **Substanzwerts** der Gesellschaft nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG ermittelt worden sei. Es könne dahinstehen, ob die aufgrund in der Gesellschafterversammlung der Klägerin zu 1. Im Februar 2015 beschlossenen Einziehungen zu einem Einziehungskurs von 400 % des Nennkapitals als Verkäufe unter **fremden Dritten** i. S. d. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG angesehen werden könnten. Jedenfalls sei nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG der **Substanzwert** stets als **Mindestwert** anzusetzen.

III. Die Entscheidung des Gerichts:
Der BFH entscheidet, dass das FG hat **im Ergebnis** zutreffend die Klage abgewiesen hat. Zwar ist das FG rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der **Substanzwert** nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG als Untergrenze auch auf einen nach **§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG abgeleiteten Wert** aus zeitnahen Verkäufen unter **fremden Dritten** Anwendung findet. Das Urteil des FG stellt sich indes aus **anderen Gründen als richtig** dar. Eine Ableitung des gemeinen Werts der Anteile an der Klägerin zu 1. nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG aus zeitnahen Verkäufen unter Heranziehung eines **Einziehungskurses von 400 %** des Nennwerts **kommt nicht in Betracht**. Die im Feststellungsbescheid vorgenommene Bewertung der Anteile an der Klägerin zu 1. nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG mit dem Substanzwert ist danach rechtmäßig und verletzt die Kläger zu 2. und 3. nicht in ihren Rechten.

- Das FG hätte **nicht dahinstehen lassen dürfen**, ob die in der Gesellschafterversammlung der Klägerin zu 1. im Februar 2015 beschlossenen Einziehungen zu einem Einziehungskurs von 400 % des Nennkapitals als Verkäufe **unter fremden Dritten** i. S. d. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG angesehen werden könnten. Denn anders als das FG meint, findet der **Substanzwert** nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG als **Untergrenze** auf einen nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG aus zeitnahen Verkäufen unter fremden Dritten abgeleiteten Wert **keine Anwendung**. Dies folgt aus dem **Zweck der Norm**, den gemeinen Wert der Anteile an einer Kapitalgesellschaft zu ermitteln (**teleologische Auslegung**) und aus der inneren Systematik (**systematische Auslegung**).
- § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG enthält das **Bewertungsziel** des Gesetzgebers und entspricht § 9 Abs. 1 BewG sowie den verfassungsrechtlichen Vorgaben aus Art. 3 Abs. 1 GG, nach denen die einzelnen Vermögensgegenstände wegen der zugrunde liegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit einem **Annäherungswert an den gemeinen Wert** zu bewerten sind. Ist die Ableitung des gemeinen Werts aus **zeitnahen Verkäufen zwischen fremden Dritten möglich** und damit das verfassungsrechtlich gebotene Bewertungsziel nach § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG erreicht, ist **kein Grund ersichtlich** den durch Ableitung aus zeitnahen Verkäufen gefundenen gemeinen Wert durch einen anderen, **namentlich höheren Substanzwert** nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG zu ersetzen.
- Die vom FG vorgenommene Auslegung der Norm widerspricht auch dem verfassungsrechtlichen Gebot, alle Vermögensgegenstände in einem **Annäherungswert an den gemeinen Wert zu bewerten**. Sie ist nicht zulässig, wenn eine nach den anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässige und mit der Verfassung zu vereinbarende Auslegung möglich ist (**verfassungskonforme Auslegung**). Das Gebot verfassungskonformer Gesetzesauslegung verlangt, von mehreren möglichen Normdeutungen, die

teils zu einem verfassungswidrigen, teils zu einem verfassungsmäßigen Ergebnis führen, diejenige vorzuziehen, die mit dem **Grundgesetz in Einklang** steht.

Obwohl das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, stellt sich dessen Entscheidung aus **anderen Gründen als richtig** dar.

- Ein Ansatz der Anteile an der Klägerin zu 1. mit einem Einziehungskurs i. H. v. 400 % des Nennkapitals als Ableitung des gemeinen Werts aus zeitnahen Verkäufen unter fremden Dritten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG kommt **nicht in Betracht**, so dass nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG der **Substanzwert als Mindestwert** anzusetzen ist.
- Maßgebend für die Ableitung des gemeinen Werts von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach § 11 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 BewG ist der Preis, der bei einer **Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr** tatsächlich erzielt wurde. Gewöhnlicher Geschäftsverkehr ist der Handel, der sich nach den **marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage** vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist.
- Ob die Parteien einen Preis vereinbart haben, der demjenigen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr entspricht, ist nach ständiger Rechtsprechung nach den **Gesamtumständen des Einzelfalles** unter Heranziehung **objektiver Wertmaßstäbe** zu entscheiden, zu denen vor allem das Gesamtvermögen und die Ertragsaussichten gehören. Bei der Ableitung des gemeinen Werts sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Auszuklammern sind dabei solche preisbildenden Faktoren, die mit der Beschaffenheit der Anteile selbst nichts zu tun haben. **Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind außer Acht zu lassen**.
- Wie der Senat bereits für § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG a. F. entschieden hat, können zur Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen zwischen fremden Dritten solche Verkäufe nicht herangezogen werden, bei denen regelmäßig **derselbe Preis** (insbesondere der Nominalwert) zugrunde gelegt wird. Ein solcher Ansatz zeigt, dass die Beteiligten den Preis gerade **nicht unter den Bedingungen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen** von Angebot und Nachfrage unter Heranziehung objektiver Wertmaßstäbe, zu denen vor allem das Gesamtvermögen und die Ertragsaussichten gehören, gebildet haben. Dies gilt auch, wenn ein Preis **regelmäßig gleichbleibend** angesetzt wird, der sich als ein Vielfaches des Nominalwerts darstellt.

Nach diesen Grundsätzen kommt eine Ableitung des gemeinen Werts der Anteile an der Klägerin zu 1. aus dem Einziehungskurs i. H. v. 400 % des Nennkapitals **nicht in Betracht**. Die Kläger haben selbst vortragen, dass der Einziehungskurs nicht für jeden Einzelfall einzeln ausgehandelt, sondern über Jahre hinweg aufgrund der unveränderten Ausschüttungspraxis der Klägerin zu 1. gleichbleibend angesetzt wurde, **ohne die veränderten Vermögensverhältnisse der Gesellschaft und ihrer Beteiligungsgesellschaften zu berücksichtigen**. Dass sich der Kaufpreis nicht an den veränderten Vermögensverhältnissen orientiert hat, folgt auch aus dem aus objektiven Gründen nicht erklärbaren erheblichen **Missverhältnis zu dem das Gesamtvermögen der Gesellschaft abbildenden Substanzwert**. Der Substanzwert der Klägerin zu 1. liegt mehr als das **6-fache** über dem sich aus dem Einziehungskurs ergebenden Wert.

IV. Hinweise für die Praxis:

Da eine Ableitung des gemeinen Werts aus dem Einziehungskurs von 400 % des Nennkapitals der Klägerin zu 1. nicht in Betracht kommt, konnte der BFH dahingestellt bleiben lassen,

ob die Einigung zu den Einziehungen im Februar 2015 **rechtzeitig und zwischen fremden Dritten** erfolgte.

A

Ableitung des Anteilswerts 99
Aktivrente 5
Anteilsübertragungen im Ausland 97
Aufteilung Kaufpreis 6
Aufwärtsinfektion 77
Ausgliederung eines Einzelunternehmens 95

B

Beratungskosten 76
Beteiligungsverluste bei EÜR 11
Bruttomethode im Fall der Ausschüttung 70

D

Degressive Abschreibung 4, 6
doppelte Haushaltsführung 20

E

energetischen Gebäudesanierung 18
Ersatzneubauten 45

F

Fahrtkosten 19
Flugunterricht 84
Forderungsverzicht eines Gesellschafters 59
Formwechsel als Veräußerung 91
Freiberufliche Einkünfte 49

G

Gesamtumsatz 21
Geschäftsveräußerung im Ganzen 87
Gewinnermittlungsart 64
Grundfreibetrag 14

H

Hausgeldzahlungen 46
Heimfall 57

I

Internationale Kleinunternehmerbesteuerung 23
Investitionsabzugsbetrag 7

K

Kindergeld 14
Kleinunternehmerbesteuerung 21
Koalitionsvertrag 4
Körperschaftsklausel bei unechter Realteilung 67

L

Leasing-Sonderzahlung 10

N

nachträglich vereinbarte Sonderwünsche 93
Nutzungsdauer 7

O

Optionsmodell 13
Organschaft und atypisch stille Beteiligung 71

P

Pendlerpauschale 4
Photovoltaikanlagen 31
privates Veräußerungsgeschäft 52
Privatnutzung eines Geschäftswagens 32

S

Schuldzinsenabzug 11, 39
Sonderausgaben 16

T

Thesaurierungsbegünstigung 12

U

Übernahme von Pensionsverpflichtungen 61
Übertragung stiller Reserven 55
Umzugskosten 36
unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer? 81

V

Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Aktiengesellschaften 75
vermögensverwaltende Personengesellschaft .. *Siehe*
Verwaltungs- und Konzernabschlusskosten einer Holding 60
Vorsteuerabzug aus Insolvenzverwalterleistungen 78