Aktuelles Steuerrecht
III/2025

Rotenburger Akademie für
Steuerrecht und
Betriebswirtschaft
PhDr. 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 und mit künstlicher Intelligenz verfeinert.

A. NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG 5

I. GRUNDSTÜCKE IN DER EINKOMMENSTEUER: GEPLANTE ÄNDERUNGEN IM ÜBERBLICK 5
II. STEUERLICHES INVESTITIONSSOFORTPROGRAMM 8
III. GESETZ ZUR UMSETZUNG DER UMWANDLUNGSRICHTLINIE UND ZUR ÄNDERUNG WEITERER GESETZE – GILT AB DEM 01.02.2023 20

B. URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN 22

I. EINKOMMENSTEUER 22
1. Ferienwohnung kann erste Tätigkeitsstätte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sein 22
2. Keine außergewöhnlichen Belastungen: Vorweggenommene Aufwendungen für die eigene Bestattung 24
3. Anforderungen an ein Fahrtenbuch bei Berufsgeheimnisträgern 25
4. Verzicht auf Gesellschafterdarlehen mit Besserungsabrede – Einkommensteuerliche Auswirkungen .. 27
5. Freiberufler oder Gewerbebetrieb: Tätowierer als Künstler? 29
6. Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Lebensführung bei einem Ein-Personen-Haushalt 30
7. Gewinn aus der Veräußerung eines Wohnmobils als Einkünfte aus privatem Veräußerungsgeschäft steuerbar? 33
8. Verlustnutzung nach Beendigung einer Zweigliedrigen Kommanditgesellschaft durch Anwachsung .. 35
9. Nachweis der kürzeren Gebäudenutzungsdauer: Verwaltungsauffassung verworfen 38
10. Verfahren zur Zulässigkeit des rückwirkenden Treaty Override in § 50d Abs. 10 EStG eingestellt . 39
11. Sonderausgabenabzug des Mietwerts einer Altenteilerwohnung? 40
12. Teilabzugsverbot bei Teilwertabschreibung eines Darlehens an eine Tochterkapitalgesellschaft 42
13. Rückabwicklung einer Anteilsübertragung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage 44
II. BILANZSTEUERRECHT 45
1. Aktivierung von Provisionsansprüchen bei Versicherungsvertretern 45
2. AfA nach Wegfall der gewerblichen Prägung einer Personengesellschaft; Änderung wegen eines rückwirkenden Ereignisses 47
3. Korrespondierende Bilanzierung und Wertberichtigung von Darlehensforderungen im Sonderbetriebsvermögen 50
4. Fortführung oder Auflösung einer im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung vorhandenen 6b-Rücklage 52
III. KÖRPERSCHAFTSTEUER 55
1. Gesellschafterdarlehen zwischen Kapitalgesellschaften 55
2. Mehrstufige Organschaft: Anwendung des Verlustabzugsverbots nach § 8c Abs. 1 KStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel 58
3. Schaffung von AfA-Potential durch Optionsausübung nach § 1a KStG (§ 1a KStG) 59
4. Gesetzliche Regelungen zur Mindestgewinnbesteuerung mit Grundgesetz vereinbar 61
IV. GEWERBESTEUER 64
1. Gewerbesteuerlicher Veräußerungsgewinn bei doppelstöckiger Personengesellschaft 64
2. Keine Gewerbesteuerbefreiung von Physiotherapieleistungen in fremden Einrichtungen 66
3. Gewerblicher Grundstückshandel und erweiterte Kürzung 67
4. Vermietung von Dachflächen zum Betrieb von PV-Anlagen an beherrschter Gesellschaft steht erweiterter Grundstückskürzung nicht entgegen 69
V. UMSATZSTEUER 72
1. Eindeutige Entnahmehandlung als Voraussetzung für das „Entnahme-Verkauf-Modell“ 72
2. Neue Kleinunternehmerregelung: Nachträglichen Vorsteuerabzug nicht vergessen 75
3. Zur Steuerbefreiung der vertretungsweisen Übernahme eines ärztlichen Notfalldienstes gegen Entgelt 77
4. Eheleute mit gleichartigen Unternehmen als Kleinunternehmer? 79
VI. ABGABENORDUNG - FINANZGERICHTSORDNUNG 82
1. Zugangsvermutung bei nicht regelmäßiger Zustellung an allen Werktagen 82
2. Klageeinreichung per Post: Erfolgreiche Verfassungsbeschwerde betreffend Nutzungspflicht des beSt im Januar 2023 84
VII. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT 86
1. Einbringungsgeborene Anteile und verrechenbare Verluste 86
VIII. GRUNDERWERBSTEUER 88
1. Zeitliche Anwendung der verlängerten grunderwerbsteuerlichen Nachbehaltefristen bei einer Gesamthand 88
IX. ERBSCHAFTSTEUER 90
1. Erhaltung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung des Betriebsvermögens bei nachfolgender Einbringung in eine GmbH 90
2. Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft 92

3. Angemessene Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft bei der Lohnsumme (§ 13a ErbStG) zu berücksichtigen 95
4. Antrag auf Optionsverschonung im Rahmen eines Einspruchsverfahrens 96
5. Steuerbarkeit einer Pauschalabfindung für den Verzicht auf nachehelichen Unterhalt 98

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Grundstücke in der Einkommensteuer: Geplante Änderungen im Überblick

Das BMF hat einen Referentenentwurf mit diesem Titel veröffentlicht: „Siebte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“ (Stand: 4.8.25).

Aus dem 50 Seiten umfassenden Entwurf werden drei Aspekte für Grundstücke vorgestellt.

- Es handelt sich um eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert,
- die Kaufpreisaufteilung und den
- Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer. |

Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert

Derzeitige Regelung

Nach § 8 EStDV brauchen eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn

- ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks (relative Grenze) und
- nicht mehr als 20.500 EUR (absolute Grenze) beträgt.

Werden die Grenzen nicht überschritten, hat der Steuerpflichtige also ein Wahlrecht: Er kann den Raum als Privat- oder als Betriebsvermögen behandeln.

Entscheidet er sich für Privatvermögen, ist Folgendes zu bedenken:

- Die auf diesen Raum entfallenden Aufwendungen können grundsätzlich als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der Abschreibungsbetrag richtet sich jedoch nach den Abschreibungsmethoden für Privatgebäude, da kein Betriebsvermögen vorliegt.
- Wird der betrieblich genutzte Grundstücksteil als Privatvermögen behandelt, ist grundsätzlich in jedem folgenden Jahr zu prüfen, ob die Voraussetzungen noch vorliegen.

Beachten Sie | Wichtig sind in diesem Zusammenhang auch etwaige stille Reserven. Bei einer Behandlung als Betriebsvermögen unterliegen Wertzuwächse bei einer Entnahme oder Veräußerung des Grundstücksteils der Besteuerung. Handelt es sich demgegenüber um Privatvermögen, ist ein Veräußerungsgewinn nur unter den Voraussetzungen des § 23 EStG zu versteuern. Vereinfacht ausgedrückt: Nach Ablauf der Zehnjahresfrist erfolgt keine Besteuerung.

Geplante Änderungen

§ 8 EStDV soll nun geändert werden – und zwar wie folgt:

Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile brauchen nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn ihre Größe nicht mehr als 30 Quadratmeter oder ihr Wert nicht mehr als 40.000 EUR beträgt (Satz 1). In diesem Fall dürfen Aufwendungen, die mit dem Grundstücksteil im Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden (Satz 2).

Durch den neuen Satz 1, der in allen noch offenen Fällen anwendbar sein soll, würde sich die jährliche Überprüfung, ob die Voraussetzungen noch vorliegen, oft erübrigen, da sich die Quadratmeter regelmäßig nicht ändern. Ist der Grundstücksteil nicht größer als 30 Quadratmeter, sind keine weiteren Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts notwendig. Nur in den Fällen, in denen die maximale Quadratmeterzahl überschritten wird, erfolgt in einem zweiten Schritt die Prüfung anhand der absoluten Wertgrenze.

So viel zu den guten Nachrichten.

Denn für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.25 beginnen, soll Satz 2 anwendbar sein. Dadurch wäre ein Abzug von Aufwendungen, die mit dem Grundstücksteil im Zusammenhang stehen, in den Fällen, in denen das Wahlrecht ausgeübt wird (also Privatvermögen vorliegt), nicht mehr möglich. Folglich würde die Wertermittlung für die Berechnung der Abschreibung entfallen.

Beachten Sie | Die betriebsbezogenen Aufwendungen wie z. B. Strom und Heizkosten sollen aber weiterhin abzugsfähig sein.

Kaufpreisaufteilung

Wurde für ein bebautes Grundstück ein Gesamtkaufpreis gezahlt, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des Gebäudes aufzuteilen. Denn nur die Anschaffungskosten für das Gebäude unterliegen einem Wertverzehr und mindern über die Abschreibung den steuerlichen Gewinn. Der Grund und Boden hingegen unterliegt keinem Wertverzehr und ist nicht planmäßig abschreibbar.

Streitanfällig ist oft die Aufteilungsmethode. Hier soll nun der **neue § 9b EStDV** für „Klarheit“ sorgen.

Danach soll für die Schätzung des Werts des Grund und Bodens sowie des Gebäudeanteils die **Immobilienwertermittlungsverordnung** einschließlich ihrer Vorgaben zur Wahl des Wertermittlungsverfahrens heranzuziehen sein.

Zur Vereinfachung soll entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis zudem festgeschrieben werden, dass das BMF eine Arbeitshilfe zur vereinfachten Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für das bebaute Grundstück zur Verfügung stellen kann.

Diese Schätzung kann widerlegt werden – und zwar durch Vorlage eines für diesen Zweck nach persönlicher Vorortbesichtigung erstellten Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken.

Der Immobilienverband Deutschland IVD hat in seiner Stellungnahme zum Referentenentwurf scharf kritisiert, dass Gutachten von Sachverständigen, die nach DIN EN ISO/IEC 17024 zertifiziert sind, somit nicht anerkannt werden sollen.

Kürzere Nutzungsdauer

Ist die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer als die typisierten Prozentsätze in § 7 Abs. 4 S. 1 EStG, kann die Abschreibung nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer vorgenommen werden. Hierzu hatte der BFH (28.7.21, IX R 25/19) entschieden, dass sich der Steuerpflichtige dabei grundsätzlich jeder Darlegungsmethode bedienen kann, die im Einzelfall geeignet erscheint (Methodenfreiheit).

Durch § 11c Abs. 1a EStDV soll nun festgelegt werden, dass der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer durch ein Gutachten (Vorortbesichtigung und anerkannte Sachverständige wie bei der Kaufpreisaufteilung) zu erbringen ist. Auch diese Regelung wird vom Immobilienverband Deutschland IVD entsprechend kritisiert.

Es handelt sich derzeit „nur“ um einen Referentenentwurf, sodass im weiteren Verlauf noch Änderungen möglich sind.

II. Steuerliches Investitionssofortprogramm

Am 11.7.2025 hat der Bundesrat dem Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland zugestimmt. Der Deutsche Bundestag hatte das Gesetz bereits am 26.6.2025 beschlossen.

Die Privatnutzung eines E-Dienst- oder E-Firmenwagens

Wird ein Dienstwagen einem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen oder nutzt ein Unternehmer einen Firmenwagen auch privat, so unterliegt die Privatnutzung des Fahrzeugs der Besteuerung. Maßgebend sind grundsätzlich pro Monat ein Prozent des Bruttolistenneupreises im Zeitpunkt der Erstzulassung. Zusätzlich sind Sachbezüge (Arbeitnehmer) bzw. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (Unternehmer) mit 0,03 Prozent des Bruttolistenneupreises je Entfernungskilometer und Monat zu erfassen, wenn das Fahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt werden kann.

Um die Elektromobilität und die Nachfrage nach emissionsfreien Fahrzeugen zu fördern, wird bei der Anschaffung eines E-Fahrzeugs nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2031 der Bruttolistenneupreis gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 EStG jedoch nur zu einem Viertel angesetzt, wenn es sich um ein reines E-Fahrzeug handelt und der Bruttolistenneupreis nicht mehr als 70.000 Euro beträgt. Bei einem höheren Bruttolistenneupreis wird dieser immerhin noch halbiert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 2 EStG). Im „Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland“ ist diese Grenze jetzt von 70.000 auf 100.000 Euro angehoben worden.

Beispiel 1

Einzelunternehmer U (Steuersatz 40 Prozent) wohnt direkt über dem von ihm geführten Restaurant. Er nutzt einen im Juli 2025 angeschafften E-Firmenwagen mit einem Bruttolistenneupreis von 100.000 Euro auch für private Fahrten.

	Bisher	Durch Neuregelung
Bruttolistenneupreis	100.000 Euro	100.000 Euro
Davon anzusetzen	50.000 Euro (1/2)	25.000 Euro (1/4)
Monatliche Entnahme Privatnutzung (BLP x 1 %)	500 Euro	250 Euro
monatliche Steuerbelastung (40 %)	200 Euro	100 Euro

Wird für das E-Fahrzeug ein Fahrtenbuch geführt, wurden bisher die Anschaffungskosten für die Ermittlung der Fahrzeuggesamtkosten nur dann zu nur 1/4 berücksichtigt, wenn der Bruttolistenneupreis nicht mehr als 70.000 Euro betrug. Bei einem höheren Betrag erfolgte ein Ansatz mit 1/2 der Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG). Auch diese Grenze ist auf 100.000 Euro angehoben worden.

Ab wann gilt der neue Grenzwert von 100.000 Euro?

Der auf 100.000 Euro erhöhte Grenzwert gilt gemäß § 52 Abs. 12 S. 6 EStG erstmals für Kraftfahrzeuge, die nach dem 30.06.2025 angeschafft werden. Für vorhandene Fahrzeuge hat die Gesetzesänderung damit keine Bedeutung. Mit einer Ausnahme: Vom angehobenen Grenzwert profitieren die Parteien, wenn der Halter des Pkw wechselt.

Beispiel 2

Unternehmer U besitzt seit 2022 einen E-Firmenwagen mit einem Bruttolistenneupreis von 80.000 Euro. Er verkauft das Fahrzeug am 15.07.2025 an Unternehmer V. Beide nutzen das Fahrzeug betrieblich und privat.

Lösung: U musste für die Privatnutzung den halben Bruttolistenneupreis ansetzen, weil er mit 80.000 Euro den für ihn geltenden Grenzwert überstieg. V profitiert dagegen vom geviertelten Ansatz. Denn seine Anschaffung erfolgte nach dem 30.06.2025 und es gilt nun die Grenze von 100.000 Euro.

Insbesondere für Arbeitnehmer stellt sich die Frage, ob sie durch eine neue Zuordnung der E-Firmenwagen bzw. einem Tausch der Firmenwagen innerhalb der Belegschaft (kurz: „Wechsel des Nutzungsberechtigten“) vom angehobenen Grenzwert profitieren können. Auf Basis des BMF-Schreibens vom 05.11.2021 (Rz. 22) und des Ländererlasses vom 09.01.2020 (Rz. 2) dürfte die Finanzverwaltung jedoch die Auffassung vertreten, dass ein Wechsel des Nutzungsberechtigten nicht zur Anwendung des auf 100.000 Euro angehobenen Grenzwerts berechtigt.

Keine Neuerungen bei der Umsatzsteuer

Im Gegensatz zu den Ertragsteuern, in der Fahrzeuge im Bereich der durch den halbierten bzw. geviertelten Bruttolistenneupreis begünstigt sind, schlägt das Privileg nicht auf die Umsatzsteuer durch. Bei der umsatzsteuerlichen Privatnutzung eines Dienst- oder Firmenwagens bleibt es beim Ansatz des vollen Bruttolistenneupreises. Das gilt auch, wenn es sich um ein reines E-Fahrzeug handelt (Abschn. 15.23 Abs. 5 Nr. 1 a) S. 2 UStAE). Damit bietet die Gesetzesänderung keine Vorteile bei der Umsatzsteuer.

Die neue degressive Abschreibung ab dem 01.07.2025

Die in § 7 Abs. 2 EStG verankerte degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (z. B. Maschinen, Pkw) war eigentlich ausgelaufen. Mit dem „Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts“ ist sie aber reaktiviert worden. Sie gilt für Wirtschaftsgüter, die nach dem 30.06.2025 und vor dem 01.01.2028 angeschafft oder hergestellt werden.

Die AfA-Regelungen im Zeitreihenvergleich
Dabei beläuft sich die degressive Abschreibung aber nicht – wie bei der Vorgänger-Regelung – auf das doppelte der linearen Abschreibung und auf maximal 20 Prozent pro Jahr. Die neue degressive AfA erhöht sich vielmehr auf das dreifache der linearen Abschreibung und auf maximal 30 Prozent pro Jahr. Damit gilt im Zeitreihenvergleich:

Datum der Anschaffung/Herstellung	Degressive AfA?	Degressiver AfA-Satz	Höchstens
nach 31.12.2019 und vor 01.01.2023	Möglich	Lineare AfA x 2,5	25 %
nach 31.12.2022 und vor 01.04.2024	Nicht möglich	–	–
nach 31.03.2024 und vor 01.01.2025	Möglich	Lineare AfA x 2,0	20 %
nach 31.12.2024 und vor 01.07.2025	Nicht möglich	–	–
nach 30.06.2025 und vor 01.01.2028	Möglich	Lineare AfA x 3,0	30 %
nach 31.12.2027	Nicht möglich	–	–

Wer kann von der degressiven Abschreibung profitieren?
Voraussetzung für die degressive Abschreibung ist, dass es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt. Sie kann daher nur für die Gewinneinkunftsarten (§§ 13, 15, 18 EStG) und für Kapitalgesellschaften (§ 8 Abs. 1 KStG) genutzt werden. Bei Überschusseinkünften (z. B. Vermietung und Verpachtung) kann nicht degressiv abgeschrieben werden.

Wahlrecht zwischen linearer und degressiver Abschreibung
Liegen die Voraussetzungen für die degressive Abschreibung vor, wurde das bewegliche Wirtschaftsgut also innerhalb der begünstigten Zeiträume angeschafft oder hergestellt, haben Sie ein Wahlrecht: Entweder Sie schreiben das Wirtschaftsgut ganz normal linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ab – oder Sie entscheiden sich für die degressive Abschreibung.

Die degressive Abschreibung erfolgt zwar im Ergebnis wie die lineare Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Allerdings reduziert sich die degressive Abschreibung von Jahr zu Jahr. Das liegt daran, dass sich der ermittelte AfA-Satz (das Dreifache der linearen AfA und max. 30 Prozent) nur im ersten Jahr auf die aufgewendeten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bezieht. Für alle Folgejahre wird der AfA-Satz auf den noch nicht abgeschriebenen Restbuchwert angewandt, bis dann im letzten Jahr der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der bis dahin noch nicht abgeschriebene Restbuchwert abzugsfähig ist.

Beispiel

Es wird für 10.000 Euro eine Maschine angeschafft. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt acht Jahren

Lösung: Die lineare Abschreibung beträgt jährlich 12,5 Prozent (1/8) und damit 1.250 Euro. Die degressive Abschreibung beträgt dagegen das Dreifache (37,5 Prozent), wird aber auf 30 Prozent gedeckelt. Damit beträgt die degressive Abschreibung im ersten Jahr 3.000 Euro. Im zweiten Jahr reduziert sich die degressive Abschreibung bereits auf 2.100 Euro (Restwert 7.000 Euro x 30 Prozent) usw..

Bei beiden AfA-Varianten können Sie unter den Voraussetzungen des § 7g Abs. 5 EStG zusätzlich Sonderabschreibungen von bis zu 40 Prozent geltend machen.

Wann ist die degressive Abschreibung von Vorteil?
Allgemein gilt, dass die degressive AfA v. a. dann einen Vorteil bietet, wenn Ihr Unternehmen in einem Jahr einen hohen Gewinn erzielt. Den können Sie so reduzieren und Progressionsvorteile erzielen. Zudem werden bei der degressiven Abschreibung die Steuerentlastungen durch den Betriebsausgabenabzug früher als bei der linearen Abschreibung gewährt. Das kann einen Investitionsvorteil und -anreiz durch erhöhte Liquidität bewirken.

Allerdings macht eine Wahl der degressiven Abschreibung für Anschaffungen ab dem 01.07.2025 wirtschaftlich betrachtet nur dann Sinn, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mindestens vier Jahre beträgt. Denn bei einer Nutzungsdauer von drei Jahren oder weniger beläuft sich bereits die lineare Abschreibung auf 33 Prozent pro Jahr (oder mehr), während die degressive Abschreibung auf maximal 30 Prozent gedeckelt wird.

Wichtig | Entscheiden Sie sich für die degressive Abschreibung, haben Sie gemäß § 7 Abs. 2 S. 3 i. V. m. § 7a Abs. 8 EStG das Wirtschaftsgut in ein besonderes, laufend zu führendes, Verzeichnis aufzunehmen. Ergeben sich diese Angaben bereits aus der Buchführung, müssen Sie kein Verzeichnis führen.

Von der degressiven zur linearen Abschreibung wechseln
Da bei der degressiven Abschreibung die Abschreibung jährlich neu – auf Basis des noch nicht abgeschriebenen Restbuchwert des Vorjahrs – ermittelt wird, verringert sich die Abschreibung von Jahr zu Jahr. § 7 Abs. 3 EStG eröffnet Ihnen deshalb die Möglichkeit, von der degressiven zur linearen Abschreibung zu wechseln. Ein Wechsel von der linearen zur degressiven Abschreibung ist hingegen nicht zulässig. Wechseln Sie zur linearen AfA, ist nach dem Wechsel die lineare Abschreibung durch eine Verteilung des noch nicht abgeschriebenen Restbuchwerts auf die Restnutzungsdauer zu berechnen.

Der Afa-Vergleich im praktischen Fall
Beispiel

Unternehmer M erwirbt am 02.01.2026 einen neuen Firmenwagen für 60.000 Euro (Nutzungsdauer: sechs Jahre).

Jahr	Lineare Abschreibung	Degressive Abschreibung	Degressiv, dann linear
2026	10.000	18.000	18.000
2027	10.000	12.600	12.600
2028	10.000	8.820	8.820
2029	10.000	6.174	6.860
2030	10.000	4.322	6.860
2031	10.000	10.084	6.860
Summe Abschreibung	60.000	60.000	60.000

Entscheiden Sie sich für die degressive Abschreibung, können Sie nicht zusätzlich Abschreibungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen vornehmen. Das regelt § 7 Abs. 2 S. 4 EStG. Teilwertabschreibungen sind hingegen zulässig.

„Super-AfA" hebelt allgemeingültige AfA-Grundsätze aus
Elektrofahrzeuge müssen Sie grundsätzlich linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von sechs Jahren abschreiben (§ 7 Abs. 1 EStG). Als Alternative dazu können Sie auch die mit § 7 Abs. 2 EStG neu eingeführte degressive Abschreibung wählen. Beide Abschreibungen werden bei unterjähriger Anschaffung des Fahrzeugs im ersten Jahr nur zeitanteilig gewährt. Zudem können Sie unter den Voraussetzungen des § 7g Abs. 5 EStG zusätzlich Sonderabschreibungen von bis zu 40 Prozent der Anschaffungskosten vornehmen.

Die neue E-Fahrzeuge AfA in § 7 Abs. 2a EStG
Ab sofort haben Sie aber eine weitere Möglichkeit, um E-Fahrzeuge abzuschreiben. Denn mit § 7 Abs. 2a EStG wurde speziell für E-Fahrzeuge eine neue „Super-AfA" eingeführt.

Wenden Sie diese an, dann beträgt die Abschreibung für das Fahrzeug:

	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6
AfA	75 %	10 %	5 %	5 %	3 %	2 %

Die neue „Super-AfA“ orientiert sich also an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für Pkw von sechs Jahren. Das Besondere an der Abschreibung ist nicht nur der arithmetisch-degressiv fallende AfA-Satz, sondern auch die Tatsache, dass sich die „Super-AfA“ im Jahr der Anschaffung nicht zeitanteilig reduziert (§ 7 Abs. 2a S. 3 EStG).

Zeitanteilige Abschreibung bei unterjähriger Anschaffung gilt hier nicht
Konkret bedeutet das: Auch wenn Sie das E-Fahrzeug erst Ende Dezember anschaffen, können Sie bereits im Jahr der Anschaffung volle 75 Prozent der Anschaffungskosten absetzen. Diesen Umstand können Sie nutzen, um gezielt Betriebsausgaben zu generieren und damit den Gewinn zu reduzieren.

Entscheiden Sie sich für die neue „Super-AfA“, dann sind Sie daran laut Gesetzesbegründung bis zur völligen Abschreibung des E-Fahrzeugs oder dessen vorherigem Verkauf (bzw. Zerstörung) gebunden. Sie haben keine Möglichkeit, in späteren Jahren zur linearen AfA überzugehen.

Ob die Finanzverwaltung dieser Auffassung folgt, bleibt abzuwarten. Denn vom Wortlaut des § 7 Abs. 3 EStG dürfte auch ein Wechsel von der „Super-AfA“ zur linearen AfA gedeckt sein.

Die Super-AfA im AfA-Vergleich
Das Beispiel zeigt, wie Sie E-Fahrzeuge abschreiben können und worin sich die „Super AfA“ von den anderen Abschreibungsmöglichkeiten unterscheidet.

Beispiel

Unternehmerin L erwirbt im Dezember 2025 ein E-Fahrzeug für 60.000 Euro (Nutzungsdauer: sechs Jahre). Wie kann Sie das Fahrzeug abschreiben?

Jahr	Lineare AfA	Degressive AfA	Degressiv, dann linear	„Super-AfA“
2025	834 Euro (zeitanteilig 1/12)	1.500 Euro (zeitanteilig 1/12)	1.500 Euro (zeitanteilig 1/12)	45.000 Euro
2026	10.000	17.550	17.550	6.000
2027	10.000	12.285	12.285	3.000
2028	10.000	8.600	8.600	3.000
2029	10.000	6.020	6.880	1.800
2030	10.000	4.214	6.880	1.200
2031	9.166	9.831	6.305	-
Summe	60.000	60.000	60.000	60.000

Natürlich wird das Fahrzeug in jeder Variante insgesamt nur einmal abgeschrieben, sodass sich der Betriebsausgabenabzug in der Summe immer auf 60.000 Euro beläuft. Bei Wahl der „Super-AfA“ erfolgt jedoch ein schnellerer Abzug der Aufwendungen. Und das steigert die betriebliche Liquidität.

Die Voraussetzungen der „Super-AfA“ im Detail
Die Anwendung der neuen AfA-Variante ist an enge Voraussetzungen gebunden:

1. Elektrofahrzeug i. S. v. § 9 Abs. 2 KraftStG
Es muss sich um ein Elektrofahrzeug i. S. v. § 9 Abs. 2 KraftStG handeln. Das erfordert, dass das Fahrzeug ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden darf, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden.

Die „Super-AfA“ kann deshalb nicht nur für elektrische Pkw, sondern auch für E-Nutzfahrzeuge, E-Lastkraftwagen und E-Busse genutzt werden.

Dass z. B. E-Lkw grundsätzlich über neun Jahre abzuschreiben sind, sich durch die „Super-AfA“ aber nun eine Abschreibung über nur sechs Jahre ergibt, ist egal. Die „Super-AfA“ bleibt möglich und bietet viel Gestaltungspotenzial.

Beispiel

Im Januar 2026 wird ein E-Lkw für 90.000 Euro angeschafft. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt neun Jahre.

Lösung: Bei Wahl der linearen Abschreibung erfolgt diese mit jährlich 10.000 Euro (neun Jahre lang). Wird die „Super-AfA“ gewählt, beträgt die Abschreibung im ersten Jahr 67.500 Euro (75 Prozent). Für das zweite Jahr sind 9.000 Euro (zehn Prozent), für das dritte und vierte Jahr jeweils 4.500 Euro (je fünf Prozent), für das fünfte Jahr 2.700 Euro (drei Prozent) und für das sechste Jahr 1.800 Euro (zwei Prozent) zu berücksichtigen. Damit wird die vollständige Abschreibung bereits nach sechs (und nicht neun) Jahren erreicht.

2. E-Fahrzeug muss Anlagevermögen darstellen

Das Elektrofahrzeug muss Anlagevermögen darstellen. Damit kann die Super-AfA nur für Gewinneinkünfte genutzt werden. Kapitalgesellschaften können ebenfalls profitieren (§ 8 Abs. 1 KStG).

3. Anschaffungsfristen kennen und einhalten

Das Elektrofahrzeug muss nach dem 30.06.2025 und vor dem 01.01.2028 angeschafft werden. Eine Anwendung der „Super-AfA“ auf bereits vor dem 01.07.2025 vorhandene Elektrofahrzeuge ist damit ausgeschlossen, ebenso wie für nach dem 31.12.2027 erworbene Fahrzeuge. Die Befristung soll für zügige Investitionsentscheidungen sorgen.

Möglich ist es aber, dass bereits vorhandene E-Fahrzeuge innerhalb eines Konzerns zwischen verschiedenen Gesellschaften verkauft und dann über die „Super-AfA“ abgeschrieben werden.

4. Keine parallelen Sonderabschreibungen

Für das Elektrofahrzeug dürfen keine Sonderabschreibungen vorgenommen werden. Das bedeutet, dass v. a. eine parallele Anwendung der „Super-AfA“ und der in der Praxis sehr häufig genutzten Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG ausgeschlossen ist. Zusätzlich zur „Super-AfA“ kann aber eine Teilwert-AfA vorgenommen werden.

Die neue Körperschaftsteuer von zehn Prozent ab 2028
Bislang müssen Körperschaften, zu denen v. a. AG, GmbH und UG gehören, auf Gesellschaftsebene mit einer Steuerbelastung von etwa 30 Prozent rechnen.

So setzt sich die Steuerbelastung von Körperschaften aktuell zusammen
Zwar beträgt die Körperschaftsteuer nur 15 Prozent (§ 23 Abs. 1 KStG). Dazu kommen aber noch der Soli mit 5,5 Prozent der Körperschaftsteuer sowie die Gewerbesteuer. Die Höhe der Gewerbesteuer hängt davon ab, in welcher Gemeinde sich die Körperschaft befindet. Denn die Gemeinde legt selbstständig den Gewerbesteuer-Hebesatz fest. Daher entwickelt sich die Gesamtsteuerbelastung je nach Gewerbesteuer-Hebesatz wie folgt:

GewSt- Hebesatz	Gewerbesteuer	Körperschaftsteuer	Soli	Gesamtsteuerbelastung
250	8,750 %	15,000 %	0,825 %	24,575 %
300	10,500 %	15,000 %	0,825 %	26,325 %
350	12,250 %	15,000 %	0,825 %	28,075 %
400	14,000 %	15,000 %	0,825 %	29,825 %
450	15,750 %	15,000 %	0,825 %	31,575 %
500	17,500 %	15,000 %	0,825 %	33,325 %

Diese Neuregelungen stehen ab 2028 an
Um den Wirtschaftsstandort Deutschland attraktiver zu gestalten, wird die Körperschaftsteuer und damit die Gesamtsteuerbelastung für Körperschaften schrittweise gesenkt. Konkret reduziert sich die Körperschaftsteuer wie folgt:

	Bis VZ 2027	VZ 2028	VZ 2029	VZ 2030	VZ 2031	Ab VZ 2032
Steuersatz	15 %	14 %	13 %	12 %	11 %	10 %

Wichtig | Die Senkung der Körperschaftsteuer bedingt die Anpassung weiterer Gesetze – z. B. Anpassungen im Kapitalertragsteuerabzug und beim Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen. Diese Änderungen sollen in einem späteren Gesetzgebungsverfahren nachvollzogen werden. Details sind noch nicht bekannt.

Steuerbilanzielle Gestaltungswahlrechte haben ab sofort Hochkonjunktur
Steuerbilanzielle Gestaltungswahlrechte haben damit bis 2031 eine hohe Bedeutung – weil sich damit effektive Steuervorteile erzielen lassen. Nämlich dadurch, indem der Gewinn in einem Jahr mit höherem Steuersatz durch die Ausübung eines Wahlrechts (künstlich) reduziert

wird und im Gegenzug der Gewinn eines künftigen Jahres mit geringerem Steuersatz erhöht wird.

Beispiel

Im Januar 2027 erwirbt eine GmbH ein E-Fahrzeug für 60.000 Euro. Dieses wird a) linear bzw. b) über die „Super-AfA“ (§ 7 Abs. 2a EStG) abgeschrieben.

Lösung a): Die lineare Abschreibung beträgt 2027 bis 2032 p. a. 10.000 Euro. Das spart 7.500 Euro an Körperschaftsteuern.

2027	10.000 Euro x 15 %	2030	10.000 Euro x 12 %
2028	10.000 Euro x 14 %	2031	10.000 Euro x 11 %
2029	10.000 Euro x 13 %	2032	10.000 Euro x 10 %

Lösung b): Die Abschreibung nach § 7 Abs. 2a EStG beträgt 2027 45.000 Euro, 2028 6.000 Euro, 2029 und 2030 3.000 Euro, 2031 1.800 Euro und 2032 1.200 Euro. Das spart 8.658 Euro an Körperschaftsteuern.

2027	45.000 Euro x 15 %	2030	3.000 Euro x 12 %
2028	6.000 Euro x 14 %	2031	1.800 Euro x 11 %
2029	3.000 Euro x 13 %	2032	1.200 Euro x 10 %

Ein effektiver Steuervorteil über netto 1.158 Euro zzgl. 5,5 Prozent Soli!

Durch die reduzierte Körperschaftsteuer gewinnen auch reine Immobilien-GmbH an Bedeutung. Weil diese wegen § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG keine Gewerbesteuer zahlen, unterliegen die Gewinne nur noch einer Besteuerung von 10,55 Prozent (zehn Prozent zzgl. Soli). Bis dato sind es immerhin 15,825 Prozent, im Privatvermögen sogar bis zu 45 Prozent.

Die verbesserte Thesaurierungsbesteuerung in § 34a EStG

Von der langfristig auf zehn Prozent reduzierten Körperschaftsteuer profitieren prinzipiell nur Körperschaften, also klassischerweise AG, GmbH und UG. Doch auch Personengesellschaften können profitieren. Nämlich dann, wenn die Gesellschaft zur Körperschaftsteuer optiert hat (§ 1a KStG). Umgekehrt bedeutet das aber auch: Einzelunternehmer und Gesellschafter nicht optierter Gesellschaften gehen leer aus. Dieser Umstand würde dazu führen, dass körperschaftliche Rechtsformen künftig an Attraktivität gewinnen.

Das soll § 34a EStG bewirken und so funktioniert er

Um dem entgegenzuwirken und am Ziel von § 34a EStG festzuhalten, eine Belastungsneutralität zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu erreichen, ist die in § 34a EStG verankerte Thesaurierungsbesteuerung modifiziert worden. Bisher ermöglicht § 34a EStG Einzelunternehmern und Gesellschaftern von Mitunternehmerschaften, eine mit Kapitalgesellschaften vergleichbare Besteuerung zu erreichen. Denn auf Antrag werden bei diesen nicht entnommene betriebliche Gewinne nur mit einem pauschalen Steuersatz von 28,25 Prozent zzgl. Soli besteuert.

Der Vorteil: Dem Betrieb bleiben etwa 70 Prozent des Gewinns für Investitionen. Die Kehrseite: Werden die thesaurierten Gewinne nach einigen Jahren entnommen, erfolgt eine Nachversteuerung mit einem pauschalen Steuersatz von 25 Prozent zzgl. Soli. Effektiv wird der thesaurierte Gewinn damit höher besteuert als es bei der sofortigen Besteuerung der Fall gewesen wäre:

Beispiel 1

Der ledige Unternehmer U hat 2025 einen Gewinn von 500.000 Euro erzielt. Sein z. v. E. beträgt infolge von Sonderausgaben 490.000 Euro.

Lösung: Die Einkommensteuer inkl. Soli beträgt 212.321 Euro.

Ergänzung 1

100.000 Euro des Gewinns thesauriert U gemäß § 34a EStG.

Lösung: Das z. v. E. reduziert sich auf 390.000 Euro, die Steuer auf 164.846 Euro. Die thesaurierten 100.000 Euro werden mit 28,25 Prozent zzgl. Soli besteuert, sodass die Steuer 29.803 Euro beträgt. Die Nettothesaurierung beträgt damit 70.197 Euro (100.000 ./. 29.803 Euro), die Gesamtsteuerbelastung 194.649 Euro. Im Vergleich zum Ausgangsbeispiel ein Liquiditätsvorteil über 17.672 Euro.

Ergänzung 2

Zwei Jahre später (2027) entnimmt U den thesaurierten Betrag.

Lösung: Es kommt zur Nachversteuerung und die Steuerbelastung beträgt 18.510 Euro (70.197 Euro x 25 Prozent zzgl. Soli). Effektiv zahlt U durch die Thesaurierung 838 Euro mehr an Steuern, als er ohne Thesaurierung hätte zahlen müssen.

Viele Details zur Gewinnthesaurierung nach § 34a EStG können Sie dem aktuellen BMF-Schreiben vom 12.03.2025 entnehmen. In der Praxis bietet § 34a EStG v. a. durch die zinslose Steuerstundung Vorteile, wenn der Gewinn über viele Jahre thesauriert werden soll.

Die Thesaurierungssteuersätze ab 2028

Diese allseits bekannte Thesaurierungsbesteuerung gilt in der bisherigen Form noch bis zum Veranlagungszeitraum 2027. Weil ab 2028 die Körperschaftsteuer in mehreren Schritten von 15 auf zehn Prozent reduziert wird, hat der Gesetzgeber sich auch dazu entschieden, auch die Thesaurierungsbesteuerung zu reduzieren. Damit soll die Belastungsneutralität gewahrt bleiben. Die Thesaurierungssteuer beträgt demnächst:

	Bis VZ 2027	VZ 2028 und 2029	VZ 2030 und 2031	Ab VZ 2032
Steuer	28,25 %	27 %	26 %	25 %

Beispiel 2

Wie Beispiel 1, nur thesauriert U die 100.000 Euro im Jahr 2032.

Lösung: Die infolge der Gewinnthesaurierung zu zahlende Steuer beträgt nicht mehr 29.803 Euro (100.000 Euro x 28,25 Prozent zzgl. Soli), sondern 26.375 Euro (100.000 Euro x 25 Prozent zzgl. Soli). Ein finanzieller Vorteil von 3.428 Euro.

Das macht die Thesaurierung ab 2028 attraktiv

Damit bietet die Thesaurierung abgesehen von der Steuerstundung und der reduzierten Steuerbelastung erstmals einen echten Vorteil im Vergleich zur tariflichen Einkommensteuer. Kommt es im Beispiel 2 nämlich zur Nachversteuerung der Nettothesaurierung von 73.625 Euro (100.000 Euro ./. 26.375 Euro), so beträgt die darauf entfallende Steuer 19.418 Euro (73.625 Euro x 25 Prozent zzgl. Soli). In der Summe erfolgt nun folglich eine Besteuerung der 100.000 Euro mit 45.793 Euro (26.375 und 19.418 Euro). Und das entspricht nach Abzug des darin enthaltenen Soli einem Steuersatz von 43,4 Prozent (45.793 Euro : 1,055 : 100.000 Euro).

Zum Vergleich: Der aktuelle Spitzensteuersatz beträgt 45 Prozent zzgl. Soli (§ 32a Abs. 1 EStG) – also 1,6 Prozent mehr als bei der Gewinnthesaurierung. Es bleibt daher abzuwarten, ob der Gesetzgeber mit einem weiteren Gesetz in § 32a Abs. 1 EStG eingreift und den Spitzensteuersatz reduziert. Sollte das nicht der Fall sein, dürfte die Thesaurierungsbesteuerung spätestens ab 2032 deutlichen Zulauf gewinnen.

III. Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze – gilt ab dem 01.02.2023

Die Grenze des § 54 Abs. 4 UmwG ist nunmehr auch bei Spaltungen (z.B. zur Ausgliederung) einzuhalten (§ 125 UmwG).

Damit wird die Einräumung eines Darlehens faktisch unmöglich wird.

Wortlaut:

(4) Im Verschmelzungsvertrag festgesetzte bare Zuzahlungen dürfen nicht den zehnten Teil des Gesamtnennbetrags der gewährten Geschäftsanteile der übernehmenden Gesellschaft übersteigen.

Die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH ist durch diese neue gesetzliche Regelung komplexer geworden, da die bisher übliche Darlehenslösung für die Kapitalverwendung faktisch ausgeschlossen ist.

Es werden alternative Gestaltungsmöglichkeiten vorgestellt, um dennoch steuer- und handelsrechtlich zulässige Lösungen zu finden.

- **Neues gesetzliches Verbot der Darlehenslösung:** Seit dem 1. März 2023 ist bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens in eine GmbH die Einräumung eines Darlehens, das über zehn Prozent der Kapitalerhöhung hinausgeht, nach § 54 Abs. 4 UmwG nicht mehr zulässig, was die bisher übliche Darlehenslösung praktisch unmöglich macht.
- **Handelsregister und Rechtsfolgen:**Obwohl das Handelsregister die Eintragung bei überhöhten Darlehen ablehnen muss, werden Mängel der Spaltung nicht zwingend die Wirksamkeit der Eintragung und den Vermögensübergang beeinträchtigen, was aber keine dauerhafte Lösung darstellt.
- **Kapitalrücklage als Alternative:** Eine einfache Möglichkeit ist, das Eigenkapital des Einzelunternehmens, abzüglich der Kapitalerhöhung, in die Kapitalrücklage der GmbH einzustellen. Dies führt steuerlich zur Erhöhung des Einlagekontos, dessen Ausschüttung jedoch erst nach vollständiger Gewinnverteilung möglich ist und innerhalb von sieben Jahren die Buchwertfortführung gefährden kann.
- **Entnahme vor Eintragung:** Da das Einzelunternehmen bis zur Eintragung der Umwandlung weiterbesteht, kann das Eigenkapital vor der Eintragung entnommen werden, um es auf den Betrag der Kapitalerhöhung zu reduzieren. Die Finanzverwaltung zieht solche Entnahmen auf den Umwandlungsstichtag zurück, was steuerliche Folgen haben kann.
- **Fremddarlehen über Dritte:** Eine weitere Möglichkeit besteht darin, das Eigenkapital durch Schenkung an Dritte (z.B. Ehepartner) zu entnehmen, die es dem Unternehmen als Darlehen zurückgeben. Dieses Darlehen kann später schenkungsteuerfrei rückübertragen werden, wenn ein Widerrufsvorbehalt vereinbart ist.
- **Einbringung statt Ausgliederung:**Die Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH unterliegt nicht der Einschränkung durch § 54 UmwG, da hier einzelne Vermögensgegenstände übertragen werden. Dies ist steuerlich gleichwertig und kann zudem Kosten sparen, ist aber bei vielen Verträgen unpraktisch.

Praktische Bedeutung und Fazit:

- Die neue gesetzliche Regelung wird voraussichtlich dazu führen, dass Handelsregister die Darlehenslösung nicht mehr akzeptieren. Glücklicherweise gibt es verschiedene rechtlich zulässige Alternativen wie Einbringung, Kapitalentnahme oder Fremddarlehen, um die Umwandlung dennoch erfolgreich zu gestalten.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuer

1. Ferienwohnung kann erste Tätigkeitsstätte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sein

Eine Ferienwohnung stellt eine erste Tätigkeitsstätte bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar, wenn der Vermieter mindestens ein Drittel seiner regelmäßigen Arbeitszeit für das Objekt dort verrichtet. Bei einer GbR sind in erster Linie quantitative Kriterien maßgeblich, da - anders als bei Arbeitnehmern - eine Zuordnung durch einen Arbeitgeber nicht in Betracht kommt.

FG Münster vom 15.5.2025 - 12 K 1916/21 F - Revision

I. Hintergrund:
Eine erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Zwar verweist § 9 Abs. 3 EStG nicht ausdrücklich auf § 9 Abs. 4 EStG . Nach Ansicht des Senats ist § 9 Abs. 4 EStG aber mit Blick auf die Zielsetzung des § 9 Abs. 3 EStG – der Gleichstellung von Nichtarbeitnehmern mit Arbeitnehmern – ebenfalls entsprechend auch auf die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung heranzuziehen.

II. Sachverhalt:
Die Klägerin ist eine aus Vater und Sohn bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die Einkünfte aus der Vermietung zweier Ferienwohnungen erzielt. Für das Streitjahr 2019 machte die GbR Fahrtkosten, Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen im Zusammenhang mit Reparatur- und Reinigungsarbeiten an den Wohnungen als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt erkannte diese Kosten wegen privater Mitveranlassung nicht an.

III. Die Entscheidung des Gerichts:
Der 12. Senat gab der Klage teilweise statt, indem er einen Teil der Kosten anerkannt hat:

- Die Fahrtkosten sind mit der Entfernungspauschale und unter Abzug eines Privatanteils zu berücksichtigen.
- Nach § 9 Abs. 3 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG können Steuerpflichtige, die im Zusammenhang mit ihrer Vermietungstätigkeit außerhalb ihrer Wohnung eine erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG haben, die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer bzw. nach § 9 Abs. 3 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte ansetzen.
- Zunächst sind die beiden Wohnungen jeweils als erste Tätigkeitsstätte anzusehen. Der Verweis in § 9 Abs. 3 EStG auf die vorrangig für Arbeitnehmer geltenden Regelungen führt bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dazu, dass jedenfalls dann eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, wenn der Steuerpflichtige mindestens

ein Drittel seiner regelmäßigen Arbeitszeit für das Mietobjekt dort selbst verrichtet. Maßgeblich sind in erster Linie quantitative Kriterien, da – anders als bei Arbeitnehmern – eine Zuordnung durch einen Arbeitgeber nicht in Betracht kommt.

- Da die Ferienwohnungen der GbR im Wesentlichen durch Dritte verwaltet wurden, während die Gesellschafter die Reparaturarbeiten selbst durchführten, ist die quantitative Grenze von einem Drittel im Streitfall deutlich überschritten. Für jede einzelne Reise hat das Gericht eine Aufteilung der Fahrtkosten vorgenommen und die privaten Veranlassungsanteile nicht als Werbungskosten anerkannt.
- Unterkunftskosten für eine dritte (nicht fremdvermietete) Wohnung hat der Senat anteilig im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anerkannt und insoweit ebenfalls die Privatanteile abgezogen.
- Die von der Klägerin geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen hat der Senat nicht anerkannt, da die Dreimonatsfrist im Streitjahr abgelaufen war. Nach § 9 Abs. 4a Satz 1 EStG , der über § 9 Abs. 3 EStG ebenfalls auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend anwendbar ist, sind Mehraufwendungen für die Verpflegung nur nach folgender Maßgabe abzuziehen. Nach § 9 Abs. 4a Satz 2 EStG ist, wenn der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale anzusetzen. Gemäß § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG ist der Abzug der Verpflegungspauschalen allerdings auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt.

2. Keine außergewöhnlichen Belastungen: Vorweggenommene Aufwendungen für die eigene Bestattung

Aufwendungen für die eigene Bestattungsvorsorge sind nicht als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 Abs. 1 EStG abziehbar.

FG Münster vom 23.6.25, 10 K 1483/24 E

I. Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger hatte einen Bestattungsvorsorge-Treuhandvertrag abgeschlossen. Den Betrag (6.500 EUR) machte er als außergewöhnliche Belastungen geltend. Begründung: Da die Übernahme der Beerdigungskosten auf Ebene des Erben zu außergewöhnlichen Belastungen führen könne, dürfe nichts anderes gelten, wenn er selbst einen Bestattungsvorsorgevertrag abschließe, um seinen Angehörigen die Beerdigungskosten zu ersparen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Münster ist dieser Argumentation allerdings nicht gefolgt.

Vom Anwendungsbereich des § 33 EStG sind die üblichen Aufwendungen der Lebensführung ausgeschlossen, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind.

Bei Aufwendungen für eine Bestattungsvorsorge handelt es sich nicht um Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf, die derart außergewöhnlich wären, dass sie sich einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Denn der Eintritt des Todes und damit die Notwendigkeit, bestattet zu werden, trifft jeden Steuerpflichtigen. Es handelt sich damit nicht um Aufwendungen, die größer sind als die, die einer Mehrzahl der Steuerpflichtigen erwachsen.

Der Unterschied zu den Aufwendungen für Beerdigungskosten naher Angehöriger besteht bereits darin, dass nicht jeder Steuerpflichtige irgendwann einmal solche Aufwendungen für einen nahen Angehörigen zu tragen hat und auch nicht jeder Steuerpflichtige etwa auch in der Anzahl und Höhe solcher Aufwendungen gleich belastet ist.

3. Anforderungen an ein Fahrtenbuch bei Berufsgeheimnisträgern

Berufsgeheimnisträger können bei der Vorlage eines Fahrtenbuchs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG Schwärzungen vornehmen, soweit diese erforderlich sind, um die Identitäten von Mandanten zu schützen.

Die Berechtigung, einzelne Eintragungen im Fahrtenbuch zu schwärzen, ändert nichts an der grundsätzlichen Beweislastverteilung; gegebenenfalls muss der Berufsträger substantiiert und nachvollziehbar darlegen, weshalb Schwärzungen in dem erfolgten Umfang erforderlich waren, und die berufliche Veranlassung der Fahrten durch ergänzende Angaben darlegen.

FG Hamburg v. 13.11.2024 - 3 K 111/21 - Revision

I. Sachverhalt:
Der Kläger war in den Streitjahren 2017 bis 2019 als Rechtsanwalt tätig. Im Februar 2017 hatte er ein gebrauchtes Kfz zu einem Bruttokaufpreis von 49.800 € erworben. In der Folge nutzte der Kläger das Auto sowohl beruflich als auch privat, wobei die berufliche Nutzung unstreitig mehr als 50% betrug. Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid für 2017 sowie einen Umsatzsteuerbescheid für 2017. In dem Einkommensteuerbescheid wurde der Wert der privaten Pkw-Nutzung nach der 1%-Methode berechnet und mit 5.976 € angesetzt. Dabei erfolgte die Berechnung nicht auf der Grundlage des Bruttolistenpreises i.H.v. 59.014 €, sondern auf der Basis des gezahlten Kaufpreises i.H.v. 49.800 €. Bei der Umsatzsteuer wurden für die private Kfz-Nutzung unentgeltliche Wertabgaben zu 19% i.H.v. 4.780 € (dies entspricht 80% von 5.976 €) angesetzt. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein.

Das Finanzamt bat den Kläger daraufhin um Vorlage eines Fahrtenbuchs für 2017. Der Kläger legte die Kopie eines Fahrtenbuchs vor; darin waren bei allen beruflich veranlassten Fahrten die Eintragungen in den Spalten "Fahrtstrecke" und "Grund der Fahrt / besuchte Personen" geschwärzt. Der Anteil der Fahrten, die als Privatfahrten eingetragen waren, belief sich auf 6,25%. Zahlreiche als beruflich eingetragene Fahrten hatten an Wochenenden stattgefunden. Zu den Schwärzungen erklärte der Kläger, dass die geschwärzten Eintragungen gem. § 43a Abs. 2 BRAO und § 203 StGB) der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht unterlägen. Damit war die Steuerbehörde nicht einverstanden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das FG wies die gegen die Bescheide gerichtete Klage ab. Das Revisionsverfahren ist beim BFH unter dem Az. VIII R 35/24 anhängig.

Die angefochtenen Bescheide waren nicht gem. § 125 AO nichtig und somit nicht gem. § 124 Abs. 3 AO unwirksam. Es lag weder ein absoluter Nichtigkeitsgrund nach § 125 Abs. 2 AO noch ein sonstiger Nichtigkeitsgrund vor.

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch liegt nach ständiger Rechtsprechung nur dann vor, wenn die Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sind. In dem Fahrtenbuch sind neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch die jeweils auf-

gesuchten Geschäftspartner oder - wenn solche nicht vorhanden sind - der konkrete Gegenstand der beruflichen Verrichtung aufzuführen. Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch genügen allenfalls dann, wenn sich der aufgesuchte Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich der Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind.

Die Anforderungen, die die Rechtsprechung an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch stellt, kann bei Berufsgeheimnisträgern mit deren Verschwiegenheitspflicht kollidieren, wenn Berufsgeheimnisträger Daten in das Fahrtenbuch eintragen müssen, die der Verschwiegenheitspflicht unterfallen. Infolgedessen sind Berufsgeheimnisträger durchaus berechtigt, bei der Vorlage eines Fahrtenbuchs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG Schwärzungen vorzunehmen, soweit diese erforderlich sind, um die Identitäten von Mandanten zu schützen. Die Schwärzungen müssen jedoch auf das erforderliche Maß beschränkt bleiben und dürften sich nicht auf Daten erstrecken, die nicht der Verschwiegenheitspflicht unterliegen.

Schwärzungen dürfen nur bei solchen Daten vorgenommen werden, die Rückschlüsse auf die Identitäten von Mandanten zulassen. Ortsnamen dürfen grundsätzlich nicht geschwärzt werden. Keine Schwärzungen dürfen ferner vorgenommen werden bei Fahrten in die eigene Kanzlei oder Fahrten zu Behörden, wenn zu diesen kein Mandatsverhältnis besteht. Bei Gerichtsterminen unterliegt die Bezeichnung des Gerichts ebenfalls nicht der Verschwiegenheitspflicht. Keine Schwärzungen dürfen ferner vorgenommen werden, wenn der betroffene Mandant auf die Geheimhaltung seiner Identität verzichtet hat.

Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode obliegt es dem Steuerpflichtigen, das Verhältnis von Privatfahrten zu beruflichen Fahrten nachzuweisen. Gelingt dieser Nachweis nicht, findet bei überwiegend betrieblich genutzten Kraftfahrzeugen die 1%-Methode Anwendung, was im Grundsatz auch für die Fahrtenbücher von Berufsgeheimnisträgern gilt. Es bleibt dabei, dass sich das Gericht die volle Überzeugung verschaffen können muss, dass das Fahrtenbuch vollständig und richtig ist. Gegebenenfalls muss der Berufsträger substantiiert und nachvollziehbar darlegen, weshalb Schwärzungen in dem erfolgten Umfang erforderlich gewesen sind, und die berufliche Veranlassung der betroffenen Fahrten durch ergänzende Angaben darlegen.

4. Verzicht auf Gesellschafterdarlehen mit Besserungsabrede – Einkommensteuerliche Auswirkungen

Der BFH bringt Klarheit zur steuerlichen Berücksichtigung des Forderungsverzichts von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein.

BFH v. 19.11.2024 – VIII R 8/22

I. Hintergrund:

Die Finanzierung durch Gesellschafterdarlehen ist bei Kapitalgesellschaften häufig. Die steuerlichen Folgen beim Ausfall eines solchen Darlehens sowie der Darlehensverzicht waren in den letzten Jahren stetiger Gegenstand von Rechtsprechung und Gesetzgebung.

Werden die Darlehen im Privatvermögen gehalten, können Darlehensausfall bzw. Darlehensverzicht seit dem 1.1.2009 zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen führen (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG), sofern sie nicht im Rahmen einer wesentlichen Beteiligung des Gesellschafters (1 %-Grenze) als Einlage zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung führen (§ 17 EStG).

Nach § 17 Abs. 2a EStG (in der Neufassung des JStG 2019 v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 – § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG) umfassen Anschaffungskosten ausdrücklich auch nachträgliche Anschaffungskosten – und durch § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG insbesondere auch Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

Eine „gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder die Sicherungsmittel bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. Offen war bislang u.a., ob im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a EStG subsidiär eine Verlustberücksichtigung nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V. mit § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 4 EStG möglich bleibt oder ob die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG einer Berücksichtigung entgegensteht;

ein Verlust durch Verzicht mit „Besserungsschein“ auf den nicht mehr werthaltigen Teil einer Forderung bereits im Zeitpunkt des Verzichts entsteht und zu berücksichtigen ist (also unabhängig vom Eintritt eines etwaigen Besserungsfalls ist) oder ob ein Verlust erst dann entsteht, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird (so noch BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003, BStBl. I 2022, 742, Tz. 62: „Erst im Zeitpunkt des endgültigen Verzichts (d. h. Wegfall des Besserungsscheins ohne, dass die Besserung eingetreten ist) finden die für den Forderungsverzicht geltenden Grundsätze Anwendung“ – anders jetzt BMF v. 14.5.2025 – IV C 1 - S 2252/00075/016/070, Tz. 62 – der Satz wurde gestrichen).

II. Entscheidung des Gerichts:

Der BFH widersprach der Auffassung der Finanzverwaltung. Ein Verlust aus Forderungsverzicht kann schon im Veranlagungszeitraum des Verzichts bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden, wenn er sich nicht bereits im gleichen Veranlagungszeitraum durch erhöhte Anschaffungskosten i.R.d. § 17 EStG auswirkt.

Zeitpunkt des Verlusts aus Forderungsverzicht:

Ein Forderungsverzicht mit Besserungsabrede führt bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu einem berücksichtigungsfähigen Verlust und nicht erst im Zeitpunkt, in dem feststeht, dass die

auflösende Bedingung des Besserungsfalls nicht mehr eintreten wird. Der Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt führt nämlich zivilrechtlich zum sofortigen Wegfall der Forderung. Erst im Besserungsfall lebt die ursprüngliche Forderung wieder auf; der Eintritt der Bedingung entfaltet keine Rückwirkung. Dem folgt auch das Steuerrecht. Die steuerlichen Folgen treten sowohl bei der Gesellschaft als Schuldnerin als auch beim verzichtenden Gesellschafter als Gläubiger im Zeitpunkt des Verzichts ein. Der Forderungsverzicht führt zu einem Abtretungsverlust, soweit die Forderung nicht werthaltig ist.

Rangverhältnis §§ 20, 17 EStG – veranlagungszeitraumbezogene Subsidiaritätsklausel: Eine Verlustberücksichtigung gem. § 20 Abs. 2 EStG wird von § 17 EStG (nachträglich Anschaffungskosten) verdrängt, wenn und soweit sich der Verlust im zu beurteilenden Zeitraum bei der Ermittlung der Einkünfte § 17 EStG auswirkt; die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG wirkt nur veranlagungszeitraumbezogen (auch Levedag, GmbHR 2025, 379). Führt die Berücksichtigung des Verlusts durch erhöhte Anschaffungskosten i.R.d. § 17 EStG erst in einem späteren Veranlagungszeitraum – z.B. bei Veräußerung des Anteils – zu Steuerfolgen, ist im Verzichtsjahr eine Verlustberücksichtigung (vorläufig) nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG möglich.

Wirken sich die erhöhten Anschaffungskosten dann in einem späteren Veranlagungszeitraum – z.B. bei Veräußerung des Anteils – aus, ist eine Doppelberücksichtigung durch Korrektur des Steuerbescheids des Verzichts-Veranlagungszeitraums zu verhindern.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH entschied in zwei wesentlichen, bisher noch offenen Rechtsfragen zum Forderungsverzicht mit Besserungsschein zugunsten der Steuerpflichtigen. Mit dem BMF v. 14.5.2025 – IV C 1 - S 2252/00075/016/070, Tz. 62 ist die Finanzverwaltung der Auffassung des BFH gefolgt, ohne das Urteil ausdrücklich zu nennen.

5. Freiberufler oder Gewerbebetrieb: Tätowierer als Künstler?

Die Abgrenzung zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und solchen als selbstständiger Arbeit führt wegen der Frage der Gewerbesteuerpflicht häufig zu Streitigkeiten mit dem Finanzamt.

Das FG hatte sich aktuell mit der Einordung der Tätigkeit eines Tätowierers zu befassen und kam zu der Überzeugung, dass der Tätowierer kein gewerbliches Unternehmen i. S. d. EStG betrieben hat. Der Kläger sei vielmehr künstlerisch tätig geworden (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG).

FG Düsseldorf vom 18.2.25, 4 K 1875/23 G, AO; Rev. zugelassen

I. Sachverhalt:

Tattoos keine Katalogware, sondern individuelle kreative Gestaltung

Im Streitfall hatte der Kläger seinen Arbeitsprozess als kreative Tätigkeit beschrieben, bei der er keine Motive aus einem Katalog auswähle, sondern individuell entwickle und umsetze. Er schaffe jeweils Vorlagen, die nur ein einziges Mal zu einem Tattoo gestochen würden. Mit den von ihm erstellten Motiven nehme er auch an Ausstellungen und Wettbewerben teil. Das FA stufte die Tätigkeit trotz der kreativen Komponente als handwerklich ein, da der Schwerpunkt auf der manuell-technischen Umsetzung liege. Es handele sich um sog. Gebrauchskunst, die durch Auftrags- und Weisungsgebundenheit gekennzeichnet sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das sah das FG nun anders. Eine künstlerische Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG sei bereits deshalb zu bejahen, weil die Tätigkeit im konkreten Fall dem Bereich der zweckfreien Kunst zuzuordnen sei. Den erstellten Tätowierungen komme – ähnlich wie bei Gemälden – kein über den ästhetischen Genuss hinausgehender Gebrauchswert zu. Schließlich käme die Verneinung einer eigenschöpferischen Tätigkeit einer unzulässigen Differenzierung zwischen höherer und niederer Kunst gleich, was mit der grundgesetzlich verankerten Kunstfreiheit nicht vereinbar wäre.

III. Hinweise für die Praxis:

Die vorgebrachten Argumente dürften für die Abwehrberatung interessant sein, unabhängig davon, ob der BFH noch in einem Revisionsverfahren Gelegenheit zur Positionierung erhält. Prozessrechtlich ist darauf hinzuweisen, dass ggf. noch in der mündlichen Verhandlung ein Beweisantrag im Hinblick auf die künstliche Tätigkeit gestellt werden sollte oder ggf. gerügt werden sollte, dass das FG kein Sachverständigengutachten eingeholt hat. Denn ansonsten ist man im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde im etwaigen Beschwerdeverfahren nicht zur Rüge eines etwaigen Verstoßes des FG gegen seine Sachaufklärungspflicht berechtigt (BFH 11.2.21, VIII B 30/20, BFH/NV 21, 789).

6. Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Lebensführung bei einem Ein-Personen-Haushalt

Führt der Steuerpflichtige im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung am Ort des Lebensmittelpunkts einen Ein-Personen-Haushalt, stellt sich die Frage nach der finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nicht.

BFH v. 29.4.2025 - VI R 12/23

I. Sachverhalt:

Der Kläger, geboren 1986 und ledig, absolvierte nach einer Ausbildung ein Bachelor- und anschließend ein Masterstudium. Währenddessen war er als Werkstudent, studentische Hilfskraft und später als wissenschaftlicher Mitarbeiter tätig.

In den Streitjahren 2014 bis 2018 lebte er am Studien- und Arbeitsort B in angemieteten Wohnungen, sein Lebensmittelpunkt befand sich jedoch in der elterlichen Wohnung in Ort A.

Diese Wohnung im Obergeschoss eines Zweifamilienhauses wurde ihm von seinen Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Die Räume waren grundrissgleich mit dem Erdgeschoss, baulich abgeschlossen und wurden vom Kläger allein bewohnt.

Er machte in seinen Steuererklärungen Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung geltend, insbesondere Mehraufwendungen und Verpflegungskosten.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH entschied, dass bei einer doppelten Haushaltsführung am Ort des Lebensmittelpunkts ein Ein-Personen-Haushalt vorliegt, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung allein nutzt und sie ihm unentgeltlich überlassen wurde.

In diesem Fall ist keine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erforderlich, um einen eigenen Hausstand im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nachzuweisen.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Finanzgericht München hatte zuvor die steuerliche Anerkennung abgelehnt, da der Kläger keine eigenen Kosten für den Hauptwohnsitz trug. Der BFH hob dieses Urteil auf und verwies die Sache zur erneuten Entscheidung zurück

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG). Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus.

Das Vorliegen eines eigenen Hausstands setzt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG das Innehaben einer Wohnung voraus. Der Steuerpflichtige hat die Wohnung inne, wenn er sie aus eigenem Recht (zum Beispiel als Eigentümer oder Mieter) nutzt. Allerdings kann auch ein

abgeleitetes Recht im Sinne einer geschützten Rechtsposition ausreichen. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn der Ehepartner, Lebensgefährte oder wie im Streitfall ein sonstiger Familienangehöriger (hier: die Eltern des Steuerpflichtigen) Eigentümer oder Mieter der Wohnung ist und diese dem Steuerpflichtigen (unentgeltlich) zur Nutzung überlässt.

In der Wohnung, die der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte innehat, muss sich auch nach der gesetzlichen Neuregelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG weiterhin der Haushalt befinden, den er am Lebensmittelpunkt führt, also sein Erst- oder Haupthaushalt. Es ist daher nach wie vor entscheidend, dass sich der Steuerpflichtige in dem betreffenden Haushalt, im Wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeits- und urlaubsbedingte Abwesenheit, aufhält; allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder für Ferienaufenthalte ist insoweit nicht ausreichend.

Der Steuerpflichtige muss des Weiteren als die Haushaltsführung wesentlich bestimmender beziehungsweise mitbestimmender Teil anzusehen sein. Er darf nicht lediglich in einen anderen Hausstand eingegliedert sein, wie es regelmäßig bei jungen Arbeitnehmern der Fall ist, die nach Beendigung der Ausbildung weiterhin im elterlichen Haushalt ihre Zimmer bewohnen. Die elterliche Wohnung kann in einem dieser häufigen Fälle zwar, auch wenn das Kind am Beschäftigungsort eine Unterkunft bezogen hat, wie bisher der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sein, sie ist aber kein von dem Kind unterhaltener eigener Hausstand.

Ob ein Steuerpflichtiger in einer Wohnung einen eigenen Hausstand führt, kann mithin nur unter Berücksichtigung insbesondere der Einrichtung, der Ausstattung und der Größe eben dieser Wohnung entschieden werden. Wird der Haushalt in einer in sich abgeschlossenen Wohnung geführt, die auch nach Größe und Ausstattung ein eigenständiges Wohnen und Wirtschaften gestattet, wird regelmäßig vom Unterhalten eines eigenen Hausstands auszugehen sein. Weiter sind aber auch die persönlichen Lebensumstände, Alter und Personenstand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. So wird regelmäßig ein junger Steuerpflichtiger, der nach Schulabschluss gerade eine Ausbildung begonnen hat, noch eher in den Haushalt seiner Eltern eingegliedert sein, wenn er im Haus der Eltern wohnt, selbst falls er dort auch eigene Räume zur Verfügung hat. Hat der Steuerpflichtige dagegen schon etwa im Rahmen einer gefestigten Beziehung oder Ehe andernorts einen eigenen Hausstand geführt, ist es regelmäßig nicht fernliegend, dass er einen solchen auch dann weiter unterhalten und fortführen wird, wenn er wieder eine Wohnung im Haus seiner Eltern bezieht.

Das Vorliegen eines eigenen Hausstands erfordert des Weiteren eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG). Bedeutung kommt diesem Tatbestandsmerkmal jedoch nur zu, soweit der Steuerpflichtige am Lebensmittelpunkt einem Mehrpersonenhaushalt (zum Beispiel im Rahmen eines Mehrgenerationenhaushalts) angehört. Dies folgt schon aus dem Tatbestandsmerkmal "Beteiligung". Nur wenn mehrere Personen einen gemeinsamen Haushalt führen, kann sich der Einzelne an den Kosten dieses Haushalts und damit den Kosten der Lebensführung "beteiligen".

Führt der Steuerpflichtige dagegen (wie im Streitfall) einen Ein-Personen-Haushalt, stellt sich die Frage nach der finanziellen Beteiligung an den Kosten dieses Haushalts (der Lebensführung) nicht. Denn die Kosten der Lebensführung eines Ein-Personen-Haushalts werden denknotwendig von dieser einen Person getragen. Woher die hierfür erforderlichen Mittel stammen - ob aus eigenen Einkünften, staatlichen Transferleistungen, Darlehen, Unterhaltsleistungen oder familiären Geldgeschenken - ist insoweit unerheblich. An der Finanzierung des eigenen Haushalts/der eigenen Lebensführung ändert die Herkunft der Mittel nichts.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war die ablehnende Entscheidung des FG unzutreffend. Der BFH verwies den Streitfall an die Vorinstanz zurück, da das FG - von seinem Standpunkt aus zu Recht - bisher nicht geprüft hatte, in welcher Höhe dem Steuerpflichtigen in den Streitjahren Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen entstanden als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

7. Gewinn aus der Veräußerung eines Wohnmobils als Einkünfte aus privatem Veräußerungsgeschäft steuerbar?

Ist der Gewinn aus dem Verkauf eines zum Privatvermögen gehörenden Wohnmobils als sonstige Einkünfte im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts zu erfassen, wenn die Ein-Jahres-Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zwischen Anschaffung oder Veräußerung noch nicht abgelaufen ist, oder handelt es sich bei einem Wohnmobil um einen Gegenstand des täglichen Gebrauchs, der von der Besteuerung ausgenommen ist?

FG Sachsen vom 20.12.2024, 5 K 960/24 - Revision

I. Sachverhalt

A erwarb im Januar 2020 ein gebrauchtes Wohnmobil für 323.046. Das Wohnmobil wurde von A vermietet und teilweise selbst genutzt.

Wegen einer plötzlichen Erkrankung veräußerte A das Wohnmobil im Juni 2020. Der Veräußerungsgewinn betrug 22.434 €.

Unterliegt der Gewinn aus der Veräußerung des Wohnmobils als Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft der Einkommensteuer?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nein, die Veräußerung des Wohnmobils führt nicht zu einem privaten Veräußerungsgeschäft (strittig).

Private Veräußerungsgeschäfte

Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch solche aus **privaten Veräußerungsgeschäften** i. S. des § 23 EStG.
Diese umfassen

- gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, soweit der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, und
- gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 **Nr. 2 Satz 1** EStG Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung **nicht mehr als ein Jahr** beträgt. Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Bei Wirtschaftsgütern, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG).

„Andere“ Wirtschaftsgüter ...

Andere Wirtschaftsgüter i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind Wirtschaftsgüter jedweder Art im Privatvermögen, die nicht unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fallen, d.h. nicht Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte oder in die Veräußerungsgewinnbesteuerung einzubeziehende Gebäude und Außenanlagen. Unter den Begriff „andere Wirtschaftsgüter“ fallen Gebrauchsgegenstände, die, wie z.B. Gebrauchtfahrzeuge, in erster Linie mit dem Ziel der Nutzung erworben werden, die aber gleichzeitig einem erheblichen Wertverlust unterliegen und damit üblicherweise nicht zu Gewinnen, sondern zu Verlusten aus einem privaten Veräußerungsgeschäft führen.
In seiner jüngeren Rechtsprechung hat der BFH sich auf den Standpunkt gestellt, dass

- **Champions League Tickets** zu den „anderen Wirtschaftsgütern“ gehören, die Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sein können, und keine Gegenstände des täglichen Gebrauchs i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG sind;

- ein **Mobilheim** ein anderes Wirtschaftsgut i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, und als Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinn nicht von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG privilegiert wird; denn diese Norm ist auf Gegenstände des täglichen Gebrauchs in Form von **beweglichen** Wirtschaftsgütern gerichtet.

... nur wenn kein Gegenstand des täglichen Gebrauchs

Das Sächsische FG hat entschieden, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Wohnmobils im hochpreisigen Segment nicht als privates Veräußerungsgeschäft der Besteuerung zu unterwerfen ist. Die Veräußerung des Wohnmobils sei nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG von der Besteuerung ausgenommen, da es sich dabei um einen Gegenstand des täglichen Gebrauchs im Sinne der BFH-Rechtsprechung handelt.

Es handelt sich hierbei zwar um einen Luxusgegenstand, denn ein Wohnmobil zu einem Preis von (im Urteilsfall) 323.046 € brutto spreche nur Abnehmer mit einer höheren Kaufkraft an; es sei auch kein Gegenstand, der üblicherweise zu einem Haushalt gehört. Das stehe aber der Annahme, dass es sich um einen Gegenstand des täglichen Gebrauchs i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG handelt, nicht entgegen, denn die Vorschrift sehe eine dahingehende Einschränkung nicht vor. Diese ergibt sich auch nicht aus dem Sinn und Zweck der Regelung.
Anmerkung
Die Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts war erfolgreich. Die Revision gegen das Urteil ist unter dem Az. IX R 4/25 anhängig. Der BFH hat damit Gelegenheit, seine Rechtsprechung in Bezug auf Gegenstände des täglichen Gebrauchs weiter zu präzisieren.

8. Verlustnutzung nach Beendigung einer Zweigliedrigen Kommanditgesellschaft durch Anwachsung

Wächst eine KG auf den einzig verbleibenden Kommanditisten in der Rechtsform einer GmbH an, so ist der zum Beendigungszeitpunkt festgestellte verrechenbare Verlust des Kommanditisten im Sinne des § 15a Abs. 4 EStG mit künftigen Gewinnen der GmbH verrechenbar.

BFH - Urteil v. 19.3.2025, XI R 2/23

I. Rechtsfrage

Der BFH hatte im Urteilsfall zu klären, ob Verluste im Sinne des § 15a EStG und des § 10a GewStG, die für eine GmbH als alleinige Kommanditistin einer GmbH & Co. KG entstanden sind, im Fall der Anwachsung auf die GmbH von dieser mit eigenen Gewinnen verrechnet werden können.

II. Sachverhalt:

Die Klägerin, eine GmbH, war alleinige Kommanditistin einer GmbH & Co. KG. 2011 trat die – am Kapital nicht beteiligte – alleinige persönlich haftende Gesellschafterin, die B Verwaltungs-GmbH, entschädigungslos "zum Stichtag 30.12.2011" aus der KG aus. Demzufolge ging das Vermögen der KG im Wege der Anwachsung auf die Klägerin über (§ 161 Abs. 2, § 105 Abs. 3 HGB i.V.m. § 738 BGB a.F., vgl. auch §§ 712, 712a BGB n.F.).

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2011 machte die Klägerin einen Verlust geltend, der dem bisher von ihr nicht geltend gemachten Verlust nach § 15a EStG im Zeitpunkt der Anwachsung entsprechen sollte. Das Finanzamt (FA) folgte dem nicht.

Korrespondierend machte die Klägerin in ihrer Gewerbesteuererklärung 2011 ebenfalls einen durch die Anwachsung übernommenen Gewerbeverlust geltend. Diesen Verlust berücksichtigte das FA im Gewerbesteuermessbescheid 2011 zunächst, änderte ihn später aber nach einer Außenprüfung, da es an der für die Verlustnutzung notwendigen Unternehmensidentität fehle.

Die Einspruchsverfahren der Klägerin blieben in beiden Fällen erfolglos.

Das für die KG zuständige Finanzamt erließ später u.a. einen Änderungsbescheid für 2011 über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG, in welchem ein verrechenbarer Verlust der Klägerin als Kommanditistin der KG auf den 31.12.2011 festgestellt wurde. Außerdem erging ein Änderungsbescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2011. Diese Bescheide wurden bestandskräftig.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, die zuletzt auf die Berücksichtigung eines Verlusts bei der Körperschaftsteuer und eines Verlustvortrags bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags jeweils für 2011, hilfsweise für 2012, gerichtet war, in den Hilfsanträgen für das

dortige Streitjahr 2012 statt. Im Übrigen – in Bezug auf das dortige Streitjahr 2011 – wies es die Klage ab.

Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht u.a. geltend, das FG habe rechtsfehlerhaft angenommen, dass der nach § 15a Abs. 4 EStG festgestellte verrechenbare Verlust im Fall der Anwachsung einer KG auf eine GmbH mit jeglichen Gewinnen verrechnet werden könne. Gewerbesteuerrechtlich könne die angegriffene Entscheidung gleichfalls keinen Bestand haben. Zwar sei die Unternehmeridentität zwischen der KG und der Klägerin gewahrt, doch fehle es an der Unternehmensidentität.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Verlustnutzung in 2012

Zutreffend hat das FG der Klage jeweils für das Streitjahr 2012 stattgegeben und sie im Übrigen abgewiesen. Die für die Klägerin aus ihrer Beteiligung an der KG gemäß § 15a Abs. 4 EStG auf den 31.12.2011 festgestellten verrechenbaren Verluste mindern den Gewinn der Klägerin bei der Körperschaftsteuer erst für das Streitjahr 2012. Auch der für die KG auf den 31.12.2011 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust nach § 10a GewStG ist bei der Klägerin erst im Streitjahr 2012 zu berücksichtigen.

Zur körperschaftsteuerrechtlichen Verlustnutzung

Der BFH hat bereits entschieden, dass § 15a EStG zum Wechsel des Kommanditisten in die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters keine Aussage trifft und diese Regelungslücke des Gesetzes in der Weise auszufüllen ist, dass aufgrund der Übernahme der unbeschränkten gesellschaftsrechtlichen Haftung die bisher als verrechenbar festgestellten Verluste zwar nicht in ausgleichsfähige Verluste umzuqualifizieren sind, diese Verluste aber – einkunftsquellenbezogen – in Analogie zu § 15a Abs. 2 EStG von den zukünftig erzielten Beteiligungs- und Unternehmensgewinnen abzusetzen sind (vgl. BFH, Urteil v. 14.10.2003, VIII R 38/02, BStBl II 2004, 115, unter II.3.b und c, m.w.N.).

Diese Grundsätze gelten auch für den vorliegenden Fall, in dem das Vermögen der KG, deren Geschäftsbetrieb noch nicht vollständig eingestellt war, im Wege der Anwachsung auf die Kommanditisten-GmbH überging. Geht schon der Anteil am verrechenbaren Verlust des ausscheidenden Gesellschafters aus einer zweigliedrigen KG auf den letzten verbleibenden Gesellschafter über (vgl. BFH, Urteil v. 11.5.1995, IV R 44/93, BFHE 177, 466, unter I.5.), gilt dies erst recht für den Fall, in dem der verbleibende Gesellschafter alleiniger Inhaber der verrechenbaren Verluste war. Der Umstand, dass die Anwachsung auf eine GmbH erfolgt, führt zu keiner abweichenden Beurteilung. Denn auch diese haftet mit ihrem gesamten Vermögen, wenn auch kraft Rechtsform hierauf beschränkt.

Wenn sich aus § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für den – hier nicht gegebenen – Fall, dass eine Personengesellschaft in die Rechtsstellung einer Körperschaft eintritt, eine abweichende Rechtsfolge ergibt, ist dies Ausfluss einer Spezialregelung des Umwandlungssteuerrechts, die auf den Fall der (einfachen) Anwachsung nicht anwendbar ist. Die Regelung ist auch nicht – zu Lasten des Steuerpflichtigen – analog anzuwenden.

Saldierung mit allen Gewinnen der GmbH möglich

Die Klägerin als GmbH kann die von der KG übernommenen Verluste mit sämtlichen Gewinnen aus ihrem gesamten Betrieb saldieren, denn seit der Anwachsung gibt es nur noch eine einzige Einkunftsquelle, auf deren Gewinne es für eine mögliche Verrechnung ankommt; § 8 Abs. 2 KStG stellt klar, dass eine unter diese Vorschrift fallende Körperschaft nur einen einheitlichen Gewerbebetrieb hat.

im Urteilsfall aber erst ab 2012 möglich

Ausgehend von dem Umstand, dass die letzte – bestandskräftige – gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts gemäß § 15a Abs. 4 EStG bei der KG auf den 31.12.2011 erfolgt ist, sind zukünftige Gewinne bei der Klägerin erst solche nach dem 31.12.2011. Ein Abzug des für die KG festgestellten Verlusts kann deshalb erst im Rahmen der Körperschaftsteuer für das Streitjahr 2012 erfolgen.

Zwar erfolgte die Anwachsung auf die Klägerin bereits zum 30.12.2011, was – aus dem Stichtagsprinzip folgend – an sich bedeutet, dass § 15a EStG bei der KG für das gesamte Jahr 2011 nicht mehr anzuwenden gewesen wäre. Demnach hätte auf den 31.12.2011 keine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts gemäß § 15a Abs. 4 EStG mehr erfolgen dürfen. Gleichwohl ist ein solcher Bescheid ergangen und bestandskräftig geworden. Er ist daher die nach § 182 AO bindende Grundlage für die weitere Berücksichtigung der Verluste bei der Klägerin.

Auch gewerbesteuerrechtliche Verlustnutzung möglich

Der bei der KG festgestellte Verlust im Sinne des § 10a GewStG konnte von der GmbH ebenfalls genutzt werden. Nach Auffassung des BFH gibt es keine Rechtsgrundlage dafür, in einem Fall wie dem vorliegenden die Verlustnutzung von der identitätswahrenden Fortführung des verlustverursachenden Betriebs der Personengesellschaft abhängig zu machen. Der XI. Senat schließt sich insoweit den Ausführungen des III. Senats an (vgl. hierzu BFH, Urteil v. 25.4.2024, III R 30/21, BStBl II 2025, 56, Rz 30 ff.).

Der gewerbesteuerrechtliche Grundsatz der Unternehmenskontinuität erfordert wegen § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG jedenfalls dann nicht die Fortführung der Tätigkeit der bisherigen KG durch den ehemaligen Kommanditisten in der Rechtsform einer GmbH, wenn die Tätigkeit der KG zum Zeitpunkt der Anwachsung nicht vollständig eingestellt war. Ob von diesem Grundsatz dann eine Ausnahme zu machen wäre, wenn die unternehmerische Tätigkeit der Personengesellschaft bereits vor der Anwachsung vollständig beendet ist, konnte der BFH im Urteilsfall offenlassen; denn das gewerbliche Unternehmen, von dem der Verlust herrührt, war nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG zu diesem Zeitpunkt lediglich weitgehend, aber nicht vollständig eingestellt.

9. Nachweis der kürzeren Gebäudenutzungsdauer: Verwaltungsauffassung verworfen

Sofern die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes niedriger ist als die gesetzlich typisierte Nutzungsdauer, kann die Abschreibung auf Grundlage der tatsächlichen Nutzungsdauer erfolgen.

Offen ist gegenwärtig insbesondere die Frage, wie der Nachweis der tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer gegenüber der Finanzverwaltung zu erbringen ist.

Entgegen der Auffassung des Fiskus (BMF 22.2.23, BStBl I 23, 332, Rz. 24) lässt der BFH jede sachverständige Methode zum Nachweis der zu schätzenden Nutzungsdauer zu (BFH 23.1.24, IX R 14/23, BFH/NV 24, 823).

Die Finanzverwaltung lehnt gegenwärtig die bloße Übernahme einer Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten ab.

Dem folgt das FG Münster unter Hinweis auf die o. g. BFH-Rechtsprechung jedoch nicht.

FG Münster vom 2.4.25, 14 K 654/23 E, Rev. nicht zugelassen

I. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Ablehnung von Verkehrswertgutachten als Basis für eine Schätzung der Nutzungsdauer sei nicht tragfähig, weil hierfür kein gesetzlicher Ausschluss bestehe. Das Gutachten sei aber nur dann geeignet, wenn der Sachverständige das Objekt selbst vor Ort in Augenschein genommen habe.

Im Streitfall des FG Münster lehnte die Finanzverwaltung die ermittelte Restnutzungsdauer auch deshalb ab, weil der das Gutachten ausstellende Sachverständige keine Zertifizierung als Sachverständiger für Immobilienbewertung nach DIN EN ISO/IEC 17024 nachweisen konnte.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung wird vom FG Münster (a. a. O.) eine solche Zertifizierung aber nicht verlangt, weil der Gesetzgeber in § 7 Abs. 4 S. 2 EStG keine derartige formelle Anforderung formuliert hat.

Beauftragter Sachverständiger sollte entsprechend zertifiziert sein

II. Hinweise für die Praxis:

Der Gutachter muss aber selbstverständlich für diese Tätigkeit qualifiziert sein. Um weitere Diskussionen mit der Finanzverwaltung zu verhindern, sollte in der Praxis weiterhin ein zertifizierter Sachverständiger nach DIN EN ISO/IEC 17024 beauftragt werden. Die Entscheidung des FG Münster dürfte aber ausreichen, um eine AdV hinsichtlich der strittigen Steuer aufgrund eines vom Fiskus nicht akzeptierten Verkehrswertgutachtens zu erreichen. Eine bundeseinheitliche Verwaltungsanweisung bleibt abzuwarten – sie ist aber dringend erforderlich.

10. Verfahren zur Zulässigkeit des rückwirkenden Treaty Override in § 50d Abs. 10 EStG eingestellt

Das BVerfG hat das Verfahren zu einer Richtervorlage des BFH eingestellt. Die Vorlage betraf mit der Regelung des § 50d Abs. 10 EStG eine Vorschrift aus dem internationalen Steuerrecht.

BVerfG v. 4.7.2025 - 2 BvL 15/14

I. Sachverhalt:
Gegenstand des § 50d Abs. 10 EStG ist die steuerliche Behandlung von Einkünften, die aus einer grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehung zwischen einer Personengesellschaft und ihrem Gesellschafter erzielt werden. Für diese Einkünfte überschreibt der Gesetzgeber mit der Vorschrift des § 50d Abs. 10 EStG einseitig anderslautende Bestimmungen in den vom deutschen Staat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Die im Jahr 2008 eingeführte und im Jahr 2013 nachgebesserte Regelung findet in allen offenen Fällen und damit auch auf bereits abgeschlossene Sachverhalte Anwendung.

Der BFH hielt dieses Vorgehen in einem das Jahr 2000 betreffenden Verfahren hinsichtlich des mit der Italienischen Republik bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens für verfassungswidrig. Dementsprechend setzte der BFH das Verfahren mit Beschluss vom 11.12.2013 aus und holte - entsprechend seinem Vorgehen in weiteren Verfahren aus dieser Zeit - eine Entscheidung des BVerfG sowohl über die Verfassungsmäßigkeit des in § 50d Abs. 10 EStG vorgesehenen Treaty Override selbst als auch dessen Einführung und Nachbesserung jeweils mit Wirkung für die Vergangenheit ein.

II. Die Einstellung des Verfahrens:
Der BFH hob - nach einem Hinweis des BVerfG - seinen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss auf.

Im Einvernehmen mit dem Senat hat die Berichterstatterin darauf hingewiesen, dass die Ausführungen des vorlegenden Senats des BFH zur Entscheidungserheblichkeit der vom I. Senat des BFH für verfassungswidrig erachteten Vorschriften nicht den Darlegungsanforderungen des Art. 100 Abs. 1 GG, § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG genügen dürften.

Die im Ausgangsverfahren erhobene Klage richtet sich gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlage für eine GmbH & Co. KG, in den auch Feststellungen betreffend eine atypisch stille Beteiligung weiterer Personen am Geschäftsbetrieb der Kommanditgesellschaft mit aufgenommen worden sind. Ein solches Vorgehen ist aber jedenfalls nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH verfahrensrechtlich nicht zulässig und führt zur Aufhebung des angegriffenen Bescheids. Auf die Anwendung und damit verbunden auf die Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 10 EStG kommt es folglich im Ausgangsverfahren nicht an.

Der BFH hat auf diesen Hinweis seinen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss aufgehoben. Der Zweite Senat hat infolgedessen das Verfahren der konkreten Normenkontrolle eingestellt.

11. Sonderausgabenabzug des Mietwerts einer Altenteilerwohnung?

Bei Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge kann der Nutzungswert einer dem Übergeber überlassenen Altenteilswohnung als Teil der Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG als Sonderausgabe abziehbar sein.

Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Wohnung nicht (mehr) dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen ist und keine Nutzungswertbesteuerung stattfindet. Eine Begrenzung des Abzugs auf tatsächliche Nebenkosten widerspricht dem Wortlaut des Gesetzes und ist unter Berücksichtigung des Korrespondenzprinzips sowie der geänderten Rechtslage nach Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung nicht mehr haltbar.

Kann bei der Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gegen Versorgungsleistungen der Mietwert der Altenteilerwohnung als Sonderausgaben abgezogen werden?

FG Nürnberg Urteil v. 06.02.2025 – 4 K 1279/23 - Revision

I. Sachverhalt

Im Dezember 2023 schlossen A und sein Vater V einen notariell beurkundeten landwirtschaftlichen Übergabevertrag (Hofübergabe). Gegenstand des Vertrags war insbesondere der Übergang des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auf A zum 1.1.2024.

Weiterhin enthält der Vertrag eine Altenteilsregelung, wonach sich A zur Erbringung von Versorgungsleistungen an seinen Vater verpflichtet. Der Vertrag sieht Folgendes vor:

- V behält sich auf Lebensdauer ein dingliches Wohnrecht in der Altenteilerwohnung auf dem Hof vor.
- Die Kosten für Wasser und Abwasser, Heizung, Kosten für Warmwasserversorgung, Strom, Kosten für Müllabfuhr und die Kosten für Schornstein-/Kaminreinigung hat der Übernehmer A zu tragen.
- Darüber hinaus hat A seinem Vater auf Lebenszeit als Taschengeld einen monatlichen Betrag i.H.v. 700 € zu zahlen.

A machte in seiner Einkommensteuererklärung 2024 die Altenteilsleistungen mit insgesamt 14.800 € (Taschengeld 8.400 € + Kosten für Wasser usw. 1.600 € + ortsüblicher Mietwert der Altenteilerwohnung 4.800 €) geltend.

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2024 den Sonderausgabenabzug des Mietwerts unter Hinweis auf die einschlägige Verwaltungsanweisung abgelehnt, wonach der Mietwert nicht zu berücksichtigen ist.

Kann A die ortsübliche Miete für die Altenteilerwohnung als Sonderausgaben abziehen?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Ja, er kann den Mietwert abziehen.

Nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 1 EStG sind auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Dies gilt u.a. nur für Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs. Abziehbar ist auch der Teil der Versorgungsleistungen, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a Nr. 2 Satz 3 EStG).

Die Finanzverwaltung erkennt bei einer Wohnungsüberlassung an den Vermögensübergeber als Bestandteil der Versorgungsleistungen nur die mit der Nutzungsüberlassung tatsächlich zusammenhängenden **Aufwendungen** als Sonderausgaben an, d.h. insbesondere Aufwendungen für Sachleistungen wie Strom, Heizung, Wasser und Instandhaltungskosten. Der Miet- bzw. Nutzungswert der Wohnung soll demnach nicht berücksichtigt werden.

In einer neueren Entscheidung hat der BFH die Frage aufgeworfen – aber mangels Entscheidungserheblichkeit nicht beantwortet –, ob auch der Miet- bzw. Nutzungswert für die einem Altenteiler überlassene Wohnung auf dem Hof als abziehbare Sonderausgabe zu qualifizieren ist. Er weist jedoch darauf hin, dass § 10 Abs. 1a Nr. 2a Satz 3 EStG gerade dazu dient, Versorgungsleistungen, die auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfallen, trotz der Zuordnung dieser Wohnung zum Privatvermögen als abziehbar zu behandeln. Für das Realsplitting i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG lasse der BFH im Übrigen unter Berufung auf § 15 Abs. 2 BewG ausdrücklich zu, auch den Nutzungswert als Sonderausgabe abzuziehen.

Das FG Nürnberg lehnt nun die Auffassung der Finanzverwaltung ab. Das FG sieht vorliegend in der unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung eine „Naturalversorgungsleistung“, die einer geldwerten Sachleistung (Ausgabe) gleichzusetzen ist, da die Wohnungsüberlassung Bestandteil einer Gesamtversorgungsleistung nach dem Versorgungsvertrag ist. A kann danach den Mietwert der Wohnung als Sonderausgaben abziehen.

Das FG hat wegen grundsätzlicher Bedeutung die Revision gegen sein Urteil zugelassen, die auch eingelegt worden ist.

III. Hinweise für die Praxis:

Falls der BFH den Sonderausgabenabzug bejaht, ist zu beachten, dass der Empfänger der Versorgungsleistungen (hier: V) dann auch den Mietwert der Wohnung als sonstige Bezüge nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern muss.

12. Teilabzugsverbot bei Teilwertabschreibung eines Darlehens an eine Tochterkapitalgesellschaft

Die für die Anwendung des Teilabzugsverbots bei Abschreibungen von Darlehen an Tochter-Kapitalgesellschaften maßgebliche Beteiligungsquote (§ 3c Abs. 2 Satz 2 EStG) ist nicht auf die darlehensgewährende Personengesellschaft sondern auf die dahinterstehenden natürlichen Personen zu beziehen.

FG Münster Urteil v. 28.01.2025 – 2 K 3123/21 F - Revision - Aktenzeichen IV R 6/25

I. Sachverhalt

An der X-GmbH & Co. KG (KG) sind A, B, C und D zu je 25 % als Kommanditisten beteiligt. Die Komplementär-GmbH, deren Anteile A, B, C und D ebenfalls zu je 25 % halten, ist am Vermögen der KG nicht beteiligt.

Die KG ist an der Y-GmbH (Tochterkapitalgesellschaft) zu 100 % beteiligt und hat der Y-GmbH ein Gesellschafterdarlehen von 300.000 € gewährt, das wegen deren wirtschaftlicher Lage zu einem damals unterhalb des Marktzinses liegenden Zins und ohne Sicherheiten ausgereicht wurde und nicht fremdüblich ist.

In ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2024 hat die KG wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung auf das Gesellschafterdarlehen eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG i.H.v. 100.000 € auf 200.000 € vorgenommen. In ihrer Gewinnermittlung 2024 setzte die KG die Betriebsausgabe aus der Teilwertabschreibung in voller Höhe an.

Nach einer Außenprüfung will der Betriebsprüfer und ihm folgend das Finanzamt den Betriebsausgabenabzug und die Gewinnminderung unter Hinweis auf § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG nur zu 60 % akzeptieren und den Gewinn außerbilanziell um einen Hinzurechnungsbetrag von 40.000 € (40 % von 100.000 €) erhöhen.

Ist die Teilwertabschreibung in voller Höhe von 100.000 € oder nur i.H.v. 60.000 € steuerwirksam?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Teilwertabschreibung ist in voller Höhe steuerwirksam.

§ 3c Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG enthält eine Abzugsbeschränkung für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die im Zusammenhang u.a. mit einer Teilwertabschreibung i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG auf eine **nicht fremdübliche** Gesellschafterdarlehensforderung stehen. Die Regelung gilt für qualifiziert an einer Kapitalgesellschaft beteiligte Gesellschafter, die die Beteiligung im Betriebsvermögen halten. Die Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben dürfen danach bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden, wenn das nicht fremdübliche Darlehen von einem **Stpfl.** gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel **unmittelbar** oder **mittelbar** am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war.

Sind die Voraussetzungen der Regelung erfüllt, wird die Betriebsvermögensminderung oder die Betriebsausgabe im Betriebsvermögen des Gesellschafters aus der Teilwertabschreibung der Darlehensforderung nur zu 60 % steuerlich wirksam. Sind sie nicht erfüllt, gilt die Rechtsprechung, wonach Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschafterdarlehen aufgrund von Wertminderungen, wie sie durch Teilwertabschreibungen abgebildet werden, mangels wirtschaftlichen Zusammenhangs mit nach § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerbefreiten Beteiligungserträgen nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 **Satz 1** EStG unterliegen.

Die Darlehensforderung ist danach ein eigenständiges Wirtschaftsgut neben der Beteiligung. Der Aufwand aus der Teilwertabschreibung des Gesellschafterdarlehens (Substanzverlust) ist dann unabhängig von der Fremdüblichkeit des Darlehens ausschließlich dem Wirtschaftsgut „Forderung“ zuzuordnen, so dass es an einem wirtschaftlichen Zusammenhang i.S.d. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG mit Beteiligungserträgen fehlt.

§ 3c Abs. 2 Satz 2 EStG verlangt für die außerbilanzielle Hinzurechnung von 40 % der Teilwertabschreibung, dass „das Darlehen von einem Stpfl. gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war“. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist,wenn das Darlehen – wie hier – von der zu 100 % an der Tochterkapitalgesellschaft beteiligten Personengesellschaft selbst gewährt wird, war unklar.

Das FG Münster hat entschieden, dass in diesem Fall das Darlehen nicht von einem Stpfl. gewährt worden ist, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Y-GmbH beteiligt ist oder war. Fällt einer Personengesellschaft ein ihrer Tochterkapitalgesellschaft gewährtes Darlehen aus, ist bei Berechnung der für die Anwendung des Teilabzugsverbots maßgeblichen **Beteiligungsquote** (§ 3c Abs. 2 Satz 2 EStG) auf die hinter der Personengesellschaft stehenden **natürlichen Personen** abzustellen „Stpfl.“ i.S.d. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG kann allein eine natürliche Person sein, der die Einkünfte im Zusammenhang mit der Darlehensforderung zugerechnet werden. Das ist vorliegend nicht die KG selbst als mitunternehmerische Personengesellschaft, da sie „nur“ sog. Gewinnermittlungssubjekt ist, sondern allein deren Mitunternehmer über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 EStG. Insoweit besteht ein Unterschied zum Wortlaut der Parallelvorschrift des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, bei dem eine Personengesellschaft durchaus als „Gesellschafter“ angesehen werden kann.

Unter Berücksichtigung der Beteiligungsverhältnisse der KG ist kein Stpfl., d.h. keine natürliche Person, unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25 % an der Y-GmbH beteiligt. Keine der natürlichen Personen A, B, C und D ist oder war (überhaupt) unmittelbar an der Y-GmbH beteiligt. Allein die KG ist zu 100 % an der Y-GmbH beteiligt. Die natürlichen Personen waren bzw. sind allesamt (lediglich) mittelbar, nämlich vermittelt durch die KG, an der Y-GmbH beteiligt, aber keine natürliche Person zu mehr als 25 %. Eine außerbilanzielle Hinzurechnung von 40 % der Teilwertabschreibung kommt daher nicht in Betracht.

13. Rückabwicklung einer Anteilsübertragung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage

1. Wird die Übertragung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft durch die Parteien des Kaufvertrags wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage rückgängig gemacht, kann dieses Ereignis steuerlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirken (Anschluss an Senatsurteil vom 28.10.2009 - IX R 17/09, BFHE 227, 349, BStBl II 2010, 539).

2. Die Umstände, die zur Grundlage des Vertrags geworden sind, müssen sich weder aus dem Vertragswortlaut ergeben noch zeitnah mit Vertragsabschluss gegenüber der Finanzverwaltung offengelegt werden.

3. Ein Steuerpflichtiger, der sich auf den Wegfall der Geschäftsgrundlage beruft, muss darlegen und nachweisen, dass vor oder beim Abschluss des gestörten Rechtsgeschäfts ein Umstand erörtert worden ist, dessen Eintritt nach der gemeinsamen Vorstellung der Vertragspartner derart evident ist, dass mit ihm der Vollzug des Rechtsgeschäfts "steht und fällt".

BFH v. 9.5.2025 - IX R 4/23

I. Sachverhalt:

Im Streitfall vereinbarten die Steuerpflichtigen - zusammen veranlagte Eheleute - abweichend vom gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft die Gütertrennung. Hieraus ergab sich ein Zugewinnausgleichsanspruch der Ehefrau, den der Ehemann vereinbarungsgemäß durch die Übertragung von GmbH-Anteilen erfüllte.

Die Steuerpflichtigen gingen davon aus, dass hierfür keine Einkommensteuer anfällt. Das FA sah darin jedoch eine steuerpflichtige Veräußerung gemäß § 17 EStG und ermittelte einen der Einkommensteuer unterliegenden Veräußerungsgewinn. Daraufhin änderten die Steuerpflichtigen die notarielle Vereinbarung dergestalt, dass statt der Anteilsübertragung eine Geldzahlung und im Übrigen die Stundung des Ausgleichsanspruchs vereinbart wurde.

Nach erfolglosem Einspruch hatte die eingelegte Klage Erfolg. Das FG erkannte die rückwirkende Änderung des Ehevertrags an mit der Folge, dass dadurch der Veräußerungsgewinn mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit entfallen würde.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die vom FA eingelegte Revision blieb erfolglos. Der BFH bestätigte die Entscheidung des FG. Er entschied, dass die Rückabwicklung steuerlich so behandelt werden kann, als wäre die Anteilsübertragung nie erfolgt, wenn der Irrtum von beiden Vertragspartnern geteilt wird, er bereits bei Vertragsabschluss vorlag und in die Risikosphäre beider Vertragspartner fällt. Ein ausdrücklicher Hinweis im ursprünglichen Vertragstext ist dagegen nicht notwendig. Allerdings bleiben die Voraussetzungen für die Anerkennung einer steuerlich rückwirkenden Änderung entsprechender vertraglicher Abreden streng und gelten nur für Ausnahmefälle.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Aktivierung von Provisionsansprüchen bei Versicherungsvertretern

1. Der Zeitpunkt, zu dem Provisionsansprüche von Versicherungsvertretern zu aktivieren sind, bestimmt sich nach der Vertragsgestaltung im jeweiligen Einzelfall. Diese kann an das in § 92 Abs. 4 HGB geregelte gesetzliche Leitbild anknüpfen, muss dies aber nicht.

2. Wenn sich aus der maßgeblichen Provisionsregelung ergibt, dass ein Provisionsanspruch für ein vermitteltes Geschäft noch nicht entstanden ist, handelt es sich bei gleichwohl vom Auftraggeber vorgenommenen Auszahlungen lediglich um Provisionsvorschüsse. Diese sind beim Versicherungsvertreter als erhaltene Anzahlungen zu passivieren und daher zunächst noch nicht gewinnrealisierend.

3. Gegenstand einer Schätzung nach § 162 Abs. 1, 2 AO können nur quantitative Größen sein, nicht aber qualitative Besteuerungsmerkmale wie ganze Sachverhalte oder Tatsachenfragen.

BFH v. 30.4.2025 - X R 12-13/22

I. Hintergrund:

Gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB sind Gewinne bei einem bilanzierenden Unternehmer nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn eine Forderung entweder rechtlich bereits entstanden ist oder die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen Entstehung der Forderung fest rechnen kann.

Nicht erforderlich ist, dass die Forderung am Bilanzstichtag fällig ist Demgegenüber dürfen aufschiebend bedingte Ansprüche nicht aktiviert werden.

Ein Handelsvertreter im Allgemeinen hat gem. § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB Anspruch auf Provision, sobald und soweit der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat. Vertragliche Abweichungen von diesem Grundsatz sind nur in den durch § 87a Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB abgesteckten Grenzen zulässig.

Demgegenüber enthält § 92 Abs. 4 HGB für den Provisionsanspruch von Versicherungsvertretern als einer besonderen Gruppe von Handelsvertretern ein anderes Regelungssystem. Nach dieser Vorschrift hat der Versicherungsvertreter Anspruch auf Provision i.S.d. § 87a Abs. 1 HGB, sobald der Versicherungsnehmer die Prämie gezahlt hat, aus der sich die Provision nach dem Vertragsverhältnis berechnet. Die Vertragsparteien (der Versicherer und der Versicherungsvertreter) haben es daher in der Hand, durch Anknüpfung an die - sich ggf. über einen gewissen Zeitraum erstreckenden - Prämienzahlungen auch den Zeitpunkt des rechtlichen Entstehens des Provisionsanspruchs hinauszuschieben. Das gilt auch, wenn die Bemessungsgrundlage der Provision nicht die Prämie, sondern die Versicherungssumme ist. Wenn die Provision beispielsweise mit vollständiger Zahlung der ersten Jahresprämie geschuldet ist und die Versicherungsprämien monatlich zu zahlen sind, hat der Versicherungsvertreter erst

nach Zahlung der letzten Monatsrate für das erste Versicherungsjahr einen Anspruch auf die (volle) Provision.

§ 92 Abs. 4 HGB regelt das Entstehen des Provisionsanspruchs. In Bezug auf die im Streitfall nicht maßgebende Fälligkeit ordnet der - mangels einer Spezialregelung auch für Versicherungsvertreter anwendbare - § 87a Abs. 4 HGB an, dass der Provisionsanspruch am letzten Tag des Monats fällig wird, in dem nach § 87c Abs. 1 HGB über ihn abzurechnen ist.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die BFH-Rechtsprechung knüpft an diese zivilrechtliche Differenzierung an, wobei stets die Vertragsgestaltung im konkreten Einzelfall maßgeblich ist. Wenn sich aus der maßgebenden Provisionsregelung - die ggf. die Sonderregelung des § 92 Abs. 4 HGB umsetzt - ergibt, dass ein Provisionsanspruch für ein vermitteltes Geschäft noch nicht entstanden ist, handelt es sich bei den etwaigen gleichwohl vom Auftraggeber vorgenommenen Auszahlungen lediglich um Provisionsvorschüsse, die nach § 266 Abs. 3 Abschn. C.3 HGB als erhaltene Anzahlungen zu passivieren sind, also noch keine gewinnrealisierende Wirkung haben.

Ebenso ist es möglich, zivilrechtlich zu vereinbaren, dass Provisionsansprüche von Versicherungsvertretern ratierlich entsprechend den einzelnen Prämienzahlungen entstehen. Auch dann ist im Umfang der rechtlich noch nicht entstandenen Provisionsansprüche zunächst kein Gewinn realisiert. Die Aktivierung einer Forderung kommt in dieser Konstellation nicht in Betracht. Mangels Gewinnrealisation darf in einem solchen Fall umgekehrt aber auch keine Rückstellung für Stornorisiken gebildet werden.

Ist eine Provision bereits verdient und ertragsteuerrechtlich realisiert, muss das Risiko ihres späteren Verlusts je nach den Umständen über die Bewertung der Forderung erfasst werden oder es ist eine Rückstellung zu bilden; dabei handelt es sich um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten.

Das FG hatte sich in seiner Entscheidung mit den vorstehend geschilderten Rechtsgrundsätzen nicht befasst und auch keine ausreichenden tatsächlichen Feststellungen getroffen, die dem BFH eine eigene Entscheidung ermöglicht hätten. Daher verwies der BFH den Streitfall zur erneuten Entscheidung an die Vorinstanz zurück.

Zusätzlich wies der BFH auf zahlreiche Fehler und Ungereimtheiten in der Entscheidung der Vorinstanz hin. So können Gegenstand einer Schätzung nach § 162 Abs. 1, 2 AO nur quantitative Größen sein, nicht aber qualitative Besteuerungsmerkmale wie ganze Sachverhalte oder Tatsachenfragen. Wenn das FG meint, es habe nicht ermitteln können, wie der Steuerpflichtige die vom FA vorgenommene Nachaktivierung bilanziell nachvollzogen habe, dann muss es zunächst erwägen, ob seiner Überzeugungsbildung ein abgesenktes Beweismaß zugrunde zu legen ist, und als ultima ratio nach den Grundsätzen über die Feststellungslast entscheiden.

Vor allem aber kritisierte der BFH, dass im FG-Urteil in Bezug auf die bilanzielle Behandlung der Nachaktivierung mehrere Varianten angeführt werden, die miteinander denklogisch unvereinbar sind und auch zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können. Das Urteil leidet daher insoweit an innerer Widersprüchlichkeit.

2. AfA nach Wegfall der gewerblichen Prägung einer Personengesellschaft; Änderung wegen eines rückwirkenden Ereignisses

1. Werden Wirtschaftsgüter einer gewerblich geprägten Personengesellschaft wegen des Wegfalls dieser Prägung in das Privatvermögen überführt und von der nunmehr vermögensverwaltenden Gesellschaft weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt, sind als Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzungen (AfA) die im Zuge der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts aus der Betriebsaufgabe steuerlich erfassten gemeinen Werte dieser Wirtschaftsgüter anzusetzen (Anschluss unter anderem an Senatsurteil vom 22.02.2021 - IX R 13/19).

2. Dies gilt für die AfA in den Folgejahren nach einer Betriebsaufgabe auch dann, wenn bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns oder -verlusts ein der Höhe nach unzutreffender gemeiner Wert steuerlich erfasst wurde (entgegen Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29.04.1992 - XI R 5/90, BFHE 168, 161, BStBl II 1992, 969).

3. Die finanzgerichtliche Aufhebung eines Bescheids, dem materiell-rechtliche Bindungswirkung für einen anderen Bescheid zukommt, kann ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung darstellen.

BFH v. 3.6.2025 - IX R 18/24

Streitig war, ob bestandskräftige Bescheide nach den Vorschriften der AO geändert werden können.

I. Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige vermietete Immobilien und erzielte hieraus zunächst gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Zu Beginn des Jahres 2007 entfiel die gewerbliche Prägung, was zur Aufgabe des Gewerbebetriebs führte.

Für das (nicht streitbefangene) Jahr 2007 erklärte die Steuerpflichtige neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Verlust aus der Betriebsaufgabe. Dieser Verlust resultierte daraus, dass die erklärten gemeinen Werte der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter (Immobilien) unter den Buchwerten lagen. Das seinerzeit zuständige FA erließ erklärungsgemäß einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2007.

Nach einer Außenprüfung änderte das neu zuständig gewordene FA den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2007 und stellte einen Betriebsaufgabegewinn fest, da höhere gemeine Werte für die Immobilien erfasst wurden. Gegenläufig setzte das FA die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung herab, da die als Werbungskosten abzuziehende AfA nunmehr von einer entsprechend höheren Bemessungsgrundlage vorzunehmen waren.

Anknüpfend an die Ergebnisse der Außenprüfung erließ das FA zu Gunsten der Steuerpflichtigen geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre 2008 bis 2011. Es berücksichtigte höhere AfA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Diese Bescheide wurden bestandskräftig.

Der Einspruch der Steuerpflichtigen gegen den nach der Außenprüfung geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2007 hatte insoweit Erfolg, als das FA den Betriebsaufgabegewinn auf 0 € herabsetzte, indem es einerseits die von der Steuerpflichtigen ursprünglich erklärten - niedrigeren -- gemeinen Werte zugrunde, andererseits aber von entsprechend niedrigeren Buchwerten ausging. Der Ansatz der erklärungsgemäßen gemeinen Werte hatte zur Folge, dass die AfA gemindert und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2007 entsprechend erhöht wurden.

Die nachfolgend eingelegte Klage hatte Erfolg. Das FG entschied, dass die Außenprüfung fehlerhaft angeordnet und zum Zeitpunkt des Erlasses des nach der Außenprüfung geänderten Bescheids für das Jahr 2007 bereits Feststellungsverjährung eingetreten gewesen sei. Dementsprechend hob es sowohl den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für 2007 als auch die nachfolgende Einspruchsentscheidung auf.

Bereits vor der Entscheidung des FG hatte das FA mit entsprechenden Bescheiden unter Hinweis auf § 174 AO die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Streitjahre geändert und dabei die AfA nach Maßgabe der in der Einspruchsentscheidung für die die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2007 zugrunde gelegten geringeren gemeinen Werte gemindert.

Das FG wies die eingelegte Klage ab. Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre seien rechtswidrig gewesen, da bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung jeweils zu hohe AfA in Abzug gebracht worden seien. Infolge der gerichtlichen Aufhebung des geänderten Feststellungsbescheids für 2007 seien die im Rahmen der Betriebsaufgabe zu berücksichtigenden gemeinen Werte für die Immobilien nachträglich (wieder) gemindert worden. Dies habe für die Streitjahre eine Pflicht zur Änderung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 174 Abs. 4 AO ausgelöst.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH bestätigte im Ergebnis die Entscheidung der Vorinstanz. Danach waren die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre 2008 bis 2011 zu Lasten der Steuerpflichtigen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Die von der Änderung betroffenen Bescheide waren rechtswidrig, weil bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu hohe Werbungskosten abgezogen wurden. Dies beruhte auf einer unzutreffenden -- zu hohen -- AfA-Bemessungsgrundlage für die vermieteten Immobilien.

Wurde bei der Ermittlung eines Gewinns (Verlusts) aus der Entnahme/Betriebsaufgabe ein der Höhe nach unzutreffender Wert für das Wirtschaftsgut erfasst, ist jener Wert und nicht der tatsächliche Wert für die AfA maßgebend. Im Streitfall führte der Wegfall der gewerblichen Prägung der Steuerpflichtigen im Jahr 2007 führte zur Aufgabe ihres Gewerbebetriebs gemäß § 16 Abs. 3 EStG. Die gerichtliche Aufhebung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2007 hatte zur Folge, dass der ursprüngliche Bescheid wieder auflebte. Hierin wurde ein Betriebsaufgabeverlust festgestellt, mit dem die von der Steuerpflichtigen seinerzeit erklärten gemeinen Werte "steuerlich erfasst" wurden.

Diese Werte waren im Streitfall niedriger als diejenigen, die den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre zugrunde lagen. Hieraus folgt, dass bislang zu hohe AfA als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen wurden.

Die rechtskräftig gewordene Entscheidung des FG, den nach der Außenprüfung geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2007 wegen bereits eingetretener Feststellungsverjährung ersatzlos aufzuheben, veränderte rückwirkend den für die Besteuerung der Folgejahre (Streitjahre) maßgeblichen Lebenssachverhalt.

Die Aufhebung jenes Bescheids bewirkte, dass der ursprüngliche Feststellungsbescheid für 2007 wieder vollständige steuerrechtliche Geltung entfaltete. Hieraus wiederum folgt, dass die für die AfA maßgeblichen gemeinen Werte im Rahmen des Betriebsaufgabetatbestands in geringerer Höhe als im gerichtlich aufgehobenen Bescheid steuerlich erfasst wurden und damit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu korrigieren waren.

Soweit der XI. Senat des BFH in einer vereinzelt gebliebenen Entscheidung aus dem Jahr 1992 diese Verknüpfung insoweit in Abrede gestellt hat, als einem unzutreffend steuerlich erfassten Entnahme-/Betriebsaufgabewert keine Bindungswirkung für die AfA der Folgejahre zukommt (BFH v. 29.04.1992 - XI R 5/90, BStBl II 1992, 969), teilt der entscheidende IX. Senat diese Ansicht nicht. Vielmehr besteht auch in diesem Fall eine Bindungswirkung an den steuerlich erfassten Wert. Die gegenteilige Ansicht des XI. Senats steht zu den Grundsätzen der AfA im Widerspruch, da ihre Bemessungsgrundlage höher ausfallen könnte als die zu verteilenden (fiktiven) Anschaffungskosten.

3. Korrespondierende Bilanzierung und Wertberichtigung von Darlehensforderungen im Sonderbetriebsvermögen

Der Umstand, dass eine KG gewerblich geprägt ist, steht der Teilwertabschreibung einer wertlosen Darlehensforderung des Gesellschafters gegen die KG vor deren Vollbeendigung nicht entgegen, wenn wegen einer Betriebsaufgabe der KG die Grundsätze korrespondierender Bilanzierung nicht mehr eingreifen.

BFH v. 12.6.2025 - IV R 28/22

I. Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige, eine GmbH & Co. KG, hielt als alleinige Kommanditistin 100 % der Anteile an der im Jahr 2011 gegründeten L- GmbH & Co KG. Streitig war, ob die L-KG zum 31.08.2012 ihren Betrieb aufgegeben hat und ob in diesem Fall eine Teilwertabschreibung auf eine im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Darlehensforderung der Steuerpflichtigen gegenüber der L-KG vorzunehmen wäre.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH kam - wie auch das FG - zu dem Ergebnis, dass zum 31.8.2012 der Betrieb der L-KG aufgegeben worden war. Er hob jedoch das Urteil des FG auf, da es rechtsfehlerhaft zu dem Ergebnis gelangt war, dass der Steuerpflichtigen in den Streitjahren kein Verlust aus einer Teilwertabschreibung der -- bis zur Betriebsaufgabe der L-KG im Sonderbetriebsvermögen der Steuerpflichtigen gehaltenen -- Darlehensforderung gegenüber der L-KG entstanden sei.

Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung von Darlehensforderungen des Gesellschafters gegen die Personengesellschaft in der Sonderbilanz und der Gesamthandsbilanz stehen bei einer -- im Streitfall zum 31.08.2012 erfolgten -- Betriebsaufgabe einer Teilwertabschreibung für eine wertlose Darlehensforderung nicht entgegen. Dies gilt auch bei gewerblich geprägten Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

Ansprüche eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Personengesellschaft bestehenden Darlehensforderung gehören zwar nicht zu dem in der Gesellschaftsbilanz (Gesamthandsbilanz) auszuweisenden Eigenkapital, wohl aber zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, das in der aus Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft als Eigenkapital behandelt wird. Auch wenn feststeht, dass eine solche Darlehensforderung wertlos ist, weil sie von der Gesellschaft nicht beglichen werden kann, folgt aus der Behandlung als Eigenkapital, dass eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft regelmäßig nicht in Betracht kommt. Das Imparitätsprinzip gilt insoweit nicht. Vielmehr wird dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen -- ebenso wie der Verlust der Einlage in das Gesellschaftsvermögen -- grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft realisiert.

Aus der Gleichbehandlung eines Verlustes im Sonderbetriebsvermögen mit dem Verlust einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen folgt, dass maßgeblich für die Verlustrealisierung infolge der Wertlosigkeit einer Darlehensforderung der Zeitpunkt ist, zu dem die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb im Ganzen aufgibt oder veräußert. Die auf diesen Zeitpunkt aufzustellende Schlussbilanz zur Ermittlung des Gewinns oder Verlustes aus der Betriebsveräußerung

oder -aufgabe tritt an die Stelle der handelsrechtlichen Liquidationsschlussbilanz. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn schließt grundsätzlich das Ergebnis der gewerblichen Betätigung des Gesellschafters ab. Deshalb sind bei der Ermittlung des Aufgabegewinns oder -verlustes sämtliche Aufwendungen des Gesellschafters gewinnmindernd zu berücksichtigen, die mit dem Aufgabevorgang verbunden sind.

Dabei steht der Verlustrealisierung bei Wertlosigkeit einer Darlehensforderung im Sonderbetriebsvermögen im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der Gesellschaft deren Organisationsform als eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht entgegen.

Hierfür spricht bereits der Sinn und Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Danach gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft). Zweck dieser gesetzlichen Fiktion einer gewerblichen Tätigkeit ist, die auf den Betrieb durch die Komplementär-GmbH angelegte Personengesellschaft gewerbesteuerlich ebenso zu behandeln wie eine Kapitalgesellschaft und eine zweifache Gewinnermittlung zu vermeiden. Sie dient jedoch nicht dazu, eine durch Betriebsaufgabe beendete mitunternehmerische Tätigkeit als fortbestehend zu fingieren. Allein die bloße Hülle einer gewerblich geprägten Personengesellschaft begründet beziehungsweise fingiert keine mitunternehmerisch ausgeübte gewerbliche Tätigkeit ihrer Gesellschafter.

III. Für die Praxis:

Zu beachten ist, dass es im Fall einer vorherigen Beendigung der gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft auf den Zeitpunkt der Vollbeendigung einer Gesellschaft nicht ankommt. Zu einer Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG kommt es daher zum Beispiel auch dann, wenn eine der tatbestandlichen Voraussetzungen für eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG entfällt.

Die Zurückverweisung an das FG erfolgte, weil der BFH die Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang und in welchem Streitjahr die als Sonderbetriebsverluste geltend gemachten Aufwendungen danach zu berücksichtigen sind, aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht entscheiden konnte.

4. Fortführung oder Auflösung einer im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung vorhandenen 6b-Rücklage

Kann eine im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe noch vorhandene § 6b-Rücklage bis zum Ende der Reinvestitionsfrist fortgeführt werden, oder kann sie unter Beachtung der Verzinsungsregelung freiwillig aufgelöst und tarifermäßigt besteuert werden?

BFH vom 20.03.2025 VI R 20/23

I. Sachverhalt
Der 70 Jahre alte Einzelgewerbetreibende A hat im Jahr 2024 aus dem Verkauf eines seit 20 Jahren zu seinem Betriebsvermögen gehörenden unbebauten Grundstücks einen Veräußerungsgewinn von 100.000 € erzielt. Er hat den Veräußerungsgewinn in seiner Bilanz zum 31.12.2024 gewinnmindernd in eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG eingestellt.

Am 31.12.2025 veräußert A seinen Betrieb. Ein begünstigtes Reinvestitionsgut hat er bis zu diesem Zeitpunkt nicht angeschafft. Der bei der Betriebsveräußerung erzielte Gewinn beträgt 250.000 €.

- 1. Kann A die Reinvestitionszulage über den 31.12.2024 hinaus bis zum Ende der Reinvestitionsfrist fortführen, und – wenn ja – ist dann der Gewinn aus der Betriebsveräußerung von 250.000 € nach §§ 16, 34 EStG begünstigt?
- 2. Ist die Verzinsungsregelung des § 6b Abs. 7 EStG anzuwenden, wenn A die in seiner Bilanz zum 31.12.2024 gebildete Rücklage freiwillig im Rahmen der Betriebsveräußerung zum 31.12.2025 gewinnerhöhend auflöst, und ist der Gewinn aus der Auflösung einschließlich Gewinnzuschlag nach §§ 16, 34 EStG ebenfalls begünstigt zu versteuern?

II. Die Entscheidung des Gerichts:
- 1. Ja, A kann den Gewinn bis zum Ende der Reinvestitionsfrist fortführen, der Gewinn aus der Betriebsveräußerung ist dann jedoch nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigt.
- 2. Ja, die Verzinsungsregelung ist anzuwenden, der Gewinn aus der Auflösung der Reinvestitionsrücklage ist ebenfalls tarifbegünstigt zu versteuern.

Weiterführung der Rücklage ...
Zu 1: Veräußert ein Stpfl. seinen Betrieb, zu dessen Betriebsvermögen eine Rücklage i.S.d. § 6b Abs. 3 EStG gehört, kann er die Rücklage noch für die Zeit weiterführen, für die sie ohne Veräußerung des Betriebs zulässig gewesen wäre (R 6b.2 Abs. 10 Satz 1 EStR). Die Finanzverwaltung geht also davon aus, dass auch eine 6b-Rücklage, die schon für einen früher entstandenen Gewinn gebildet worden ist (sog. Alt-Rücklage), weitergeführt werden kann.

Das gilt auch, wenn der Stpfl. keine Reinvestitionsabsicht hat.

... und Vergünstigungen für Veräußerungsgewinn ...
Führt der Stpfl. die Rücklage fort, kann nach Auffassung der Finanzverwaltung für den Gewinn aus der Betriebsveräußerung der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und eine Tarifermäßigung nach § 34 EStG nur in Anspruch genommen werden, wenn die Rücklage keine stillen Reserven enthält, die bei der Veräußerung einer **wesentlichen Grundlage** des Betriebs aufgedeckt worden sind.

... ohne stille Reserven aus wesentlichen Betriebsgrundlagen
Danach muss geprüft werden, ob das veräußerte Grundstück eine wesentliche Betriebsgrundlage war. Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs gehören im Zusammenhang mit der Tarifbegünstigung eines Gewinns aus einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe neben den **funktional** wesentlichen Wirtschaftsgütern auch solche Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nicht erforderlich sind, in denen aber **erhebliche stille Reserven** gebunden sind (sog. funktional-quantitative Betrachtungsweise).

Erhebliche stille Reserven
Im Schrifttum wird die Ansicht vertreten, dass für die Frage, ob eine für die Tarifermäßigung schädliche Fortführung der 6b-Rücklage vorliegt oder nicht, auch die Höhe der darin gebundenen stillen Reserven zu berücksichtigen sei. Von „erheblichen" stillen Reserven und damit einer wesentlichen Grundlage kann bei stillen Reserven von 100.000 € ausgegangen werden. Folgt man dieser Auffassung, ist bei Weiterführung der 6b-Rücklage der Betriebsveräußerungsgewinn von 250.000 € nicht begünstigt.

Dieser Betrachtung der Finanzverwaltung wird in der Literatur zugestimmt. Es fehle bei Nichtauflösung der 6b-Rücklage, die bei der früheren Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage gebildet worden ist, an der Aufdeckung aller stillen Reserven. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die in der Rücklage neutralisierten stillen Reserven als solche keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr bilden. Ihr Zusammenhang mit den veräußerten Wirtschaftsgütern, die zur wesentlichen Grundlage des Betriebs gehörten, soll aber für diese steuerliche Beurteilung ausschlaggebend sein.

Gewinnzuschlag und Auflösung der Rücklage ...
Zu 2: Soweit eine nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Reinvestitionsrücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen (§ 6b Abs. 7 EStG). Die freiwillige Auflösung der in der Schlussbilanz zum 31.12.2024 gebildeten Rücklage im Rahmen der Betriebsveräußerung führt also 2025 zu einem Gewinnzuschlag von 6.000 € (6 % von 100.000 €).

... erhöhen Veräußerungsgewinn
Wird eine aus den Vorjahren stammende 6b-Rücklage anlässlich einer Betriebsveräußerung, Teilbetriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gewinnerhöhend aufgelöst, gehört der sich aus der Auflösung der Rücklage ergebende Gewinn zum steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 Abs. 4 und des § 34 Abs. 1 EStG.

Wird infolge der Verzinsungsregelung (§ 6b Abs. 7 EStG) ein Gewinnzuschlag erforderlich, gehört auch dieser zum begünstigten Veräußerungsgewinn (Aufgabegewinn). Nach einer neuen Entscheidung des BFH ist der Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG verfassungsgemäß, er ist weder dem Grunde noch der Höhe nach zu beanstanden.

Zu beachten ist, dass trotz des Gewinnzuschlags die Auflösung einer 6b-Rücklage steuerlich vorteilhaft sein kann, wenn eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe im zeitlichen Rahmen der Reinvestitionsfrist ansteht. In diesem Fall lässt sich die Rücklage (einschl. Gewinnzuschlag) in einen tarifbegünstigten oder steuerfreien Gewinn umwandeln, wenn sie im Rahmen der Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung aufgelöst wird. Wird die 6b-Rücklage

im Rahmen der Betriebsveräußerung aufgelöst, erhöht sich der begünstigte Veräußerungsgewinn auf 356.000 € (250.000 € + Rücklage 100.000 € + Zinszuschlag 6.000 €)

Anmerkung

Enthält die bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs nicht aufgelöste § 6b-Rücklage stille Reserven, die bei der Veräußerung eines **nicht zu den wesentlichen Grundlagen** des Betriebs gehörenden Wirtschaftsguts aufgedeckt worden sind, so sind auf den Veräußerungsgewinn sowohl die Vorschrift des § 16 Abs. 4 als auch der ermäßigte Steuersatz des § 34 Abs. 1 EStG anzuwenden, sofern auch im Übrigen die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschriften gegeben sind.

III. Körperschaftsteuer

1. Gesellschafterdarlehen zwischen Kapitalgesellschaften

Der BFH sowie das FG, Rev. I R 6/25 klärten weitere Fragen zu Gesellschafterdarlehen, die eine Kapitalgesellschaft nachgeordneten Gesellschaften gewährt hat und im Betriebsvermögen hält.

BFH v. 27.11.2024 – I R 21/22
FG Münster v. 20.2.2025 – 10 K 764/22 K

I. Hintergrund:

Gewährt eine Kapitalgesellschaft nachgeordneten Gesellschaften Gesellschafterdarlehen, gelten die besonderen Abzugsbeschränkungen des § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG.

Da für Kapitalgesellschaften Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer (Beteiligungs-)Kapitalgesellschaft außer Ansatz bleiben, sollen entsprechende Verluste spiegelbildlich gleichfalls steuerlich unbeachtlich sein (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG). Diese Ausnahme gilt nicht nur für Veräußerungsverluste, sondern auch für substanzbezogene Gewinnminderungen aus Darlehen – u.a. aus Teilwertabschreibung, Ausfall oder Verzicht – und der Inanspruchnahme aus Sicherheiten, wenn „das Darlehen [...] von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war“ (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG).

Diese Regelung soll vermeiden, dass Kapitalgesellschaften mit Darlehen anstelle von Eigenkapital ausgestattet werden, um das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG zu umgehen.

Die Gewinnminderung bleibt jedoch abzugsfähig, wenn nachgewiesen werden kann, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder nicht zurückgefordert hätte (§ 8b Abs. 3 Satz 7 KStG – Rückausnahme).

II. Sachverhalt:

Im Entscheidungsfall war eine GmbH (GmbH) zu 2,02 % an einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten KG beteiligt, welche wiederum Anteile an zwei GmbHs hielt. Zusätzlich hatte die KG den GmbHs Darlehen gewährt. Über das Vermögen der beiden GmbHs wurde im Jahr 2016 das Insolvenzverfahren eröffnet. Die KG nahm in ihrer Gewinnermittlung zum 31.12.2015 außerplanmäßige Abschreibungen auf die Beteiligungen an den GmbHs und auf ihre Darlehensforderungen vor. Der Verlust hieraus wurde der GmbH anteilig (2,02 %) zugerechnet. Das Finanzamt ging von einem Abzugsverbot für den Beteiligungsverlust (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG) sowie für die Forderungsverluste (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG) aus. Die von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG geforderte Beteiligungsquote von 25 % sei aufgrund der Beteiligung der KG an den Tochtergesellschaften von 100 % erfüllt. Die „durchgerechnete“ Beteiligung der Gesellschafter der KG von nur 2,02 % sei unerheblich.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH widersprach der Auffassung der Finanzverwaltung. Für die Bestimmung der maßgeblichen Beteiligungsquote von 25 % nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG kommt es bei einer Darlehensgewährung durch eine vermögensverwaltende KG als Allein-Gesellschafterin nicht auf die Beteiligungsquote der KG, sondern jeweils auf die durchgerechneten Beteiligungsquoten der zivilrechtlich nur mittelbaren Gesellschafter an. Die Abzugsbeschränkung tritt nach dem Wortlaut der Regelung bei einem Darlehen ein, das „von einem Gesellschafter" gewährt wird, der zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder war. Dies ist im Entscheidungsfall nicht erfüllt, da die Wirtschaftsgüter der KG den Beteiligten anteilig zuzurechnen sind, so dass deren Beteiligung als „unmittelbar" anzusehen ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Dieses Verständnis stehe auch in Einklang mit dem Sinn und Zweck der Norm. Da die Belastung aus der Abschreibung der Darlehensforderungen bei der GmbH und nicht bei der KAG eintritt, ist auch auf deren Beteiligung abzustellen.

Das Urteil schafft Klarheit. Auch wenn der Begriff des „darlehensgewährenden Gesellschafters" primär zivilrechtlich zu verstehen ist, kann dies nicht für die Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gelten. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft ist auch für Zwecke des § 8b Abs. 3 KStG „transparent" (vgl. auch BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 56) und maßgeblich ist die durchgerechnete Beteiligungsquote zu dem einzelnen Körperschaftsteuersubjekt, dessen Einkünfte zugerechnet werden. Dies sollte auch der neu gefasste § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sicherstellen; danach gelten rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung weiter als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen, welches den Gesellschaftern anteilig zugerechnet wird, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung dies erfordert.

FG Münster v. 20.2.2025 zum sog. „Fremdvergleichs-Escape" : Liegt eine nichtabziehbare Gewinnminderung nach § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG vor, kann ein Fremdvergleichsnachweis die Abzugsfähigkeit im Ausnahmefall ermöglichen (§ 8b Abs. 3 Satz 7 KStG). Das FG Münster v. 20.2.2025 – 10 K 764/22 K, Rev. I R 6/25 befasste sich insbesondere mit den Anforderungen an den Fremdvergleichs-Escape in einem Fall von Währungskursverlusten im Jahr 2016. An den Nachweis der Fremdüblichkeit sind danach keine überhöhten Anforderungen zu stellen; notwendig sind weder ein Sachverständigengutachten noch die Einholung eines konkreten Vergleichsangebots einer externen Bank.

Das FG Münster hielt folgende Aspekte für den geforderten Fremdvergleich für entscheidungserheblich:

- die Klägerin hatte sogar Währungssicherungsgeschäfte abgeschlossen,
- Fremdwährungsdarlehen sind nicht fremdunüblich, vor allem hatte die Darlehensnehmerin ihren Sitz in der Schweiz,
- das Fehlen von Sicherheiten kann durch die Höhe der Zinsen kompensiert werden – vor allem, wenn ein fremder Dritter zu einem solchen Zinszuschlag bereit gewesen wäre (Verweis auf BFH v. 24.4.2024 – I R 11/23, BStBl. II 2024, 790 = GmbH-StB 2024, 304, Centrale-Rundbrief 4/2024),der vereinbarte variable Zinssatz von 1,5 % über dem 12-Monats CHF-LIBOR kann als fremdüblicher Risikoaufschlag abgeleitet

werden, wobei bei Anwendung der Preisvergleichsmethode ein zweistufiges Verfahren anzuwenden ist (zunächst Bestimmung des Risikoaufschlags für „Nichtbesicherung“, anschließend Anpassung von einem Bankdarlehen an ein Gesellschafterdarlehen – vgl. Rz. 65 ff.).

Das FG Münster verdeutlicht, dass das Finanzamt erheblich zu strenge Anforderungen gesetzt hat.

IV. Hinweise für die Praxis:

Ein neuer § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG nimmt seit dem 1.1.2022 Währungskursverluste ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich von § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG aus. Das Urteil und das Revisionsverfahren beim BFH sind dennoch hinsichtlich der Anforderungen an einen Fremdvergleichsnachweis auch in anderen Fällen des § 8b Abs. 3 Satz KStG – z.B. Gesellschafterdarlehen – für Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung hilfreich

2. Mehrstufige Organschaft: Anwendung des Verlustabzugsverbots nach § 8c Abs. 1 KStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Unterjährige Verluste bis zum schädlichen Erwerb sind auch im Fall der Organschaft bei der Anwendung des § 8c KStG (i. V. m. § 10a GewStG) zu berücksichtigen. Gegen eine zeitanteilige Kürzung auf der Ebene der Organgesellschaften vor der Einkommenszurechnung, die der Wortlaut durchaus eröffnet, sprechen durchgreifende teleologische Einwände.

FG Düsseldorf v. 9.12.2024 - 6 K 1772/20 K,G,F - Revision

I. Sachverhalt:
Die Klägerin ist Rechtsnachfolgerin weiterer Kapitalgesellschaften, die in einer mehrstufigen Organschaftsstruktur verbunden waren. Die beteiligten Kapitalgesellschaften waren dabei zum Teil sowohl Organträger als auch Organgesellschaft. Im Streitjahr 2017 wurden sämtliche Anteile an der ausländischen Muttergesellschaft der obersten deutschen Organträgerin an einen konzernfremden Erwerber veräußert. Dies stellte unstreitig einen schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 KStG dar.

Das Finanzamt wandte die Verlustabzugsbeschränkung in der Weise an, dass es die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Erwerbs angefallenen Verluste der Organgesellschaften zeitanteilig kürzte, bevor diese dem Organträger zugerechnet wurden. Die Klägerin argumentierte dagegen, dass bei unterjährigem Beteiligungswechsel eine vertikale Ergebnissaldierung der Ergebnisse im Organkreis oder eine Zwischenkonsolidierung vorzunehmen sei. Zudem machte sie die Anwendung des § 8d KStG (fortführungsgebundener Verlustvortrag) geltend. Das Finanzamt war dagegen unter Verweis auf das BFM-Schreiben vom 28.11.2017 (Rz. 37) der Ansicht, dass eine unterjährige Ergebniskonsolidierung ausscheide.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das FG gab der Klage teilweise statt. Die wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassene Revision ist beim BFH unter dem Az. I R 11/25 anhängig.

Die unterjährigen Verluste bis zum schädlichen Erwerb sind bei der Anwendung des § 8c KStG (i. V. m. § 10a GewStG) zu berücksichtigen. Die Verluste, die unter der alten Kontrolle und alten wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft entstanden sind, müssen aus dem Verlustverfall ausgeklammert werden. Eine getrennte Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung auf jeder Ebene der Organschaft widerspricht dem Zweck der Norm.

Die Anwendung des § 8d KStG auf die Verluste aus vororganschaftlicher Zeit ist jedoch abzulehnen. Zum einen scheitert dies daran, dass die betroffenen Organgesellschaften gleichzeitig Organträger waren (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG). Zum anderen liegen durch die Organträgereigenschaft mehrere Geschäftsbetriebe und damit nicht ausschließlich derselbe Geschäftsbetrieb, wie es § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG erfordert, vor.

3. Schaffung von AfA-Potential durch Optionsausübung nach § 1a KStG (§ 1a KStG)

Fall:

A und B sind Gesellschafter einer eGbR, zu deren Gesamthandsvermögen mehrere vermietete Immobilien gehören. Es handelt sich um Privatvermögen. Die eGbR erzielt Einkünfte iS des § 21 EStG. Die Immobilien wurden vor mehr als zehn Jahren erworben, so dass die Frist des § 23 EStG abgelaufen ist. Die Immobilien sind zu einem großen Umfang abgeschrieben und weisen teilweise zudem Wertsteigerungen auf. A und B wollen neues Abschreibungsvolumen generieren („Step-up“).

Für eine eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts (eGbR) besteht auf Grund der Einführung durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz - MoPeG) v. 11.8.2021, BGBl. I 2021, 3436, sowie der Anpassung von § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG durch das Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024, BGBl. I 2024 Nr. 108 = BStBl. 2024 I, 666, seit dem 1.1.2024 bzw. ab dem VZ 2024 (vgl. § 34 Abs. 1 KStG idF des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes v. 22.12.2023, BGBl. I 2023 Nr. 411 = BStBl. 2024 I, 144 [Auszug]) ebenso wie für eine Personenhandelsgesellschaft die Möglichkeit, nach § 1a KStG zur KSt. zu optieren, vgl. hierzu zB Berg/Schnabelrauch, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 21 (April 2024).

Es muss sich bei der optierenden Personengesellschaft nicht um eine Mitunternehmerschaft im steuerlichen Sinne (Gewinneinkünfte) handeln. Eine vermögensverwaltende eGbR kann gleichfalls zur KSt. optieren. Die Option wird steuerlich wie ein Formwechsel behandelt und führt bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft steuerlich zu einer verdeckten Einlage in das Betriebsvermögen der „optierenden Gesellschaft“ („fiktive Kapitalgesellschaft“).

Die Option hat im Ausgangsfall zur Folge, dass Grund und Boden sowie Gebäude zum Teilwert in die fiktive Kapitalgesellschaft eingelegt und dort entsprechend aktiviert werden. Gleichzeitig realisiert die eGbR einen Veräußerungsvorgang.

Da im Ausgangsfall die Zehnjahresfrist des § 23 EStG bereits abgelaufen ist, kommt es insoweit zu keiner nachteiligen Besteuerungsfolge. Es erfolgt ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto der fiktiven Kapitalgesellschaft in Höhe des gemeinen Wertes der eingelegten Wirtschaftsgüter. Die Gesellschafter A und B generieren in dieser Höhe Anschaffungskosten für ihre Beteiligungen an der fiktiven Kapitalgesellschaft.

Zwei Jahre später beenden A und B die Option wieder. Dadurch entsteht keine Sperrfristverletzung (Einbringungsgewinn I oder II), weil wegen der Einbringung zum gemeinen Wert keine Sperrfrist entstanden ist.

(a) Es kommt infolgedessen zu einer Liquidation der optierenden Gesellschaft. Die Immobilie wird in der Liquidationsschlussbilanz mit dem gemeinen Wert angesetzt. Es kommt zu einem Realisationsvorgang. Da aber die Immobilien erst zwei Jahre aufgrund der Option zuvor fiktiv zum gemeinen Wert angeschafft wurden, haben sich nur geringe stille Reserven gebildet. Das Vermögen wird an die Gesellschafter ausgekehrt und dort (wieder) zu Privatvermögen. Es erfolgt eine fiktive Anschaffung der Immobilie im Privatvermögen, wodurch neues Abschreibungsvolumen generiert wird. Gleichzeitig wird eine neue Spekulationsfrist nach § 23 EStG in Gang gesetzt.

(b) Auf Gesellschafterebene führt die Liquidation nach § 17 Abs. 4 EStG zu einer Veräußerungsfiktion und zu einer Ausschüttung nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Es tritt damit auch auf Ebene des Gesellschafters eine Realisation ein. Da aber die Anteile erst zwei Jahre zuvor fiktiv zum gemeinen Wert angeschafft wurden, haben sich auch insoweit kaum stille Reserven gebildet. Es kommt daher zu keinem hohen Veräußerungsgewinn. Im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG werden die Besteuerungsfolgen gleichfalls sehr gering sein, da die Liquidationsraten ganz überwiegend aus dem steuerlichen Einlagekonto geleistet werden, das zuvor bei der fiktiven verdeckten Einlage gebildet wurde.

(c) Grunderwerbsteuerlich und umsatzsteuerlich ist die Optionsausübung und die Rückkehr unbeachtlich. Die Fiktionen des § 1 Abs. 1a KStG werden nicht besteuert.

(d) Ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO ist jedenfalls dann nicht gegeben, wenn für das „Hin und Her“ jeweils erhebliche außersteuerliche Gründe bestanden haben und die steuerliche Behandlung nur Nebenwirkung, nicht aber primäres Ziel der Maßnahme gewesen ist, vgl. BFH-Urt. IX R 13/19 v. 22.2.2021, BFH/NV 2021, 1169 (zur Prägung und Entprägung einer GmbH & Co KG). Bestehen solche außersteuerlichen Gründe nicht, sollte zwischen der Ausübung der Option und der Rückkehr zum Personengesellschaftsregime eine gewisse „Schamfrist“ von mehr als 12 Monaten verstreichen.

4. Gesetzliche Regelungen zur Mindestgewinnbesteuerung mit Grundgesetz vereinbar

Die gesetzlichen Regelungen der sog. Mindestgewinnbesteuerung bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer sind verfassungsgemäß, soweit Körperschaftsteuersubjekte i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG bzw. Gesellschaften i.S.d. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG betroffen sind.

BVerfG vom 23.7.2025 - 2 BvL 19/14

I. Sachverhalt:
Das konkrete Normenkontrollverfahren betrifft die Frage, ob der nach den zu beurteilenden Vorschriften prozentual beschränkte Abzug von Verlusten durch Verlustvortrag mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Gegenstand der Vorlage ist eine besondere Sachverhaltskonstellation, in der ein vom BFH so bezeichneter "bilanzsteuerrechtlicher "Umkehreffekt" zu einem erhöhten Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer und zu einem höheren vortragsfähigen Gewerbeverlust bei einer bilanzierenden Kapitalgesellschaft führte, die diese in der Folgezeit nicht vollständig aufzehren konnte, weil über ihr Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wurde.

Die zu beurteilenden Vorschriften regeln - seit dem Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2004 - den Abzug von Verlusten in Besteuerungsabschnitten, die auf die Verlustentstehung folgen. Das Gesetz spricht bei der Körperschaftsteuer von Verlustvortrag, § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG, und bei der Gewerbesteuer von der Kürzung von Fehlbeträgen, § 10a Sätze 1 und 2 GewStG.

Der Verlustvortrag bei der Körperschaftsteuer ist in der verfahrensgegenständlichen Fassung zeitlich nicht begrenzt, jedoch der Höhe nach beschränkt. Konkret ist der Verlustvortrag in einer Besteuerungsperiode bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. € (sog. Sockelbetrag) vollständig möglich. Übersteigt der Gesamtbetrag der Einkünfte diesen Sockelbetrag, ist ein Abzug vorgetragener Verluste jeweils nur i.H.v. weiteren 60 Prozent des diesen Betrag übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte möglich. Der Abzug bestehender Verlustvorträge wird damit zeitlich gestreckt. Infolge dieser "Vortragstechnik" verbleibt trotz eines weiter vorhandenen Verlustvortrags ein positives Einkommen, das der Besteuerung unterliegt. Es erfolgt damit eine "Mindestgewinnbesteuerung". Eine entsprechende Regelung gilt für die Kürzung von Fehlbeträgen bei der Gewerbesteuer.

Die beim BMF eingesetzte Facharbeitsgruppe "Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung" veröffentlichte im September 2011 die Ergebnisse einer Evaluierung der Regelungen zur Verlustverrechnung - insbesondere des Verlustvortrags und der Mindestgewinnbesteuerung. Der BFH begehrte daraufhin die Entscheidung des BVerfG darüber, ob die zu beurteilenden Vorschriften gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.

Der BFH hält zwar daran fest, dass die Mindestgewinnbesteuerung in ihrer "Grundkonzeption" - einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags - nicht gegen Verfassungsrecht verstoße. Die verfahrensgegenständlichen Vorschriften verletzten jedoch den "Kernbereich" einer Ausgleichsfähigkeit von Verlusten dann, wenn - wie in dem der Vorlage zugrundeliegenden Ausgangsverfahren - auf der Grundlage eines inneren Sachzusammenhangs bzw. einer Ursachenidentität zwischen Verlust und Gewinn der Mindestbesteuerung im Einzelfall die

Wirkung zukomme, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen und eine leistungsfähigkeitswidrige Substanzbesteuerung auszulösen. Der Ausgangsfall sei dadurch gekennzeichnet, dass Aufwand und Ertrag auf demselben Rechtsgrund beruhten und sich der Höhe nach entsprächen. Der Ertrag erscheine als zeitverschobener actus contrarius zum Aufwand. Derartige in der Besteuerungspraxis der Auflösung von Kapitalgesellschaften häufig auftretende bilanzsteuerrechtliche Umkehreffekte hätten weder einen entsprechenden Liquiditätszufluss noch einen Zuwachs an besteuerungswürdiger Leistungsfähigkeit zur Folge.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Die Regelungen zur Mindestgewinnbesteuerung sind insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar. Ein Verstoß gegen den vorliegend maßgeblichen Willkürmaßstab liegt nicht vor. Dabei ist über die vom BFH vorgelegte Fallkonstellation des Eintritts eines "Definitiveffekts" im Zusammentreffen mit einem "bilanzsteuerrechtlichen Umkehreffekt" hinaus die Vorfrage zu prüfen, ob die Vorschriften der Mindestgewinnbesteuerung in ihrer "Grundkonzeption"", die auf eine bloße zeitliche Streckung des Verlustvortrags ausgerichtet ist, mit der Verfassung in Einklang stehen. Die vorgelegten Regelungen sind mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar.

Soweit die zu beurteilenden Vorschriften bei Überschreiten des Sockelbetrags von einer Million Euro (sog. Mittelstandskomponente) den Abzug vorgetragener Verluste pro Besteuerungszeitraum auf 60 Prozent des Restbetrags beschränken, bewirken sie eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen abhängig von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. des maßgebenden Gewerbeertrags. Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte oberhalb des Sockelbetrags führen die zu beurteilenden Vorschriften indes zu einer formalen Gleichbehandlung sämtlicher Körperschaftsteuersubjekte bzw. Gewerbebetriebe, also auch solcher Steuersubjekte, die nicht fortbestehen, sondern deren zivil- und steuerrechtliche Existenz infolge von Liquidation oder Insolvenz beendet wird. Ob dies eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem darstellt, kann offenbleiben, weil eine solche Gleichbehandlung jedenfalls gerechtfertigt wäre.

Die durch die zu beurteilenden Vorschriften bewirkten (Un-)Gleichbehandlungen sind am Willkürmaßstab zu messen. Die in der Rechtsprechung des BVerfG entwickelten Kriterien führen vorliegend nicht zu einer Verschärfung des verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsmaßstabs hin zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung. Die durch die Regelungen der Mindestgewinnbesteuerung in der sog. "Grundkonzeption" bewirkte Ungleichbehandlung wie auch die formale Gleichbehandlung in der besonderen Sachverhaltskonstellation eines "Definitiveffekts" nach Eintritt eines "bilanzsteuerrechtlichen Umkehreffekts" sind nicht willkürlich, sondern durch sachliche Gründe gerechtfertigt.

Die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung infolge der Begrenzung des Verlustvortrags der Höhe nach in der "Grundkonzeption" der Mindestgewinnbesteuerung wird durch den sachlichen Grund kontinuierlicher und gegenwartsnaher Besteuerung als besonderem Fiskalzweck getragen. Ferner genügt die "Grundkonzeption" der Mindestgewinnbesteuerung auch den verfassungsrechtlichen Anforderungen an typisierende Regelungen. Der Gesetzgeber geht - gerade bei "ewig lebensfähigen" juristischen Personen - zunächst vertretbar davon aus, dass Verluste vergangener Besteuerungsperioden im Laufe der Zeit grundsätzlich abgetragen werden können. Der aus der typisierenden Regelung der Mindestgewinnbesteuerung resultierende Nachteil, dass Verlustvorträge über die Zeit mangels ausreichender positiver Einkünfte nicht vollständig aufgezehrt werden können und ggf. endgültig ungenutzt wegfallen ("Definitiveffekt"), steht in einem vertretbaren Verhältnis zu dem mit der Regelung primär verfolgten Ziel kontinuierlicher, gegenwartsnaher Besteuerung.

Die durch die Regelungen der Mindestgewinnbesteuerung bewirkte formale Gleichbehandlung in der vom BFH vorgelegten besonderen Sachverhaltskonstellation eines endgültigen Wegfalls von Verlustvorträgen ("Definitiveffekt") nach Eintritt eines "bilanzsteuerrechtlichen Umkehreffekts" überschreitet die Grenzen der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers nicht. Der Gesetzgeber war bei seiner Typisierungsentscheidung nicht von Verfassungs wegen gehalten, die seitens des vorlegenden Gerichts aufgegriffenen besonders gelagerten Fälle eines "Definitiveffekts" nach "bilanzsteuerrechtlichem Umkehreffekt" durch eine Härteklausel abzumildern und damit zu privilegieren. Es ist nicht ersichtlich, dass durch die Typisierung eintretende Härten in diesen atypischen Fällen für den Gesetzgeber ohne Schwierigkeiten durch eine abweichende Tatbestandsbildung vermeidbar gewesen wären. Die Vorteile der typisierenden Ausgestaltung der Mindestgewinnbesteuerung stehen auch nicht außer Verhältnis zu den mit ihr im Einzelfall verbundenen Härten infolge der formalen Gleichbehandlung von Körperschaftsteuersubjekten und Gewerbebetrieben, bei denen es nach Eintritt eines "bilanzsteuerrechtlichen Umkehreffekts" zu einem (teilweisen) Wegfall von Verlustvorträgen oder vortragsfähigen Gewerbeverlusten infolge einer Beendigung der Steuerpflicht kommt.

Im Übrigen verstoßen die zu beurteilenden Vorschriften auch nicht gegen die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG).

IV. Gewerbesteuer

1. Gewerbesteuerlicher Veräußerungsgewinn bei doppelstöckiger Personengesellschaft

Der BFH klärte erstmals die Grundsatzfrage, wie der gewerbesteuerliche Veräußerungsgewinn bei Veräußerung der Anteile an der Oberpersonengesellschaft bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften zu ermitteln ist. Unklar war bislang die Ermittlung des Veräußerungsgewinns, wenn die Unterpersonengesellschaft wesentlich zum Veräußerungsgewinn beiträgt oder gewerbesteuerbefreit ist.

BFH v. 8.5.2025 – IV R 9/23 und BFH v. 8.5.2025 – IV R 40/22

I. Hintergrund und Streitfrage:

Der steuerpflichtige Gewerbeertrag § 7 Satz 1 GewStG umfasst grundsätzlich nur Gewinne und Verluste aus dem bestehenden, d.h. laufenden Betrieb. Gewinne aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gehören prinzipiell nicht zum Gewerbeertrag – es sei denn, er entfällt nicht unmittelbar auf eine natürliche Person (§ 7 Satz 2 GewStG). Gewinne und Verluste aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch eine Kapitalgesellschaft unterliegen daher regelmäßig der sachlichen Gewerbesteuerpflicht; vgl. z.B. Roser in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 297 ff. Umfang und Ermittlung eines solchen Veräußerungsgewinns führt bei doppelstöckigen Personengesellschaften immer wieder zu Streitfragen; vgl. auch Rev. I R 34/22.

II. Sachverhalt:

Im Verfahren IV R 40/22 wurde der Anteil an einer Oberpersonengesellschaft veräußert, der Veräußerungsgewinn resultierte wesentlich aus stillen Reserven der Unterpersonengesellschaft, die als Klinikbetreiberin nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG steuerbefreit war.

Im Verfahren IV R 9/23 betrieb die Unterpersonengesellschaft eine Reederei und gründete Schifffahrtsgesellschaften. Die Schifffahrtsgesellschaften betrieben Handelsschiffe im internationalen Verkehr. Zu diesen Gesellschaften gehörten die B GmbH & Co. KG (B KG) und die C GmbH & Co. KG (C KG), die erhebliche Verluste hatten.

III. Entscheidung des BFH:

Der BFH folgte der Auffassung der Finanzverwaltung – der Veräußerungsgewinn ist einheitlich für Ober- und Unterpersonengesellschaft zu ermitteln. Damit widerspricht der BFH Stimmen im Schrifttum (z.B. Roser in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 324a; Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, 3. Aufl. 2025, § 7 GewStG Rz. 113).

Einheitlicher Veräußerungsvorgang und Veräußerungsgewinne:

Nach Auffassung des IV. Senats des BFH entsteht ein einheitlicher Veräußerungsgewinn bei der Obergesellschaft, wenn der Anteil an der Oberpersonengesellschaft veräußert wird. Der Veräußerungsgewinn der Obergesellschaft umfasst auch die stillen Reserven der Unterpersonengesellschaft. Es kommt nicht zu einer Aufteilung des Veräußerungsgewinns nach Maßgabe der stillen Reserven der jeweiligen Beteiligungsstufen. Eine Aufteilung des Gewinns aus der Veräußerung ist nicht geboten, da die Untergesellschaft weder Subjekt noch Gegenstand

des Veräußerungsvorgangs sei. Das ertragsteuerliche Transparenzprinzip der Mitunternehmerbesteuerung schlage gewerbesteuerlich gerade nicht durch (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Auch verfahrensrechtlich gebe es keine Regelungen zu einem Feststellungsverfahren für eine solche Aufteilung des Veräußerungsgewinns nach Maßgabe der stillen Reserven auf Ober- und Untergesellschaft.

Keine Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG:

Der BFH schließt eine Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG (Anteil am Gewinn einer Personengesellschaft) aus, da der Veräußerungsgewinn auf Ebene der Obergesellschaft entsteht und somit im Gewerbeertrag der Unterpersonengesellschaft gar nicht enthalten ist.

Kein „Durchschlagen“ einer Steuerbefreiung der Unterpersonengesellschaft (IV R 40/22): Auch wenn der Gewinn aus der Veräußerung der Oberpersonengesellschaft im Wesentlichen aus den stillen Reserven der Untergesellschaften resultiert, schlägt deren Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG nicht auf den Veräußerungsgewinn der Obergesellschaft durch. Die Obergesellschaft erfüllt die Voraussetzungen nicht selbst und die Steuerbefreiung ist tätigkeitsbezogen abzugrenzen. Daher sind nur die aus dem Betrieb der Einrichtung selbst erzielten Einnahmen steuerfrei.

IV. Hinweise für die Praxis:

Bei doppelstöckigen Personengesellschaften sollten die gewerbesteuerlichen Folgen der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft mit denen einer (vorangehenden) Veräußerung des Anteils an der Untergesellschaft verglichen werden – insbesondere dann, wenn eine Gesellschaft (teilweise) steuerbefreit ist oder über vortragsfähige Gewerbeverluste verfügt.

2. Keine Gewerbesteuerbefreiung von Physiotherapieleistungen in fremden Einrichtungen

Das FG ist zu der Überzeugung gelangt, dass bei der Auslegung des § 3 Nr. 20 Buchst. e GewStG auf die Begriffsbestimmungen des Sozialversicherungsrechts zurückzugreifen ist. Eine Befreiung ist damit nur möglich, soweit eine begünstigte Einrichtung betrieben wird (§§ 111, 111c SGB V). Physiotherapieleistungen in fremden Einrichtungen sind danach nicht erfasst, weil es sich hierbei nicht um Rehabilitation handelt (§§ 36 ff. HeilmittelRL), sondern um Heilmittelabgaben (so auch die Gesetzesbegründung: BT-Drs. 18/1529, 71).

FG Berlin-Brandenburg v.17.9.24, 8 K 8205/22; Rev. BFH V R 25/24

I. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Berlin-Brandenburg hat sich damit gegen die weite Auslegung des Rehabilitationsbegriffs durch das FG Köln (2.5.24, 15 K 1653/22; Rev. BFH X R 15/24) gestellt. Es stuft zudem die unterschiedliche Behandlung von Rehabilitationsleistungen in ganz bestimmten Einrichtungen einerseits und der Erbringung von Heilmittelleistungen andererseits als sachgerecht ein. Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz sei darin nicht zu sehen.

II. Hinweise für die Praxis:

Der BFH kann nun auch zur Gewerbesteuerbefreiung von Physiotherapieleistungen (oder auch Ergotherapieleistungen) in fremden Einrichtungen umfänglich Stellung nehmen. Insbesondere wird zu klären sein, ob auch die von einer GmbH aufgrund ärztlicher Verordnungen, aber nicht unter fachärztlicher Aufsicht und Leitung erbrachten Physiotherapieleistungen unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. e GewStG fallen.

3. Gewerblicher Grundstückshandel und erweiterte Kürzung

Der BFH befasste sich mit der Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und einem gewerblichen Grundstückshandel nach der sog. „Drei-Objekt-Grenze“ bei einer Grundstücksverwaltungs-GmbH.

Die Unterscheidung dient nicht nur zur einkommensteuerlichen Abgrenzung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und gewerblichen Einkünften bei natürlichen Personen und Personengesellschaften, sondern – wie Entscheidungsfall – bei Kapitalgesellschaften mit gewerblichen Einkünften kraft Rechtsform auch der Beurteilung der Voraussetzungen für die Gewährung der gewerbesteuerlichen erweiterten Kürzung.

BFH v. 20.03.2025 – III R 14/23

I. Hintergrund:

Auf Antrag können Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, den Teil des Gewerbeertrags kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG).

Diese sog. „erweiterte Kürzung“ hat erhebliche Bedeutung für die steuerliche Belastung bei gewerblichen Immobilienunternehmen. Die erweiterte Kürzung wird nur gewährt, wenn die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes nicht den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung überschreitet und ein gewerblicher Grundstückshandel betrieben wird (vgl. bei Roser in Lenski/Steinberg, § 9 GewStG Rz. 138).

Nach der Rechtsprechung des BFH wird die Grenze der Vermögensverwaltung zur Gewerblichkeit überschritten, wenn die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung durch Fruchtziehung (z.B. durch Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (fiktive „Handelsabsicht“). Dies ist regelmäßig der Fall, wenn innerhalb eines zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren (zwischen der Anschaffung oder Errichtung und dem Verkauf) mehr als drei Objekte veräußert werden („Drei-Objekt-Grenze“).

II. Sachverhalt:

Es klagte eine GmbH, welche in eine Immobilienkonzernstruktur eingegliedert war. Ihre beiden Geschäftsführer waren zunächst die Gesellschafter der Holdinggesellschaft. Die GmbH erwarb im Jahr 2007 mehrere Vermietungsobjekte. Im Jahr 2012 verstarb überraschend einer der Geschäftsführer. Im Streitjahr 2013 (= im 6. Jahr) veräußerte die Klägerin dreizehn Immobilien. Das Finanzamt nahm von Beginn an einen gewerblichen Grundstückshandel an und versagte schon im Streitjahr 2011 den Anspruch auf die erweiterte Kürzung.

III. Die Entscheidung des BFH:

Nach dem BFH lag kein gewerblicher Grundstückshandel vor. Die erweiterte Kürzung war entsprechend zu gewähren.

Anwendung der Drei-Objekt-Grenze:

Nach der ständigen Rechtsprechung ist die Einhaltung der Drei-Objekt-Grenze entscheidungserheblich. Die zu berücksichtigenden Veräußerungen lassen typischerweise auf eine Handelsabsicht schließen. Der Fünf-Jahres-Zeitraum ist aber keine starre Grenze. Werden innerhalb von fünf Jahren nach dem jeweiligen Grundstückserwerb keine Grundstücke veräußert, im sechsten Jahr jedoch eine zweistellige Zahl, kann auch dann ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen. Allerdings müssen bei Grundstücksveräußerungen nach Ablauf von mehr als fünf Jahren und bei erstmaligen Veräußerungen danach weitere Beweisanzeichen hinzutreten, um von Anfang an einen gewerblichen Grundstückshandel zu bejahen.

Abgrenzung zur bisherigen Rechtsprechung:

Der BFH grenzt sich zu vorangehenden Urteilen des III. Senats und des VIII. Senats ab, in denen ein gewerblicher Grundstückshandel bei einer hohen Zahl von Veräußerungen kurz nach dem Fünf-Jahres-Zeitraum bejaht worden war. Diese insoweit getroffenen Entscheidungen sind nicht geeignet, einen allgemeinen Rechtsgrundsatz vorzugeben, der über den Einzelfall hinaus Geltung beanspruchen kann. Es ist unverändert eine einzelfallbezogene Beurteilung erforderlich, die den Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalls Rechnung trägt. So lagen in den damaligen BFH-Verfahren schon deutlich vor Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums hinreichende Indizien für eine Veräußerung vor („Marktgängigmachung“ durch Aufteilung in Wohnungseigentum und zur Umfinanzierung innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums). Im Entscheidungsfall war als besonderer Umstand des Einzelfalls zu beachten, dass die Veräußerungen nach Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums auf den unvorhersehbaren Todesfall zurückzuführen waren, der gerade keinen Rückschluss auf bereits im Erwerbszeitpunkt bestehende Veräußerungsabsichten rechtfertige.

IV. Hinweise für die Praxis:

Das Urteil entwickelt die bisherige Rechtsprechungslinie fort. Unverändert kann die Fünf-Jahres-Frist keinen absoluten Schutz gewährleisten, es bergen vielmehr zahlreiche Veräußerungen im sechsten Jahr das Risiko, dass dennoch im Einzelfall ein gewerblicher Grundstückshandel seit Erwerb angenommen wird. Auch die Veräußerung von Objektgesellschaften kann insoweit als „Zählobjekt“ Bedeutung haben (vgl. dazu Krumm in Kirchhoff/Seer, 24. Aufl. 2025, § 15 EStG Rz. 118 ff.).

4. Vermietung von Dachflächen zum Betrieb von PV-Anlagen an beherrschter Gesellschaft steht erweiterter Grundstückskürzung nicht entgegen

Das FG hat entschieden, dass die Anmietung von Dachflächen durch eine Organgesellschaft von der Organträgerin zum Betrieb von PV-Anlagen und Einspeisung des erzeugten Stroms in das öffentliche Netz nicht zur Versagung der erweiterten Grundstückskürzung bei der Organträgerin führt.

Grund hierfür ist im vorliegenden Fall, dass die Organgesellschaft neben dem Betrieb von PV-Anlagen im überwiegenden Maße und mit beträchtlichem Anteil am Gesamtumsatz andere Tätigkeiten ausübt und daher die von der Organträgerin überlassenen Dachflächen keine wesentlichen Betriebsgrundlagen für die Organgesellschaft darstellen; insofern liegt mangels sachlicher Verflechtung keine (kapitalistische) Betriebsaufspaltung vor, die der erweiterten Grundstückskürzung entgegenstehen würden.

FG Düsseldorf hat Urteil vom 19.2.2025 - 5 K 814/22 G,F

I. Sachverhalt:

Die A GmbH als Konzernobergesellschaft hielt in den Jahren 2008 bis 2010 über die B GmbH sämtliche Anteile an der C GmbH. Zwischen den drei Gesellschaften bestand eine ertragsteuerliche Organschaft mit der A GmbH als Organträgerin. Während die A GmbH eigenen Grundbesitz vermietete, fungierte die C GmbH als Dienstleistungsgesellschaft im Bereich der Bewirtschaftung von Wohnungs- und Gewerbebauten sowie Konzernfinanzierung.

Überdies mietete die C GmbH sowohl von der A GmbH als auch anderen externen Gesellschaften Dachflächen zur Errichtung und Betrieb von Photovoltaikanlagen; der erzeugte Strom wurde gegen entsprechende Vergütung in das öffentliche Netz eingespeist. In den Jahren 2008 und 2009 wurden dabei insgesamt 23 Photovoltaikanlagen angeschafft und in Betrieb genommen, wovon 14 auf den Dachflächen von Gebäuden installiert waren, die der A GmbH als Eigentümerin zuzurechnen waren.

Bezogen auf die Gesamtmietfläche aller von der A GmbH in den Jahren 2008 bis 2010 verwalteten eigenen Objekte entfiel auf die an die C GmbH vermieteten Dachflächen für Photovoltaikanlagen lediglich ein Anteil von ca. 0,15%; das von der C GmbH an die A GmbH zu entrichtende Entgelt für die Dachflächenanmietung machte sogar noch weniger als 0,15% der gesamten von der A GmbH vereinnahmten Mietentgelte aus.

Im Rahmen der Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2010 wurde von der A GmbH die erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG beantragt. Nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung wurden auf Basis einer steuerlichen Außenprüfung die Gewerbesteuermessbetragsbescheide dahingehend geändert, dass anstatt der erweiterten Grundstückskürzung lediglich die einfache Grundstückskürzung gewährt wurde. Grund hierfür war, dass die Betriebsprüfung eine Betriebsaufspaltung zwischen der A GmbH und der C

GmbH annahm. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren legte die A GmbH daraufhin Klage beim zuständigen Finanzgericht ein.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Düsseldorf gibt der Klage statt; der A GmbH wurde zu Unrecht die erweiterte Grundstückskürzung versagt.

Der Gewerbesteuer unterliegt gemäß § 7 Satz 1 GewStG der nach den Grundsätzen des EStG bzw. KStG im Erhebungszeitraum ermittelte Gewinn, vermindert oder vermehrt um die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen oder Kürzungen im Sinne des § 8 bzw. § 9 GewStG. Im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags können Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten bzw. nutzen und nur Kraft Rechtsform bzw. Prägung gewerbesteuerpflichtig sind, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt, beantragen. Die Tätigkeit darf insoweit nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgehen (vgl. BFH v. 25.9.2018, GrS 2/16, BStBl II 2019, 262). Die sog. erweiterte Grundstückskürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt dabei an die Stelle der einfachen Kürzung im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG.

Ist das grundbesitzverwaltende Unternehmen jedoch als Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zu qualifizieren, so betreibt das Unternehmen keine Vermögensverwaltung mehr, sondern nimmt über die Betriebsgesellschaft an dem allgemeinen Wirtschaftsverkehr teil und wird hierdurch gewerblich tätig nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG (vgl. BFH v. 16.9.2021, IV R 7/18, BStBl II 2022, 767). Gleiches gilt auch für eine sog. kapitalistische Betriebsaufspaltung, bei der auch das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft ist und einer von ihr beherrschten Kapitalgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen für deren Betrieb überlasst (vgl. BFH v. 22.6.2016, X R 54/14, BStBl II 2017, 529). Dies gilt auch dann, wenn die beherrschte Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) eine Enkelgesellschaft des Besitzunternehmens ist (vgl. BFH v. 28.1.2015, I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109).

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn dem Betriebsunternehmen von dem Besitzunternehmen wesentliche Grundlagen für dessen Betrieb überlassen werden (sachliche Verflechtung) und die beiden Unternehmen durch einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen der dahinter stehenden Personen gelenkt werden (personelle Verflechtung). Bei einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung muss hierbei die Kapitalgesellschaft selbst ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen können (vgl. BFH v. 28.1.2015, I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109).

Die sachliche Verflechtung bedingt die Überlassung eines Wirtschaftsgutes von dem Besitzunternehmen an das Betriebsunternehmen, die für das Betriebsunternehmen hinsichtlich deren betriebliche Aktivität eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Bei einem Grundstück ist von einer wesentlichen Betriebsgrundlage auszugehen, wenn dieses den „räumlichen und funktionalen Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Betriebsunternehmens bildet“. Insgesamt darf dem Grundstück für den Betrieb des Betriebsunternehmen eine nicht nur untergeordnete Bedeutung zukommen. Von einer wesentlichen Bedeutung ist hierbei auszugehen, wenn die auf dem Grundstück ausgeübte Tätigkeit funktional bedeutsam für den Gesamtbetrieb ist (vgl. BFH v. 13.7.2006, IV R 25/05, BStBl II 2006, 804). In älterer BFH-Rechtspre-

chung wurde im Hinblick auf die Qualifikation als wesentliche Betriebsgrundlage eines überlassenen Grundstücks auch eine quantitative Prüfung derart vorgenommen, dass das Verhältnis zwischen den überlassenen Grundstücksflächen an das Betriebsunternehmen und den insgesamt von den Betriebsunternehmen genutzten Grundstücksflächen berücksichtigt wurde - bei einem nur geringen Anteil der in Frage stehenden Grundstücksfläche im Verhältnis zu den gesamten von dem Betriebsunternehmen genutzten Flächen wurde keine Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen angenommen (vgl. BFH v. 4.11.1992, XI R 1/92, BStBl II 1993, 245). Diese Sichtweise ist in jüngster Vergangenheit aber durch eine vermehrte funktionale Betrachtungsweise (wie oben erwähnt) in den Hintergrund gerückt.

Vorliegend verneint das FG, dass es sich bei den von der A GmbH an die C GmbH überlassenen Dachflächen um wesentliche Betriebsgrundlagen aus Sicht der C GmbH handelt; insofern liegt keine sachliche Verflechtung und damit auch keine kapitalistische Betriebsaufspaltung vor. Als Begründung wird angeführt, dass einerseits die von der C GmbH erzielten Umsätze aus Stromlieferungen in 2009 bzw. 2010 lediglich 0,38% bzw. 0,71% des Gesamtumsatzes ausmachten und andererseits die von der A GmbH angemieteten Dachflächen weniger als 25% der insgesamt von der C GmbH genutzten Flächen darstellen. Insofern bilden die von der C GmbH angemieteten Dachflächen nicht den räumlich-funktionalen Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit der C GmbH; nicht die Stromerzeugung und -einspeisung sondern die sonstigen Dienstleistungen im Bereich der Bewirtschaftung von Wohnungs- und Gewerbebauten stellt die Hauptaktivität der C GmbH dar. Auch bei isolierter Betrachtung des Betriebs der PV-Anlagen stellten die von der C-GmbH angemieteten Dachflächen nur etwas mehr als die Hälfte der insgesamt zum Betrieb von PV-Anlagen genutzten Dachflächen dar; insofern hätte auch ohne die von der A GmbH angemieteten Dachflächen die Tätigkeit des Betriebs von PV-Anlagen - wenn auch in reduzierter Form - fortgeführt werden können.

Mangels Vorliegens einer (kapitalistischen) Betriebsaufspaltung ist daher der A GmbH die erweiterte Grundstückskürzung zu gewähren.

V. Umsatzsteuer

1. Eindeutige Entnahmehandlung als Voraussetzung für das „Entnahme-Verkauf-Modell“

Soll ein Fahrzeug, das ohne Vorsteuerabzug erworben und ins Unternehmensvermögen eingelegt worden ist, nicht umsatzsteuerbar aus dem Unternehmen entnommen und anschließend nicht steuerbar verkauft werden, bedarf es objektiver Anhaltspunkte und einer gewissen Zeitspanne zwischen Entnahme und Verkauf.

FG Niedersachsen 3.4.25, 5 K 15/24

I. Sachverhalt:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Veräußerung von zwei Fahrzeugen des Klägers jeweils als umsatzsteuerpflichtige Lieferung zu behandeln ist oder ob die Fahrzeuge aus dem Unternehmensvermögen nicht steuerbar entnommen worden sind.

Im November 2015 legte der Kläger einen Pkw aus seinem Privatvermögen in das Betriebsvermögen ein und ordnete ihn seinem Unternehmensvermögen zu. Ein Vorsteuerabzug erfolgte nicht. In 2016 ließ der Kläger den Pkw umfassend reparieren. Aus den Reparaturaufwendungen und den laufenden Betriebskosten für den Pkw machte er Vorsteuerbeträge geltend. Am 22.10.16 veräußerte der Kläger den Pkw. Im Kaufvertrag wurde keine Umsatzsteuer ausgewiesen. In der Buchhaltung des Kläger wurde eine Entnahme des PKW zum 25.10.16 erfasst.

Im Januar 2018 legte der Kläger zudem ein Wohnmobil aus seinem Privatvermögen in das Betriebsvermögen ein und ordnete auch dieses seinem Unternehmensvermögen zu. Ein Vorsteuerabzug erfolgte auch hier nicht. In der Folgezeit vermietete der Kläger das Wohnmobil im Rahmen seines Unternehmens. Aus den laufenden Reparaturaufwendungen für das Wohnmobil machte der Kläger Vorsteuerbeträge geltend. Am 25.8.18 veräußerte der Kläger das Wohnmobil; Umsatzsteuer wurde dabei nicht ausgewiesen. In der Buchhaltung des Klägers wurde eine Entnahme des Wohnmobils zum 25.8.18 erfasst.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die beiden streitgegenständlichen Fahrzeuge zum Zeitpunkt der Veräußerung Unternehmensvermögen dargestellt hätten und nicht zuvor aus dem Unternehmensvermögen entnommen worden seien, sodass die Veräußerungen umsatzsteuerpflichtig zum allgemeinen Steuersatz seien. Aufgrund der engen zeitlichen Zusammenhänge liege weder für den Pkw noch für das Wohnmobil ein ausreichender Nachweis einer Entnahmehandlung vor. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Veräußerung eines Gegenstands erfolgt nur dann im Rahmen des Unternehmens, wenn der betreffende Gegenstand vorher dem Unternehmen (wirtschaftlicher Bereich) zugeordnet worden und wenn er nicht vor der Veräußerung bereits wieder aus dem Unternehmen entnommen worden ist.

Ein Wirtschaftsgut kann vor der Veräußerung dem Unternehmen mit der Folge entnommen werden, dass die nachfolgende Veräußerung nicht mehr gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Rahmen seines Unternehmens erfolgt. Dies ändert aber nichts daran, dass es für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit (unbesteuerte Veräußerung außerhalb des Unternehmens) objektiver Anhaltspunkte für eine vorherige Entnahme bedarf. Die bloße (wenn auch ausdrückliche) Erklärung des Unternehmers, den Umsatz nicht versteuern zu wollen, reicht als Nachweis für die Entnahmehandlung nicht aus.

Der Umstand, dass eine Entnahme zeitlich mit der Lieferung am gleichen Tag erfolgt sein soll, spricht gegen eine Entnahme. Vielmehr muss die nach außen erkennbare Entnahme des Gegenstandes zeitlich vor dem Verkauf erfolgen, wobei es zur erforderlichen eindeutigen Abgrenzung auf den Zeitpunkt des ersten Angebots zum Verkauf des Gegenstandes bzw. die erste Verkaufsbemühung ankommt. Es bedarf also einer gewissen Zeitspanne zwischen Entnahme und Verkauf.

III. Hinweise für die Praxis:

Grundsätzlich ist es möglich, ein Wirtschaftsgut, das ohne Vorsteuerabzug erworben und ins Unternehmensvermögen eingelegt worden ist, nicht umsatzsteuerbar zu entnehmen und anschießend ohne Umsatzsteuer zu veräußern. Dies basiert insbesondere auf dem EuGH-Urteil vom 8.3.01 (C-415/98) und dem BFH-Urteil vom 31.1.02 (V R 61/96, BStBl II 03, 813). Der vierte Leitsatz des BFH-Urteils lautet nämlich: Entnimmt der Steuerpflichtige den Pkw, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte, vor der Veräußerung seinem Unternehmen, ist es nach Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG unzulässig, die Entnahme zu besteuern. Wenn der Steuerpflichtige den Pkw dann veräußert, so ist diese Leistung seinem privaten Bereich zuzurechnen; sie unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer.

Zumindest im Fall des Pkw war es daher offenbar die Absicht des Klägers, diesen kurzzeitig ins Unternehmensvermögen einzulegen, um die Vorsteuer aus den hohen Reparaturkosten geltend machen zu können und um das Kfz anschließend unbesteuert wieder entnehmen und veräußern zu können. Doch er hat diesen „Vorteil“ teuer bezahlt, weil anschließend der Veräußerungserlös des Kfz der Umsatzsteuer unterlag. Die vermeintliche Gestaltung ist nicht nur gescheitert, sondern hat sich ins Gegenteil verkehrt. Das lag daran, dass die Entnahmehandlung nicht erkennbar war.

Es bedarf also einer eindeutigen Entnahmehandlung. Doch wie ist eine solche zu dokumentieren? Insoweit kann wohl die ertragsteuerliche Handhabung zumindest als Indiz dienen (vgl. R 4.3 Abs. 3 EStR): „Bei buchführenden Steuerpflichtigen bietet die Buchung einen wesentlichen Anhalt, ob und wann ein Wirtschaftsgut entnommen worden ist. Eine Entnahme liegt auch ohne Entnahmeerklärung oder Entnahmebuchung vor, wenn der Steuerpflichtige die bisherige betriebliche oder berufliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes auf Dauer so ändert, dass es seine Beziehung zum Betrieb verliert und dadurch zu notwendigem Privatvermögen wird … .“.

Es sei aber daran erinnert, dass umsatzsteuerliches Unternehmensvermögen und ertragsteuerliches Betriebsvermögen „zwei Paar Schuhe“ sind. Sie müssen nicht identisch sein. In Zweifelsfällen kann es daher angezeigt sein, die Entnahme – vor allem auch die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen und nicht (nur) die aus dem ertragsteuerlichen Betriebsvermögen – dem Finanzamt mittels eines gesonderten Schreibens anzuzeigen.

Beachten Sie| Eine Entnahmehandlung lässt sich als tatsächlicher Vorgang im Übrigen grundsätzlich nicht rückbeziehen. Das heißt, eine rückwirkende Entnahme nach Veräußerung des Wirtschaftsguts ist nicht zulässig (vgl. BFH-Beschluss vom 25.8.03, V B 254/02). Es reicht nicht aus, wenn erst die Entnahme bei Erstellung des Jahresabschlusses verbucht wird.

Das Besprechungsurteil sollte zum Anlass genommen werden, die Mandanten dahingehend zu sensibilisieren, dass es oftmals von Vorteil ist, ein Kfz von vornherein weder dem Unternehmensvermögen noch dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Die Möglichkeit, einen – auch – privat genutzten Gegenstand im Privatvermögen zu belassen (oder ihn ganz bzw. teilweise dem Unternehmensvermögen zuzuordnen), ergibt sich unter anderem aus dem EuGH-Urteil vom 8.3.01 (C-415/98). Auch hier kann gegebenenfalls ein gesondertes Anschreiben an das Finanzamt bezüglich der Zuordnung des Wirtschaftsguts hilfreich sein.

Gegen das Urteil wurde die Revision zugelassen.

2. Neue Kleinunternehmerregelung: Nachträglichen Vorsteuerabzug nicht vergessen

Durch die Anpassung der Kleinunternehmerregelung in § 19 UStG (BGBl I 24, Nr. 387) kann es ab 2025 dazu kommen, dass ein Unternehmen im laufenden Jahr zur Regelbesteuerung wechseln muss. Bislang konnte dies immer nur zu Beginn eines Jahres erfolgen. Dadurch kommt es auch zu Besonderheiten auf der Vorsteuerseite.

Was hierbei unbedingt beachtet werden sollte.

1. § 19 UStG mit Wirkung ab 2025

Von inländischen Kleinunternehmern bewirkte Umsätze sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 19 Abs. 1 UStG). Mit Wirkung ab 2025 gilt also eine echte Steuerbefreiung (bislang wurde bei Kleinunternehmern die Umsatzsteuer „nicht erhoben“).

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass Umsatzgrenzen eingehalten werden. Diese wurden von 22.000 EUR im vorangegangenen Jahr auf 25.000 EUR und im laufenden Jahr von 50.000 EUR auf 100.000 EUR angehoben.

Merke | Für das laufende Jahr erfolgt keine Prognose mehr, d. h., bei Überschreiten der 100.000 EUR-Grenze tritt für diesen Umsatz und alle weiteren Umsätze die Steuerpflicht ein.

Beachten Sie | Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit neu auf, ist § 19 Abs. 1 S. 1 UStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 25.000 EUR nicht überschreitet. Auch hier unterliegt bereits der Umsatz, mit dem die Grenze überschritten wird, der Regelbesteuerung.

Beispiel

Unternehmer U erzielt als inländischer Kleinunternehmer i. S. des § 19 UStG bis zum 21.7.25 einen Umsatz i. H. von 99.000 EUR. Nun tätigt er einen weiteren Umsatz, den er bisher mit 2.000 EUR netto kalkuliert hätte. Da U weiß (bzw. wissen sollte), dass er mit diesem Umsatz die Grenze von 100.000 EUR überschreitet, muss er 19 % Umsatzsteuer abführen und sollte diese zusätzlich berechnen (2.000 EUR + 380 EUR USt).

Beachten Sie | Mit dem Betrag von 2.380 EUR wird die Grenze von 100.000 EUR überschritten. Dies führt jedoch nicht dazu, dass die bislang als steuerfrei behandelten Umsätze (99.000 EUR) steuerpflichtig werden, d. h., sie sind weiterhin als steuerfreie Umsätze zu behandeln.

Folgen für den Vorsteuerabzug

Wie das Beispiel zeigt, erfolgt nun unterjährig ein Wechsel zur Regelbesteuerung. Ab diesem Moment besteht dann für alle Eingangsbezüge auch ein Vorsteuerabzugsrecht.

Beachten Sie | Durch die Vorschrift des § 15a UStG gilt dies unter Umständen auch für Leistungen, die zuvor bezogen wurden.

Hierbei gilt es wie folgt zu unterscheiden:

Fortführung des Beispiels

Im Juni 2025 hatte U Waren eingekauft (Umlaufvermögen). Darunter befand sich auch die Ware (1.500 EUR + 19 % USt), die er am 21.7.25 verkauft hat. Bereits am 1.1.25 erfolgte die Anschaffung einer Maschine (Vorsteuer 19.000 EUR), die er für seine gesamten Umsätze verwendet (Anlagevermögen). Frage: In welcher Höhe besteht ein Vorsteueranspruch? Aufgrund des Warenverkaufs am 21.7.25 kommt es in diesem Moment zu einer Berichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG. Aus der Anschaffung der verkauften Ware hat U somit einen Vorsteueranspruch i. H. von 285 EUR. Durch den Wechsel zur Steuerpflicht hat U ab diesem Zeitpunkt aber auch einen nachträglichen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Maschine (§ 15a Abs. 1 S. 1 und Abs. 5 S. 1 UStG). Dieser berechnet sich wie folgt:	
Ursprünglicher Vorsteuerabzug zum 1.1.25 (§ 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1; kein § 15 Abs. 3 S. 1 UStG)	0 %
Tatsächlicher Vorsteuerabzug in 2025 ((201 Tage × 0 %) + (164 Tage × 100 %)) ÷ 365 Tage	44,93 %
19.000 EUR × 12/60 × 44,93 %	1.707,34 EUR

Beachten Sie | Diesen Vorsteuerabzug bekommt U aber nicht sofort, sondern erst im Rahmen seiner Jahreserklärung (§ 44 Abs. 3 S. 1 UStDV).

Wie das Beispiel zeigt, führt die Neuregelung nicht nur dazu, dass überwacht werden muss, wann der die Grenze überschreitende Umsatz getätigt wird. Ebenso sorgsam sollten auf der Eingangsseite Aufzeichnungen geführt werden, um nach dem Überschreiten der Grenze die nachträglichen Vorsteuerbeträge eindeutig identifizieren zu können.

3. Zur Steuerbefreiung der vertretungsweisen Übernahme eines ärztlichen Notfalldienstes gegen Entgelt

Die entgeltliche Übernahme ärztlicher Notfalldienste durch einen Arzt (unter Freistellung des ursprünglich eingeteilten Arztes von sämtlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit diesem Dienst) ist unabhängig davon, wem gegenüber diese sonstige Leistung erbracht wird, als Heilbehandlung i.S.d. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei.

BFH v. 14.5.2025 - XI R 24/23

I. Sachverhalt:

Der Steuerpflichtige ist selbständiger Arzt, der mit der zuständigen Kassenärztlichen Vereinigung Westfalen-Lippe (KV) eine Vereinbarung über die freiwillige Teilnahme am ärztlichen Notfalldienst abgeschlossen hat. Er übernahm in den Jahren 2012 bis 2016 für andere, an sich zum Notfalldienst eingeteilte Ärzte als Vertreter deren "Sitz- und Fahrdienste" in eigener Verantwortung.

Gegenüber den vertretenen Ärzten rechnete der Steuerpflichtige hierfür einen Stundenlohn zwischen 20 € und 40 € ab. Der Steuerpflichtige vertrat die Auffassung, dass die Entgelte umsatzsteuerfrei bleiben und gab keine Umsatzsteuererklärung ab. Dagegen war das FA der Ansicht, der Steuerpflichtige erbringe gegenüber dem Arzt, dessen Notfalldienst er übernehme, eine sonstige Leistung gegen Entgelt, die kein therapeutisches Ziel habe. Die Vertretung des Arztes beim Notfalldienst sei daher umsatzsteuerpflichtig.

Die tatsächlichen ärztlichen Leistungen wurden separat gegenüber Privatpatienten oder über die Kassenärztliche Vereinigung (KV) abgerechnet.

Zusätzlich führte der Kläger Blutentnahmen für die Polizeibehörde durch und rechnete diese gegenüber der Landeskasse ab – ebenfalls ohne Umsatzsteuerausweis.

Einspruch und auch die nachfolgend eingelegte Klage blieben ohne Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Im Revisionsverfahren bekam der Steuerpflichtige hingegen Recht. Er entschied, dass die vertretungsweise Übernahme ärztlicher Notfalldienste gegen Entgelt durch einen anderen Arzt als Heilbehandlung i.S.d. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG anzusehen ist und daher umsatzsteuerfrei bleibt.

Zur Begründung wies der BFH darauf hin, dass es zwar zutrifft, dass sich die vom Steuerpflichtigen vertretenen Ärzte durch die Vertretung beim Notfalldienst quasi Freizeit "erkauft" haben. Allerdings hat der Steuerpflichtige die zum Notfalldienst eingeteilten Ärzte nur dadurch von der Übernahme des Dienstes freistellen können, dass er selbst den ärztlichen Notfalldienst erbracht hat. Der ärztliche Notfalldienst ist jedoch zweifelsfrei eine ärztliche Heilbehandlung, denn er dient dazu, in Notfällen ärztliche Leistungen in Zeiten zu erbringen, in denen die reguläre haus- oder fachärztliche Versorgung nicht stattfindet. Er gewährleistet damit die ärztliche Versorgung von Notfallpatienten im jeweiligen Einsatzgebiet und ist daher umsatzsteuerfrei. Dabei kommt es auf den Umfang der tatsächlichen Inanspruchnahme des Notfalldienstes durch die Patienten nicht an. Diese rechtliche Beurteilung gilt, so der BFH, für die Notfalldienste eines Vertreters in gleicher Weise wie für die Notfalldienste der von der

KV dafür eingeteilten Ärzte.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH überträgt damit einerseits seine Rechtsprechung zu Bereitschaftsdiensten bei Großveranstaltungen (BFH v. 2.8.2018 - V R 37/17, BFH/NV 2019, 177) auf den "Sitz- und Fahrdienst". Andererseits stellt er auch insoweit die Leistungserbringung durch einen fachlich qualifizierten Subunternehmer des Arztes der Leistungserbringung durch den Arzt selbst gleich. Diese tätigkeitsbezogene Betrachtungsweise des BFH gewährleistet damit die möglichst gleichmäßige Umsatzbesteuerung ärztlicher Notfalldienste in ganz Deutschland, da es dadurch auf die erheblichen regionalen Unterschiede in der Organisation der Vertretung bei Notfalldiensten durch die jeweils zuständige KV nicht ankommt.

4. Eheleute mit gleichartigen Unternehmen als Kleinunternehmer?

Die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung von Eheleuten mit zwei gleichartigen Unternehmen im Bereich der Grabpflege ist nicht missbräuchlich, wenn außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung dargelegt werden können

FG Münster 8.4.25, 15 K 2500/22 U

I. Sachverhalt:

Die Kläger sind Eheleute, die beide im Rahmen eines Minijobs bei einer Kirchengemeinde tätig sind. Im Februar 2016 meldete die Klägerin ein Gewerbe „Grabpflege und Grabgestaltung“ als Einzelunternehmerin an. Der Kläger meldete im September 2016 ebenfalls ein Gewerbe „Grabpflege und Grabgestaltung“ an. Beide Ehegatten beantragten jeweils beim Finanzamt, ab Beginn ihrer Tätigkeit die Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 UStG anzuwenden. Sowohl die Ehefrau als auch der Ehemann erzielten mit ihren Gewerben jeweils Umsätze unterhalb der Kleinunternehmergrenze; bei einer Addition der Umsätze wäre die Grenze überschritten worden.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass die Gewerbe bzw. die Unternehmen künstlich aufgespalten worden seien, und versagte daraufhin für die Streitjahre die Anwendung der Kleinunternehmerregelung. Tatsächlich ließen einige Indizien darauf schließen, dass die Gewerbe nicht vollständig voneinander getrennt waren. So fanden sich z. B. in der Buchführung des Ehemanns Eingangsrechnungen, die auf die Ehefrau ausgestellt waren.

Die Kläger hingegen sahen keine missbräuchliche Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung. Unter anderem trugen sie vor, dass die Grabpflege von der Ehefrau, die Grabgestaltung aber vom Ehemann geleistet wurde. Zwar habe die Klägerin im Rahmen der Grabpflege auch einmal ein Grab abgeräumt und neu bepflanzt. Im Gegensatz hierzu würden die Arbeiten des Ehemanns aber größere Erdbewegungen und das Versetzen von Grab- bzw. Randsteinen umfassen. Ihre Klage war erfolgreich. Das FG ist zu der Auffassung gelangt, dass die beiden Unternehmen eigenständig betrieben wurden und die Kleinunternehmerregelung demnach jeweils rechtmäßig in Anspruch genommen worden ist.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Eine zweckwidrige Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung führt zu ihrer Versagung beim leistenden Unternehmer (siehe BFH 11.7.18, XI R 36/17 und XI R 26/17; EuGH 4.10.24, C-171/23).

Bei der Beurteilung, ob die Inanspruchnahme zweckwidrig ist, ist aber auch zu beachten, dass ein Steuerpflichtiger das Recht hat, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält. Dementsprechend macht allein das Bestreben, Steuern zu sparen, eine rechtliche Gestaltung nicht unangemessen, solange die gewählte Gestaltung zumindest auch von beachtlichen außersteuerlichen Gründen bestimmt gewesen ist. So kann auch eine umsatzsteuerrechtlich vorteilhafte Aufspaltung in verschiedene Unternehmen wirtschaftlich und unternehmerisch durchaus Sinn ergeben (BFH 11.4.13, V R 28/12). Demnach liegt eine zweckwidrige Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nur dann vor, wenn Umsätze planmäßig aufgespalten und künstlich zwischen Unternehmen mit dem Ziel verlagert werden, die Kleinunternehmergrenze jeweils nicht zu überschreiten.

Eheleute sind nicht verpflichtet, jeweils selbstständige Tätigkeiten in einem Unternehmen zu bündeln und sie „aus einer Hand“ anzubieten. Sie dürfen auch getrennte Unternehmen führen, und zwar auch dann, wenn sie (nur) hierdurch aufgrund der Höhe ihrer erzielten Umsätze in den Anwendungsbereich der Kleinunternehmerregelung fallen. Ohne Bedeutung ist demnach, wenn sich die Leistungsangebote von Eheleuten ergänzen und teilweise überschneiden und sie teilweise auch identische Kunden haben. Denn hierbei handelt es sich um marktübliche Vorgänge, die im täglichen Wirtschaftsleben ständig vorkommen.

Sofern die Sichtweise vertreten wird, dass die Eheleute die Leistungen „aus einer Hand“ anbieten müssten, würde dies die Eheleute rein faktisch allein aufgrund ihrer Ehe benachteiligen. Hierin würde auch ein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG liegen. Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen Ehe und Familie unter dem besonderen Schutze der staatlichen Ordnung, was insbesondere bedeutet, dass es Organen der staatlichen Hoheitsgewalt untersagt ist, rechtliche Nachteile gerade an Ehe und Familie zu knüpfen.

Es muss aber für die Kunden erkennbar sein, dass sowohl die Ehefrau als auch der Ehemann eigenständig nach außen auftreten (eigene Gewerbeanmeldung, Leistungserbringung unter eigenem Namen und in eigener Verantwortung, Abrechnung mit jeweils eigener Steuernummer und eigenem Briefkopf, eigene Rechnungs- und Kundennummern).

III. Hinweise für die Praxis:

Die Kläger konnten außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung darlegen. So hatte die Ehefrau ausgeführt, dass sie aufgrund der Behinderungen ihrer Kinder den Wunsch nach flexiblen Arbeitszeiten hatte und mit dem Zuverdienst zum Familieneinkommen beitragen wollte. Zum anderen hatte sie ausgeführt, dass sie körperlich nicht in der Lage war, Grabsteine zu bewegen und diese Tätigkeit – infolge zunehmender Nachfrage – daher von ihrem Ehemann angeboten wurde, während sie sich auf Leistungen der Grabpflege konzentriert hat. Die Ausführungen haben das FG überzeugt.

Die Grenze zu einer zweckwidrigen Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ist – nur – dann überschritten, wenn Umsätze planmäßig aufgespalten und künstlich auf das jeweils andere Unternehmen verlagert werden – wie z. B. in dem Fall, der dem BFH-Urteil vom 11.7.18 (XI R 26/17) zugrunde lag. Hier hatte eine Steuerberatungsgesellschaft sechs KGs gegründet, an denen sie jeweils als Kommanditistin beteiligt war. Die KGs erbrachten ihre Leistungen auf Grundlage von im eigenen Namen geschlossenen Verträgen ausschließlich gegenüber Kunden, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt waren, weil sie steuerfreie Leistungen erbrachten (insbesondere bei Heilberufen) oder Kleinunternehmer waren. Die Umsätze der einzelnen KGs blieben jeweils unterhalb der Kleinunternehmergrenze.

Auch in einem weiteren Streitfall hat der BFH (11.7.18, XI R 36/17 eine künstliche Aufspaltung von Tätigkeiten angenommen: Die Klägerin war Hochzeits- und Trauerrednerin. Zusätzlich zu dem Einzelunternehmen gründeten sie und ihr Ehemann eine GbR, deren Zweck die Durchführung von Hochzeitszeremonien und Trauerfeierlichkeiten war. Die Besonderheit im Streitfall lag darin, dass die Klägerin bei Auftragsannahme zumeist frei entscheiden konnte, ob sie den Auftrag für ihr Einzelunternehmen oder für die GbR annehmen und durchführen wollte.

Und schließlich: In dem Fall des EuGH-Urteils vom 4.10.24 (C-171/23) ging es um einen Gastronomiebetrieb, dessen Umsätze offenbar planmäßig aufgespalten worden sind und bei dem daher wohl ebenfalls die (hier: kroatische) Kleinunternehmerregelung zu versagen war.

VI. Abgabenordung - Finanzgerichtsordnung

1. Zugangsvermutung bei nicht regelmäßiger Zustellung an allen Werktagen

Der BFH hat sich mit der Frage beschäftigt, ob die 3-Tage-Zugangsfiktion (ab 2025 4 Tage) von Steuerbescheiden auch dann noch gilt, wenn die Post innerhalb der 3-Tages-Frist an einem Werktag keine Zustellungen vornimmt.

BFH v. 20.2.2025 – VI R 18/22

I. Sachverhalt

Der Einkommensteuerbescheid 2024 des A ging am Donnerstag, den 17.4.2025 zur Post. Am Karfreitag, den 18.4.2025 findet keine Zustellung statt. Im Bezirk von A wird auch Samstag keine Post zugestellt. Die 4-Tages-Frist endet hier am Dienstag, den 22.4.2025, da sie sich durch den Feiertag am Ostermontag, den 21.4.2025, um einen Tag verlängert (§ 108 Abs. 3 AO).

A legte gegen den Einkommensteuerbescheid 2024 am 23.5.2025 Einspruch ein. Das Finanzamt hat den Einspruch als unzulässig verworfen, da die Einspruchsfrist am 22.5.2025 beendet sei. A behauptet, dass der Steuerbescheid erst am 23.4.2025 zugestellt wurde.

Frage

Ist die Einspruchsfrist hier gewahrt?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nein, der Einspruch ist einen Tag zu spät eingegangen.

Begründung

III. Hinweise für die Praxis:

Ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, gilt bei einer Übermittlung im Inland am vierten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist; im Zweifel hat die Behörde den Zugang des Verwaltungsakts und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO). Zwar hat grundsätzlich die Behörde den Zugang des Verwaltungsakts und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen. Bestreitet der Stpfl. den Zugang des Schriftstücks nicht, sondern behauptet lediglich, es nicht innerhalb der 4-Tages-Frist des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO erhalten zu haben, hat er sein Vorbringen aber zu substantiieren, um Zweifel an der 4-Tages-Vermutung zu begründen. Er muss also Tatsachen vortragen, die den Schluss zulassen, dass ein anderer Geschehensablauf als der typische – Zugang innerhalb von vier Tagen nach Aufgabe zur Post – ernstlich in Betracht zu ziehen ist. Es genügt nicht schon einfaches Bestreiten, um die gesetzliche Vermutung über den Zeitpunkt des Zugangs des Schriftstücks zu entkräften.

... bei fehlenden Zustelltagen ...

Das FG Berlin-Brandenburg hatte die Auffassung vertreten, dass die Zugangsvermutung hier deshalb nicht anzuwenden ist, weil an der Wohnung von A innerhalb der 4-Tages-Frist regelmäßig nicht an allen Werktagen vom Postdienstleistungsunternehmen zugestellt worden ist. Die Zugangsvermutung sei zu einer Zeit kodifiziert worden (1976), als ausschließlich die Deutsche Bundespost Briefpost in der Bundesrepublik Deutschland beförderte und zustellte, und das regelmäßig an 6 Tagen in der Woche. Auch wenn dem Grunde nach bei Beauftragung privater Postdienstleister die Zugangsvermutung gilt, müsse deren Arbeitsweise im Wesentlichen mit der der Deutschen Bundespost bei Kodifizierung der Zugangsvermutung übereinstimmen.

Das ist hier nicht der Fall. Hier besteht zusätzlich die Besonderheit, dass an zwei aufeinanderfolgenden Tagen keine Postzustellung erfolgte, weil der zustellungsfreie Tag (Samstag) an einen Sonntag grenzt.

... ebenfalls anwendbar

Der BFH ist anderer Auffassung.

Der Umstand, dass der vom Finanzamt beauftragte Postdienstleister an der Anschrift des Bekanntgabeadressaten an einem Werktag innerhalb der 4-Tages-Frist keine Zustellungen vornimmt, steht der Zugangsvermutung nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht entgegen. Dies gilt auch dann, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Tagen keine Postzustellung erfolgt, weil der zustellfreie Tag an einen Sonntag grenzt. Die Zustellung innerhalb der 4-Tages-Frist wird hierdurch zwar etwas weniger wahrscheinlich, ist aber gleichwohl möglich. Die zeitlich beschränkte Zustellung berührt deshalb nicht die generelle Anwendbarkeit der Zugangsvermutung, sondern ist nach Maßgabe der vorgenannten Grundsätze allenfalls geeignet, diese, wenn der spätere Zugang des Verwaltungsakts substantiiert vorgetragen wird, zu erschüttern. Der Einspruch wurde daher vom Finanzamt zurecht als unzulässig verworfen, da er einen Tag zu spät eingegangen ist.

2. Klageeinreichung per Post: Erfolgreiche Verfassungsbeschwerde betreffend Nutzungspflicht des beSt im Januar 2023

Hat ein Steuerberater im Januar 2023 eine Klage fristgemäß auf dem Postweg, jedoch nicht fristgerecht in der seit dem 1.1.2023 vorgeschriebenen elektronischen Form über das besondere elektronische Steuerberaterpostfach (beSt) eingereicht, weil er zu diesem Zeitpunkt noch keinen Brief mit Registrierungscode für die Einrichtung des beSt-Zugangs erhalten hat, so ist ihm Wiedereinsetzung in die Klagefrist zu gewähren. Die von der Bundessteuerberaterkammer eingeräumte Möglichkeit zur vorzeitigen Beantragung eines Registrierungsbriefs (sog. "Fast Lane") ändert an dieser Einschätzung nichts.

BVerfG vom 23.6.2025 - 1 BvR 1718/24

I. Sachverhalt:

Durch Neuregelungen im Steuerberatungsgesetz ist die Bundessteuerberaterkammer verpflichtet, für jeden Steuerberater und Steuerbevollmächtigten ein besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach (beSt) als Instrument der elektronischen Kommunikation mit den Gerichten empfangsbereit einzurichten. Die Regelungen über das beSt waren erstmals nach Ablauf des 31.12.2022 anzuwenden. Im Herbst 2022 gab die Bundessteuerberaterkammer bekannt, dass es ihr nicht möglich sei, die Steuerberater bereits zum 1.1.2023 mit einem beSt-Zugang auszustatten; der Versand der Briefe mit dem Registrierungscode beginne erst im Januar 2023. Gleichzeitig stellte die Kammer eine Möglichkeit zur vorzeitigen Beantragung eines Registrierungsbriefs bereit (sog. "Fast Lane").

Der Beschwerdeführer erhob im Januar 2023, innerhalb der laufenden Klagefrist, vertreten durch seine Steuerberaterin auf dem Postweg Klage. In einem der Klageschrift beigefügten Anschreiben führte die bevollmächtigte Steuerberaterin aus, ihr sei eine elektronische Einreichung der Klage über das beSt aufgrund des noch fehlenden Registrierungsbriefs nicht möglich.

Das FG wies die Klage ab. Unter Verweis auf einen Beschluss des BFH vom 28.4.2023 führte es aus, die höchstrichterliche Rechtsprechung vertrete die Auffassung, dass Steuerberater ab dem 1.1.2023 zur aktiven Nutzung des beSt verpflichtet seien. Die beantragte Wiedereinsetzung in die Klagefrist sei nicht zu gewähren. Die bevollmächtigte Steuerberaterin hätte die Möglichkeit gehabt, über die "Fast Lane" eine vorgezogene Versendung des Registrierungsbriefs innerhalb weniger Tage zu erwirken. Ihr habe auch klar sein müssen und ihr sei es ausweislich ihres Anschreibens zur Klageschrift auch klar gewesen, dass sie ab dem 1.1.2023 nur noch in elektronischer Form werde Klage erheben könne. Der BFH wies die von dem Beschwerdeführer eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde zurück.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers, mit der dieser vor allem eine Verletzung von Art. 103 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 4 GG rügt, hatte Erfolg. Das BVerfG hob das Urteil des FG und den Beschluss des BFH über die Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde auf und verwies die Sache an das FG zur Fortsetzung des Verfahrens zurück.

Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig. Sie entspricht insbesondere den Anforderungen des Subsidiaritätsgrundsatzes. Die Informationslage zum Zeitpunkt der Klageerhebung legte die

Stellung eines - bis dahin explizit als freiwillig bezeichneten - "Fast Lane"-Antrags unter Subsidiaritätsgesichtspunkten nicht nahe. Die Verfassungsbeschwerde ist auch begründet.

Das klageabweisende Urteil verletzt das Gebot effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG). Das FG hat die Gewährung einer Wiedereinsetzung unzumutbar erschwert und die hieran zu stellenden Anforderungen überspannt. Soweit es aus dem der Klageschrift beigefügten Anschreiben folgert, der Prozessbevollmächtigten sei ihre Pflicht zur Nutzung des beSt positiv bekannt gewesen, misst es den dortigen Ausführungen einen Sinn bei, der sich nicht belegen lässt. Der Inhalt des Anschreibens ist auch mit einem Rechtsstandpunkt vereinbar, wonach die beSt-Nutzungspflicht erst ab Erhalt des individuellen Registrierungsbriefs beginne.

Im Hinblick auf den Vorwurf der Fahrlässigkeit hätte das FG den Verschuldensvorwurf näher begründen und sich hierbei vor allem damit auseinandersetzen müssen, dass zum Jahreswechsel 2022/2023 eine komplexe Übergangssituation aufgetreten war, nachdem entgegen der gesetzlichen Vorgabe zum Jahresbeginn 2023 eine flächendeckende Freischaltung der beSt-Zugänge nicht möglich und daher auch nicht erfolgt war. Es hätte erörtern müssen, dass - was der Beschwerdeführer in seinem Wiedereinsetzungsantrag auch geltend macht - die Bundessteuerberaterkammer während des Jahres 2022 in ihrem Hinweisschreiben und auf ihrer Homepage und auch zu Beginn des Jahres 2023 durchgehend verlautbart hatte, dass die Pflicht zur Nutzung des beSt erst mit Erhalt des individuellen Registrierungsbriefs beginne. Zwar bestand die Möglichkeit eines "Fast Lane"-Verfahrens, allerdings hatte die Kammer dieses bis Ende Januar 2023 stets als "freiwillig" deklariert.

Die Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde durch den BFH verletzt das rechtliche Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG) des Beschwerdeführers. Soweit der Beschwerdeführer in der Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde dargelegt hat, warum das FG den Sinn der Ausführungen in dem Anschreiben zur Klageschrift missdeutet habe, handelte es sich um Kernvortrag zu einer für das Verfahren zentralen Frage. Gleichwohl hat der BFH sich mit diesen Kernvortrag nicht argumentativ auseinandergesetzt und diesen nicht verbeschieden.

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Einbringungsgeborene Anteile und verrechenbare Verluste

1. Bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 21 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 01.01.1995 (UmwStG 1995) gilt als Anschaffungskosten der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das bei der Umwandlung eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt.

2. Das gilt auch dann, wenn der Wert zu niedrig angesetzt wurde, weil bei der Umwandlung die Zwangsaufstockung nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 versäumt wurde.

3. Der auf den Umwandlungsstichtag festgestellte verrechenbare Verlust eines Kommanditisten der einbringenden KG im Sinne von § 15a des Einkommensteuergesetzes mindert den Gewinn aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nicht.

BFH v. 19.3.2025 - X R 5/22

I. Hintergrund:

Veräußerung einbringungsgeborener Anteile

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert, die der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Anteile der Rechtsvorgänger durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 und § 23 Abs. 1 bis 4 UmwStG 1995) unter dem Teilwert erworben hat (einbringungsgeborene Anteile), so gilt gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4 UmwStG 1995) übersteigt, als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG.

Sacheinlage im Sinne von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 ist die Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft gegen den Erhalt neuer Anteile an Letzterer.

§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 stellt somit den Gewinn aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG gleich. Diese Regelung führt folglich dazu, dass die stillen Reserven bei Anteilen, bei denen die zugrundeliegende Sacheinlage unter dem Teilwert angesetzt wurde, der Besteuerung unterliegen, und zwar -- anders als nach § 17 EStG -- ohne Rücksicht auf die Höhe der Beteiligung des Gesellschafters. In den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 190 UmwG gelten §§ 20 bis 23 UmwStG 1995 entsprechend (§ 25 Satz 1 UmwStG 1995).

Nach § 27 Abs. 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 UmwStG 2006 ist auf den Veräußerungsvorgang § 21 UmwStG 1995 auch im Streitjahr 2017 weiterhin anwendbar.

Nach § 27 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 UmwStG 2006 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2024 vom

02.12.2024 (BGBl I 2024, Nr. 387) ist § 21 UmwStG in der am 21.05.2003 geltenden Fassung für einbringungsgeborene Anteile im Sinne von § 21 Abs. 1 UmwStG, die auf einem Einbringungsvorgang beruhen, auf den § 27 Abs. 2 UmwStG 2006 anwendbar war, letztmals anzuwenden, wenn das die Besteuerung auslösende Ereignis vor dem 01.01.2025 eintritt.

Nach § 27 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 ist das UmwStG 1995 in der zuletzt durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.05.2003 (BGBl I 2003, 660) geänderten Fassung letztmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register bis zum 12.12.2006 erfolgt ist.

II. Sachverhalt:

Im Streitfall war der Formwechsel der KG in die GmbH bereits im Jahr 2001 erfolgt, so dass durch die Veräußerung der Anteile an der GmbH durch den Steuerpflichtigen im Streitjahr 2017 ein Veräußerungsgewinn nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 i.V.m. § 27 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG 2006 realisiert worden war. Somit ist das die Besteuerung auslösende Ereignis vor dem 1.1.2025 eingetreten.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Berücksichtigung von verrechenbaren Verlusten 8 § 15a EStG

Im Streitfall hatte das FA zutreffend den Veräußerungsgewinn nicht um die festgestellten verrechenbaren Verluste reduziert. Denn das Berechnungsschema in § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 sieht die Berücksichtigung des Verlustes nicht vor. Auch eröffnet § 15a EStG den Abzug des Verlustes nicht, da Gegenstand der Veräußerung kein Kommanditanteil war (. Eine Gleichstellung des GmbH-Anteils mit der früheren Kommanditbeteiligung ist weder nach der Gesetzessystematik noch nach dem Sinn und Zweck der beiden Vorschriften geboten. Ob die verrechenbaren Verluste des Steuerpflichtigen mit dem Formwechsel auf die GmbH übergegangen waren, konnte der BFH offen lassen.

VIII. Grunderwerbsteuer

1. Zeitliche Anwendung der verlängerten grunderwerbsteuerlichen Nachbehaltefristen bei einer Gesamthand

Der AdV-Beschluss des BFH v. 10.4.2025 – II B 54/24, DStR 2025, 1042 bezweifelt die zeitliche Anwendungspraxis der Finanzverwaltung für die verlängerten grunderwerbesteuerlichen Nachbehaltefristen von fünf auf zehn Jahre für den Fall der Begünstigung von Grundstücksübergängen auf eine Gesamthand bzw. von einer Gesamthand (§§ 5, 6 GrEStG).

I. Hintergrund:

Das Grunderwerbsteuergesetz wurde mit Wirkung zum 1.7.2021 reformiert und insbesondere für sog. „share deals“ verschärft (Gesetz zur Änderung des GrEStG v. 12.5.2021, BGBl. I 2021, 926).

So wurden u.a. die Behaltefristen, die für die grunderwerbsteuerliche Begünstigung von Grundstücksübergängen auf eine Gesamthand bzw. von einer Gesamthand (§§ 5, 6 GrEStG) gelten, von fünf auf zehn bzw. fünfzehn Jahre verlängert.

Zum zeitlichen Übergang sieht das Gesetz vor, die verlängerte Nachbehaltefrist von zehn Jahren allgemein erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.6.2021 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 18 GrEStG). Daneben ist für die Besteuerungsausnahme nach §§ 5 Abs. 3 Satz 1, 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG besonders vorgesehen, dass die verlängerte Nachbehaltefrist auf zehn Jahre nicht anzuwenden ist, wenn die vor dem 1.7.2021 geltende Fünf-Jahres-Frist von fünf Jahren bereits abgelaufen war (§ 23 Abs. 24 GrEStG). Streitig war nun die Behaltefrist in einem Fall, in dem im Jahr 2018 zwei Grundstücke in eine OHG eingebracht wurden (Grunderwerbsteuerbarkeit aber Befreiung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG a.F.) und im Jahr 2023 die OHG im Wege eines Formwechsels in eine GmbH umgewandelt wurde.

Den Formwechsel erachtete das Finanzamt als rückwirkenden Verstoß gegen die verlängerten Behaltefristen.

II. Die Entscheidung des BFH:

Die beiden zeitlichen Anwendungsregelungen sind widersprüchlich. Ein von der allgemeinen Regelung § 23 Abs. 18 GrEStG geforderter Erwerb nach dem 30.6.2021 liegt nicht vor. Der Erwerb erfolgte nämlich bereits vor dem 1.7.2021; der Sperrfristverstoß im Jahr 2018 ist kein Erwerb. Die von der besonderen Regelung des § 23 Abs. 24 GrEStG geforderte fünfjährige Nachbehaltefrist war am 1.7.2021 aber noch nicht beendet. Es bestehen daher zumindest ernsthafte Zweifel, ob die Verlängerung der Nachbehaltefrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG von fünf auf zehn Jahre in diesem Fall Anwendung findet.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung erging in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes und nach nur summarischer Prüfung durch den BFH. Für den engen Anwendungsbereich von Erwerbsvorgängen nach dem 30.6.2016 (aber vor dem 1.7.2021) sollte sie aber beachtet und Bescheide bis zu einer Entscheidung in einem Hauptsacheverfahren offen gehalten werden. Vgl. Graessner, NWB 2025, 1566. Loose, jurisPR-SteuerR 26/2025, Anm. 5 weist ausdrücklich darauf hin:

„Für die Abwehrberatung ist die Entscheidung sicher sehr wertvoll. Für die Gestaltungsberatung gilt das nicht. Waren am 01.07.2021 die fünf Jahre noch nicht abgelaufen, wird die Finanzverwaltung vermutlich keine verbindliche Auskunft dahin gehend erteilen, dass die Reduzierung der gesamthänderischen Beteiligung auch vor Ablauf der zehn Jahre unschädlich ist.“

IX. Erbschaftsteuer

1. Erhaltung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung des Betriebsvermögens bei nachfolgender Einbringung in eine GmbH

Das Finanzgericht beurteilte eine erbschaftsteuerliche Frage im Zusammenhang mit der erbrechtlichen Übertragung von erbschaftsteuerlich begünstigtem Betriebsvermögen und einer nachfolgenden Einbringung des Betriebs in eine Kapitalgesellschaft.

FG Münster v. 25.2.2025 – 3 K 2046/23 Erb

I. Hintergrund:

Für betriebliches Vermögen können erbschaftsteuerlich und schenkungsteuerlich besondere Vergünstigungen beansprucht werden. Diese tragen der verminderten Fungibilität von Betriebsvermögen Rechnung und sollen die unveränderte Fortführung des Betriebs unter Erhaltung der Arbeitsplätze im Interesse des Gemeinwohls ermöglichen. Die Betriebsvermögensvergünstigungen entfallen daher rückwirkend bei Veräußerung des übertragenen Betriebsvermögens oder einer maßgeblichen Verminderung der Lohnsumme innerhalb bestimmter Fristen (§ 13a Abs. 6 ErbStG).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Im Entscheidungsfall hatte der Kläger ein Einzelunternehmen geerbt. Dieses übertrug er im Folgejahr im Wege einer Ausgliederung auf eine neu gegründete GmbH und erhielt dafür sämtliche Geschäftsanteile der GmbH sowie eine Darlehensforderung von T€ 451 gegen die Gesellschaft, welche er teilweise in Höhe von T€ 150 durch Umwandlung der Forderung in die Kapitalrücklage der GmbH einstellte.

Die Finanzverwaltung und das FG Münster erachteten die Ausgliederung als Verstoß gegen die Nachbehaltensfrist, soweit neben den Gesellschaftsanteilen weitere Gegenleistungen (Darlehensforderungen) gewährt wurden, und versagten insoweit rückwirkend die zunächst gewährte Betriebsvermögensbegünstigung (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG 2011 = § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ErbStG 2016).

Nachfolgende Umwandlungen seien nicht grundsätzlich schädlich, sondern nur insoweit, als sie Unternehmenssubstrat auf die private Ebene des Gesellschafters verlagern und damit der betrieblichen Bindung entziehen.

Ein unschädliches „Behalten“ ist daher nur insoweit anzunehmen, als die Gegenleistung für die Sacheinlage in Anteilen an der Gesellschaft besteht.

Erbschaftsteuerliche Zielsetzung: Das FG Münster machte klar, dass auch dann ein schädlicher Vorgang vorliegt, wenn das entnommene Betriebsvermögen im Anschluss erneut als Fremdkapital dem Unternehmen zur Verfügung steht. Es stellte auch fest, dass die erbschaftsteuerliche Beurteilung unabhängig von einer ertragsteuerlichen Beurteilung – z.B. hinsichtlich eines Buchwertprivilegs – ist, da die Erbschaftsteuerregelungen insofern eine eigene Ziel-

setzung verfolgen. Es entspricht dem Sinn und Zweck der Norm, dass die Gewährung sonstiger Gegenleistungen einen Nachsteuerverstoß darstellt. Gesetzgeberisches Leitbild ist, dass kein Unternehmenssubstrat auf die private Ebene des Gesellschafters gelangen darf.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig, der BFH wird im Revisionsverfahren zu entscheiden haben.

Das Urteil erging zwar zum alten ErbStG, sollte aber auch für die weitgehend identische Neuregelung (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ErbStG 2016) Geltung haben.

Um die erbschaftsteuerliche Begünstigung des Betriebsvermögens nicht zu gefährden, sollten Abflüsse in die Sphäre des Gesellschafters durch Entnahmen und Gewinnausschüttungen sowie im Rahmen von Restrukturierungen und Umwandlungen innerhalb der Sperrfristen eng in Hinblick auf schädliche Sperrfristverstöße überwacht werden.

Fallstricke bei Restrukturierungen:

Da erbschaftsteuerliche Vorgänge mit laufenden unternehmerischen Entscheidungen zu koordinieren sind, werden vor allem Restrukturierungen im Unternehmensverbund immer wieder bedeutsame Fragen aufwerfen. Zu den insoweit zu beachtenden erbschaftsteuerlichen Aspekten wird man auf ertragsteuerliche Kriterien zurückgreifen müssen; hinsichtlich von Verstö

2. Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Es ist bei summarischer Prüfung ernstlich zweifelhaft, ob Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage einer GmbH zu einer steuerbaren Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes führen, wenn die Gesellschafter vereinbaren, dass die Einzahlungen dem jeweils leistenden Gesellschafter zugeordnet werden.

BFH-Beschluss v. 6.6.2025 - II B 43/24 (AdV)

I. Hintergrund:

Im Streitfall ging es im Rahmen der summarischen Prüfung des Verfahrens über die Aussetzung der Vollziehung um die Frage, ob Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage einer GmbH zu einer steuerbaren Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG führen, wenn die Gesellschafter vereinbaren, dass die Einzahlungen dem jeweils leistenden Gesellschafter zugeordnet werden.

II. Sachverhalt

Im Jahr 2010 gründeten A, B und C die X-GmbH. A hielt 50 %, B 30 % und C 20 % der Anteile.

Im Laufe der Jahre wurden Anteile an weitere Gesellschafter übertragen.

Die Satzung der X-GmbH sah ursprünglich vor, dass der Reingewinn im Verhältnis der Geschäftsanteile verteilt wird.

Diese Regelung wurde 2014 dahingehend geändert, dass die Gewinnverteilung nach dem finanziellen Beitrag der Gesellschafter zu Investitionen der GmbH erfolgt.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat hieran ernstliche Zweifel und daher dem Aussetzungsbegehren der Antragstellerin stattgegeben.

Nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt. Die Vorschrift fingiert eine Schenkung des an eine Kapitalgesellschaft Leistenden an den mittelbar oder unmittelbar beteiligten (Mit-)Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil durch die Leistung eine Werterhöhung erfährt.

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG soll eine Besteuerungslücke insbesondere bei disquotalen Einlagen schließen, indem eine solche Einlage des Zuwendenden in eine Kapitalgesellschaft schenkungsteuerrechtlich einer Direktzuwendung an den (Mit-)Gesellschafter gleichgestellt wird.

Der BFH hatte in diesen Fällen vor der Einfügung des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an den Gesellschafter verneint, da es wegen

der rechtlichen Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens der GmbH an einer zivilrechtlichen Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern, die zur Erfüllung des Tatbestandes des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG notwendig ist, fehlt.

Gegenstand der Zuwendung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die durch die Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft eintritt. Voraussetzung für eine solche Werterhöhung ist, dass der gemeine Wert des Anteils des Bedachten nach der Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft den gemeinen Wert des Anteils vor der Leistung übersteigt. Ob eine Werterhöhung vorliegt, ist in jedem Einzelfall festzustellen. Die Feststellungslast (objektive Beweislast) für den Eintritt der Werterhöhung als steuerbegründende Tatsache trägt das FA.

Eine disquotale Einlage eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage seiner Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich geeignet, zu einer steuerbaren Werterhöhung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu führen, weil sich durch eine solche Leistung auch der Wert der Anteile der anderen, nicht einlegenden Gesellschafter um den Betrag erhöht, der dem Einlagewert bezogen auf die jeweilige Beteiligungsquote des Gesellschafters entspricht.

Der Eintritt einer solchen Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist jedoch dann ausgeschlossen, wenn dem einlegenden Gesellschafter anlässlich seiner Leistung zusätzliche Rechte gewährt werden, wie zum Beispiel eine Verbesserung seines Gewinnanteils, zusätzliche Anteile an der Gesellschaft oder eine von den Geschäftsanteilen abweichende Verteilung des Vermögens bei späterer Liquidation.

Gleiches gilt, wenn zwischen den Gesellschaftern oder mit der Gesellschaft Zusatzabreden getroffen werden, die für den einlegenden Gesellschafter gewährleisten, dass seine Leistungen nicht zu einer endgültigen Vermögensverschiebung zugunsten der Mitgesellschafter führen, oder dem einlegenden Gesellschafter seine Einlageleistung über eine schuldrechtlich vereinbarte personenbezogene Kapitalrücklage bei der Gesellschaft zugeordnet.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund hält es der BFH für ernstlich zweifelhaft, ob im Streitfall die Einstellung der durch die anderen Gesellschafter eingezahlten Beträge in die Kapitalrücklage der GmbH zu einer Wertsteigerung der Anteile der Antragstellerin im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG geführt hat.

In der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist zwar bislang noch nicht abschließend geklärt, ob die Wirksamkeit einer solchen gesellschafterbezogenen Zuordnung der Kapitalrücklage eine satzungsmäßige Grundlage erfordert. Im Schrifttum wird aber -- soweit ersichtlich -- übereinstimmend die Auffassung vertreten, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG bereits dann keine Anwendung findet, wenn die Gesellschafter schuldrechtlich vereinbaren, dass die von ihnen in das Vermögen der Gesellschaft geleisteten Einlagezahlungen -- wie im Streitfall -- innerhalb der Kapitalrücklage persönlich zugeordnet werden. Soweit das FG die Auffassung vertreten hatte, zur Vermeidung des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG hätte es einer satzungsmäßigen Regelung bedurft, um einem möglichen Erwerber eines Gesellschaftsanteils zu verdeutlichen, dass die ihm als Gesellschaftsvermögen anteilig zustehende Kapitalrücklage mit einem Rückzahlungsanspruch belastet sei, rechtfertigt dies bei summarischer Prüfung schon deswegen kein anderes Ergebnis, weil es in den Streitjahren nicht zu einer Anteilsübertragung auf einen Dritten gekommen ist.

Die getroffene Abrede über die personenbezogene Zuordnung der Kapitalrücklage entfaltete in den Streitjahren Bindungswirkung gegenüber sämtlichen Gesellschaftern der GmbH. Sie

konnte diese Abrede jedem Gesellschafter, der im Liquidationsfall einen höheren als den vereinbarten Anteil an der Kapitalrücklage geltend macht, nach § 328 BGB entgegenhalten.

Etwas anderes ergab sich bei summarischer Prüfung auch nicht unter Zugrundelegung der Weisungslage der Finanzverwaltung. Gemäß R E 7.5 Abs. 11 Satz 13 ErbStR 2019 führen Leistungen einzelner Gesellschafter nicht zu einer nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG steuerbaren Werterhöhung der Anteile von Mitgesellschaftern, soweit am Stichtag diesbezüglich zwischen den Gesellschaftern oder mit der Kapitalgesellschaft "Zusatzabreden" bestehen, die für den einlegenden Gesellschafter gewährleisten, dass seine Leistung nicht zu einer endgültigen Vermögensverschiebung zugunsten der Mitgesellschafter führt. Gleiches gilt, soweit die Leistung als "schuldrechtlich" zugunsten des leistenden Gesellschafters gebundene Kapitalrücklage verbucht wird (R E 7.5 Abs. 11 Satz 14 Alternative 2 ErbStR 2019). Der Wortlaut dieser Regelungen spricht dafür, dass auch eine außerhalb der Satzung getroffene Abrede zwischen den Gesellschaftern ausreichen kann, um zu verhindern, dass die Leistung eines Gesellschafters in das Vermögen der Gesellschaft zu einer Wertsteigerung der Anteile der Mitgesellschafter führt. Legt man dieses Verständnis der Verwaltungsanweisung zugrunde, wäre ein Erfolg der Antragstellerin im Rechtsmittelverfahren gegen die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide auch auf der Grundlage der Weisungslage der Finanzverwaltung nicht von vornherein auszuschließen. Denn der Steuerpflichtige hat grundsätzlich einen auch vor den Steuergerichten zu beachtenden Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der allgemeinen Verwaltungsanweisungen besteuert zu werden. Den Finanzbehörden ist es danach verwehrt, in Einzelfällen, die offensichtlich vom Wortlaut der Verwaltungsanweisung gedeckt werden, deren Anwendung ohne triftige Gründe im Rahmen des ihnen prinzipiell eingeräumten Ermessens abzulehnen.

3. Angemessene Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft bei der Lohnsumme (§ 13a ErbStG) zu berücksichtigen

Bei der Ermittlung der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (§ 13a Abs. 4 ErbStG) sind gem. § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG in der Fassung vom 22.12.2009 (a.F.) die an die Gesellschafter einer Personengesellschaft im Lohnsummenzeitraum gezahlten Vergütungen grundsätzlich einzubeziehen.

FG Münster v. 14.4.2025 - 3 K 483/24 F - Revision

I. Sachverhalt:
Die klagende Kommanditgesellschaft bestellte den beigeladenen Komplementär zum Geschäftsführer. Dieser erbte nachfolgend gemeinsam mit einer Miterbin weitere Anteile an der KG. Beide Erben erhielten aufgrund von Anstellungsverträgen im maßgeblichen Lohnsummenzeitraum angemessene Vergütungen für ihre Tätigkeit bei der KG. Das Finanzamt berücksichtigte diese Vergütungen mit Hinweis auf die Erbschaftsteuerhinweise (nunmehr H E 13a.5 ErbStH 2020) bei der Lohnsumme nicht. Die Klägerin vertrat demgegenüber die Auffassung, dass die Vergütungen einzubeziehen und die Lohnsumme zu erhöhen sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das FG gab der Klage statt. Die beim BFH anhängige Revision des Finanzamts wird dort unter dem Az. II R 28/25 geführt.

Bei der Ermittlung der maßgebenden jährlichen Lohnsummen sind die an die Gesellschafter im Lohnsummenzeitraum gezahlten Vergütungen einzubeziehen. Der gegenteiligen Auffassung der Finanzverwaltung in H E 13a.5 ErbStH 2020 ist nicht zu folgen.

Zu den für die Lohnsumme maßgeblichen Vergütungen gehören alle Vergütungen, die im maßgebenden Zeitraum an die Beschäftigten gezahlt werden, mithin alle Löhne und Gehälter unabhängig von ihrer ertragsteuerlichen Qualifikation. Die handelsrechtliche Behandlung als Aufwand ist maßgeblich. Auf die ertragsteuerliche Qualifikation (§ 19 EStG) kommt es nicht an. Zwar ist der Wortlaut des § 13a Abs. 4 ErbStG a.F. nicht eindeutig. Jedenfalls aber lässt sich dem Wortlaut nicht entnehmen, dass die Begriffe "Löhne und Gehälter" und "Lohn- und Gehaltslisten" auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG Bezug nehmen. Andere Normen hingegen, etwa § 31 Abs. 1 GewStG, definieren Arbeitslöhne explizit als die Vergütungen i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG und nehmen damit Bezug auf die ertragsteuerliche Qualifikation.

Es ist insoweit auf zivilrechtliche Regelungen und Begrifflichkeiten zurückzugreifen. § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB berücksichtigt unter dem Bilanzposten "Löhne und Gehälter" sämtliche Löhne und Gehälter. Solange die Vergütung in Abgrenzung zu Gewinnanteilen dienst- oder arbeitsvertraglich vereinbart sei, kann dies deshalb auch für die Einbeziehung in die Lohnsumme ausreichen. Dieses Ergebnis entspricht auch den Gesetzesmaterialien, die eine Übernahme der Lohnsumme aus der Gewinn- und Verlustrechnung vorsahen. Überdies entspricht dieses Verständnis auch dem Sinn und Zweck der Norm, dem grundsätzlichen Erhalt des qualitativen und quantitativen Beschäftigungsvolumens.

4. Antrag auf Optionsverschonung im Rahmen eines Einspruchsverfahrens

Im Rahmen der Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen bei Erwerben von Todes wegen und durch Schenkungen wird regelmäßig die sog. Regelverschonung mit einem Abschlag von 85 % des begünstigten Vermögens berücksichtigt. Ist die 20 %-Verwaltungsvermögensgrenze des § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG nicht überschritten, kann bis zur Bestandskraft des Bescheids noch ein Antrag auf Optionsverschonung gestellt werden. Ob und mit welcher Auswirkung der Antrag noch im Rahmen eines Einspruchsverfahrens gestellt werden kann, hatte der BFH zu entscheiden.

BFH vom 11.12.2024 – II R 44/21

I. Sachverhalt
X schenkte seinem Sohn S am 10.1.2020 eine Beteiligung an der ABX-OHG. Der Wert der Beteiligung wurde vom zuständigen Finanzamt mit 5.000.000 € festgestellt. Die Feststellungen zum Verwaltungsvermögen führen zu einem begünstigten Vermögen von ebenfalls 5.000.000 €. S hat keine Anträge gestellt, so dass das Erbschaftsteuerfinanzamt eine Schenkungsteuerfestsetzung unter Berücksichtigung der Regelverschonung vornahm. Der Bescheid erging am 3.5.2023 ohne Nebenbestimmungen.

Im Februar 2025 hat das Betriebsfinanzamt den festgestellten Wert für die Beteiligung im Rahmen einer Änderung auf 6.000.000 € erhöht. Die Werte des Verwaltungsvermögens blieben unverändert.

Im April 2025 hat das Erbschaftsteuerfinanzamt daraufhin den Schenkungsteuerbescheid geändert und wiederum die Regelverschonung berücksichtigt. Innerhalb der Rechtsbehelfsfrist hat S gegen den geänderten Bescheid Einspruch eingelegt und beantragt die Optionsverschonung.

Frage

- 1. In welcher Höhe war die Schenkungsteuer zunächst festzusetzen?
- 2. Welche Erhöhung der Steuer ergibt sich durch den geänderten Bescheid?
- 3. Welche Auswirkung hat der gestellte Antrag auf Optionsverschonung?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

- 1. Die Steuer ist mit 52.500 € festzustellen gewesen.
- 2. Die Steuer erhöht sich im Rahmen der Änderung um 22.500 €.
- 3. Auf Grund des Einspruchs ist der Bescheid erneut zu ändern und die Steuer mit dem ursprünglichen Betrag von 52.500 € festzusetzen.

Schenkungsteuer vor ...
Zu 1: Die Steuer ist zunächst wie folgt zu ermitteln:
StSem 2025, 278

Wert der Beteiligung	5.000.000 €
Regelabschlag nach § 13a ErbStG: 85 %	./. 4.250.000 €
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	750.000 €
Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	./. 400.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	350.000 €
Steuer in Steuerklasse I: 15 %	52.500 €

... und nach Änderungen des Grundlagenbescheids

Zu 2: Nach Änderung des Grundlagenbescheids ist nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO nunmehr auch der Folgebescheid zu ändern. Die Steuer erhöht sich wie folgt:

Wert der Beteiligung	6.000.000 €
Regelabschlag nach § 13a ErbStG: 85 %	./. 5.100.000 €
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	900.000 €
Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	./. 400.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	500.000 €
Steuer in Steuerklasse I: 15 %	75.000 €
Steuer bisher	./. 52.500 €
Erhöhung	22.500 €

Nachträglicher Antrag auf Optionsverschonung ...

Zu 3: Der im Rahmen eines Einspruchs gestellte Antrag auf die Anwendung der Optionsverschonung zielt darauf ab, das erworbene Vermögen vollständig steuerfrei zu stellen, denn die 20 %-Grenze hinsichtlich des Verwaltungsvermögens ist offensichtlich nicht überschritten. Die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Gewährung des 100 %-Abschlags vom begünstigten Vermögen liegen also vor.

... ist zulässig

Der Antrag kann lt. Verwaltungsauffassung bis zur Bestandskraft des Schenkungsteuerbescheids gestellt werden (R E 13a.21 Abs. 2 S. 2 ErbStR). Der BFH [1] hat sich zu der Frage äußern müssen, ob ein Antrag im Rahmen eines Einspruchsverfahrens noch gestellt werden kann und welche Auswirkungen der Antrag ggf. hat. Danach kann der Antrag noch im Rahmen des Einspruchsverfahrens gestellt werden, denn das Gesetz sieht keine zeitliche Befristung für den Antrag vor. Er kann daher auch im Rahmen einer Änderung noch gestellt werden, allerdings sind dabei die verfahrensmäßigen Vorschriften und der Änderungsrahmen des § 351 Abs. 1 AO zu beachten. Die Bindungswirkung des § 351 Abs. 1 AO hat nicht zur Folge, dass die be gehrte Verschonung insgesamt zu versagen ist, wenn der Änderungsrahmen verlassen wird, es gibt hier kein alles-oder-nichts-Prinzip. Der Änderungsrahmen ist quantitativ zu verstehen, nicht qualitativ. Es liegt hier durch den Antrag auf Vollverschonung und die Begrenzung der Auswirkung durch den Änderungsrahmen keine partielleStSem 2025, 279Ausübung des Antragsrechts vor. Vielmehr werden die steuerrechtlichen Auswirkungen des Antrags begrenzt.

Änderung nur im Rahmen des § 351 Abs. 1 AO

Im Ergebnis führt der Einspruch mit der Antragstellung nicht zu einem geänderten Bescheid mit einer Steuer von 0 €. Vielmehr wird auf Grund des Änderungsrahmens des § 351 Abs. 1 AO eine Änderung durchgeführt mit einer Steuer von 52.500 €, also der ursprünglich festgesetzten Steuer.

5. Steuerbarkeit einer Pauschalabfindung für den Verzicht auf nachehelichen Unterhalt

- **Der BFH entschied, dass eine freigebige Zuwendung vorliegt, wenn ein Ehegatte vor der Eheschließung vom anderen Ehegatten als Ausgleich für einen ehevertraglich vereinbarten Verzicht auf den Anspruch auf Zugewinnausgleich, den nachehelichen Unterhalt und die Hausratsaufteilung ein Grundstück erhält.**
- **Im Anschluss an seine Urteile vom 17.10.2007 (II R 53/05, BFHE 218, 409, BStBl II 2008, 256) und 1.9.2021 (II R 40/19, BFHE 275, 248, BStBl II 2023, 146) stellt er klar, dass der Verzicht keine die Bereicherung mindernde Gegenleistung darstellt.**
- **Bei der Annahme, der ehevertragliche Verzicht auf Zugewinnausgleich und nachehelichen Unterhalt sei als eine die Bereicherung ausschließende Gegenleistung zu werten, handele es sich um einen schenkungsteuerrechtlich unbeachtlichen Subsumtionsirrtum, der die Erfüllung des subjektiven Tatbestands des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht ausschließt.**

BFH vom 9.4.2025 II R 48/21

I. Sachverhalt:

In dem vom BFH mit Urteil vom 9.4.2025 (II R 48/21) zu entscheidenden Fall schloss der Kläger vor der Eheschließung mit seiner späteren Ehefrau einen notariellen Ehevertrag.

Darin wurden zukünftige Ansprüche auf Zugewinnausgleich, nachehelichen Unterhalt und Hausratsteilung ausgeschlossen. Als Abfindung für diese Verzichte verpflichtete sich der Kläger, ein Grundstück im Wert von mindestens 6 Mio. EUR an seine Ehefrau zu übertragen.

Diese Übertragung erfolgte nach der Eheschließung.

Das Finanzamt betrachtete die Grundstücksübertragung als freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und setzte Schenkungsteuer fest. Der Kläger beantragte die Aufhebung des Schenkungsteuerbescheids und argumentierte, die Übertragung stelle wegen der im Vertrag vereinbarten Ansprüche keine Schenkung dar, sondern eine Gegenleistung. Die Klage wurde abgewiesen, woraufhin der Kläger Revision einlegte.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH wies die Revision mit Urteil vom 9.4.2025 als unbegründet zurück. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG liegt eine freigebige Zuwendung vor, wenn eine Vermögensverschiebung unentgeltlich erfolgt. Der Erwerb eines zugewendeten Gegenstands, auf den kein Rechtsanspruch besteht, sei unentgeltlich, wenn er nicht rechtlich abhängig ist von einer den Erwerb ausgleichenden Gegenleistung des Erwerbers.

Wie der BFH in seinen Urteilen vom 17.10.2007 (II R 53/05, BFHE 218, 409, BStBl II 2008, 256) und vom 1.9.2021 (II R 40/19, BFHE 275, 248, BStBl II 2023, 146, Rz 12) bereits entschieden hat, stellt der Verzicht der zukünftigen Ehefrau auf einen möglicherweise zukünftig entstehenden Zugewinnausgleichsanspruch vor Eingehung der Ehe keine Gegenleistung im schenkungsteuerrechtlichen Sinne dar, da die Zugewinnausgleichsforderung erst entsteht,

wenn die Zugewinngemeinschaft endet, § 1363 Abs. 2 Satz 2, § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB). Gleiches gelte für den Anspruch auf nachehelichen Unterhalt und auf Aufteilung des Hausrats.

Auch erfüllt ein Verzicht auf den möglicherweise künftig entstehenden Zugewinnausgleich gegen eine Pauschalabfindung die Voraussetzungen des § 7 Abs. 3 ErbStG, wonach Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht berücksichtigt werden. Demnach liege der objektive Tatbestand einer freigebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Die Ehefrau habe ein werthaltiges Grundstück ohne anrechenbare Gegenleistung erhalten.

Aus den Fällen der sog. Bedarfsabfindung ergebe sich keine andere Beurteilung. Hierauf sei zwar § 7 Abs. 3 ErbStG nicht anwendbar, jedoch betreffe dies einen anderen Sachverhalt als den diesem Urteil zugrundeliegenden. Bei der Bedarfsabfindung werde keine pauschale Abfindung ohne Gegenleistung erbracht. Erst wenn die Ehe tatsächlich beendet wird, erfolge die Zahlung des vorab vereinbarten Betrages in Erfüllung dieser Vereinbarung. Im Streitfall hingegen stand die zu erbringende Leistung in Form der Grundstücksübertragung hingegen nicht unter der Bedingung der Beendigung der Ehe.

Der subjektive Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist nicht erfüllt, wenn der Zuwendende - wenn auch irrtümlich - annimmt, zu seiner Leistung rechtlich verpflichtet zu sein oder dafür eine Gegenleistung zu erhalten, oder einen rechtlichen Zusammenhang seiner Leistung mit einem Gemeinschaftszweck als gegeben ansieht. Allerdings handele es sich bei der Annahme des Klägers, dass der von der späteren Ehefrau erklärte Verzicht auf den Zugewinnausgleich und auf sonstige nacheheliche Ansprüche als eine deren Bereicherung ausschließende Gegenleistung zu werten ist und deshalb keine freigebige Zuwendung vorliegt, um einen unbeachtlichen Subsumtionsirrtum. Selbst einem juristischen Laien sei bewusst, dass ein Anspruch auf Zugewinnausgleich oder sonstige nacheheliche Ansprüche wie zum Beispiel der Anspruch auf nachehelichen Unterhalt erst im Zeitpunkt der Beendigung der Ehe durch Scheidung entstehen kann. Der Abschluss eines Ehevertrags sei gerade auf diese nachehelichen Ansprüche gerichtet. Der Kläger wusste vorliegend, dass er weder zum Abschluss des Ehevertrags noch zur Zusage der Grundstücksübertragung verpflichtet war.

Weiter führt der BFH aus, dass die Besteuerung der Schenkung weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen Art. 6 Abs. 1 GG verstößt. Die Schenkungsteuerpflicht sei eine allgemeine Regelung, die alle freigebigen Zuwendungen betreffe, und keine spezifische Benachteiligung von Ehegatten darstelle.

§

§ 8c Abs. 1 KStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel....58

A

AfA nach Wegfall der gewerblichen Prägung....47
Aktivierung von Provisionsansprüchen....45
Altenteilerwohnung....40

B

Begünstigung des Betriebsvermögens....87
Betriebsveräußerung und 6b-Rücklage....52

D

Darlehensforderungen im Sonderbetriebsvermögen....50
Darlehenslösung....20
degressive Abschreibung ab dem 01.07.2025....9
Die Privatnutzung eines E-Dienst- oder E-Firmenwagens....8
Doppelte Haushaltsführung Ein-Personenhaushalt....30

E

eigene Bestattung....24
Einbringungsgeborene Anteile....83
Entnahme-Verkauf-Modell....69

F

Fahrtenbuch bei Berufsgeheimnisträgern....25
Ferienwohnung als erste Tätigkeitsstätte....22

G

Gesellschafterdarlehen mit Besserungsabrede....27
Gesellschafterdarlehen zwischen Kapitalgesellschaften....55
Gewerblicher Grundstückshandel....67
Grundstücke in der Einkommensteuer....5
Grundstücke von untergeordnetem Wert....5

I

Investitionssofortprogramm....8

K

Kaufpreisaufteilung....6
Klageeinreichung per Post....81
Kleinunternehmer bei Ehegatten....76
Kleinunternehmerregelung....72
kürzere Gebäudenutzungsdauer....38
Kürzere Nutzungsdauer....7

L

Lohnsumme (§ 13a ErbStG)....92

M

Mindestgewinnbesteuerung mit Grundgesetz vereinbar....61

N

Nachbehaltefristen bei einer Gesamthand....85
neue Körperschaftsteuer....16
Neues Elektrofahrzeug....14

O

Optionsausübung nach § 1a KStG....59
Optionsverschonung....93

P

Physiotherapieleistungen in fremden Einrichtungen....66

R

Rückabwicklung einer Anteilsübertragung....44

T

Tätowierer als Künstler?....29
Teilabzugsverbot bei Teilwertabschreibung....42
Thesaurierungssteuersätze ab 2028....18
Treaty Override....39

U

Übernahme eines ärztlichen Notfalldienstes....74
Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie....20

V

Veräußerung eines Wohnmobils....33
Veräußerungsgewinn bei doppelstöckiger Personengesellschaft....64
Verlustnutzung nach Anwachsung....35

W

Werterhöhung von Anteilen....89

Z

Zugangsvermutung....79