Aktuelles Steuerrecht
IV/2025

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

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

Alle Urteil wurden aus BFH-Online bzw. aus den Rechtsprechungsdatenbanken der einzelnen Finanzgerichte entnommen und mit künstlicher Intelligenz verfeinert.

A. NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG 5

I. STEUERÄNDERUNGSGESETZ 2025 5
II. REFERENTEN- UND REGIERUNGSENTWURF EINES GESETZES ZUR STEUERLICHEN FÖRDERUNG VON ARBEITNEHMERINNEN UND ARBEITNEHMERN IM RENTENALTER (AKTIVRENTENGESETZ) 14
III. STRUKTURREFORM DER STEUERBERATERPRÜFUNG 15

B. URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN.....17

I. EINKOMMENSTEUER 17
1. Zusammenveranlagung nach § 1a EStG: Berücksichtigung von Vermietungseinkünften beim Progressionsvorbehalt 17
2. Sammelpunkt bei Aufsuchen des Betriebssitzes am Anfang und Ende der Woche..... 19
3. Preisgeld für wissenschaftliche Publikationen..... 21
5. Zur Gewinnerzielungsabsicht bei langjährigen gewerblichen Verlusten..... 23
6. Verfassungsrechtliche Konsequenzen aus der Herabsenkung der Wesentlichkeitsgrenze bei Veräußerungen i.S.d. § 17 EStG 26
7. Zur Besteuerung der Einlösung eines Gold-Warrants als sonstige Kapitalforderung 27
8. Opfer von Trickbetrügern können Vermögensverlust nicht als außergewöhnliche Belastung geltend machen 29
9. Ortsübliche Vermietungszeit einer Ferienwohnung 31
10. Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland 34
11. Widerlegbare Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht bei unentgeltlicher Bürgschaft..... 36
12. Schenkweise Übertragung von Gesellschaftsanteilen unter Nießbrauchsvorbehalt und anschließende Weiterveräußerung nach Ablösung des Nießbrauchs..... 38
13. Ehegatten-Mietverhältnis bei Einlagen des Vermieter-Ehegatten in den Betrieb des Mieters..... 39
14. Ersparte Mietaufwendungen, die beim Gesellschafter zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führen..... 41
15. Neubau ist nicht gleich Neubau..... 44
II. BILANZSTEUERRECHT 46
1. Auflösung einer § 6b-Rücklage im Wege der Bilanzberichtigung? 46
2. Erhöhung der Rückstellung für Pensionsverpflichtungen - korrespondierende steuerpflichtigen Erträge? 49
3. Entstrickung durch Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätte 50
III. KÖRPERSCHAFTSTEUER..... 52
1. Wirtschaftsjahrumstellung zur Verlustverrechnung 52
2. Innerorganschaftliche Zinsaufwendungen für den Erwerb einer Beteiligung einer Kapitalgesellschaft unterliegen dem Teilabzugsverbot 55
3. Zur Besteuerung von Streubesitzdividenden bei Familienstiftungen 57
IV. GEWERBESTEUER..... 59
1. Keine erweiterte Gewerbesteuerkürzung beim Treuhandmodell..... 59
2. Keine Gewerbesteuerfreiheit für Gewinne aus der Veräußerung von Lehrinstituten 61
V. UMSATZSTEUER..... 64
1. Pauschaler Verlustausgleich an Unternehmen des ÖPNV nicht umsatzsteuerbar..... 64
2. Vorsteuerabzug für Pkw bei GmbH-Sachgründung 67
3. Ausweis einer überhöhten Umsatzsteuer in Rechnungen an Endverbraucher 71
4. Lieferung von alkoholischen Flüssigkeiten durch Landwirte unterliegt der Regelbesteuerung..... 74
5. Freiwillige Zahlungen von Besuchern einer Internetseite 77
VI. ABGABENORDUNG - FINANZGERICHTSORDNUNG..... 79
1. Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO..... 79
2. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand: Kein Erfordernis der Anforderung einer Lesebestätigung bei Übersendung eines Einspruchs per E-Mail 81
3. Zur Unkenntnis der Finanzbehörde bei Steuerhinterziehung..... 83
4. Betriebsprüfer fordert E-Mail-Korrespondenz des Betriebs an – darf er das?..... 86
5. Änderung bei Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO..... 88
VII. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT..... 90
1. Einbringung einer freiberuflichen Praxis in eine Sozietät unter Zurückbehaltung der Forderungen .. 90
2. Nachversteuerung eines zurückliegenden Einbringungsvorgangs - Unvereinbarkeit von § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 mit dem Unionsrecht..... 94
VIII. GRUNDERWERBSTEUER 98
1. Beteiligungsidentische Verschmelzung einer GmbH auf eine SE..... 98
IX. ERBSCHAFTSTEUER..... 99
1. Aufschiebend bedingte Gegenleistung bei einer Schenkung 99
2. Strenge Anforderungen an die unmittelbare Nutzungsüberlassung.....103

3. Verwaltungsvermögen bei Wohnungsunternehmen.....105

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Steueränderungsgesetz 2025

Die Bundesregierung hat am 10.9.25 per Kabinettsbeschluss das Steueränderungsgesetz 2025 auf den Weg gebracht. Nach dem vorliegenden Zeitplan soll die 2./3. Lesung im Bundestag erst am 5.12.25 stattfinden. Kommt es dann am 19.12.25 zur Zustimmung des Bundesrates, werden Berater wieder einmal nur sehr kurze Reaktionszeiten haben, um notwendige Schritte noch im alten Jahr umzusetzen und die Mandanten entsprechend zu sensibilisieren. Es dürfte sich daher anbieten, sich bereits jetzt mit den Folgen für die Beratungspraxis auseinanderzusetzen.

Übungsleiterfreibetrag

Durch das Steueränderungsgesetz 2025 soll der Übungsleiterfreibetrag zum 1.1.26 von zurzeit 3.000 EUR auf 3.300 EUR angehoben werden. Einnahmen als Übungsleiter und aus bestimmten anderen nebenberuflichen Tätigkeiten bleiben nach Maßgabe von § 3 Nr. 26 EStG bis zu dieser Höhe steuerfrei. Es muss sich um eine Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer, eine künstlerische Tätigkeit oder um die Pflege alter, kranker Menschen oder von Menschen mit Behinderung handeln. Die nebenberufliche Tätigkeit muss im Dienst oder Auftrag für eine im Inland oder EU-/EWR-Ausland gelegene juristische Person des öffentlichen Rechts oder für eine Körperschaft ausgeübt werden, die wegen ihrer Gemeinnützigkeit von der Körperschaftsteuer befreit ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG).

Ohne Bedeutung ist, ob die Nebentätigkeit selbstständig oder nicht selbstständig ausgeübt wird. Im Falle einer nebenberuflichen nicht selbstständigen Tätigkeit löst diese Steuerfreiheit auch eine Sozialversicherungsfreiheit aus.

Ehrenamtspauschale

Auch die Ehrenamtspauschale soll von 840 EUR im VZ 2025 auf 960 EUR ab dem VZ 2026 angehoben werden und nach § 3 Nr. 26a EStG steuerfrei bleiben. Anders als § 3 Nr. 26 EStG enthält § 3 Nr. 26a EStG keinen Katalog begünstigter Tätigkeiten. Begünstigt sind z. B. die Tätigkeiten der Mitglieder des Vorstands, des Kassierers, der Bürokräfte, des Reinigungspersonals, des Platzwartes, des Aufsichtspersonals oder des Schiedsrichters im Amateurbereich (zur Anwendung von § 3 Nr. 26a EStG siehe weitergehend BMF 21.11.14, BStBl I 14, 1581).

Beachten Sie | Die Einnahmen nach §§ 3 Nr. 26 bzw. 26a EStG werden steuerlich regelmäßig im Zeitpunkt des Zuflusses erfasst. Erreichen die Einnahmen im VZ 2025 bereits den Übungsleiterfreibetrag bzw. die Ehrenamtspauschale, kann sich die Verlagerung von Einnahmen in den VZ 2026 anbieten. Dies sollte mit Blick auf den bevorstehenden Jahreswechsel beachtet werden.

Sozialversicherungsrechtliche Folgewirkungen

Im Sozialversicherungsrecht wird ein dynamischer Verweis auf die steuerlichen Regelungen eingeführt, sodass sich künftig eine wertmäßige Änderung im Steuerrecht unmittelbar auf das Sozialversicherungsrecht auswirken wird (vgl. § 11a Abs. 1 Nr. 5 SGB II – E und § 82 Abs. 1 S. 2 Nr. 8 SGB XII – E).

In Höhe des Übungsleiterfreibetrags und in Höhe der Ehrenamtspauschale liegt kein Arbeitsentgelt vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 16 SvEV). Solche steuerfreien Aufwandsentschädigungen bleiben bei der Prüfung, ob eine geringfügig entlohnte Beschäftigung vorliegt, außer Ansatz. Die Erhöhung des Übungsleiterfreibetrags und der Ehrenamtspauschale ab 2026 wirkt sich damit auch auf die Frage aus, ob noch eine geringfügig entlohnte Beschäftigung vorliegt.

Haftung von Organmitgliedern bzw. von Vereinsmitgliedern

Die Vergütungsgrenze für Haftungsbeschränkungen und Freistellungsansprüche nach den §§ 31a und 31b BGB für Organmitglieder von Vereinen, besondere Vertreter sowie für Vereinsmitglieder von jährlich 840 EUR wird ab 2026 auf 3.300 EUR angehoben und orientiert sich künftig an der Höhe des Übungsleiterfreibetrags. Dies soll verhindern, dass sich Interessierte wegen potenzieller Haftungsrisiken gegen ein ehrenamtliches Vereinsengagement entscheiden.

Ehrenamtliche Betätigung: Nichtanwendungsgesetz zu BFH VIII R 9/21

Eine Ehrenamtspauschale wird gewährt, wenn eine nebenberufliche Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird. Nach Auffassung des BFH muss eine solche Tätigkeit nicht gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke fördern. Im Streitfall gewährte der BFH dem hauptberuflich als selbstständig tätigen Rechtsanwalt die Ehrenamtspauschale, weil er nebenberuflich Mitglied eines Aufsichtsrates einer nicht vollständig gemeinnützigen Trinkwasser- und Abwassergesellschaft war. Die Ehrenamtspauschale sei nach Auffassung des BFH bereits dann zu gewähren, wenn eine nebenberufliche Tätigkeit im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeübt werde (BFH 8.5.24, VIII R 9/21, Rn. 29).

Durch das Steueränderungsgesetz 2025 soll die zuvor beschriebene BFH-Rechtsprechung mit einem Nichtanwendungsgesetz belegt werden. Wird eine nebenberufliche Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeführt, soll die Ehrenamtspauschale nur dann gewährt werden, wenn diese Tätigkeit zudem der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dient. Entsprechendes gilt auch für die Gewährung des Übungsleiterfreibetrages.

In der Gesetzesbegründung wird von einer „Klarstellung“ gesprochen. Daher soll diese Änderung bereits in allen noch offenen Fällen zur Anwendung kommen (§ 52 Abs. 4 S. 10 EStG-E). Der Begriff „Klarstellung“ ist jedoch vor dem Hintergrund der anderslautenden BFH-Rechtsprechung weit hergeholt. Ob die Gerichte in der vorgesehenen Rückwirkung auch für Veranlagungsjahre vor 2025 eine verfassungsrechtlich zulässige Rückwirkung sehen werden, bleibt abzuwarten. Aus meiner Sicht bestehen hier erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken.

Erhöhung der Entfernungspauschale und Praxisfolgen

Durch das Klimaschutzprogramm 2030 wird die CO2-Bepreisung in den nächsten Jahren erhöht. Damit ist die Zielsetzung verbunden, einen Umstieg auf emissionsschonendere Technologien vorzunehmen. Die höheren Kraftstoffbelastungen sollten zeitlich befristet über eine erhöhte Entfernungspauschale von 0,38 EUR, die ab dem 21. Entfernungskilometer (kurz: Ekm) gewährt wird, reduziert werden (Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21.12.19, BGBl I 19, 2886).

Veranlagungszeitraum	2021	2022 – 2026
erste 20 Ekm	0,30 EUR	0,30 EUR
ab dem 21. Ekm	0,35 EUR	0,38 EUR

Im Steueränderungsgesetz 2025 ist nun vorgesehen, dass die Entfernungspauschale ab dem 1. Entfernungskilometer 0,38 EUR beträgt. Gleichzeitig ist eine Entfristung der geltenden Regelung vorgesehen, die sicherstellt, dass die ab dem ersten Entfernungskilometer geltende Entfernungspauschale von 0,38 EUR zeitlich unbefristet gilt (Rechtsänderung soll ab 1.1.26 gelten).

Beispiel

Die Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte beträgt 30 Ekm. Es werden im Veranlagungsjahr 2025 bzw. 2026 jeweils 210 Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte durchgeführt.	
Veranlagungsjahr 2025	
0,30 EUR × 20 Ekm × 210 Fahrten	1.260 EUR
0,38 EUR × 10 Ekm × 210 Fahrten	798 EUR
Summe	2.058 EUR
Veranlagungsjahr 2026	
0,38 EUR × 20 Ekm × 210 Fahrten	1.596 EUR
0,38 EUR × 10 Ekm × 210 Fahrten	798 EUR
Summe	2.394 EUR

Die Änderung bei der Entfernungspauschale löst diverse Praxisfolgen aus:

Folgewirkung Nr. 1 – Gewinneinkünfte:

Die Änderungen bei der Entfernungspauschale wirken sich auf die Berechnung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben aus:

- für Wege zur ersten Betriebsstätte sowie
- für wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer betrieblich begründeten doppelten Haushaltsführung

Die in den Steuerberatungskanzleien üblicherweise zur Anwendung kommenden (Excel-)Berechnungstabellen sind ab 2026 anzupassen. Es gilt zu beachten, dass diese Rechtsänderung ab 1.1.26 zur Anwendung kommt – und zwar unabhängig vom Verlauf des Wirtschaftsjahres.

Folgewirkung Nr. 2 – Überschusseinkünfte:

Änderung bei der Entfernungspauschale wirkt sich auch bei den Überschusseinkünften aus

- für Wege zur ersten Tätigkeitsstätte,
- für Wege zu einem (Arbeitgeber-)Sammelpunkt,
- für wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung.

Folgewirkung Nr. 3 – Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren:

Nach Maßgabe von § 39a EStG können unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer auf Antrag Freibeträge vom Finanzamt berücksichtigen lassen, die vom Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug zu berücksichtigen sind. Die Änderung der Entfernungspauschale bewirkt i. d. R. einen erhöhten Werbungskostenabzug, der sich ab 2026 auch hier günstig auswirken wird.

Das Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren 2026 beginnt am 1.11.25 (§ 39a Abs. 2 S. 2 EStG). In früheren Jahren konnten die lohnsteuerrelevanten Freibeträge für das Folgejahr bereits ab dem 1.10. beim Finanzamt beantragt werden. Abzuwarten bleibt allerdings, ob die für 2026 vorgesehene erhöhte Entfernungspauschale bereits ab November 2025 eintragungsfähig ist. Denn mit einer Gesetzesverkündung ist erst im Laufe des Dezembers 2025 zu rechnen.

Folgewirkung Nr. 4 – Arbeitgebererstattung:

Bei einer beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung kann der Arbeitgeber steuerfreie Erstattungen in der Höhe leisten, in der dem Mitarbeiter ansonsten ein Werbungskostenabzug zusteht (§§ 3 Nr. 13 und Nr. 16 EStG). Durch die Änderung der Entfernungspauschale können die Kosten für eine wöchentliche Familienheimfahrt im Rahmen einer beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung mit 0,38 EUR ab dem ersten Entfernungskilometer abgesetzt werden. Dies wirkt sich auch auf die mögliche Höhe der steuerfreien Arbeitgebererstattung aus.

Wird die wöchentliche Familienheimfahrt mit einem Dienstwagen durchgeführt, ist kein geldwerter Vorteil zu erfassen (§ 8 Abs. 2 S. 5 EStG). Korrespondierend scheidet für solche Fahrten ein Werbungskostenabzug aus (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 8 EStG). Es handelt sich um eine

fahrtbezogene Betrachtung, d. h. werden einzelne Fahrten z. B. mit dem privaten PKW durchgeführt, ist hierfür ein Werbungskostenabzug und damit auch eine steuerfreie Arbeitgebererstattung möglich.

Nach Maßgabe von § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG kann der Arbeitgeber eine Lohnsteuer-Pauschalierung mit 15 % in folgenden – nicht nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreien Fällen (Arbeitgeberleistungen zur Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel wie z. B. Übernahme der Kosten für das Deutschlandticket) anwenden:

Sachbezüge in Form einer unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Mitarbeiters zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Sammelpunktfahrten.

Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitgebers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten zu einem (Arbeitgeber-)Sammelpunkt. Solche Zuschüsse müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (vgl. § 8 Abs. 4 EStG) geleistet werden.

Beachten Sie | Durch die Anwendung der Lohnsteuer-Pauschalierung scheidet ein Werbungskostenabzug beim begünstigten Mitarbeiter aus. Nach § 41b Abs. 1 S. 2 Nr. 7 EStG hat der Arbeitgeber die pauschalierte Arbeitgeberleistung betragsmäßig in der Lohnsteuerbescheinigung aufzuführen. Das am 29.8.25 bekannt gegebene Muster der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2026 sieht in Zeile 18 eine Eintragungsmöglichkeit vor (BMF 29.8.25, IV C 5 – S 2533/00123/007/007).

Beispiele

Beispiel 1: Dem Mitarbeiter wird ein Dienstwagen (inländischer Listenpreis bei Erstzulassung: 50.000 EUR) zur Privatnutzung und zur Nutzung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (30 Ekm) zur Verfügung gestellt. Bei dem Dienstwagen handelt es sich nicht um ein Elektrofahrzeug. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt.	
Geldwerter Vorteil (monatlich)	
Private Nutzungsmöglichkeit: 1 % v. 50.000 EUR	500 EUR
Wege zur ersten Tätigkeitsstätte: 0,03 % v. 50.000 EUR × 30 Ekm	450 EUR
Summe	950 EUR
Von dem geldwerten Vorteil für die Wege zur ersten Tätigkeitsstätte ist mit 15 % folgender Betrag in 2025 pauschalierbar:	
0,30 EUR × 15 Arbeitstage (kurz: AT) × 20 Ekm	90 EUR
0,38 EUR × 15 AT × 10 Ekm	57 EUR

	147 EUR
Von dem geldwerten Vorteil für die Wege zur ersten Tätigkeitsstätte ist mit 15 % folgender Betrag ab 2026 pauschalierbar (geplant):	
0,38 EUR × 15 AT × 20 Ekm	114 EUR
0,38 EUR × 15 AT × 10 Ekm	57 EUR
	171 EUR
Beispiel 2: Dem Mitarbeiter wird ein Arbeitgeberzuschuss für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte (Entfernung: 15 Kilometer) gezahlt.	
Maximal mit 15 % pauschalierbar im Jahr 2025 (monatlich)	
0,30 EUR × 15 AT × 15 Ekm	67,50 EUR
Maximal mit 15 % pauschalierbar ab dem Jahr 2026 (monatlich – geplant)	
0,38 EUR × 15 AT × 15 Ekm	85,50 EUR

Arbeitsrechtlich gilt es zu klären, ob der Arbeitgeber ab 2026 zwingend einen erhöhten pauschalierten Zuschuss an den Mitarbeiter zu leisten hat.

Weitergehende Hinweise

Die Entfernungspauschale ist weiterhin mit maximal 4.500 EUR im Jahr anzusetzen. Eine Erhöhung ist durch das vorliegende Steueränderungsgesetz 2025 nicht vorgesehen. Ein höherer Betrag als 4.500 EUR ist nur dann absetzbar, wenn der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG) oder höhere öffentliche Verkehrsmittelkosten nachgewiesen werden (§ 9 Abs. 2 S. 2 EStG).

Menschen mit Behinderung, deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt bzw. deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind, können anstelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und wöchentlichen Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ansetzen (§ 9 Abs. 2 S. 3 EStG).

Die Finanzverwaltung lässt es zu, die tatsächlichen Aufwendungen mit den pauschalen Kilometersätzen anzusetzen (BMF 18.11.21, BStBl I 2021, 2315 Rn. 29 i. V. m. BMF 25.11.20, BStBl I 2020, 1228 Rn. 37).

Benutzung	Pauschaler Kilometersatz
Kfz	0,30 EUR/km
andere motorbetriebene Fahrzeuge	0,20 EUR/km

Als Folge aus der Erhöhung der Entfernungspauschale wird eine Anhebung der pauschalen Kilometersätze ab 2026 gefordert. Es bleibt gegenwärtig abzuwarten, ob es zu einer solchen Erhöhung kommen wird.

Erhöhung der Entfernungspauschale und Mobilitätsprämie

Pendler, deren zu versteuerndes Einkommen den Grundfreibetrag nicht übersteigt, profitieren nicht von der Entfernungspauschale. Diese Pendler werden durch eine beantragbare Mobilitätsprämie begünstigt (vgl. §§ 101 bis 107 EStG). Die Mobilitätsprämie kann für die Jahre 2021 bis 2026 ab dem 21. Entfernungskilometer beantragt werden.

Durch das Steueränderungsgesetz 2025 wird die zeitliche Befristung aufgehoben; die Regelungen zur Mobilitätsprämie gelten damit unbefristet.

Umsatzsteuersatzsenkung

Durch das Steueränderungsgesetz 2025 soll für die nach dem 31.12.25 ausgeführten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen der ermäßigte Steuersatz von 7 % zeitlich unbefristet anzuwenden sein. Eine Ausnahme hiervon bildet die Abgabe von (alkoholischen und alkoholfreien) Getränken. Für diese gilt i. d. R. der Umsatzsteuersatz von 19 %. Der ermäßigte Steuersatz gilt nur für solche Getränke, die in Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG aufgeführt sind.

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (ohne Getränke) § 12 Abs. 2 Nr. 15 UstG	Umsatzsteuersatz
Juli 2020 bis Dezember 2023	7 %
Januar 2024 bis Dezember 2025	19 %
ab Januar 2026	7 %

Die Unterscheidung zwischen mitgenommenen und vor Ort eingenommenen Speisen entfällt künftig wieder. Dies stellt eine Steuervereinfachung dar und vermeidet Abgrenzungsschwierigkeiten.

In bisherigen Verwaltungsanweisungen beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises aus Speisen inklusive Getränke (z. B. Buffet, All-Inclusive-Angebote) der auf die Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30 % des Pauschalpreises angesetzt wird (vgl. BMF 2.7.20, BStBl I 20, 610). Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung ab 2026 eine entsprechende Nichtbeanstandungsregelung zulassen wird.

Die Beratungspraxis sollte auf die rechtzeitige Anpassung der Registrierkassen hinweisen. Gleichzeitig sollte auch im Hotelgewerbe auf die notwendige Anpassung der Rechnungserteilung gerade bei Ausweis der Frühstückskosten unter Berücksichtigung der Umsatzsteuersatztrennung zwischen 7 % (Verpflegung) und 19 % (Getränke) hingewirkt werden. Ob das Aufteilungsgebot auch gilt, wenn auf das Frühstück nicht verzichtet werden kann und neben der Übernachtung hierfür keine weiteren Kosten anfallen, bleibt einer Entscheidung des EuGH vorbehalten (BFH 10.1.24, XI R 13/23 [XI R 7/21]; Az. des EuGH: C-410/24).

Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht

Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendung

Die steuerbegünstigten Körperschaften müssen ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO). Diese Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung wird für steuerbegünstigte Körperschaften abgeschafft, deren Einnahmen bis zu 100.000 EUR pro Jahr betragen. Die bisherige Freigrenze von 45.000 EUR wird dadurch deutlich erhöht.

PV-Anlagen und andere Anlagen als steuerunschädliche Betätigung

Die Mittelverwendung für die Einrichtung und den Betrieb von PV-Anlagen und anderen Anlagen nach dem EEG ist für die Gemeinnützigkeit unschädlich (§ 58 Nr. 11 AO-E). Eine Ausnahme gilt, falls es sich um den Hauptzweck der Körperschaft handelt. Dies umfasst sowohl den Einsatz von Mitteln zum Bau und zum Betrieb der Anlage als auch zur Abdeckung möglicherweise unvermeidlicher dauerhafter Verluste.

Der Gesetzgeber verzichtet auf eine Höchstgrenze bei dem Betrieb von PV-Anlagen und nimmt keinen Bezug auf § 3 Nr. 72 EStG. Außerdem wird die Regelung auf den Einsatz aller erneuerbarer Energien – anders als bei § 3 Nr. 72 EStG – ausgedehnt.

Anhebung der Freigrenze für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auf 50.000 EUR (§ 64 Abs. 3 S. 1 AO-E)

Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 50.000 EUR im Jahr, werden Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer nicht erhoben.

Die bisherige Freigrenze wird von 45.000 EUR auf 50.000 EUR erhöht. Eventuell bietet sich die Einnahmeverlagerung auf das Jahr 2026 an. Die Einnahmenerfassung erfolgt regelmäßig nach dem Zu- und Abflussprinzip, die wirtschaftliche Verursachung in einem vom Zufluss abweichenden Jahr ist irrelevant.

Verzicht auf eine Sphärenzuordnung (§ 64 Abs. 3 S. 2 AO-E)

Es ist vorgesehen, dass steuerbegünstigte Körperschaften, die insgesamt aus wirtschaftlichen Tätigkeiten (steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe) nicht mehr als 50.000 EUR Einnahmen erzielen und einen Gewinn erwirtschaften, keine Abgrenzung und Aufteilung dahin gehend vornehmen müssen, ob diese Einnahmen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem Zweckbetrieb zuzuordnen sind.

Ausgewählte weitere Rechtsänderungen

Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

Der Verweis auf die De-minimis-Verordnung bei Gewährung der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (§ 7b Abs. 5 EStG) wird für Bauanträge nach dem 31.12.22 und vor dem 1.10.29 aktualisiert und es wird auf die neue De-minimis-Verordnung vom 13.12.23 Bezug genommen.

Für die Überprüfung der Einhaltung des beihilferechtlichen Höchstbetrages ist nach Art. 3 Abs. 2 der De-minimis-Verordnung nunmehr ein Zeitraum von drei Jahren vor Gewährung der jeweiligen Beihilfe tagesgenau zu betrachten. Ab dem 1.1.26 ist es zudem verpflichtend, die gewährten Beihilfen in einem zentralen Register zu erfassen. Die Eintragung hat nach Art. 6 Abs. 2 der De-minimis-Verordnung innerhalb von 20 Arbeitstagen nach Gewährung der Beihilfe zu erfolgen. Zur Sicherstellung der fristwahrenden und einheitlichen Erfassung gewährter De-minimis-Beihilfen wird für die Bestimmung des Gewährungszeitpunktes zu beihilferechtlichen Zwecken künftig auf den Zeitpunkt der Steuerfestsetzung abgestellt. Diese Rechtsänderungen sollten Steuerberater im Blick behalten, um eigene Haftungsrisiken zu verhindern.

Der beihilferechtlichen Prüfung bedarf es weiterhin nur, wenn der Anspruchsberechtigte Gewinneinkünfte erzielt. Die Prüfung ist bei Erzielung von Überschusseinkünften obsolet.

Bekanntgabe von Verwaltungsakten

§ 122a AO sieht zum 1.1.26 generell die Bekanntgabe von Verwaltungsakten mittels Bereitstellung zum Datenabruf vor. Eine solche Bescheidbekanntgabe mittels Bereitstellung zum Datenabruf wird auch für das Umsatzsteuer-Vergütungsverfahren (§ 18g UStG) bestimmt.

Durch das Steueränderungsgesetz 2025 wird bestimmt, dass das BZSt abweichend von § 122a Abs. 2 AO nur zur Vermeidung von unbilligen Härten einem Antrag auf postalische Bekanntgabe entsprechen kann (§ 18g S. 5 UStG-E).

II. Referenten- und Regierungsentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im Rentenalter (Aktivrentengesetz)

Der Referentenentwurf enthält als einzige Regelung die Einführung eines Steuerfreibetrags bei sozialversicherungspflichtigen Einnahmen aus nichtselbständiger Beschäftigung in Höhe von 2.000 € monatlich (§ 3 Nr. 21 EStG-E). Wer die gesetzliche Regelaltersgrenze erreicht und weiterarbeitet, soll seinen Arbeitslohn bis zu 2.000 € im Monat steuerfrei erhalten können (sog. Aktivrente).

Damit werde Arbeiten im Alter attraktiver. Die Regelung schaffe durch die Steuerfreistellung sozialversicherungspflichtiger Einnahmen aus nichtselbständiger Beschäftigung zusätzliche finanzielle Anreize.

Im Wesentlichen lässt sich der Inhalt wie folgt zusammenfassen:

- Von der Steuerfreistellung sollen ausschließlich Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG profitieren. Ausgenommen sind mangels Sozialversicherungspflicht Einkünfte aus einem Beamtenverhältnis.
- Die Steuerfreiheit wird auf Rentnerinnen und Rentner beschränkt, die die Regelaltersgrenze nach § 35 Satz 2 oder § 235 Abs. 2 SGB VI (Vollendung des 67. Lebensjahres, einschließlich Übergangsregelung) überschritten haben.
- Im Zusammenhang mit der Aktivrente werden für Personen, die über die Regelaltersgrenze hinaus nichtselbständig beschäftigt sind, Sozialversicherungsbeiträge geleistet. Diese Beiträge sollen die Einnahmenseite der Sozialversicherungen – ohne zusätzliche staatliche Mittel – erhöhen und stabilisieren.
- Die Begünstigung erfolgt unabhängig davon, ob die Steuerpflichtigen eine Rente beziehen oder den Rentenbezug ggf. aufschieben.
- Der Progressionsvorbehalt findet bei der Inanspruchnahme der Aktivrente keine Anwendung.
- Die Regelung erfasst nur Einkünfte für Tätigkeiten nach Erreichen der Regelaltersgrenze. Dies gilt dann aber unabhängig davon, wann das Beschäftigungsverhältnis geschlossen wurde (sog. Alt- und Neufälle).

Erwartungsgemäß hat das Bundeskabinett am 15.10.2025 den Regierungsentwurf für ein Gesetz zur steuerlichen Förderung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im Rentenalter (Aktivrentengesetz) beschlossen. Im Vergleich zum Referentenentwurf wurden keine wesentlichen inhaltlichen Änderungen vorgenommen.

Das Gesetz soll am 1.1.2026 in Kraft treten. Die einkommensteuerrechtlichen Regelungen wären nach § 52 Abs. 1 EStG in der am 1.1.2026 geltenden Fassung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2026 anzuwenden.

III. Strukturreform der Steuerberaterprüfung

Unternehmen wie auch Privatpersonen setzen seit Jahren in großem Umfang auf die Kompetenz qualifizierter Steuerberaterinnen und Steuerberater. Der Berufsstand erfüllt diese Erwartungen mit hohem Einsatz und ausgezeichneter Beratungsqualität. Doch um diese Leistungsfähigkeit langfristig sichern zu können, braucht es dringend Nachwuchs.

Genau hier zeigt sich ein zunehmendes Problem:
Der Zugang zum Beruf wird immer seltener gefunden, was den Fachkräftemangel in der Branche deutlich sichtbar macht. Abhilfe könnte geschaffen werden, wenn die Anforderungen an den Berufseinstieg – insbesondere die Steuerberaterprüfung – stärker an die heutigen Realitäten angepasst würden.

Die reguläre Steuerberaterprüfung besteht derzeit aus drei 6-stündigen Klausuren und einer 90-minütigen mündlichen Prüfung und wird seit fast 90 Jahren damit in nahezu unveränderter Form durchgeführt.

Die Klausuren werden lediglich an einem bundesweit einheitlichen Termin im Jahr, und zwar jeweils in der zweiten Oktoberwoche, geschrieben. Für die Erstellung der Klausuren ist die Finanzverwaltung zuständig.

Die Finanzverwaltung stellt zudem die Vorsitzenden aller Prüfungsausschüsse. Auch künftig hält der Berufsstand an der Staatsprüfung fest – ein entscheidendes Qualitätsmerkmal zum Schutz der Steuerpflichtigen und zur Sicherung des Steueraufkommens im hochkomplexen deutschen Steuerrecht.

Angesichts der veränderten Rahmenbedingungen ist jedoch eine Anpassung der Prüfung erforderlich, um auch die Sichtweise der jungen Menschen zu berücksichtigen und das Examen wieder attraktiver zu machen.

Eckpunkte der Reformüberlegungen
Zusammenfassung der Eckpunkte der gemeinsamen Reformüberlegungen des Berufstands, die durch den zuständigen Fachausschuss 30 der BStBK erarbeitet wurden:

- Modularisierung der Prüfung; vier unabhängige Prüfungsteile, keine verpflichtende Blockprüfung.
- Jeder Prüfungsteil ist für sich zu bestehen.
- Jeder nicht bestandene Prüfungsteil kann beliebig oft wiederholt werden.
- Die Prüfungen finden an zwei Terminen im Jahr statt.
- Die mündliche Prüfung ist das letzte Modul der Prüfung und kann erst nach den bestandenen schriftlichen Modulen abgelegt werden.
- Der Fakultätsvorbehalt als Zulassungsbedingung entfällt, dafür sind bis zur mündlichen Prüfung je fünf ECTS in ausgewählten Bereichen von BWL und Recht nachzuweisen.

Die Prüfung wird zunehmend digital angeboten, dazu sollten etwa gleich große Prüfungsgruppen an verschiedenen Orten Deutschlands gebildet werden.

- Eine zentrale Rolle wird dabei der zügigen Umsetzung eines zweiten Prüfungstermin zukommen.

Steuerberaterexamen 2026 in Hessen – in Wetzlar und digital
Die StBK Hessen hat das Projekt der digitalen Prüfung bereits auf den Weg gebracht.
Ab 2026 besteht die Möglichkeit, das Examen in Hessen auch in digitaler Form abzulegen. Die Prüfungen werden dann vom 06. bis 08.10.2026 erneut in Wetzlar durchgeführt. Die Hardware wird einheitlich bereitgestellt und das Geschriebene in Echtzeit über ein lokal eingerichtetes Netzwerk gesichtet. In einem weiteren Schritt ist vorgesehen, auch die Korrektur digital zu unterstützen.

Verzicht auf Beglaubigung der Nachweise angeregt
Auf der Bundeskammerversammlung in Berlin ist ebenso beschlossen worden, den Verzicht auf die Beglaubigung der Nachweise für den Antrag auf Zulassung zur Steuerberaterprüfung anzuregen (§ 4 Abs. 3 Nr. 2 und 3 DVStB). Dies ebnet den Weg für einen vollständigen digitalen medienbruchfreien Zulassungsantrag.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuer

1. Zusammenveranlagung nach § 1a EStG: Berücksichtigung von Vermietungseinkünften beim Progressionsvorbehalt

Ist der Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, kann ein Angehöriger eines EU/EWR-Staats trotzdem die Zusammenveranlagung beantragen, wenn er selbst unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Der BFH hatte die Frage zu entscheiden, ob Vermietungseinkünfte des im Ausland ansässigen Ehegatten in diesem Fall dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

BFH vom 21.05.2025 1 R 5/22

I. Sachverhalt:

A besitzt die polnische Staatsbürgerschaft und arbeitet seit 1.7.2023 in Deutschland. Hier unterhält er eine Wohnung. Einmal pro Monat fährt er nach Polen zu seiner Familie. Da A von seiner Ehefrau B (auch polnische Staatsbürgerin) nicht dauernd getrennt lebt, unbeschränkt steuerpflichtig ist und seine Ehefrau EU-Staatsbürgerin ist, sind die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung auf Antrag nach § 26 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 1 Abs. 3 und § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG erfüllt. Der Antrag wurde für 2024 gestellt. Dabei teilten die Eheleute über eine Bescheinigung EU/EWR mit, dass B in Polen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Frage:

Sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG zu unterwerfen?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Ja, die Einkünfte sind 2024 steuersatzerhöhend zu berücksichtigen.

Bescheinigung EU/EWR

Wird eine Zusammenveranlagung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG beantragt, sind die ausländischen Einkünfte des Ehegatten (ggf. auch die des anderen Ehegatten, wenn er z.B. nur zeitweise unbeschränkt steuerpflichtig war) mit einer Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde (EU/EWR) nachzuweisen. Die im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte sind dann in der Regel dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG zu unterwerfen.

Progressionsvorbehalt nicht bei V+V ...

Zwar gilt der Progressionsvorbehalt grundsätzlich nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG für Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind (sofern sie von einem zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtigen erzielt worden sind), nicht aber für Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem anderen Staat als in einem Drittstaat belegen sind (§ 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG).

... aber auch bei ausländischen Einkünften und § 1a EStG

Ebenso einem besonderen Steuersatz unterworfen werden gem. § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 auch solche Einkünfte, die bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a EStG im Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

Dazu hatte das FG Berlin-Brandenburg die Auffassung vertreten, dass dem Wortlaut nach § 32b Abs. 1 S. 2 EStG für die dort genannten Einkünfte ausschließlich die Anwendung des § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG ausschließt, nicht jedoch § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG und damit die Fälle des § 1a EStG. Indem der Gesetzgeber die Fälle der Steuerfreiheit nach einem DBA (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG) bewusst unterschieden hat von Fällen, in denen die Einkünfte „bei Anwendung des § 1a“ unberücksichtigt bleiben (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG), hat er den Anwendungsbereich beider Normen voneinander abgegrenzt. Daraus folgt, dass hier die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von B (in Polen) mit in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen sind.

Der BFH hat die Auffassung des FG Berlin-Brandenburg kürzlich bestätigt. Die Ausnahmen vom Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 S. 2 EStG setzen die Anwendung des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG voraus. Dessen Voraussetzungen liegen hier nicht vor (auch nicht zusätzlich zu § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG).

Die Vermietungseinkünfte der in Polen ansässigen Ehefrau sind in Deutschland nicht steuerbar. Damit kann es nicht mehr zu einer Steuerfreistellung auf Grundlage des DBA-Polen 2003 kommen. Die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht der Ehefrau für die Zusammenveranlagung ändert daran nichts, da wegen fehlender Belegenheit der Vermietungsobjekte in Deutschland keine inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG vorliegen.

2. Sammelpunkt bei Aufsuchen des Betriebssitzes am Anfang und Ende der Woche

Bestimmt der Arbeitgeber durch arbeits-/dienstrechtliche Festlegung, dass der Arbeitnehmer sich typischerweise arbeitstäglich an einem dauerhaft festgelegten Ort, der das Kriterium für eine erste Tätigkeitsstätte nicht erfüllt, einfinden soll, um von dort seine unterschiedlichen eigentlichen Einsatzorte aufzusuchen oder dort die Arbeit aufzunehmen (Sammelpunkt), werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem vom Arbeitgeber festgelegten Ort wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG). Ist die Entfernungspauschale auch dann anzuwenden, wenn ein Lkw-Fahrer nur am Anfang und Ende der Woche seinen Betriebssitz aufsuchen muss?

FG Berlin-Brandenburg 25.02.2025 15 K 3114/23 rkr.

I. Sachverhalt:

A ist als Fernfahrer nichtselbständig tätig. Er leistet seine Tätigkeit als Kraftfahrer für den Arbeitgeber im In- und Ausland. In diesem Zusammenhang begibt sich A wöchentlich zum Betriebssitz seines Arbeitgebers, von wo aus er mit dem Lkw seine Wochentour beginnt. Ende der Woche stellt er den Lkw wieder am Betriebssitz ab. Für die Fahrten zum Betriebssitz nutzt er den eigenen Pkw.

Frage:

Sind die Fahrten zum Betriebssitz mit der Entfernungspauschale als Werbungskosten abgegolten?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nein, A kann Reisekosten geltend machen.

Entfernungspauschale bei Sammelpunkt, ...

Nach der Rechtsprechung des BFH setzt die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG voraus, dass der Arbeitnehmer den Ort oder das weiträumige Gebiet zur Aufnahme der Arbeit aufgrund der Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich und zum anderen auch dauerhaft aufzusuchen hat. Nach dem Wortlaut „typischerweise“ ist nicht maßgebend, dass der Arbeitnehmer den vom Arbeitgeber bestimmten Ort oder das Gebiet ausnahmslos aufzusuchen hat. Vielmehr erfordert das Gesetz nur, dass er ihn „typischerweise arbeitstäglich“ aufzusuchen hat. Typischerweise meint „in der Regel üblich“ bzw. „im Normalfall“.

... der dauerhaft aufgesucht wird

Ein dauerhaftes Aufsuchen ist entsprechend der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 S. 3 EStG zu bejahen, wenn die Anordnung des Arbeitgebers zum Aufsuchen desselben Orts oder desselben weiträumigen Tätigkeitsgebiets unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus erfolgt.

Nicht bei wöchentlichen Fahrten zum Sammelpunkt

Von einem Finanzamt wurde die Auffassung vertreten, dass hier die Fahrten nur im Wege der Entfernungspauschale zu berücksichtigen sind. Das FG Berlin-Brandenburg sieht das anders. Ein Sammelpunkt setzt voraus, dass der Arbeitnehmer den Sammelpunkt zur Aufnahme der

Arbeit aufgrund der Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich dauerhaft aufzusuchen hat. Dabei ist nicht maßgebend, dass der Arbeitnehmer den vom Arbeitgeber bestimmten Ort im Veranlagungszeitraum ausnahmslos aufzusuchen hat. Vielmehr erfordert das Gesetz nur, dass er ihn nach der Anweisung „typischerweise arbeitstäglich“ aufzusuchen hat, also „in der Regel üblich“ bzw. „im Normalfall“.

Es kommt diesbezüglich maßgeblich darauf an, ob nach den Weisungen des Arbeitgebers bei einer ex ante Betrachtung der Betriebssitz des Arbeitgebers als festgelegter Ort (Sammelpunkt) auch typischerweise arbeitstäglich aufgesucht werden soll, es sich also bei mehrtätigen Auswärtstätigkeiten um eine Ausnahme handelt, oder ob dies von Beginn an beabsichtigt war. Hier hat sich A zwar regelmäßig zu Beginn und zum Ende der Woche am Betriebssitz des Arbeitgebers einzufinden, um dort den Lkw in Empfang zu nehmen bzw. abzustellen. Dieses Aufsuchen des Betriebssitzes erfolgte jedoch nicht typischerweise arbeitstäglich. Auch wenn der Normzweck, Arbeitnehmer der Entfernungspauschale zu unterwerfen, die sich auf eine regelmäßig gleichbleibende Strecke einstellen können, hier erfüllt ist, weil das Ende der Tätigkeit stets am gleichen Ort stattfindet, spricht gegen eine derartige Auslegung der Wortlaut der Norm, der von arbeitstäglich spricht. Auch die BFH-Rechtsprechung lässt erkennen, dass nicht auf Aufnahme und Beendigung der Tätigkeit, sondern auf den Arbeitstag abzustellen ist. Eine mehrtägige Auswärtstätigkeit ist hier jedoch die Regel und nicht nur ein atypischer Ausnahmefall. Dies schließt ein regelmäßig arbeitstägliches Aufsuchen des Sammelpunkts aus.

Demnach kann A hier, da es dem Normalfall entspricht, dass er sich nicht arbeitstäglich zum Betriebssitz des Arbeitgebers zu begeben hat, für seine Fahrten Reisekosten geltend machen.

3. Preisgeld für wissenschaftliche Publikationen

Sind Preisgelder für wissenschaftliche Forschungen einkommensteuerrechtlich relevant? In der Literatur wird der „Blick in die Zukunft“ favorisiert, wonach der Stpfl. seine Forschung auch für sein eigenes berufliches Fortkommens betreibt und z.B. die Habilitationsphase bereits der künftig angestrebten Tätigkeit zugeordnet werden kann, wodurch der erforderliche Veranlassungszusammenhang hergestellt ist. Jetzt hat der BFH entschieden, ob hiervon generell ausgegangen werden kann oder ob nicht vielmehr regelmäßig ein Blick auf die konkreten Umstände des Einzelfalls zu werfen ist.

BFH v. 21.11.2024 - VI R 12/22

I. Sachverhalt:

A erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Professor an der Hochschule H, an der er im Jahr 2020 auch zum Professor berufen wurde. Daneben erzielt er freiberufliche Einkünfte als Dozent und Berater.

Die Habilitation wurde ihm im Jahr 2022 von der Universität U aufgrund von mehreren, in den Jahren 2012 bis 2022 in verschiedenen Fachzeitschriften veröffentlichten Publikationen und einer gehaltenen Probevorlesung zuerkannt. Im Jahr 2024 erhielt er vom Y-Institut einen Wissenschaftspreis für seine Habilitationsschriften.

Frage

1. Gehört das an A gezahlte Preisgeld zum Arbeitslohn von A?
2. Gehört das an A gezahlte Preisgeld zu seinen Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit?
3. Gehört das an A gezahlte Preisgeld zu seinen sonstigen Einkünften?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

1. Nein, das Preisgeld stellt keinen Arbeitslohn dar.
2. Nein, das Preisgeld gehört nicht zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit.
3. Nein, das Preisgeld gehört nicht zu den sonstigen Einkünften.

Zu 1: Das FG Münster sah zwischen dem Wissenschaftspreis und dem Dienstverhältnis des A als Professor an der Hochschule H einen unmittelbaren Zusammenhang, weil einewissenschaftliche Tätigkeit zu seinen Dienstaufgaben zählt und das Preisgeld für solche wissenschaftlichen Tätigkeiten gezahlt wurde.

Der BFH hat diese Entscheidung aufgehoben:

Arbeitslohn bei Zahlungen vom Arbeitgeber ...

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG neben Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen und privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt. Diese Bezüge gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegen muss. Die Bezüge müssen jedoch der Entlohnung für das

Zurverfügungstellen der Arbeitskraft dienen. Grundsätzlich ist Zahlender der Arbeitgeber nach § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG.

... und bei Zahlungen durch Dritte ...

Allerdings kann Arbeitslohn auch bei Zuwendungen eines Dritten vorliegen, wenn diese ein Entgelt für eine Leistung darstellen, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Arbeitslohn durch Dritte kann also nur angenommen werden, wenn die Zuwendungen der Entlohnung des Arbeitnehmers dienen sollen, sich mithin als Frucht seiner Arbeit darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Zuwendungen wegen anderer, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Rechtsbeziehungen zwischen dem Arbeitnehmer und Dritten stellen allerdings keinen Arbeitslohn dar.

..., sofern ein Zusammenhang mit der Tätigkeit besteht

A hat das Preisgeld für seine einer wissenschaftlichen Forschungstätigkeit zugrunde liegenden Habilitationsschriften erhalten. Allerdings wurden diese überwiegend vor seiner Berufung zum Professor verfasst. Mit dem Preis wird also seine in der Vergangenheit erbrachte wissenschaftliche Leistung anerkannt und nicht etwa seine gegenüber der Hochschule H geleisteten Dienste, sodass kein Zusammenhang zwischen Preisgeld und Dienstverhältnis besteht. 6Auch eine mögliche positive Auswirkung der Habilitation auf die weitere berufliche Karriere des A begründet keinen hinreichenden Veranlassungszusammenhang.

Keine freiberuflichen Einkünfte

Zu 2: Das Preisgeld stellt auch keine Betriebseinnahme bei den freiberuflichen Einkünften des A aus seiner Dozenten- und Beratertätigkeit dar. In Anlehnung an die § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebseinnahmen alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Mit dem Preisgeld wurde A für seine Habilitationsschrift ausgezeichnet und nicht für seine Lehr- und Beratungstätigkeit, sodass die Zahlung des Preisgelds keinen Bezug zur freiberuflichen Tätigkeit aufweist. Auch hier kann eine mögliche Förderung der freiberuflichen Dozenten- und Beratungstätigkeit durch die Habilitation den erforderlichen Veranlassungszusammenhang nicht herstellen.

Keine sonstigen Einkünfte

Zu 3: Leistung i.S.v. § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG ist jedes Tun, Unterlassen und Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und um des Entgelts willen erbracht wird. Entscheidend ist, ob die Gegenleistung durch das Verhalten, d.h. die Leistung des Stpfl. wirtschaftlich veranlasst ist. Die Leistung muss also „um des Entgelts willen“ erbracht werden. A hat die Habilitationsschriften nicht „um des Preisgelds willen“ verfasst, dieses wurde ihm vielmehr von einem gemeinnützigen Institut „zur Wissenschaftsförderung“ verliehen und stellt kein Entgelt für die Habilitationsschriften dar.

5. Zur Gewinnerzielungsabsicht bei langjährigen gewerblichen Verlusten

Die Berücksichtigung eines möglichen zukünftigen Betriebsaufgabe- oder Betriebsveräußerungsgewinns im Rahmen einer Totalgewinnprognose setzt nicht voraus, dass die betreffenden stillen Reserven in einem schon bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzept erfasst worden sind.

Dies gilt bei Einkünften aus Gewerbebetrieb ebenso wie bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

BFH mit Urteil v. 21.5.2025, III R 45/22

I. Sachverhalt:

Der Kläger ist Eigentümer einer sich bereits seit Mitte des 19. Jahrhunderts im Familienbesitz befindlichen Burg. Im Januar 2008 erstellte ein Architekt für die Burg und einen Anbei im Rahmen eines Fördermittelantrags eine Maßnahmenbescheinigung und Kostenschätzung nach DIN 276. Danach war vorgesehen, die Gesamtanlage in Teilschritten nach den Anforderungen, Genehmigungen und Auflagen des Landesamts für Denkmalpflege instand zu setzen, zu sanieren und zu modernisieren.

Die Konzeption sah vor, den Anbau zu einem Gästehaus mit Gästezimmern für Tagungsteilnehmer, Seminargäste und sonstige Gäste von öffentlichen und privaten Veranstaltungen umzubauen und zu vermieten. Das Erdgeschoss in der "Burg A" sollte als Wohnung der Kläger sowie für die Verwaltung des Anwesens genutzt werden. Geplant wurden eine Gästegarderobe sowie Gästetoiletten.

Das Foyer sollte der Allgemeinheit zugänglich sein, das 1. Obergeschoss mit historisch wertvollen Wand- und Deckenmalereien ausgestattet werden und als Öffentlichkeitsbereich für kulturelle Veranstaltungen, Vorträge, Konzerte, Seminare und Hochzeiten genutzt werden. Das 2. Obergeschoss sollte "wie in alten Zeiten" mit einfachen Gästezimmern hergerichtet werden. Das Dachgeschoss sollte nach den Vorstellungen des Klägers in einem kleinen Teilbereich als Museum genutzt werden.

Streitig ist, ob die in den VZ 2008 bis 2016 erklärten Einkünfte aus der geplanten gewerblichen Vermietung der Burg nebst Anbauten einkommensteuerlich zu berücksichtigen sind oder ob wegen Fehlens der Gewinnerzielungsabsicht ein sog. Liebhabereibetrieb vorliegt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats hat die Vorinstanz (FG Mecklenburg-Vorpommern v. 14.12.2021, 3 K 10/19) rechtsfehlerhaft entschieden, dass ein Betriebsaufgabe- oder Betriebsveräußerungsgewinn mangels eines ihn berücksichtigenden, schon bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzepts im Rahmen der Totalgewinnprognose nicht zu erfassen sei.

Mangels Feststellungen der Vorinstanz, ob der Kläger die in den Streitjahren noch nicht realisierte, sondern nur geplante gewerbliche Vermietung von Räumlichkeiten der Burg mit der erforderlichen Gewinnerzielung betrieben hat, hat der erkennende Senat die Sache zur anderweiten Verhandlung an die Vorinstanz zurückverwiesen. Dabei hat er folgende vom FG zu beachtende Hinweise gegeben:

- Gewinnerzielungsabsicht ist das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauer, nämlich für die gesamte Zeit zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung, einen Totalgewinn zu erzielen. Angestrebt werden muss ein positives Ergebnis aufgrund einer Betätigung, die, über eine größere Zahl von Jahren gesehen, auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist. Fehlt das Bestreben, Gewinn zu erzielen, liegt eine unter keine Einkunftsart fallende, einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor.

- An der Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt.

- Für die tatrichterliche Beurteilung ist insbesondere von Bedeutung, ob der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art, der Gestaltung der Betriebsführung und den gegebenen Ertragsaussichten auf Dauer einen Totalgewinn erwarten lässt. Der Betrachtungszeitraum für die Prognose des Totalgewinns ist im Regelfall die Gesamtdauer der Betätigung. Er ist stets einzelfallbezogen zu beurteilen, feste zeitliche Vorgaben gibt es dabei nicht.

- Der für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebliche Totalgewinn setzt sich aus den in der Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinnen/Verlusten und dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungs- beziehungsweise Aufgabegewinn/-verlust zusammen. Maßgebend für die Bestimmung des Totalgewinns ist der steuerliche Gewinn. Einzubeziehen sind steuerbare Veräußerungs- und Aufgabegewinne, auch soweit sie steuerfrei sind und somit auch die im steuerlichen Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven. Rein spekulative stille Reserven dürfen nicht angesetzt werden. Stille Reserven durch nicht realisierte Wertsteigerungen, mit deren Realisierung im Fall einer Betriebsveräußerung zu rechnen ist oder die im Fall einer Betriebsaufgabe zu steuerbaren Einkünften führen, sind bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht jedoch anzusetzen.

- Kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Betrieb veräußert wird, so ist der Schätzung des Totalgewinns ein (fiktiver) Aufgabegewinn/-verlust gemäß § 16 Abs. 3 EStG zugrunde zu legen.

- Ist bei objektiver Betrachtung ein Totalgewinn nicht zu erwarten, kann der Steuerpflichtige gleichwohl nachweisen, dass er die objektiven Gegebenheiten verkannt und erwartet habe, dass zunächst angefallene Verluste im Laufe der weiteren Entwicklung des Betriebs durch Gewinne ausgeglichen würden und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne. Bei einer längeren Verlustperiode

spricht vor allem das fehlende Bemühen, die Verlustursachen zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, schon für sich genommen dafür, dass die langjährigen Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hingenommen werden.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit dem Besprechungsurteil bestätigt der BFH die bereits vom VI. Senat vertretene Rechtsauffassung (Urteil v. 13.12.2023, VI R 3/22), wonach stille Reserven durch nicht realisierte Wertsteigerungen, mit deren Realisierung im Falle einer Betriebsveräußerung zu rechnen ist oder die im Falle einer Betriebsaufgabe zu steuerbaren Einkünften führen, bei der Ermittlung des Totalgewinns oder -verlusts bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht auch dann anzusetzen sind, wenn sie nicht in einem bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzept berücksichtigt worden sind.

Steuerpflichtige sollten sich diese Rechtsauffassung zu eigen machen, versagt die Finanzverwaltung den Ansatz von Verlusten im Bereich der Einkünfte nach §§ 13, 15 EStG. Zu beachten ist hingegen, dass nach der Rechtsprechung rein spekulative stille Reserven bei der Totalgewinnprognose nicht angesetzt werden dürfen. Insoweit bedarf es einer plausiblen Argumentation des Steuerpflichtigen.

6. Verfassungsrechtliche Konsequenzen aus der Herabsenkung der Wesentlichkeitsgrenze bei Veräußerungen i.S.d. § 17 EStG

Nach dem 13. Senat hat nun auch der 12. Senat des Niedersächsischen FG Stellung zu den Fragen genommen, bis zu welchem Zeitpunkt im Zusammenhang mit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG Wertzuwächse aus verfassungsrechtlichen Gründen unberücksichtigt bleiben und ob Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit der Führung eines Rechtsbehelfsverfahrens zur Frage der Steuerpflicht eines Veräußerungsgewinns anfallen, Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG darstellen.

Niedersächsische FG v. 12.11.2024 - 13 K 196/12

Niedersächsisches FG vom 26.8.2025 - 12 K 250/11

I. Der Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten darüber, in welcher Höhe aufgrund der Veräußerung von Anteilen an der K-AG ein Veräußerungsgewinn gem. § 17 EStG entstanden ist. Der Rechtsvorgänger der Kläger (während des laufenden Rechtsbehelfsverfahrens verstorben und durch die Kläger beerbt) hatte Anteile i.H.v. über 1 % an der Kapitalgesellschaft im Jahr 2002 gewinnbringend veräußert, nachdem die Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG mit am 26.10.2000 verkündetem Gesetz mit Wirkung zum 1.1.2002 von 10 % auf 1 % herabgesenkt wordn war.

Das Finanzamt ermittelte in Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 7.7.2010 (2 BvR 748/05) anhand von Vorjahresverkäufen einen gemeinen Wert der veräußerten Anteile auf den 26.10.2000 und berücksichtigte diesen anstatt der Anschaffungskosten zur Ermittlung des zu besteuernden Veräußerungsgewinns, um dadurch vorher entstandene Wertzuwächse von einer Besteuerung auszunehmen. Die Kläger sind der Ansicht, dass stattdessen auf den gemeinen Wert zum Wirksamwerden des Gesetzes zum 1.1.2002 hätte abgestellt werden müssen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die Klage ab. Die Revision zum BFH wurde zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen.

Das Finanzamt hat - unter Bezugnahme auf verschiedene Entscheidungen des BVerfG - zu Recht auf den gemeinen Wert der Anteile zum 26.10.2000 abgestellt.

Es bestehen zudem in der konkreten Konstellation Zweifel daran, dass eine Freistellung der vor der Gesetzesverkündung entstandenen Wertzuwächse aus verfassungsrechtlichen Gründen überhaupt geboten ist. Dies war vorliegend jedoch nicht entscheidungserheblich, da der Senat an einer verbösernden Entscheidung wegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO ohnehin gehindert war. Zudem stellen die im Zuge der Rechtsverfolgung angefallenen Steuerberatungskosten keine Veräußerungskosten in Bezug auf die Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft dar, da diese nicht durch den Veräußerungsvorgang selbst, sondern erst im Streit über dessen Steuerpflicht veranlasst wurden.

7. Zur Besteuerung der Einlösung eines Gold-Warrants als sonstige Kapitalforderung

Im Zusammenhang mit der Einlösung sog. Gold-Warrants hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden, dass eine sonstige Kapitalforderung i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht deshalb zu verneinen ist, weil der Forderungsinhaber das Recht hat, wahlweise die Erfüllung in anderer Weise als in Geld verlangen zu können. Trifft er eine solche Wahl, stellt dieser Vorgang eine steuerbare Einlösung im Rahmen der Kapitaleinkünfte dar.

BFH, Urteil vom 3. Juni 2025 - VIII R 5/24

I. Hintergrund:

Ein Gold-Warrant ist ein Finanzinstrument, das dem Inhaber das Recht einräumt, zu einem bestimmten Zeitpunkt entweder einen Geldbetrag oder eine festgelegte Menge Gold zu erhalten. Im konkreten Fall bedeutet dies, dass der Inhaber des Gold-Warrants wählen kann, ob er eine Auszahlung in Geld fordert oder sich stattdessen Gold auf sein Metallkonto gutschreiben lässt. Der Gold-Warrant ist also eine Art Option, mit der die Kapitalforderung entweder durch Sachlieferung (Gold) oder durch Geldzahlung erfüllt werden kann. Diese Wahlmöglichkeit führt dazu, dass auch die Einlösung eines Gold-Warrants steuerlich als Einlösung einer sonstigen Kapitalforderung gilt und somit steuerpflichtig ist, wie der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 3. Juni 2025 entschieden hat.

I. Sachverhalt

Der Kläger erwarb im Streitjahr 2015 mehrere „BEAR EUR Convertible Certificates on Gold“. Diese Zertifikate gewährten bei entsprechender Entwicklung des Gold-Kurses jeweils das Wahlrecht, entweder einen Geldbetrag oder einen Gold-Warrant zu erhalten. Die Gold-Warrants waren wahlweise auf eine Geldzahlung oder auf eine Gutschrift von Gold auf dem Metallkonto des Klägers gerichtet.

Der Kläger wählte bei Fälligkeit der BEAR-Zertifikate den Erwerb der Warrants. Bei deren Fälligkeit wählte er die Gutschrift von Gold und veräußerte dieses im Folgejahr.

Das Finanzamt erfasste einen entsprechenden steuerpflichtigen Gewinn.

Der dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht München teilweise statt. Der Kläger habe zwar keinen Gewinn aus einer Veräußerung der BEAR-Zertifikate erzielt. Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 EStG sei allerdings ein Gewinn aus der Einlösung der Gold-Warrants zu versteuern.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat die Auffassung des Finanzgerichts bestätigt, dass die Abwicklung der BEAR-Zertifikate durch Einbuchung der Warrants auf dem Depotkonto des Klägers als steuerneutral anzusehen ist.

Die BEAR-Zertifikate verbrieften sonstige Kapitalforderungen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Werde eine verbriefte Kapitalforderung vereinbarungsgemäß in anderer Weise als durch die Zahlung von Geld erfüllt, falle auch dieser Vorgang unter den Begriff der Einlösung.

Auf die Ermittlung des Gewinns aus der Einlösung der BEAR-Zertifikate finde, da es sich bei den Warrants um Wertpapiere handele, aber § 20 Abs. 4a Satz 3 EStG Anwendung, wonach

das Entgelt des Klägers für den Erwerb der BEAR-Zertifikate als Einnahme anzusetzen sei, so dass sich aufgrund der gleich hohen Anschaffungskosten abweichend von § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG ein Einlösungsgewinn von 0 € ergebe.

Bei der Gutschrift von Gold auf dem Metallkonto des Klägers nach Ausübung der Warrants handele es sich ebenfalls um die Einlösung einer sonstigen Kapitalforderung im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG. Der Begriff der Einlösung schließe auch die Einräumung eines Sachlieferungsanspruchs auf physisches Gold ein, soweit dadurch die Kapitalforderung erfüllt und zum Erlöschen gebracht werde. Danach sei ein Einlösungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Kurswert der dem Metallkonto gutgeschriebenen Feinunzen Gold und den Anschaffungskosten der Warrants zu erfassen.

In gleicher Weise hat der BFH auch mit Urteil vom 03.06.2025 im Verfahren VIII R 23/24 und mit Urteil vom 01.07.2025 im Verfahren VIII R 33/23 entschieden.

8. Opfer von Trickbetrügern können Vermögensverlust nicht als außergewöhnliche Belastung geltend machen

Vermögensverluste aus einem Trickbetrug, bei dem die Täter einem älteren Menschen am Telefon die Notlage eines nahen Angehörigen vortäuschen, sind nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Da die Frage der steuerlichen Behandlung von Betrugsopfern bei Schockanrufen eine Vielzahl von Steuerpflichtigen betrifft und höchstrichterlich bislang nicht geklärt ist, wurde die Revision zugelassen.

FG Münster vom 2.9.2025 - 1 K 360/25 - Revision

I. Sachverhalt:

Am 24.11.2022 hatte die damals 77-jährige Klägerin einen Anruf auf ihrem Festnetztelefon von einem vermeintlichen Rechtsanwalt erhalte. Dieser gab an, dass die Tochter der Klägerin einen tödlichen Verkehrsunfall verursacht habe.

Die deshalb drohende Untersuchungshaft könne aber durch Zahlung einer Kaution von 50.000 € vermieden werden. Die Klägerin hob daraufhin den entsprechenden Betrag bei ihrer Bank in bar ab und übergab ihn einem Boten. Nachdem sie den Trickbetrug durchschaut hatte, erstattete sie Strafanzeige.

Das Strafverfahren wurde jedoch eingestellt, weil die Täter nicht ermittelt werden konnten. In ihrer Einkommensteuererklärung für 2022 machte die Klägerin den Betrag von 50.000 € als außergewöhnliche Belastungen geltend. Das Finanzamt berücksichtigte zwar die Einkünfte der Klägerin aus der Vermietung von sechs Objekten sowie Renteneinkünfte. Die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen aus dem Betrugsverlust erkannte es allerdings nicht an.

Es war der Ansicht, dass der Klägerin zumutbare Handlungsalternativen zur Verfügung gestanden hätten. Zur Begründung ihrer nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage trug die Klägerin in erster Linie vor, dass sie sich aufgrund der Täuschung in einer Zwangslage befunden habe.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hat die Klage abgewiesen.

Allerdings wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung die Revision zum BFH zugelassen. Die Gründe: Der Vermögensverlust konnte nicht als außergewöhnliche Belastungen i.S.v. § 33 EStG anerkannt werden.

Der Abzug der von der Klägerin an die Trickbetrüger gezahlten 50.000 € scheiterte bereits am Vorliegen einer Außergewöhnlichkeit, da sich bei der Klägerin ein allgemeines Lebensrisiko verwirklicht hatte. Sie war Opfer einer Betrugsmasche geworden, die potenziell jeden treffen kann, auch wenn viele Angerufene den Betrugsversuch schnell durchschauten.

Der Vermögensverlust war zudem nicht deshalb ausnahmsweise abzugsfähig, weil es sich um einen Gegenstand des lebensnotwendigen Bedarfs gehandelt hatte. Vielmehr hatte die Klägerin den Betrag als liquide Mittel zur Verfügung gehabt und war hierauf aufgrund ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht lebensnotwendig angewiesen.

Außerdem fehlte es an der Zwangsläufigkeit. Hierbei konnte durchaus - unabhängig von der strafrechtlichen Einordnung der Tat als Betrug - die zu Erpressungen ergangene Rechtsprechung herangezogen werden, wonach eine zweistufige Prüfung vorzunehmen war. Danach

scheidet eine Zwangsläufigkeit von vornherein aus, wenn sich das Opfer durch strafbares oder sozialwidriges Verhalten selbst erpressbar gemacht hat.

Dies war jedoch bei der vorliegend von den Tätern zufällig ausgewählten Klägerin nicht der Fall. Daher musste weiter geprüft werden, ob zumutbare Handlungsalternativen vorlagen, die den Erpressungsversuch mit einiger Sicherheit wirkungslos gemacht hätten. Da die Zwangslage objektiv zu beurteilen ist und hier keinerlei Gefahr für die Tochter der Klägerin vorgelegen hatte, war es der Klägerin objektiv zumutbar, zunächst mit ihrer Tochter oder der Polizei Kontakt aufzunehmen.

Selbst wenn die vorgegebene Verhaftung der Tochter gedroht hätte, wäre es zumutbar gewesen, den Betrag nicht zu zahlen, da eine den rechtsstaatlichen Vorschriften entsprechende Anordnung der Untersuchungshaft in Deutschland keine Gefahr für Leib und Leben darstellt. Infolgedessen konnte die Frage der sittlichen Verpflichtung zur Übernahme der Kaution für die Tochter offen gelassen werden und deren Einkommens- und Vermögensverhältnisse mussten nicht aufgeklärt werden.

Da die Frage der steuerlichen Behandlung von Betrugsopfern bei Schockanrufen eine Vielzahl von Steuerpflichtigen betrifft und höchstrichterlich bislang nicht geklärt ist, wurde die Revision zugelassen.

9. Ortsübliche Vermietungszeit einer Ferienwohnung

Bei einer ausschließlich an Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung ist grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit – abgesehen von Vermietungshindernissen – nicht erheblich (d.h. um mindestens 25%) unterschreitet. Für die Ermittlung der durchschnittlichen Auslastung der Ferienwohnung ist auf einen zusammenhängenden Zeitraum von drei bis fünf Jahren abzustellen.

BFH, Urteil v. 12.8.2025, IX R 23/24

I. Hintergrund:

Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht bei einer Ferienwohnung

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften. Diese Grundsätze gelten auch für Ferienwohnungen, wenn diese vom Steuerpflichtigen (in Eigenregie oder durch Beauftragung eines Dritten) ausschließlich an Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werden.

Die Einkunftserzielungsabsicht ist nur dann ausnahmsweise anhand einer Prognose zu überprüfen, wenn die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen – ohne dass Vermietungshindernisse gegeben sind – erheblich unterschritten wird. Hiervon ist bei einem Unterschreiten um mindestens 25 % auszugehen (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH, Urteil v. 24.8.2006, IX R 15/06, BStBl II 2007, 256, unter II.2.).

Wird eine Ferienwohnung demgegenüber nur zeitweise vermietet und ansonsten zur zeitweisen Selbstnutzung vorgehalten, ist stets die Einkunftserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen zu prüfen. Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht trägt hierbei der Steuerpflichtige.

II. Sachverhalt:

Streit über Ermittlung der durchschnittlichen Auslastung einer vermieteten Ferienwohnung

Die Beteiligten streiten in den beiden Streitjahren 2017 und 2018 um das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten Ferienwohnung.

Die Klägerin vermietete im Urteilsfall seit 2008 eine Ferienwohnung, die sie an wechselnde Feriengäste überließ. In allen Jahren erzielte sie durchweg Werbungskostenüberschüsse.

Im Jahr 2017 wurde die Wohnung an 72 Tagen und im Jahr 2018 an 44 Tagen vermietet. Die ortsüblichen Vermietungszeiten in der Tourismusregion beliefen sich in 2017 auf 108 Tage und in 2018 auf 87 Tage.

Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der Einkünfte aus der Ferienwohnung für die Streitjahre ab. Der dagegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Auch das Finanzgericht (FG) wies die im Anschluss erhobene Klage ab. In den Jahren 2017 und 2018 sei die ortsübliche Vermietungszeit um mehr als 25 % unterschritten.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Ermittlung der Auslastung über einen zusammenhängenden Zeitraum

Der BFH hält die Revision für begründet. Er hebt das angefochtene Urteil auf und weist die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.

Auf Dauer angelegten Vermietung

Das Vermieten einer Ferienwohnung ist mit einer auf Dauer angelegten Vermietung nur dann vergleichbar, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr – bis auf ortsübliche Leerstandszeiten – an wechselnde Feriengäste vermietet wird.

Zur Prüfung der Auslastung einer Ferienwohnung müssen die individuellen Vermietungszeiten des jeweiligen Objekts an Feriengäste mit denen verglichen werden, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden.

Liegen die genannten zusätzlichen Voraussetzungen bei einer Ferienimmobilie nicht vor oder können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist die Vermietung an Feriengäste mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit nicht vergleichbar. Das bedeutet, es fehlt in Ermangelung einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit die Basis, aufgrund derer das Gesetz die Einkünfteerzielungsabsicht typisiert. Die Einkünfteerzielungsabsicht muss dann durch eine Prognose überprüft werden, die den Anforderungen des Senatsurteils vom 6.11.2001 (IX R 97/00, BStBl II 2002, 726) entspricht.

25% kein starrer Wert

Nach der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats markiert die Unterschreitensgrenze von 25% keinen starren Wert; lediglich aus Vereinfachungsgründen und um den bei einer solchen Prüfung unvermeidlichen Unsicherheiten Rechnung zu tragen, hat die höchstrichterliche Rechtsprechung die zur Prognose führende Grenze bei "mindestens" 25% angesetzt.

Ermittlung der durchschnittlichen Auslastung über einen Zeitraum von drei bis fünf Jahre

Zu beachten ist überdies, dass bei der Prüfung der Frage, ob die Tätigkeit eines Ferienwohnungsvermieters dem Typus des "Dauervermieters" entspricht, stets auf die durchschnittliche Auslastung der Ferienwohnung über einen längeren Zeitraum abzustellen ist. Dies ist ein zusammenhängender Zeitraum von drei bis fünf Jahren.

Der Zeitraum, für den die durchschnittliche Auslastung zu ermitteln ist, kann entweder mit dem streitigen Zeitraum starten, ihn umfassen oder mit ihm enden. Insoweit obliegt die Darlegungslast dem Steuerpflichtigen, den Zeitraum zu benennen sowie die einschlägigen Werte darzustellen und nachzuweisen. Dieser Zeitraum ist zugrunde zu legen, es sei denn, es liegen außergewöhnliche Umstände vor.

Liegt der Durchschnitt der jährlichen Auslastungen nicht erheblich (d.h. um mindestens 25%) unter dem Durchschnitt der ortsüblichen Vermietungszeiten von Ferienwohnungen in diesem Zeitraum, zeigt sich, dass der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in geeigneter Form am Markt angeboten und alle in Betracht kommenden Interessenten berücksichtigt hat, sodass er einem Dauervermieter gleichzustellen ist.

Die Vorinstanz hat rechtsfehlerhaft für die Frage, ob die Vermietungstätigkeit der Klägerin die ortsübliche Vermietungszeit nicht erheblich unterschreitet, jeden der streitigen Veranlagungszeiträume 2017 und 2018 einzeln betrachtet.

Die Sache ist nicht spruchreif

Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um in der Revisionsinstanz abschließend zu entscheiden, ob dieses die Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin zu Recht verneint hat. So hat das FG hat u.a. keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob und in welchem Umfang die durchschnittliche Auslastung der Ferienwohnung über einen längeren Zeitraum die nach der Senatsrechtsprechung einschlägige Grenze von 25% unterschritten hat. Das FG wird daher nach Maßgabe der oben genannten Rechtsgrundsätze noch zu ermitteln haben, wie hoch die Auslastung in den Zeiträumen vor (2016) und nach den Streitjahren (2019 und spätere Jahre) war. Gleiches gilt für die ortsüblichen Vermietungszeiten von Ferienwohnungen für die vorgenannten Jahre.

10. Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland

Ab 2014 werden die Unterkunftskosten für eine Zweitwohnung – unabhängig von der Größe der Wohnung – in Deutschland auf höchstens 1.000 € pro Monat begrenzt. Für eine Wohnung im Ausland gilt dieser Höchstbetrag nicht. Gelten andere Regeln für eine Begrenzung?

BFH vom 17.06.2025 – VI R 21/23

I. Sachverhalt

A ist als Beamter beim Auswärtigen Amt und als stellvertretender Leiter einer Botschaft im Ausland tätig. Er macht für eine ca. 190 qm große Wohnung Kosten einer doppelten Haushaltsführung geltend. Der Arbeitgeber hält zwar in seinen Richtlinien eine notwendige Wohnfläche von 140 qm für angemessen, erkannte aber die Wohnung an und leistete hierfür Mietzuschüsse.

Frage

Kann A seine Unterkunftskosten in voller Höhe als Werbungskosten geltend machen?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Ja, die Kosten sind in voller Höhe zu berücksichtigen.

Gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 1 EStG sind Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Vor 2014 wurden die Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nur so weit als Werbungskosten berücksichtigt, wie sie nicht überhöht waren. Diese Voraussetzung war erfüllt bei einem ortsüblichen Mietzins für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung bis 60 qm (Durchschnittsmietzins). § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG enthält mit Wirkung ab 2014 eine besondere Bestimmung zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland durch die Begrenzung auf 1.000 €. Die Beschränkung nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 1 EStG auf notwendige Mehraufwendungen entfällt insoweit.

Auf Auslandssachverhalte ist Satz 4 aber nicht anwendbar. Insoweit verbleibt es bei der gesetzlichen Regelung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 1 EStG, wonach **notwendige** Unterkunftskosten, das heißt begrenzt auf das nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung Erforderliche, als Werbungskosten abzugsfähig sind. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll bei Auslandssachverhalten weiterhin die Begrenzung auf die Kosten für eine 60 qm große Wohnung gelten.

Dieser Auffassung ist der BFH entgegengetreten. Das Gericht hatte sich hinsichtlich der 60-qm-Grenze beim notwendigen zusätzlichen Wohnbedarf am Beschäftigungsort an dem inländischen sozialhilferechtlich anerkannten Mindestbedarf für Unterkunft und Wohnen einer Person nach § 22 des SGB II und der zu dieser Vorschrift ergangenen sozialrechtlichen Rechtsprechung orientiert. Die vorgenommene Typisierung des Tatbestandsmerkmals „notwendig“ gründet damit im Wesentlichen auf einem nach inländischen Verhältnissen bemessenen Merkmal. Im Ausland sind die Unterkunftskosten dagegen maßgebend von den jeweiligen Gegebenheiten im einzelnen Land geprägt. Bei einer doppelten Haushaltsführung im

Ausland ist deshalb stets im Einzelfall zu prüfen, welche Unterkunftskosten im Ausland notwendig, das heißt nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung erforderlich sind.

Bei einem Beamten, dem eine Dienstwohnung zugewiesen wurde, sollen die Unterkunftskosten am ausländischen Beschäftigungsort dagegen stets in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten abzugsfähig sein. Für den hier vorliegenden Sachverhalt hatte das FG Berlin-Brandenburg allerdings noch die Auffassung vertreten, dass nur die vom Dienstherrn als angemessen angesehene Wohnungsgröße von 140 qm notwendig gewesen sei.

III. Hinweise für die Praxis:

Wie zu erwarten war, hat sich der BFH an seiner jüngsten Rechtsprechung orientiert und die Kosten in voller Höhe anerkannt, da der Dienstherr die Wohnung für Zwecke des Mietzuschusses als notwendig anerkannt hat. Denn die Notwendigkeit der Unterkunftskosten i.S.v. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 1 EStG ist nicht nach den Mietrichtlinien des Auswärtigen Amts zu bemessen, sondern maßgeblich für die Ermittlung der steuererheblichen Unterkunftskosten im Ausland sind insoweit vielmehr – unabhängig von der Größe der Wohnung – die Unterkunftskosten, die der Dienstherr für Zwecke des Mietzuschusses als notwendig anerkennt. Sie sind (vermindert um den ausgezahlten Mietzuschuss) stets in tat-sächlicher Höhe als notwendig anzusehen und daher als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abzugsfähig.

11. Widerlegbare Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht bei unentgeltlicher Bürgschaft

Die Einkünfteerzielungsabsicht für Verluste aus dem Ausfall einer Bürgschaftsregressforderung ist bei einer unentgeltlichen Bürgschaftsübernahme unter fremden Dritten widerlegbar zu vermuten. Sie ist grundsätzlich erst dann widerlegt, wenn die Bürgschaft ohne jeglichen wirtschaftlichen Hintergrund hingegeben worden ist.

BFH 01.07.2025 VIII R 3/23

I. Sachverhalt:

Streitig ist, ob der Kläger wegen des Ausfalls einer Bürgschaftsregressforderung einen steuerbaren Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Streitjahr 2012 realisiert hat:

Der Kläger hatte gegenüber der A Bank am 20.12.2010 eine Höchstbetragsbürgschaft über 200.000 € für ein Darlehen der A Bank an die Z-GmbH über 200.000 € übernommen. Der Kläger war an der Z-GmbH nicht beteiligt.

Am 10.1.2011/15.1.2011 schloss der Kläger mit der Z-GmbH eine Vereinbarung. Danach gewährte der Kläger der Z-GmbH ein verzinsliches Darlehen i. H. von 180.273,72 € „durch Umwandlung“ des Darlehens der A Bank an die Z-GmbH.

Das Darlehen sollte mit 7 % pro Jahr verzinst werden. Es war analog den Darlehensbedingungen der A Bank in monatlichen Raten von jeweils 2.000 € (Zins und Tilgung) an den Kläger zurückzuzahlen. Zusätzlich sollte der Kläger eine Gewinn- und Verlustbeteiligung ab dem 1.1.2011 i. H. von 10 % des Jahresergebnisses der Z-GmbH (zu bemessen nach dem Steuerbilanzgewinn der Z-GmbH vor Abzug der Körperschaftsteuer) erhalten. Die Dauer der Gewinn- und Verlustbeteiligung war bis zum 1.1.2016 vereinbart. Zudem wurde in dem Vertrag auf die mit der A Bank vereinbarten Sicherheiten Bezug genommen; die Z-GmbH sollte die Kosten der Kreditsicherung tragen.

Am 26.1.2012 wurde dem Kläger die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft durch die A Bank angekündigt. Im Januar 2012 wurde über das Vermögen der Z-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet.

Am 12.4.2012 kündigte die A Bank dem Kläger erneut die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft (nunmehr einschließlich Zinsen und MahnS. 811gebühren) an. Der Kläger zahlte nach Anforderung an die A Bank am 20.4.2012. Er meldete am 19.3.2012 (wegen der Vereinbarung mit der Z-GmbH vom 10.1.2011/15.1.2011) und am 2.5.2012 (wegen der auf ihn als Bürgen übergegangenen Darlehensforderung der A Bank gegen die Z-GmbH) jeweils Forderungen zur Insolvenztabelle an.

Das Finanzamt lehnte eine Berücksichtigung des vom Kläger geltend gemachten Verlusts bei den dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 des EStG unterliegenden Kapitalerträgen ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.

Die Richter des BFH hoben das Urteil auf und wiesen die nicht spruchreife Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück:

- Auch eine Bürgschaftsregressforderung gehört zu den sonstigen Kapitalforderungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, deren Ausfall gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG zu einem steuerbaren Verlust führen kann. Das Finanzgericht hat jedoch der Prüfung, ob die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers für einen Ausfallverlust der Bürgschaftsregressforderung bestanden hat, in mehrfacher Hinsicht unzutreffende Kriterien zugrunde gelegt.
- Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen, welche dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterfallen, bedingen die Besonderheiten der Einkünfteermittlung eine tatsächliche (widerlegbare) Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht. Dies entspricht der mittlerweile gefestigten Rechtsprechung des BFH. Ob die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht widerlegt ist, ist für Bürgschaftsregressforderungen im Zeitpunkt der Hingabe der Bürgschaft zu beurteilen.
- Die widerlegbare Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht greift anders als das Finanzgericht meint auch für eine unentgeltlich übernommene Bürgschaft grundsätzlich ein. Die Vermutung ist bei einer Bürgschaftsübernahme unter fremden Dritten erst bei Fehlen jeglichen wirtschaftlichen Hintergrunds für die Hingabe der Bürgschaft widerlegt.

Das Finanzgericht wird im zweiten Rechtsgang nochmals zu prüfen haben, ob die Einkünfteerzielungsabsicht im Zeitpunkt der Bürgschaftshingabe fehlte, weil die hierfür eingreifende Vermutung ausnahmsweise mangels eines erkennbaren wirtschaftlichen Hintergrunds widerlegt ist.

12. Schenkweise Übertragung von Gesellschaftsanteilen unter Nießbrauchsvorbehalt und anschließende Weiterveräußerung nach Ablösung des Nießbrauchs

Das FG Düsseldorf hat sich vorliegend mit der Frage befasst, ob ursprüngliche Anschaffungskosten von zunächst unentgeltlich mit Nießbrauchsvorbehalt erworbenen GmbH-Anteilen bei der Weiterveräußerung zu berücksichtigen sind.

FG Düsseldorf v. 4.9.2025 - 9 K 2034/24 E

I. Sachverhalt:

Der Kläger erhielt unentgeltlich GmbH-Anteile, an denen sich der Schenker ein lebenslanges Nießbrauchsrecht vorbehielt. In dem Zusammenhang war er in seinen Eigentumsrechten in mehrfacher Hinsicht beschränkt (insbesondere fehlendes Gewinnbezugsrecht, Einschränkungen bei Ausübung der Stimmrechte sowie Verfügungsverbot). In der Folge veräußerte der Kläger die Anteile entgeltlich an einen Dritten weiter. Unmittelbar vor der Weiterveräußerung verzichtete der Schenker gegen Zahlung eines Ablösebetrags auf den Nießbrauch.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Kläger infolge der Schenkung zwar das zivilrechtliche, aber nicht das wirtschaftliche Eigentum an den Geschäftsanteilen erlangt hatte. Das wirtschaftliche Eigentum sei vielmehr erst infolge des Verzichts auf den Nießbrauch gegen Zahlung der Ablöse und somit entgeltlich auf den Kläger übergegangen, sodass bei der Weiterveräußerung die ursprünglichen Anschaffungskosten des Schenkers nicht nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG zu berücksichtigen seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die Revision wurde nicht zugelassen. Das Urteil ist rechtskräftig.

Neben dem zivilrechtlichen ist auch das wirtschaftliche Eigentum infolge der Schenkung auf den Kläger übergegangen und zwar ungeachtet der weitreichenden Belastung des Eigentums. Unter Würdigung der Gesamtumstände war der Kläger gleichwohl "näher" am Eigentum als der Schenker.

Die Ablösezahlung hat auch nicht zu einem insgesamt entgeltlichen Erwerb der Anteile geführt. Diese erfolgte lediglich für die Lastenfreiheit des bereits zuvor erhaltenen Eigentums, die - wie der BFH bereits entschieden hat - als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen ist.

Die Anteile als solche erwarb der Kläger dagegen unentgeltlich mit der Konsequenz, dass die ursprünglichen Anschaffungskosten des Schenkers bei der Weiterveräußerung gem. § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns/-verlusts einzubeziehen waren.

13. Ehegatten-Mietverhältnis bei Einlagen des Vermieter-Ehegatten in den Betrieb des Mieters

Ist ein Ehegatten-Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen, wenn Einlagen von einem Konto mit den gemeinschaftlich erwirtschafteten Einnahmen und Ersparnissen der Ehegatten auf das Konto des Mieter-Ehegatten getätigt werden?

BFH v. 22.7.2025 – VIII R 23/23

I. Sachverhalt

A ist Rechtsanwalt. Seine Ehefrau B ist nichtselbständig tätig. Das Gebäude, in der sich die Kanzlei befindet, steht im Alleineigentum der B. Sie vermietet die Kanzleiräume an A.

A überwies in den Jahren 2022 bis 2024 die ortsübliche Miete von seinem Geschäftskonto auf das Mietkonto der B, für das A eine Kontovollmacht hatte. Von diesem Konto wurden Beträge auf das Geschäftskonto des A für die Kanzlei bei der Y-Bank überwiesen, die zum Teil die Mietzahlungen überstiegen. Mit diesen Überweisungen (Einlagen auf das betriebliche Konto des A) sollte der Umsatzrückgang der Rechtsanwaltskanzlei aufgefangen und der Fortbestand der Verlust generierenden Rechtsanwaltskanzlei ermöglicht werden.

In ihren Einkommensteuererklärungen 2022 bis 2024 erklärten die Eheleute positive Einkünfte der B aus Vermietung und Verpachtung. Daneben erklärte A unter Ansatz der Mietzahlungen als Betriebsausgaben jeweils Verluste aus der selbständigen anwaltlichen Tätigkeit.

Das Finanzamt erkannte nach einer Außenprüfung für die Jahre 2022 bis 2024 das Ehegatten-Mietverhältnis u.a. mit der Begründung nicht an, dass es sich hierbei um einen Scheinvertrag handelt. Die Miete sei aufgrund der Geldflüsse umgehend an A zurückgeflossen und damit nicht endgültig in das Vermögen der B übergegangen. A sei durch die Mietzahlungen wirtschaftlich nicht belastet worden.

Wegen des nicht anzuerkennenden Mietverhältnisses seien die erklärten Einkünfte der B aus Vermietung und Verpachtung nicht zu berücksichtigen. Bei den Einkünften des A aus der Rechtsanwaltskanzlei seien die Mietzahlungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Frage

Handelt es sich bei dem Mietvertrag um ein steuerliches Scheingeschäft i.S.d. § 41 Abs. 2 AO, und wenn das nicht der Fall ist, ist der Mietvertrag nicht anzuerkennen, weil er einem Fremdvergleich wegen der getätigten Einlagen nicht standhält?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Mietverhältnis ist kein steuerliches Scheingeschäft; die Anerkennung des Mietvertrags scheitert auch nicht daran, dass die Ehefrau Einlagen in den Betrieb getätigt hat.

Der BFH hat bereits früher entschieden, dass bei Angehörigenverträgen für die steuerrechtliche Anerkennung der hieraus geltend gemachten Ausgaben und Einnahmen zunächst zu prüfen ist, ob es sich um ein **Scheingeschäft** i.S.d. § 41 Abs. 2 AO handelt. Ist dies nicht der Fall, ist der geschlossene Mietvertrag darauf zu untersuchen, ob er dem Inhalt nach **fremdüblich** ausgestaltet ist und die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen fremden Dritten Üblichen entspricht. Schließlich kann ein fremdüblicher Mietvertrag zwischen Angehörigen zu einem **Missbrauch** von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 Abs. 1 AO führen und unter diesem Gesichtspunkt nicht anzuerkennen sein.

In einer neuen Entscheidung hat der BFH diese Prüfungsreihenfolge bestätigt. Er hat entschieden, dass ein **Scheingeschäft** vorliegt, wenn der Vermieter dem Mieter in Verwirklichung eines gemeinsam gefassten Gesamtplans die Miete im Vorhinein zur Verfügung stellt oder sie nach dem Eingang auf seinem Konto alsbald wieder an den Mieter zurückzahlt, ohne aus anderen Rechtsgründen zu dieser Rückzahlung verpflichtet zu sein. Ein Beweisanzeichen hierfür kann insbesondere sein, dass der Mieter wirtschaftlich nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen.

Einlagen vom Mietkonto begründen allein kein Scheingeschäft

Der Mietvertrag ist nach dieser Entscheidung grundsätzlich kein steuerlich unbeachtliches Scheingeschäft, wenn der Mieter-Ehegatte – wie vorliegend – die Miete von seinem betrieblichen Konto auf ein dem Vermieter-Ehegatten allein zuzurechnendes Mietkonto überweist und zuvor oder anschließend Einlagen von einem Konto mit den gemeinschaftlich erwirtschafteten Einnahmen und Ersparnissen der Ehegatten auf das betriebliche Konto des Mieter-Ehegatten geleistet werden. Der Ausgleich der Umsatzrückgänge der Kanzlei durch „Einlagen vom Familienkonto“ ist danach vorliegend nicht als Vorgang zu werten, bei dem die Ehegatten die wirtschaftlichen Folgen einer Vermietung von vornherein nicht eintreten lassen wollten.

Dass vom Konto der B bei der X-Bank Einlagen in die Kanzlei geleistet und hierdurch „Betriebsausgaben des A zurückflossen“ sind, kann die fremdübliche Ausgestaltung und Durchführung des Mietvertrags nach Auffassung des BFH nicht erschüttern.

Die Einkommens- und Mittelverwendung desjenigen Vertragspartners, der die Vergütung aus einem fremdüblichen Rechtsgeschäft erhält, führt nicht zur Versagung des Abzugs der Betriebsausgaben des anderen Vertragspartners, wenn die Vergütung aus diesem Rechtsgeschäft als Einlage zurückfließt. Denn die Mittelverwendung des Vergütungsempfängers kann das aufgrund des Fremdvergleichs fremdübliche Rechtsverhältnis nicht umstoßen.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat in dem praxisrelevanten Urteilsfall die Sache an das FG zurückverwiesen, das im zweiten Rechtsgang die Gesamtwürdigung aller Umstände, die für oder gegen die Fremdüblichkeit und den Rechtsbindungswillen der Eheleute sprechen, nachholen soll. Außerdem muss noch geprüft werden, ob der Ehemann die Kanzlei im Hinblick auf die langjährigen Verluste noch mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat.

14. Ersparte Mietaufwendungen, die beim Gesellschafter zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führen

Der BFH hatte im Urteilsfall u.a. zu klären, ob eine vGA aufgrund der unentgeltlichen Überlassung eines behindertengerecht umgebauten Hauses zugleich als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sein kann, soweit diese einen behinderungsbedingten Mehrbedarf abdeckt.

BFH, Urteil v. 17.6.2025, VI R 15/23

I. Sachverhalt:

Die Kläger sind verheiratet und werden in den Streitjahren (2011 bis 2014) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Ihr gemeinsamer Sohn M leidet seit seiner Geburt an einer spinalen Muskelatrophie und ist auf einen Rollstuhl angewiesen.

Der Kläger ist u.a. Geschäftsführer einer GmbH und am Stammkapital der Gesellschaft zu 94% beteiligt. Im Eigentum der GmbH steht das Grundstück A-Straße, das ursprünglich mit zwei freistehenden Häusern bebaut war ("Haus 1 und Haus 2"). 1998 vermietete die GmbH "Haus 1" an den Kläger.

Im Jahr 2009 ließ die GmbH auf eigene Kosten einen barrierefreien Verbindungsbau erstellen, in dem ein behindertengerechtes Pflegebad mit Dusche, Badewanne, Waschbecken und Toilette eingebaut wurde. Die Baukosten betrugen insgesamt 297.511,17 EUR und entfielen auf die Errichtung des Verbindungsbaus, die dafür erforderlichen Veränderungen an den beiden bereits bestehenden Wohnhäusern und den Carport. Im Erdgeschoss des Hauses 2 befand sich nun auch der Schlafbereich des Sohnes.

Im September 2009 änderten der Kläger und die GmbH den Mietvertrag "aufgrund des behindertengerechten Umbaus" mit Wirkung ab dem 1.10.2009 dahingehend ab, dass die monatliche Miete inklusive Nebenkosten auf 2.250 EUR erhöht wurde.

In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärten die Kläger unter anderem im Zusammenhang mit der Behinderung ihres Sohnes außergewöhnliche Belastungen in Form einer "Mehrmiete" infolge des behindertengerechten Umbaus in Höhe von insgesamt jeweils 14.498 EUR (= 1.208,16 EUR * 12).

Das Finanzamt (FA) lehnte eine Berücksichtigung zunächst jeweils ab. Im Einspruchsverfahren erkannte es eine behinderungsbedingte Mehrmiete in Höhe von jeweils 7.128 EUR für die Streitjahre an.

Aufgrund von Kontrollmitteilungen über vGA der GmbH an den Kläger (für die unentgeltliche Überlassung des Haus 2) erhöhte das FA zudem zuletzt dessen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre 2012 bis 2014 um jeweils 7.000 EUR. Im Übrigen wies es die Einsprüche der Kläger als unbegründet zurück.

Mit der im Anschluss erhobenen Klage begehrten die Kläger für das Streitjahr 2011 die Berücksichtigung weiterer außergewöhnlicher Belastungen in Höhe von 7.370 EUR (behinderungsbedingte Mehrmiete). Für die Streitjahre 2012 bis 2014 begehrten sie u.a. zusätzliche außergewöhnliche Belastungen in Höhe von jeweils 14.370 EUR (behinderungsbedingte Mehrmiete und fiktive Aufwendungen in Höhe der vGA). Nach Einholung mehrerer Sachverständigengutachten gab das Finanzgericht (FG) der Klage (nur) teilweise statt. Mit ihrer Revision begehrten die Kläger weiterhin die Berücksichtigung der genannten Kosten (u.a. der fiktiven Aufwendungen in Höhe der vGA als außergewöhnliche Belastungen).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

VGA als (fiktive) Aufwendungen abziehbar

Die Revision der Kläger wegen Einkommensteuer 2011 ist teilweise begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Stattgabe der Klage. Die Revision wegen Einkommensteuer 2012 bis 2014 ist begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

In Bezug auf den Verbindungsbau zwischen den Häusern 1 und 2 kommt eine Berücksichtigung weiterer außergewöhnlicher Belastungen nur in geringem Umfang in Betracht.

Die Berücksichtigung weiterer außergewöhnlicher Belastungen hinsichtlich des von M im Haus 2 genutzten Schlafbereichs hat das FG zu Unrecht abgelehnt. Die Feststellungen der Vorinstanz reichen insoweit jedoch nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, in welcher Höhe den Klägern in den Streitjahren 2012 bis 2014 hierdurch behinderungsbedingte Mehraufwendungen entstanden sind. Die Sache muss deshalb insoweit an die Vorinstanz zurückverwiesen werden.

Barrierefreier Verbindungsbau:

Aufwendungen (nur) in angemessener Höhe abzugsfähig

Aufwendungen, die auf den persönlichen Wohnvorstellungen beruhen, sind auch dann nicht zwangsläufig, wenn der Steuerpflichtige oder ein in seinem Haushalt lebender Angehöriger infolge einer Krankheit oder eines Unfalls in seiner bisherigen Wohnung beziehungsweise in seinem bisherigen Haus nicht wohnen bleiben kann. Eine Berücksichtigung weiterer außergewöhnlicher Belastungen kommt in Bezug auf den Verbindungsbau daher nur teilweise in Betracht.

Das FG ist insoweit im Ausgangspunkt zwar zutreffend davon ausgegangen, dass die behinderungsbedingte Mehrmiete nicht auf Grundlage der von der GmbH für den Verbindungsbau tatsächlich aufgewandten Baukosten, sondern basierend auf den insoweit bei einer konventionellen (Standard-)Bauweise anfallenden Baukosten zu ermitteln ist. Es hat zu Recht entschieden, dass die Aufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds nicht nach dem freien Ermessen der Kläger, sondern vorliegend der Höhe nach begrenzt nur auf den Mehraufwand abzugsfähig sind, der bei Erstellung des Verbindungsbaus in konventioneller Bauweise angefallen wäre.

Kostenrahmen für die Herstellung in konventioneller Bauweise

Das Finanzgericht ist im Urteilsfall jedoch zu Unrecht von einem Mittelwert i.H.v. vorliegend 148.500 EUR ausgegangen. Ist der angemessene Betrag der behinderungsbedingten Mehraufwendungen im Einzelfall zu schätzen, ist auch zu berücksichtigen, dass regelmäßig nicht nur ein bestimmter Mehraufwand als angemessen angesehen werden kann, sondern der Bereich des Angemessenen sich auf eine gewisse Bandbreite von Beträgen erstreckt. Nicht mehr allein zwangsläufig infolge der durch Krankheit oder Behinderung notwendig gewordenen Umgestaltung des privaten Wohnumfelds und damit nicht mehr angemessen sind dann nur diejenigen Beträge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.

Bei einem geschätzten Kostenrahmen für die Herstellung in konventioneller Bauweise von bis zu 154.000 EUR inklusive Nebenkosten und Umsatzsteuer ist unter Heranziehung der vom Kläger und der GmbH ermittelten Mieterhöhung durch Verzinsung der Baukosten mit 4,8% danach von (angemessenen) behinderungsbedingten Mehraufwendungen in Höhe von jährlich 7.392 EUR auszugehen. Der vom FA für die Streitjahre bereits berücksichtigte Betrag von jährlich 7.128 EUR ist folglich jeweils um 264 EUR zu erhöhen, was für die Streitjahre 2012 bis 2014 vom FG im zweiten Rechtsgang zu beachten ist.

Schlafbereich im Haus 2: VGA als ersparten Aufwendungen abzugsfähig

Das FG ist unzutreffend davon ausgegangen, dass – bezogen auf die behinderungsbedingte Nutzung des Hauses 2 (Schlafbereich des M) – ein anteiliger (fiktiver) Abzug der vGA als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht kommt.

Im Fall von vGA in Form von ersparten Aufwendungen geht die Rechtsprechung davon aus, dass die vGA aus Gleichheitsgesichtspunkten so zu behandeln ist wie eine offene Ausschüttung und ein hinzutretender Leistungsaustausch, wie er unter Dritten durchgeführt worden wäre. Darum wird auch berücksichtigt, dass dem Gesellschafter Aufwendungen entstanden wären, die er durch die vGA erspart hat. Diese ersparten Aufwendungen sind beim Gesellschafter grundsätzlich als (fiktive) Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar. Für außergewöhnliche Belastungen kann im Hinblick auf den einheitlichen Aufwendungsbegriff nichts anderes gelten als für Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben.

Das FG ist hier von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es hat daher – von seinem Standpunkt aus zu Recht – keine hinreichenden Feststellungen dazu getroffen, in welcher Höhe die vGA in den Streitjahren 2012 bis 2014 auf die behinderungsbedingte Nutzung des Schlafzimmers im Haus 2 durch M entfallen. Dies hat das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Die Sache geht daher mangels Spruchreife an die Vorinstanz zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück.

15. Neubau ist nicht gleich Neubau

Für den Mietwohnungsneubau sieht § 7b EStG eine Sonderabschreibung vor. Allerdings kommt die Sonderabschreibung nicht für Ersatzneubauten in Frage. Eine neue, bislang nicht vorhandene Wohnung liegt nicht vor, wenn die durch eine Baumaßnahme neu geschaffene Wohnung den vorhandenen Baubestand an Wohnungen auf dem Grundstück nicht vermehrt.

BFH, Urteil v. 12.8.2025, IX R 24/24

I. Hintergrund:

Eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren jährlich bis zu 5 % der Bemessungsgrundlage in Anspruch genommen werden.

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann in Anspruch genommen werden für

- eine neue Mietwohnung (§ 7b Abs. 1 Satz 1 EStG),
- die im entsprechenden Förderzeitraum (§ 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG) angeschafft oder hergestellt wird und
- bei der Nutzungsvoraussetzung erfüllt sind (§ 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG) und
- Baukostenobergrenzen eingehalten werden (§ 7b Abs. 2 Satz 2 EStG).

Folgende Förderzeiträume existieren:

Förderzeitraum 1: Begünstigt sind Baumaßnahmen für neue, bisher nicht vorhandene Wohnungen auf Grund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige (§ 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Förderzeitraum 2: Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Oktober 2029 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden, in einem Gebäude liegen, das die Kriterien eines „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeits-Klasse erfüllt und dies durch Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude nachgewiesen wird.

Der BFH musste die Frage entscheiden, ob die Sonderabschreibung nach § 7b EStG im Förderzeitraum 1 auch für einen Neubau gewährt werden kann, wenn zuvor ein noch nutzbares Wohngebäude abgerissen wurde.

II. Sachverhalt:

Die Kläger sind verheiratet und werden gemeinsam zur ESt veranlagt.

Auf einem Grundstück stand bis Juni 2020 ein 1962 errichtetes EFH. Dieses wurde zu Wohnzwecken vermietet.

Der Landkreis forderte die Kläger zur Sanierung der Abwasserrohre auf. Dies nahmen die Kläger zum Anlass, eine Baukostenschätzung zur Renovierung und Instandsetzung des gesamten Hauses einzuholen.

Die Sanierungskosten für dieses Gebäude sollten rd. 106.000 EUR betragen.

Die Kläger entschieden sich, das Gebäude (Restwert rd. 145.000 EUR) abzureißen und ein neues Gebäude zu errichten. Der Bauantrag wurde im Juli 2019 gestellt.

Die Herstellungskosten für das Ende 2020 fertiggestellte EFH betrugen rd. 305.000 EUR.

Mit der Einkommensteuer-Erklärung 2020 wurde eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG (Förderzeitraum I) in Höhe von rd. 15.000 EUR geltend gemacht.

Das Finanzamt versagte die Gewährung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG, weil durch den Neubau zwar neuer, aber kein zusätzlicher (bisher nicht vorhandener) Wohnraum geschaffen wurde. Das FG Köln lehnte ebenfalls die Gewährung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ab (Urteil v. 12.9.2024, 1 K 3306/21, EFG 2024, 401).

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat die eingelegte Revision als unbegründet zurückgewiesen. Der BFH begründet dies im Wesentlichen wie folgt:

- Voraussetzung für die Gewährung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist im Förderzeitraum 1, dass eine „neue, bisher nicht vorhandene Wohnung“ hergestellt wird.
- Ein im Zusammenhang mit dem Abriss einer bereits vorhandenen Wohnung errichteter Neubau, der nur an Stelle der abgerissenen Wohnung tritt, erfüllt diese Voraussetzung nicht (Rz. 14). Es wird lediglich eine vorhandene Wohnung ersetzt (Rz. 24). Die Motive für den Ersatzneubau sind unerheblich (Rz. 27).
- Anders kann es sich verhalten, wenn der Abriss und der Neubau nicht in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang zueinander stehen und nicht Teil eines Gesamtplanes sind (Rz. 21). Hiervon war im Entscheidungsfall auch deshalb nicht auszugehen, weil bereits vor Abriss ein Bauantrag für den Neubau gestellt wurde und sich die Neubaumaßnahme unmittelbar an den Abriss angeschlossen hatte.

IV. Hinweise für die Praxis:

Weder die Gesetzesbegründung noch die Finanzverwaltung äußerten sich zur Frage, ob für einen Ersatzneubau eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG zulässig ist. Diese „Lücke“ schließt nunmehr der BFH mit der Rezensionsentscheidung für den Fall, dass ein bisheriges EFH durch ein neues EFH ersetzt wird. Offensichtlich kommt es nur auf die Identität der Gebäudeart, nicht aber auf die Wohnfläche vor und nach Abriss an. Nach der Gesamtplanrechtsprechung muss unterschieden werden, ob Abriss und Neubau in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen (Förderausschluss) oder nicht. Maßgeblich sind die Umstände des Einzelfalls; beim zeitlichen Zusammenhang könnte auf die Drei-Jahresfrist bei den anschaffungsnahen Herstellungskosten zurückgegriffen werden.

Die Entscheidung ist zum Förderzeitraum 1 ergangen. Zwar verlangt der Förderzeitraum 2 nicht ausdrücklich eine neue, bisher nicht vorhandene Wohnung. Nach § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG ist aber Tatbestandsvoraussetzung eine „neue“ Wohnung, so dass auch hierfür die aktuelle BFH-Rechtsprechung bedeutsam ist. Hierauf deutet der BFH in seiner Urteilsbegründung versteckt hin (Rz. 18).

Der BFH ließ offen, ob und falls ja in welchem Umfang eine Begünstigung nach § 7b EStG in Frage käme, wenn ein ersetzender Neubau zu einer Vermehrung des Wohnbestands führen würde (z.B. Ersatz eines EFH/ZFH durch ein Mehrfamilienhaus). Mit weiteren Verfahren ist zu rechnen.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Auflösung einer § 6b-Rücklage im Wege der Bilanzberichtigung?

Ist eine § 6b-Rücklage rechtswidrig, aber wirksam gebildet worden, kann sich die Frage stellen, ob sie im Wege der Bilanzberichtigung in einem Folgejahr gewinnwirksam aufgelöst werden muss.

FG Niedersachsen vom 15.08.2024 – 10 K 255/21

I. Sachverhalt:

A betreibt als Einzelgewerbetreibender ein Bauunternehmen. Im Jahr 2023 hat er ein seit 5 Jahren zu seinem Betriebsvermögen gehörendes unbebautes Grundstück (Lagerplatz) veräußert und dabei einen Gewinn von 80.000 € erzielt.

A hat den Gewinn in seiner Bilanz zum 31.12.2023 in eine § 6b-Rücklage eingestellt. Die Einkommensteuerveranlagung 2023 des A ist bestandskräftig und nach den AO-Vorschriften nicht mehr änderbar. Die Einkommensteuerveranlagung 2024 steht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Bei einer im Jahr 2025 durchgeführten Außenprüfung vertritt die Prüferin und ihr folgend das Finanzamt die Auffassung, die § 6b-Rücklage sei zum 31.12.2024 zwangsweise im Wege der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG gewinnerhöhend aufzulösen. Außerdem sei der Gewinn nach § 6b Abs. 7 EStG um den Gewinnzuschlag i.H.v. (6 % von 80.000 € =) 4.800 € zu erhöhen.

Frage:

Muss die zu Unrecht gebildete § 6b-Rücklage in der Bilanz zum 31.12.2024 gewinnerhöhend aufgelöst werden, und ist in diesem Fall der Gewinn zusätzlich um den Gewinnzuschlag von 4.800 € zu erhöhen?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nein, die zu Unrecht gebildete § 6b-Rücklage muss in der Bilanz zum 31.12.2024 nicht gewinnerhöhend aufgelöst werden (strittig).

Abzug von den AK/HK eines neuen Wirtschaftsguts ...

Gemäß § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG können Stpfl., die u.a. Grund und Boden oder Gebäude veräußern, im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG bezeichneten Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen.

... oder Bildung einer Rücklage

Gemäß § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG können Stpfl. im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden, soweit sie den Abzug nach § 6b Abs. 1 EStG nicht vorgenommen haben. Eine Rücklage, die am Schluss des vierten bzw. sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden ist, ist in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen (§ 6b Abs. 3 Satz 5 EStG).

Zugehörigkeitsfrist für veräußerte Wirtschaftsgüter

Voraussetzung für die Gewinnübertragung bzw. Bildung einer Rücklage ist, dass die Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 Satz 1 EStG erfüllt sind. Danach müssen die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben. Ist die Sechsjahresfrist nicht erfüllt, ist die Bildung einer § 6b-Rücklage unzulässig.

Hat der Stpfl. – wie hier – die Rücklage unzutreffend gebildet und ist der Steuerbescheid des betreffenden Jahres nicht mehr änderbar, stellt sich die Frage, ob entsprechend dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs die Rücklage im „offenen“ Folgejahr im Wege der Bilanzberichtigung gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Bilanzberichtigung nur durch den Stpfl. ...

Eine Bilanzberichtigung i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG kann zwar grundsätzlich nur vom Stpfl. selbst vorgenommen werden, so dass dem Finanzamt eine Bilanzberichtigung verwehrt ist. Hält das Finanzamt eine Bilanz für fehlerhaft, darf es diese Bilanz der Besteuerung aber nicht zugrunde legen und muss eine eigene Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mit ggf. auf der Grundlage der Bilanz abgeänderten Werten vornehmen.

Dem steht die genannte Rechtsprechung nicht entgegen, dass eine „Bilanzberichtigung“ i.S.v. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich nur der Stpfl. vornimmt mit der Folge, dass das Finanzamt eine fehlerhafte Bilanzkorrektur nicht von sich aus im Folgejahr rückgängig machen kann.

... oder eigenständige Gewinnermittlung durch Finanzamt

Diese Rechtsprechung schließt demnach nicht aus, dass das Finanzamt eine eigenständige Gewinnermittlung durchführt und dabei den objektiven Fehlerbegriff zugrunde legt. Indes ist die Abweichung von der Gewinnermittlung des Stpfl. im Rahmen der Steuerfestsetzung keine Bilanzberichtigung, sondern eine eigenständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt, der § 4 Abs. 2 EStG nicht entgegensteht.

Bilanzberichtigung für § 6b-Rücklage?

Eine andere Frage ist, ob eine § 6b-Rücklage ein „Bilanzposten“ ist, der einer Bilanzberichtigung zugänglich ist. Diese Frage hat das FG Düsseldorf verneint. Danach kann eine zu Unrecht gebildete Rücklage nach § 6b EStG, wenn die Steuerfestsetzung für das betreffende Jahr bestandskräftig ist, im Folgejahr nicht im Wege einer Bilanzberichtigung ergebniserhöhend aufgelöst werden. Vielmehr sei die Auflösung regelmäßig erst nach Ablauf der Reinvestitionsfrist gem. § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG möglich.

Nach Auffassung des FG ergibt sich die Gewinnauswirkung (Minderung bei Bildung und Auflösung ggf. nach Zeitablauf zzgl. Zuschlag) nicht aus Bilanzierungsregeln, sondern ausschließlich aus den Sonderregeln des § 6b EStG. Die Auflösungsmöglichkeiten und steuerlichen Folgen sind in § 6b Abs. 3 EStG formuliert. Danach kann eine § 6b-Rücklage innerhalb der Reinvestitionsfristen weitergeführt werden.

Nach Auffassung des FG ist die Auflösung regelmäßig erst nach Ablauf der Reinvestitionsfrist gem. § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG möglich. Begründet wird dies im Wesentlichen damit, dass es sich bei einer Rücklage nach § 6b EStG – anders als bei Rückstellungen – um Eigenkapital handelt, für dass die Grundsätze der Bilanzberichtigung grundsätzlich nicht gelten würden.

Folgt man dieser Auffassung, darf das Finanzamt zum 31.12.2024 die Rücklage nicht gewinnerhöhend auflösen, so dass auch der Gewinnzuschlag entfällt.

Anmerkung: Gegen das Urteil des FG Düsseldorf wurde die zugelassene Revision eingelegt. Die Entscheidung des BFH bleibt abzuwarten.

Die Entscheidung des FG Düsseldorf überzeugt nicht. Das Schleswig-Holsteinische FG hat entgegen der Auffassung des FG Düsseldorf rechtskräftig entschieden, dass eine fehlerhaft gebildete § 6b-Rücklage nach dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs in der ersten noch offenen Bilanz aufzulösen ist, wenn sie in einer Bilanz gebildet wurde, die einer bestandskräftigen Veranlagung zugrunde liegt. Auch das Niedersächsische FG hat sich für eine gewinnerhöhende Auflösung nach den Grundsätzen über eine Bilanzberichtigung ausgesprochen.

2. Erhöhung der Rückstellung für Pensionsverpflichtungen - korrespondierende steuerpflichtigen Erträge?

In dem Revisionsverfahren IV R 12/25 wird der BFH Gelegenheit haben zu der Frage Stellung zu nehmen, ob die Erhöhung einer Rückstellung für eine Pensionszusage, die im Gesamthandsvermögen einer KG gebildet wurde und auf Grund einer Scheidungsfolgenvereinbarung nunmehr die frühere Ehefrau des Komplementärs begünstigt, nach § 3 Nr. 55a Satz 2 EStG zu einem in der Sonderbilanz der früheren Ehefrau zu erfassenden Ertrag führt, auch wenn diese gar nicht an der KG beteiligt ist.

FG Münster v. 18.6.2025, 3 K 569/23 F

I. Vorlagefrage:

Führt die Erhöhung der im Gesamthandsvermögen einer KG gebildeten Rückstellung für eine Pensionszusage, die auf Grund einer Scheidungsfolgenvereinbarung („interne Teilung") nunmehr die frühere Ehefrau des Komplementärs begünstigt, nach § 3 Nr. 55a Satz 2 EStG zu einem in einer Sonderbilanz der früheren Ehefrau zu erfassenden Ertrag, auch wenn diese an der KG nicht beteiligt ist?

II. Sachverhalt:

Mitunternehmer G hatte gegenüber der KG einen Pensionsanspruch erworben. Die Pensionsvereinbarung datiert v. 7.9.2010. Im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung v. 26.10.2016 kamen G und die Klägerin dahingehend überein, dass sie im Wege der internen Teilung zu Lasten des Anrechts des G bei der KG ein Anrecht als reine Altersversorgung i.H.v. 7.000 EUR monatlich nach Maßgabe der vorzitierten Pensionszusage, bezogen auf den 31.3.2015, erhalten sollte.

Die KG stimmte dieser Regelung zu. Das Scheidungsurteil wurde am 20.12.2016 rechtskräftig.

Die Pensionszusage für die Klägerin wurde zum 1.1.2017 mit einem Wert von 597.517 EUR als Rückstellung in der Gesamthandsbilanz der KG und für die Klägerin als Aktivposten in einer Sonderbilanz erfasst. Für diese erstmalige Aktivierung wurde der Klägerin kein Sondergewinn zugewiesen. Laut versicherungsmathematischem Gutachten belief sich der Teilwert dieser Pensionszusage zum 31.12.2017 auf 635.414 EUR.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Entscheidung führt die Erhöhung einer Rückstellung für eine Pensionszusage, die im Gesamthandsvermögen einer KG gebildet wurde und auf Grund einer Scheidungsfolgenvereinbarung nunmehr die frühere Ehefrau des Komplementärs begünstigt, zu einem in der Sonderbilanz der früheren Ehefrau zu erfassenden Ertrag, auch wenn diese gar nicht an der KG beteiligt ist. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 55a EStG kommt nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats im Streitfall nicht zum Tragen.

3. Entstrickung durch Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätte

Die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte wird nach § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG wie eine Entnahme i. S. von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG behandelt und führt zur Aufdeckung der stillen Reserven.

BFH 26.03.2025 I R 5/24 (I R 99/15)

I. Sachverhalt:

An der V-KG sowie an der C-KG waren jeweils dieselben beiden Kommanditisten zu je 50 % beteiligt. Im Streitjahr 2005 entnahmen die beiden Kommanditisten sämtliche Patent-, Marken- und Gebrauchsmusterrechte aus der C-KG und legten diese in die V-KG ein.

Die V-KG gründete anschließend im Oktober 2005 eine Betriebsstätte in den Niederlanden, der die Rechte zugeordnet wurden. Das Finanzamt ging von einer Entnahme mit Aufdeckung der stillen Reserven aus.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH folgte der Auffassung des Finanzamts. Die Überführung der Rechte durch die V-KG in ihre niederländische Betriebsstätte steht nach § 4 Abs. 1 Satz 4 und 3 EStG einer Entnahme gleich. Denn aufgrund der Überführung wurde das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an den Rechten ausgeschlossen.

III. Hinweise für die Praxis:

Keine nachteiligen Rechtsfolgen ergaben sich aus der Übertragung der Rechte von der C-KG auf die V-KG im Jahr 2005. Denn es handelte sich um zwei beteiligungsidentische Schwester-Personengesellschaften, sodass die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG i. d. F. des JStG 2024 rückwirkend anwendbar war. Die Möglichkeit der Rückwirkung ergibt sich aus § 52 Abs. 12 Satz 14 EStG i. d. F. des JStG 2024.

Der BFH hielt die rückwirkende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 und 3 EStG i. d. F. des JStG 2010 auf Zeiträume vor dem 1.1.2006 für verfassungsrechtlich zulässig, obwohl es sich um eine sogenannte echte Rückwirkung handelte, die in einen bereits vollständig abgeschlossenen Sachverhalt eines abgeschlossenen Veranlagungszeitraums (2005) eingriff.

Eine echte Rückwirkung ist ausnahmsweise verfassungsgemäß, wenn die Regelung eine umstrittene Rechtsfrage betrifft und der Steuerpflichtige daher keinen Vertrauensschutz genießt. Die Frage, ob die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte eine gewinnrealisierende Entnahme darstellt, wurde im Jahr 2005 noch unter dem Gesichtspunkt einer sogenannten finalen Entnahme bejaht, wenn der Gewinn aus der ausländischen Betriebsstätte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei gestellt war.

Im Jahr 2008 hat der BFH dann seine Rechtsprechung geändert und die Theorie der finalen Entnahme aufgegeben. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG hat somit die vorherige Rechtsprechung wieder hergestellt.

Im Streitjahr 2005 war die fingierte Entnahme noch mit dem Teilwert anzusetzen; seit dem 1.1.2006 ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG i. d. F. des SEStEG der gemeine Wert anzusetzen.

Der Entnahmegewinn wurde vom Finanzamt auf der Grundlage der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze durch einen Merkposten neutralisiert, der sodann in zehn Jahresraten gewinnerhöhend aufgelöst wurde. Der EuGH, der vom Finanzgericht angerufen wurde, hat diese Vorgehensweise gebilligt und in dieser Form der Entstrickungsbesteuerung keinen Verstoß gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit gesehen.

III. Körperschaftsteuer

1. Wirtschaftsjahrumstellung zur Verlustverrechnung

Die steuerlich motivierte Umstellung des Wirtschaftsjahrs ist zulässig, wenn sie keine missbräuchlichen Zwecke verfolgt. Führt sie zu gesetzlich vorgesehenen Folgen – etwa zur Verlustverrechnung nach § 8c KStG – kann sich das Ermessen der Finanzbehörde auf null reduzieren. Dies gilt insbesondere dann, wenn es nicht zu einer Steuerpause kommt. Zwei Rumpfwirtschaftsjahre infolge von Umstellung und Rückumstellung sind rechtlich unbedenklich

FG Münster 8.8.24, 10 K 864/21, Rev. BFH I R 20/24

I. Sachverhalt:

Gegenstand des Verfahrens war die Frage, ob die Finanzverwaltung verpflichtet war, der beantragten Umstellung des Wirtschaftsjahrs einer Organgesellschaft zuzustimmen.

Die Klägerin (GmbH) ist Teil eines Konzerns mit ertragsteuerlicher Organschaft. Alleinige Gesellschafterin ist die C Holding GmbH (CD), die unter dem Dach der H GmbH steht. Zwischen der Klägerin und der CD bestand ein Gewinnabführungsvertrag. Mit Schreiben vom April 2020 beantragte die Klägerin beim zuständigen FA die Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs gemäß § 7 Abs. 4 S. 3 KStG. Anlass war der geplante Verkauf der H GmbH im Mai 2020. Um Verluste der CD noch vor dem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG mit Gewinnen der Klägerin verrechnen zu können, sollte das Wirtschaftsjahr entsprechend angepasst werden.

Das FA lehnte die Umstellung des Wirtschaftsjahrs ab, da sie ausschließlich steuerlich motiviert sei erreicht werden. Die doppelte Umstellung mit zwei Rumpfwirtschaftsjahren innerhalb eines Jahres sei unzulässig und spreche gegen ernsthafte betriebliche Gründe. Nachträglich vorgebrachte wirtschaftliche Argumente wertete das FA als unbeachtlich. Eine unterjährige Verlustverrechnung im Organkreis sei rechtlich nicht möglich.– insbesondere zur Vermeidung eines Verlustuntergangs nach § 8c KStG – und außersteuerliche Motive nicht erkennbar seien. Eine solche rein steuerliche Zielsetzung genüge nicht. Zudem könne die gewünschte Gewinnabgrenzung auch durch einen Zwischenabschluss

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der GmbH Recht. Das FA hat die Zustimmung zu der begehrten Umstellung des Wirtschaftsjahrs gemäß § 7 Abs. 4 S. 3 KStG zu Unrecht verweigert.

Abweichendes Wirtschaftsjahr

Nach § 7 Abs. 4 S. 1 KStG ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen. Weicht bei diesen Steuerpflichtigen das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen, vom Kalenderjahr ab, so gilt der Gewinn aus Gewerbebetrieb als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum ist nach § 7 Abs. 4 S. 3 KStG steuerlich nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem FA

vorgenommen wird. Einvernehmen kann durch Zustimmung im Vorfeld der Umstellung als Einwilligung oder im Nachgang zur handelsrechtlichen Geschäftsjahrumstellung, die mit der Eintragung im Handelsregister Wirksamkeit erlangt, als Genehmigung durch das FA hergestellt werden (vgl. BFH 24.4.80, IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50).

Bei der Entscheidung über den Antrag auf Zustimmung zur Änderung nach § 7 Abs. 4 S. 3 KStG handelt es sich verfahrensrechtlich um eine Ermessensentscheidung, die das FA durch einen selbstständig anfechtbaren Verwaltungsakt aussprechen kann (BFH 15.6.83, I R 76/82, BStBl II 83, 672; BFH 31.8.09, I B 215/08, BFH/NV 10, 57; BFH 7.11.13, IV R 13/10, BStBl II 15, 226 zu § 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG).

Wie läuft eine Ermessensentscheidung ab?

Zunächst hat die Finanzverwaltung den entscheidungserheblichen Sachverhalt erschöpfend und einwandfrei zu ermitteln. Auf Grundlage dieses Sachverhalts hat die Finanzverwaltung die vorgebrachten betriebswirtschaftlichen Erwägungen des Steuerpflichtigen für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs und die die Interessen der Allgemeinheit berührenden steuerlichen Auswirkungen gegeneinander abzuwägen und im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens eine Entscheidung zu treffen.
Ermessensnichtgebrauch: Ermessen wird überhaupt nicht ausgeübt. Schematische Entscheidung ohne Einzelfallprüfung als Widerspruch zur individuellen Abwägung Einseitige Würdigung (betriebswirtschaftliche Erwägungen werden nicht berücksichtigt) Berufung ausschließlich auf interne Verwaltungsvorschriften im Sinne einer Verkürzung des Ermessens Rechtsfolge: Entscheidung rechtswidrig (vgl. § 5 AO, § 102 FGO)

Steuerliche versus außersteuerliche Gründe

Das FG Münster entschied nun, dass die Zustimmung nicht bereits deshalb abzulehnen ist, weil sie ausschließlich aus steuerlichen Gründen erfolgt und keine gewichtigen außersteuerlichen Gründe zugrunde liegen. Vielmehr sei ausschlaggebend, ob die Maßnahme missbräuchliche Zwecke verfolgt. Dies müsse jedenfalls dann gelten, wenn über die dem Sinn und

Zweck einer steuerlichen Vorschrift entsprechenden steuerlichen Vorteile hinaus keine steuerliche Missbrauchsgestaltung im Raum steht. Der Höhe des steuerlichen Vorteils kommt im Rahmen dieser Prüfung keine Bedeutung zu.

Die vorliegende Gestaltung, also die zeitlich gezielte Umstellung des Wirtschaftsjahrs zur Verlustverrechnung, verstößt nicht gegen den Sinn und Zweck des § 8c KStG. Genau dies war vorliegend nicht festzustellen, vielmehr entspricht der Sachverhalt dem Sinn und Zweck von § 8c KStG.

Durch die Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs erreicht die Klägerin, dass die CD als Organträgerin bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG noch nicht genutzte Verluste mit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb von der Klägerin erwirtschafteten Gewinnen ausgleichen kann. Diese steuerliche Folge ist kein von Gesetzes wegen nicht vorgesehener Steuervorteil, sondern entspricht vielmehr dem Sinn und Zweck von § 8c KStG. Es handelt sich um eine zulässige Steueroptimierung.

2. Innerorganschaftliche Zinsaufwendungen für den Erwerb einer Beteiligung einer Kapitalgesellschaft unterliegen dem Teilabzugsverbot

Das Finanzgericht Münster hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass das teilweise Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG i. V. m. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb an einer Kapitalgesellschaft auch dann gilt, wenn es sich um Zinszahlungen von der Organgesellschaft an den Organträger handelt.

Finanzgericht Münster, Urteil vom 20. November 2024 (9 K 1908/21 F),

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH, an der im Streitjahr allein die Beigeladene, eine KG, beteiligt war. Zwischen der Klägerin als Organgesellschaft und der Beigeladenen als Organträgerin bestand eine körperschaftsteuerliche Organschaft. Die Klägerin erwarb Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Die zur Finanzierung benötigten Geldmittel stellte die Beigeladene zur Verfügung, wofür die Klägerin Zinsen an die Beigeladene zahlte.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung erließ das Finanzamt einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen (§ 14 Abs. 5 KStG), in dem festgestellt wurde, dass auf Ebene der Beigeladenen 40 % der Zinsaufwendungen nicht abziehbar sind.

Die Klägerin war hingegen der Auffassung, dass es auf Ebene der Beigeladenen als Organträgerin zu einer Konfusion von Zinsaufwand und Zinsertrag komme, sodass kein Zinsaufwand verbleibe, auf den § 3c Abs. 2 EStG angewendet werden könne. Jedenfalls sei § 3c Abs. 2 EStG bei einer organschaftlichen Innenfinanzierung teleologisch zu reduzieren.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Münster hat die Klage abgewiesen.

Es sei zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig, dass der Zinsaufwand der Klägerin bei der Beigeladenen nur zu 60 % erfasst werden dürfte, wenn Empfänger der Zinsen nicht die Beigeladene gewesen wäre (§ 3c Abs. 2 EStG i. V. m. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG). Denn die Zinsaufwendungen stünden im Zusammenhang mit nach dem Teileinkünfteverfahren teilweise steuerfreien Erträgen.

Der Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG stehe auch nicht entgegen, dass die Zinsaufwendungen der Klägerin zu einem Zinsertrag der Beigeladenen führen würden. Weder § 14 noch § 15 KStG sei als Rechtsfolge eine solche Konsolidierung der Einkommen von Organgesellschaft und Organträger zu entnehmen.

Transaktionen zwischen Organträger und Organgesellschaft würden nicht ausgeglichen oder auf andere Weise für steuerliche Zwecke eliminiert. Dieser Auffassung stehe weder der Wortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG noch die Gesetzessystematik noch der Sinn und Zweck der Vorschrift entgegen. So stelle beispielsweise der Gesetzestext nicht auf ein konsolidiertes Gesamteinkommen des Organträgers, sondern nur auf das Einkommen der Organgesellschaft ab, welches dem Organträger zugerechnet worden sei.

Auch sei § 3c Abs. 2 EStG unter Berücksichtigung der Urteile des Bundesfinanzhofs vom 6. Februar 2020 (IV R 5/18, BStBl II 2020, 448) und vom 16. November 2023 (IV R 26/20, BStBl II 2024, 367) nicht teleologisch zu reduzieren.

Die Zinszahlungen der Klägerin seien bei der Ermittlung ihres Einkommens als Organgesellschaft aufwandswirksam abgezogen worden. Dass über die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG erst auf Ebene des Organträgers (hier: der Beigeladenen) zu entscheiden sei, dem das Einkommen der Organgesellschaft (hier: der Klägerin) zugerechnet werde, sei wegen der zivil- und steuerrechtlichen Eigenständigkeit von Organträger und Organgesellschaft unerheblich. Organträger und Organgesellschaft würden zivil- und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger bleiben, sodass die Zinsaufwendungen bei der Organgesellschaft aufwandswirksam berücksichtigt worden seien.

Nach Maßgabe der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs führe die spätere Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft an den Organträger zu keiner Änderung.

3. Zur Besteuerung von Streubesitzdividenden bei Familienstiftungen

Werbungskosten einer Stiftung, die im Zusammenhang mit Streubesitzdividenden i.S.d. § 8b Abs. 4 KStG stehen, sind bei der Einkommensermittlung grundsätzlich nach §§ 8 Abs. 1 Satz 1, Abs. 10 Satz 1 KStG i.V.m. §§ 2 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9 Satz 1 EStG nur in Höhe des Sparer-Pauschbetrags zu berücksichtigen. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG erfasst ausschließlich Betriebsausgaben und gilt nicht für Werbungskosten. An der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Werbungskosten aus § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG bestehen auch mit Blick auf die körperschaftsteuerliche Einkommensermittlung keine Zweifel.

FG Hamburg vom 27.6.2025 - 5 K 9/25

I. Sachverhalt:
Die Beteiligten streiten über den Abzug von Werbungskosten, die im Zusammenhang mit Streubesitzdividenden einer Familienstiftung stehen.

Die Klägerin ist eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige und nicht steuerbefreite rechtsfähige Familienstiftung. Sie investiert ihr Vermögen überwiegend in Kapitalanlagen und erzielten in den Streitjahren 2013 bis 2021 u.a. Einnahmen aus Aktiendividenden, Zinserträgen, Fondsausschüttungen und Veräußerungsergebnisse aus Aktien, Anleihen und Investmentfonds. Es handelt sich nicht um Anteile, die dem Handelsbestand eines Kredit-, Wertpapier- oder Finanzdienstleistungsinstituts i.S.d. § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG oder einem Umlaufvermögen i.S.d. § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG zuzuordnen sind. Bei der Klägerin fielen im Streitzeitraum Aufwendungen an für Büroausstattung, Räume, das Gehalt des Vorstandes und die Vergütung der Beiräte sowie Kosten für die Vermögensverwaltung in Form von Kontogebühren, Depotgebühren und die laufenden Rechts- und Steuerberatungskosten. Von diesen Werbungskosten stehen jeweils erhebliche Beträge im Zusammenhang mit Bezügen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 8b Abs. 4 KStG (Streubesitzdividenden).

Die Klägerin begehrte im Verwaltungsverfahren vergeblich den vollständigen Abzug der Werbungskosten, die mit den Streubesitzdividenden im Zusammenhang stehen. Das Finanzamt berücksichtigte diese Werbungskosten nur in Höhe des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG).

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das FG wies die Klage ab. Die Entscheidung ist rechtskräftig.

Bei der Ermittlung des Einkommens der nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Klägerin sind die streitgegenständlichen Werbungskosten nur in Höhe des Sparer-Pauschbetrags zu berücksichtigen.

Die Streubesitzdividenden führen bei der Klägerin zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG. Die Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG gilt für sie nicht, weil sie kein Steuerpflichtiger i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 (sondern Nr. 4) KStG ist. Sie ermittelt ihre Einkünfte aus Kapitalvermögen als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 EStG. Im Rahmen der Einkommensermittlung der Klägerin sind Werbungskosten nach § 8 Abs. 1 Satz 1, Abs. 10 Satz 1 KStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 2, § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG nur in Höhe des Sparer-Pauschbe-

trags zu berücksichtigen. Eine teleologische Reduktion dieser Vorschriften bei Streubesitzdividenden einer Stiftung kommt nicht in Betracht. Ausweislich der Gesetzbegründung soll der Sparer-Pauschbetrag bei der Einkünfteermittlung von Körperschaften außerhalb der Fälle des § 8 Abs. 10 Satz 2 KStG Anwendung finden.

Aus § 8b Abs. 1 und 5 KStG ergibt sich keine vorrangige Regelung zum Werbungskostenabzug bei Dividenden i.S.d. § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG. § 8b Abs. 1 KStG ist vorliegend zwar anwendbar. § 8b Abs. 5 KStG erfasst aber lediglich Betriebsausgaben und nicht auch Werbungskosten. Zudem findet diese Vorschrift gem. § 8b Abs. 4 Satz 7 KStG auf Streubesitzdividenden keine Anwendung.

Der Senat ist zudem nicht von der Verfassungswidrigkeit des § 8 Abs. 1 Satz 1, Abs. 10 KStG i.V.m. §§ 2 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9 Satz 1 EStG überzeugt. Es liegt kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vor. Mit den streitgegenständlichen Regelungen wird weder gegen das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit verstoßen noch liegt eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung im Vergleich zu Stiftungen vor, die Beteiligungen an Körperschaften über 10 % halten oder Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart erzielen. Auch wird die Klägerin nicht gegenüber anderen Körperschaften, für die § 8b Abs. 2 KStG gilt, verfassungswidrig benachteiligt.

IV. Gewerbesteuer

1. Keine erweiterte Gewerbesteuerkürzung beim Treuhandmodell

Eine GmbH, die eine Immobilie verwaltet und die von ihr zunächst vermieteten Betriebsvorrichtungen auf eine Schwestergesellschaft überträgt, um die Betriebsvorrichtungen anschließend als verdeckte Treuhänderin zu verwalten, kann keine erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geltend machen. Denn die Treuhandtätigkeit ist eine schädliche Betätigung i. S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

FG Berlin-Brandenburg 08.07.2025 6 K 6040/22

I. Sachverhalt:

Die Klägerin war eine GmbH, die ein Einkaufszentrum betrieb und die Gewerberäume an verschiedene Mieter vermietete. Hierzu gehörten auch verschiedene Betriebsvorrichtungen, die teilweise wesentliche Bestandteile des Gebäudes waren. Im Jahr 2017 verkaufte sie sämtliche Betriebsvorrichtungen an die J-GmbH, eine Schwester-GmbH. Zugleich schlossen die J-GmbH und die Klägerin einen Treuhandvertrag, nach dem die Klägerin die Betriebsvorrichtungen, die nun im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum der J-GmbH standen, im eigenen Namen unverändert an die Mieter überlassen sollte. Sie sollte dies nun aber auf fremde Rechnung, nämlich auf Rechnung der J-GmbH vornehmen. Hierfür sollte die Klägerin einen Aufwendungsersatz erhalten, aber kein gesondertes Treuhandentgelt. Das Finanzamt versagte die erweiterte Gewerbesteuerkürzung.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht folgte dem Finanzamt. Dabei ließ das Gericht offen, welche der übertragenen Gegenstände Betriebsvorrichtungen waren und ob die Klägerin das rechtliche oder nur das wirtschaftliche Eigentum an den Betriebsvorrichtungen auf die J-GmbH übertragen konnte. Entscheidend war, dass eine Treuhandtätigkeit eine schädliche Tätigkeit i. S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist, da es sich bei der Treuhandtätigkeit nicht um die Verwaltung eigenen Grundbesitzes oder um die Verwaltung eigenen Kapitalvermögens handelt.

Der Klägerin half es nicht, dass sie kein Treuhandentgelt erhielt; denn ihr stand ein Aufwendungsersatzanspruch zu. Außerdem hatte sie für die Übertragung der Betriebsvorrichtungen auf die J-GmbH einen Kaufpreis i. H. von ca. 290.000 € erhalten, der nach Auffassung des Gerichts auch für die anschließende Treuhandtätigkeit gezahlt worden war.

Die Treuhandtätigkeit der Klägerin war auch kein zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung. Denn sie hätte die Räume im Einkaufszentrum auch ohne Treuhandtätigkeit vermieten können. Zudem hätte sie die Mieter einzeln ansprechen und überzeugen können, dass sie die Betriebsvorrichtungen nun von der J-GmbH anmieten; die Anzahl der Mieter war überschaubar, da es sich um ein kleines Einkaufszentrum handelte.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Klägerin befand sich in einem Dilemma:

Sie hatte Betriebsvorrichtungen mitvermietet, sodass ihr eine erweiterte Kürzung nicht zustand. Welche Gegenstände aber zu den Betriebsvorrichtungen gehörten und welche sich überhaupt zivilrechtlich auf die J-GmbH übertragen ließen, war nicht klar.

Die Klägerin entschloss sich daher, alle potenziellen Betriebsvorrichtungen an die Schwester-GmbH zu verkaufen und die verkauften Betriebsvorrichtungen dann in verdeckter Treuhand weiter zu vermieten; die Mieter erfuhren hiervon also nichts. Intern führte die Klägerin einen Anteil der Miete als Miete für die Betriebsvorrichtungen an die J-GmbH ab. Der Plan, hierdurch die erweiterte Gewerbesteuerkürzung zu sichern, ging nicht auf, weil das Finanzgericht die verdeckte Treuhandtätigkeit als schädlich ansah.

Nach Äußerungen der Finanzverwaltung will diese wohl generell das sogenannte Treuhandmodell nicht anerkennen. Mit weiteren Verfahren in diesem Themenkomplex ist also zu rechnen. Sollte der BFH, bei dem die Revision gegen das Urteil eingelegt worden ist, die Sichtweise des Finanzgerichts bestätigen, ist Handlungsbedarf gegeben.

2. Keine Gewerbesteuerfreiheit für Gewinne aus der Veräußerung von Lehrinstituten

Die Veräußerung von Lehrinstituten ist keine unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistung im Sinne von § 3 Nr. 13 GewStG.

BFH, Urteil v. 22.5.2025, V R 32/23

I. Hintergrund:

Gewerbesteuerfreiheit für berufsbildenden Einrichtungen

§ 3 Nr. 13 GewStG befreit private Schulen und andere allgemein- oder berufsbildende Einrichtungen von der Gewerbesteuer, soweit unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen erbracht werden, wenn sie als Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.

Fraglich war im Urteilsfall, ob die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 13 GewStG auch die Veräußerung einer privaten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung erfasst.

II. Sachverhalt:

Die Klägerin, eine GmbH, betrieb Lehrinstitute, in denen sie einzelne Schüler auf privatrechtlicher Grundlage unterrichtete.

Im Jahr 2017 veräußerte die Klägerin sämtliche zu den Lehrinstituten gehörenden Vermögensgegenstände, Arbeits- und Vertragsverhältnisse an die S-GmbH.

Die S-GmbH führte die Lehrinstitute nach dem Erwerb ohne Unterbrechung des Betriebs im Außenverhältnis unter Verwendung der erworbenen Vermögensgegenstände und Vertragsverhältnisse unverändert fort.

Das Finanzamt (FA) erließ einen Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr, in dem es einen durch die Veräußerung erzielten Gewinn der Klägerin bei der Ermittlung des Gewerbeertrags berücksichtigte, da dieser Gewinn nicht der Gewerbesteuerbefreiung für Leistungen allgemein- oder berufsbildender Einrichtungen unterliege.

Die Klägerin beantragte, den Gewerbesteuermessbescheid dahingehend zu ändern, dass der Messbetrag ohne Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns festgesetzt werde. Das FA lehnte diesen Antrag ab und wies den hiergegen gerichteten Einspruch durch Einspruchsentscheidung zurück. Die anschließende Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen und die Auffassung des FG bestätigt.

§ 3 Nr. 13 GewStG regelt, unter welchen Voraussetzungen Leistungen, die einem Schul- und Bildungszweck dienen, gewerbesteuerfrei sind. Hierfür übernimmt die Vorschrift mit Ausnahme des Bescheinigungserfordernisses den Wortlaut der umsatzsteuerrechtlichen Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG.

Ob eine Leistung dem Schul- und Bildungszweck unmittelbar im Sinne von § 3 Nr. 13 GewStG dient, bestimmt sich entsprechend der bisherigen Rechtsprechung zu § 3 Nr. 13 GewStG a.F. i.V.m. § 4 Nr. 21 UStG.

§ 3 Nr. 13 GewStG bezieht sich nicht auf Inhalt der Leistungen

Danach bezieht sich das Tatbestandsmerkmal "unmittelbar" in § 3 Nr. 13 GewStG nicht auf den Inhalt der Leistungen, sondern beschreibt die Art und Weise, in der die Leistungen bei der Erfüllung des Schul- und Bildungszwecks der Einrichtung eingesetzt werden müssen. Es dienen solche Leistungen unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck, die ihn nicht nur ermöglichen, sondern ihn selbst bewirken. Das Unmittelbarkeitserfordernis ist nur gewahrt, wenn eine Leistung den Schul- und Bildungszweck in der Weise unmittelbar erfüllt, dass keine weitere Leistung dazwischengeschaltet ist.

Für die Unmittelbarkeit ist dabei entscheidend, welcher wirtschaftliche Erfolg mit der Leistung herbeigeführt werden soll. Bezweckt der Unternehmer mit einer Leistung, die er gegenüber einem anderen Empfänger als dem der Schul- und Bildungsleistung erbringt, einen gegenüber der Schul- und Bildungsleistung eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg, ist die Leistung nicht steuerfrei.

Diese Auslegung des § 3 Nr. 13 GewStG entspricht dem Zweck der Vorschrift, nach dem die Befreiung einer Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit privater Bildungsträger entgegenwirken soll. Im Übrigen kommt es gewerbesteuerrechtlich nicht darauf an, ob eine Leistung für die Erfüllung des Schulzwecks notwendig oder unerlässlich ist, da dies für die Unmittelbarkeit ohne Bedeutung ist. Denn eine Leistung kann notwendige Voraussetzung zur Erfüllung eines Zwecks sein, ohne dass sie ihm unmittelbar dient oder umgekehrt.

Veräußerung keine unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistung

Der aufgrund der Rechtsform der Klägerin als Kapitalgesellschaft grundsätzlich zum Gewerbeertrag gehörende Gewinn aus einer Betriebsveräußerung ist nicht nach § 3 Nr. 13 GewStG steuerfrei.

Denn veräußert eine Kapitalgesellschaft sämtliche Vermögensgegenstände sowie Arbeits- und Vertragsverhältnisse der von ihr betriebenen Lehrinstitute, fehlt es an einer Leistung, die dem Schul- und Bildungszweck unmittelbar dient, da die Veräußerung dieser vorgelagert ist.

Die Klägerin ermöglichte durch die Veräußerung nur mittelbar, die durch die S-GmbH als Erwerber anschließend erbrachten Unterrichtsleistungen. Insoweit verfolgte die Klägerin auch einen gegenüber der Schul- und Bildungsleistung eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg, der auf den Erhalt des Veräußerungspreises gerichtet ist.

Die Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch

Soweit die Klägerin ausführt, der Werdegang des § 4 Nr. 21 UStG i.d.F. des JStG 2024, der nach dem Regierungsentwurf den letztlich nicht umgesetzten Vorschlag enthielt, in einer Neufassung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG die Begrifflichkeiten des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL in das nationale Recht zu überführen und damit auch die mit den befreiten Umsätzen eng verbundenen Lieferungen und sonstigen Leistungen in den Wortlaut aufzunehmen, spreche für die von ihr begehrte gewerbesteuerrechtliche Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns, ist dem nicht zu folgen.

Denn maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt. Kommt einem vom Gesetzgeber nicht verwirklichten Regierungsentwurf somit bereits für sich genommen keine Bedeutung zu, spricht gegen die Sichtweise der Klägerin zudem die gewerbesteuerrechtliche Eigenständigkeit des § 3 Nr. 13 GewStG, die einer Auslegung nach Maßgabe des für die Gewerbesteuer unbeachtlichen Unionsrechts entgegensteht.

V. Umsatzsteuer

1. Pauschaler Verlustausgleich an Unternehmen des ÖPNV nicht umsatzsteuerbar

Eine pauschale Ausgleichsleistung, die von einer Gebietskörperschaft an ein Unternehmen des öffentlichen Personenverkehrs gezahlt wird, ist nicht umsatzsteuerbar, wenn sie lediglich der Deckung der Verluste im Bereich der Personenbeförderung dient

EuGH 8.5.25, C-615/23

I. Sachverhalt:

P ist im Bereich der Personenbeförderung tätig. Sie beabsichtigt, als Betreiberin Verträge über öffentliche Personenverkehrsdienste in Polen zu schließen. Die andere Vertragspartei, eine Gebietskörperschaft, wäre Organisatorin des öffentlichen Personenverkehrs (ÖPNV). Im Rahmen der beabsichtigten Tätigkeit soll P unter anderem durch den Verkauf von Fahrscheinen vergütet werden, deren Preis von der Organisatorin bestimmt würde. Da diese Finanzierungsart allein nicht kostendeckend ist, soll P von der Organisatorin eine Ausgleichsleistung erhalten.

Der mit der Organisatorin zu schließende Vertrag soll die Modalitäten für die Zahlung der Ausgleichsleistung und deren Höchstbetrag für einen bestimmten Zeitraum festlegen. Grundlage wäre der aus der maßgebenden Tätigkeit resultierende Verlust. In diesem Zusammenhang beantragte P bei der Steuerverwaltung einen Steuervorbescheid zu der Frage, ob der Ausgleich der Verluste aus der Erbringung öffentlicher Personenverkehrsdienste einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz darstellt. Nach Ansicht von P erhöht die – pauschale – Ausgleichsleistung nicht die Steuerbemessungsgrundlage, da sie sich nicht unmittelbar auf den Preis der erbrachten Dienstleistungen auswirke, sondern einen Beitrag zu den Gesamtkosten der beabsichtigten Tätigkeit darstelle.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der EuGH stimmt der Auffassung von P zu.

Nach Art. 73 MwStSystRL umfasst die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung eines Gegenstands oder der Erbringung einer Dienstleistung „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen“.

Mit Art. 73 MwStSystRL soll vermieden werden, dass die Zahlung einer Subvention zu einem geringeren Steuerertrag führt. Die Vorschrift ist gemäß ihrem Wortlaut anwendbar, wenn die Subvention unmittelbar mit dem Preis des betreffenden Umsatzes zusammenhängt. Das ist nur dann der Fall, wenn die Subvention an den subventionierten Wirtschaftsteilnehmer gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird. Nur in diesem Fall kann die Subvention als Gegenleistung für die Lieferung eines Gegenstands oder die Erbringung einer Dienstleistung angesehen werden und ist damit steuerbar.

Weiter muss die dem Subventionsempfänger gewährte Subvention dem Abnehmer des Gegenstands oder dem Dienstleistungsempfänger zugutekommen. Der vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger zu zahlende Preis muss nämlich so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Verkäufer des Gegenstands oder dem Dienstleistungserbringer gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, den der Letztgenannte verlangt. Die Zahlung der Subvention an den Verkäufer oder Dienstleistungserbringer muss diesem also objektiv gesehen den Verkauf des Gegenstands bzw. die Erbringung der Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als dem ermöglichen, den er ohne Subvention verlangen müsste.

Wird eine Ausgleichsleistung an den Betreiber des ÖPNV nicht speziell dafür gezahlt, dass er eine Beförderungsdienstleistung für einen bestimmten Dienstleistungsempfänger erbringt, und hat sie auch keinen Einfluss auf den vom Dienstleistungsempfänger zu zahlenden Preis, so fällt eine Ausgleichsleistung nicht unter den Begriff „unmittelbar mit dem Preis … zusammenhängende Subventionen“ i. S. v. Art. 73 MwStSystRL. Ein solcher Fall liegt vor, wenn die Ausgleichsleistung nachträglich gewährt wird und von der konkreten Nutzung der Beförderungsdienstleistungen unabhängig ist – insbesondere, weil sie (nur) auf die angebotenen Fahrzeugkilometer abstellt und der Zweck der Ausgleichsleistung vor allem darin besteht, die mit dieser Tätigkeit verbundenen Verluste zu decken.

Beachten Sie | Allein die Möglichkeit, dass eine Finanzierung sich auf die Preise der von der begünstigten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen auswirkt, macht diese Finanzierung nicht schon als unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subvention i. S. v. Art. 73 MwStSystRL steuerbar.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Urteil betrifft zwar einen Fall aus Polen, ist aber auf Sachverhalte in Deutschland übertragbar. Vereinfacht gesprochen gilt: Ein Zuschuss für den ÖPNV ist eher dem nicht steuerbaren Bereich zuzuordnen, wenn er (möglichst weit) pauschal vereinbart und geleistet wird. Dies gilt insbesondere bei pauschalen Zahlungen zum Ausgleich von Verlusten, die sich nicht an konkreten Beförderungsleistungen (z. B. Anzahl der Fahrgäste) orientieren.

Die deutsche Finanzverwaltung wird ihre Auffassung in Abschn. 10.2 Abs. 5 und 6 UStAE wohl nicht mehr halten können. Nach derzeit noch geltender Ansicht dient eine Zahlung der Preisauffüllung, wenn sie den erklärten Zweck hat, das Entgelt für die Leistung des Zahlungsempfängers an den Leistungsempfänger „auf die nach Kalkulationsgrundsätzen erforderliche Höhe zu bringen und dadurch das Zustandekommen eines Leistungsaustauschs zu sichern oder wenigstens zu erleichtern.“ Gerade dies betrachtet der EuGH aber für die Frage der Steuerbarkeit als irrelevant.

Auch der BFH hat sich kürzlich mit der Frage der Steuerbarkeit von Ausgleichsleistungen befasst (BFH 17.4.24, XI R 13/21; vgl. FN 06/2024, Tz. 5.02). Danach sind Landeszuweisungen an eine Gemeinde zur Errichtung einer Anlegebrücke für den öffentlichen Fährverkehr kein Entgelt, wenn sie nicht für eine Leistung der Gemeinde, sondern aus strukturpolitischen Gründen zur Förderung der Verkehrsinfrastruktur gezahlt werden. Das Urteil ist für die Träger des ÖPNV bzw. ganz allgemein für öffentlich-rechtliche Körperschaften von großer Bedeutung, weil nun deutlich wird, dass zumindest bestimmte Zuschüsse nicht steuerbar sind, den Vorsteuerabzug aber dennoch nicht gefährden.

Die BFH-Entscheidung ist darüber hinaus wichtig, weil zuletzt aufgrund von zwei EuGH-Urteilen die Unternehmereigenschaft bei dauerhaft defizitären Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts angezweifelt werden konnte (EuGH 30.3.23, C-612/21, C-616/21). Nach Ansicht des BFH ist aber ein typisches, marktübliches Verhalten auch im Verlustfall unternehmerisch.

Rein steuerlich ist es für die Betroffenen sicherlich von Vorteil, sich bei der Vereinbarung von Zuschüssen an den beiden nun vorliegenden Urteilen bzw. den zugrunde liegenden Sachverhalten zu orientieren. Eine andere Frage ist natürlich, ob die „große Pauschalität“ von Zuschüssen politisch gewollt und/oder durchsetzbar ist.

2. Vorsteuerabzug für Pkw bei GmbH-Sachgründung

Wird eine Ein-Mann-GmbH durch Sacheinlage eines Pkw gegründet, der während des Bestehens der Vor-GmbH geliefert wird und den die Gesellschaft nach ihrer Gründung für ihre wirtschaftliche Tätigkeit ausschließlich unternehmerisch nutzt, steht der Gesellschaft der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw zu. Dies gilt auch dann, wenn die diesbezügliche Rechnung an den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Gründungsgesellschafter adressiert ist

FG Niedersachsen 3.4.25, 5 K 111/24

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH, die von Frau A als alleiniger Gesellschafterin gegründet wurde. A selbst war zuvor nicht unternehmerisch tätig. Laut Gesellschaftsvertrag vom April 2021 war eine Sachgründung der GmbH vorgesehen. Die Gesellschafterin sollte auf das Stammkapital eine Sacheinlage erbringen, indem sie einen in ihrem Eigentum stehenden Pkw auf die GmbH übereignet. Im Mai 2021 erwarb A diesen Pkw. Die Rechnung vom 7.5.21 war adressiert an Frau A. Im Juni 2021 wurde die GmbH ins Handelsregister eingetragen.

Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw, weil das Fahrzeug von A erworben worden sei und die Rechnung nicht auf die Klägerin in Gründung lautete.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG ist dem jedoch entgegengetreten und hat den Vorsteuerabzug zugelassen – und zwar auf Ebene der GmbH.

Bei einer juristischen Person können verschiedene Gründungsphasen unterschieden werden. In der Regel erfolgt die Gründung dreistufig:

- In der Zeit vor Abschluss des Gesellschaftsvertrags besteht die sogenannte Vorgründungsgesellschaft. Diese kann als GbR betrachtet werden, wobei deren einziger Zweck grundsätzlich die Vorbereitung der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft ist.
- Wurde der Gesellschaftsvertrag anschließend notariell beurkundet, besteht die sogenannte Vorgesellschaft (Vor-GmbH). Sie ist notwendige Vorstufe zur Kapitalgesellschaft und eine Rechtsform eigener Art.
- Erst nach Eintragung der Gesellschaft (§§ 11, 7 GmbHG) entsteht die juristische Person als solche. Die Rechtsprechung geht gesellschaftsrechtlich und ertragsteuerlich von einer Identität zwischen der Vor-GmbH und der später eingetragenen GmbH jedenfalls dann aus, wenn die Eintragung im Handelsregister tatsächlich erfolgt.

Auf das Umsatzsteuerrecht übertragen folgt hieraus die Berechtigung der GmbH zum Vorsteuerabzug auch aus Leistungsbezügen, die bereits die Vor-GmbH bezogen und in Rechnung gestellt bekommen hat. Bezüglich des Vorsteuerabzuges des Gesellschafters bzw. der Vorgründungsgesellschaft ist hingegen zu differenzieren:

- Ist der Gesellschafter (bzw. die Vorgründungsgesellschaft) bereits unternehmerisch tätig, kann ihm der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen nach den allgemeinen

Grundsätzen zustehen. Durch bloße Sacheinlagen allein kann die Unternehmereigenschaft (und damit das Recht auf den Vorsteuerabzug) des Gesellschafters aber nicht begründet werden, weil es insoweit an einer nachhaltigen Tätigkeit fehlt.

- Nach dem EuGH-Urteil vom 29.4.04 (C-137/02) ist eine Vorgründungsgesellschaft jedoch zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie die von ihr erworbenen Vermögensgegenstände an die noch zu gründende Gesellschaft veräußert. Es reicht dabei aus, wenn im Verhältnis zwischen Vorgründungsgesellschaft und der später eingetragenen Gesellschaft eine Geschäftsveräußerung vorliegt, aufgrund derer es zu einer Rechtsnachfolge kommt (vgl. hierzu auch die BFH-Nachfolgeentscheidung vom 15.7.04, V R 84/99).

- Mit Urteil vom 1.3.12 (C-280/10) hat der EuGH entschieden, dass entweder die Gesellschafter einer Gesellschaft oder die Gesellschaft selbst ein Recht auf Vorsteuerabzug für Investitionskosten haben, wenn diese vor Gründung und Eintragung dieser Gesellschaft von den Gesellschaftern für die Zwecke und im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft getragen wurden (sog. Investitionsumsatz). Dabei ging es um Gesellschafter, die vor Gründung der Gesellschaft gemeinsam ein Grundstück erworben und dieses Grundstück dann als Sacheinlage in die neu gegründete Gesellschaft eingebracht hatten. Dass eine solche Gesellschaft nicht in der Lage sei, ihr Vorsteuerabzugsrecht auszuüben, weil sie zum Zeitpunkt der Erstellung der Rechnung noch nicht eingetragen und mehrwertsteuerlich erfasst gewesen sei und die Rechnung deshalb auf die Gesellschafter ausgestellt worden sei, sei als Folge einer rein formalen Pflicht anzusehen. Die Erfüllung einer solchen Pflicht könne nicht verlangt werden, wenn dieses Erfordernis die Ausübung des Abzugsrechts verhindern und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer infrage stellen würde. Das Gericht berücksichtigte dabei auch, dass Personenidentität vorlag zwischen denen, die die Vorsteuer zu entrichten hatten, und denen, die letztlich die Gesellschaft bildeten.

- Schließlich hat der EuGH im Urteil vom 13.3.14 (C-204/13) entschieden, dass die unentgeltliche Überlassung eines Mandantenstamms durch den Gesellschafter an seine Gesellschaft – anders als die Einbringung eines Grundstücks in eine Gesellschaft – nicht in den Anwendungsbereich der Steuer fällt und auch keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt.

- Nach der Rechtsprechung des BFH kann der Gesellschafter einer noch zu gründenden GmbH im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmenstätigkeit der GmbH (nur) dann zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn der Leistungsbezug durch den Gesellschafter bei der GmbH zu einem Investitionsumsatz führen soll (vgl. BFH 11.11.15, V R 8/15, BStBl II 22, 288).

- Zur Wahrung der Neutralität der Mehrwertsteuer ist der Vorsteuerabzug für Leistungsbezüge im Zusammenhang mit einem beabsichtigten Investitionsumsatz zu gewähren, auch wenn die Gesellschaft letztlich erst durch die Sachgründung und durch Erbringung der gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Sacheinlage (hier: in Form des Pkw) errichtet wurde. Insofern hat umsatzsteuerlich eine personenübergreifende Zurechnung in der Gründungsphase des Unternehmens zu erfolgen.

- Der Berechtigung zum Vorsteuerabzug steht es auch nicht entgegen, dass die Rechnung (hier: über den Pkw) an die Vorgesellschaft adressiert ist. Der EuGH hat das im Urteil vom 1.3.12 (C-280/10) als rein formalen Mangel gewertet, der nicht zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen darf, weil dessen materielle Voraussetzungen erfüllt sind.

III. Hinweise für die Praxis:

Wer die Gründung einer Kapitalgesellschaft plant, aber noch vor der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags Eingangsleistungen bezieht, darf die in Rechnung gestellte Vorsteuer eigentlich nicht als Vorsteuer abziehen, da noch keine Unternehmereigenschaft vorliegt. Andererseits steht der – späteren – GmbH der Vorsteuerabzug nicht zu, da sie die Eingangsleistungen nicht bezogen hat und üblicherweise auch keine auf ihren Namen ausgestellte Rechnung vorliegt. Der EuGH hält diese Sichtweise allerdings für zu einengend.

Der BFH hat etwas später bestätigt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug auch im Zusammenhang mit Übertragungsvorgängen auf Gesellschaften bestehen könne. Es müssen aber „übertragbare Leistungen“ bzw. „Investitionsumsätze“ gegeben sein (vgl. BFH 11.11.15, V R 8/15; FN 5/2016, Tz. 5.03). Unter den Begriff „Investitionsumsatz“ fallen Vermögenswerte (bezogene Lieferungen oder sonstige Leistungen), die der Gesellschafter (bzw. die Vorgründungsgesellschaft) tatsächlich an die Gesellschaft überträgt und die von dieser dann für ihre wirtschaftliche Tätigkeit genutzt werden.

In vielen Fällen wird der Vorsteuerabzug aufgrund der geforderten „Übertragbarkeit“ nur bei materiellen Wirtschaftsgütern, hingegen eher selten bei bezogenen sonstigen Leistungen möglich sein. Von einem Investitionsumsatz abzugrenzen sind nämlich bezogene Leistungen, die generell nicht an die Gesellschaft übertragen werden können, sondern zum Beispiel durch den Gesellschafter selbst genutzt oder verbraucht werden. Dasselbe gilt für bezogene Leistungen, die zwar von der Gesellschaft genutzt, aber nicht tatsächlich an sie übertragen werden.

So hat der BFH mit Urteil vom 11.11.15 (V R 8/15) den Vorsteuerabzug in folgendem Fall versagt:

- Der Kläger beabsichtigte die Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit über eine von ihm zu gründende GmbH, deren Alleingesellschafter er sein sollte. Geplant war der Erwerb der Vermögensgegenstände der bereits langjährig im Geschäft mit Bauelementen tätigen B-GmbH. Der Kläger bezog hierfür Beratungsleistungen einer Unternehmensberatung zur Existenzgründung sowie eines Rechtsanwalts zu einem (geplanten) Unternehmenskauf. Der Erwerb der Vermögensgegenstände der B-GmbH unterblieb ebenso wie die GmbH-Gründung. Wie erwähnt scheiterte der Vorsteuerabzug. Maßgeblich sei, dass die vom Kläger bezogenen Beratungsleistungen auch im Fall einer tatsächlich gegründeten GmbH nicht auf diese übertragbar gewesen wären.

Im aktuellen Besprechungsfall war die Gesellschafterin A nach Auffassung des FG nicht selbst Unternehmerin i. S. v. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG, und zwar auch nicht durch den Erwerb des Pkw und dessen Sacheinlage im Zusammenhang mit der Gründung der GmbH. Insofern unterscheide sich der Streitfall aus Sicht des FG auch bereits von dem Sachverhalt, der dem EuGH-Urteil vom 29.4.04 (C-137/02) und der Nachfolgeentscheidung des BFH vom 15.7.04 (V R 84/99) zugrunde lag, da dort mehrere von der Vorgründungsgesellschaft erworbene Gegenstände auf die neu gegründete Kapitalgesellschaft übertragen worden waren.

Würde man demgegenüber davon ausgehen, dass auch die entgeltliche Übertragung nur des einen Pkw im Rahmen der Sacheinlage die Unternehmereigenschaft der Gesellschafterin A begründet hätte, so hätte damit jedenfalls eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vorgelegen. Nach Auffassung des FG wäre A dann aus dem Erwerb des Pkw ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen.

Insofern ist die Lösung zu begrüßen, dass der Vorsteuerabzug der GmbH gewährt wurde, obwohl die Rechnung auf Frau A lautete. Dennoch empfiehlt es sich in anderen Fällen, dass die (Vor-)GmbH selbst als Auftraggeber und Rechnungsempfänger auftritt und die (Sach-)Einlage gegebenenfalls auf anderem Wege erbracht wird. Auch das BMF hat mit Schreiben vom 12.4.22 (BStBl I 22, 650) zum Vorsteuerabzug eines Gesellschafters aus Investitionsumsätzen Stellung bezogen. Das Schreiben sollte in entsprechenden Fällen zur Hand genommen werden.

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

3. Ausweis einer überhöhten Umsatzsteuer in Rechnungen an Endverbraucher

Mit den Entscheidungen hat der EuGH klargestellt, dass in den Fällen, in denen eine überhöhte Umsatzsteuer in Rechnungen an Endverbraucher ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug ausgewiesen wird, durch Wegfall der Gefährdung des Steueraufkommens die Anwendung des Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG und damit des § 14c Abs. 1 UStG ausgeschlossen ist.

EuGH vom 01.05.2025 C-794/23

EuGH vom 8.12.2022 C 368/2

I. Sachverhalt:

A verkauft in seiner neu eröffneten Kaffeerösterei in der Innenstadt von B selbstgeröstete ganze Kaffeebohnen und daraus gemahlenes Kaffeepulver. Seine Kundschaft besteht ausschließlich aus Laufkundschaft. Beim Verkauf wird auf dem Kassenbon (Kleinbetragsregelung nach § 33 UStDV) neben dem Namen und der Anschrift des A, dem Ausstellungsdatum, der Menge und Art des Kaffees ein Steuersatz von 19 Prozent und der Steuerbetrag auf den Nettowert ausgewiesen.

Frage

1. Welcher Steuersatz ist für die Verkäufe des A zugrunde zu legen?
2. Schuldet A die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

1. Für die Verkäufe des A ist der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.
2. Nein, die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer wird nicht nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet.

Ermäßigter Steuersatz

Zu 1: Trotz des Ausweises des allgemeinen Steuersatzes von 19 % auf den Kassenbons schuldet A gem. § 12 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 12 UStG lediglich die Steuer für den ermäßigten Steuersatz von 7 %, da Kaffee vom Gesetzgeber als Grundnahrungsmittel eingestuft wird und der Verbraucher beim Kauf entlastet werden soll.

Zu 2: Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag gesondert ausgewiesen, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er gem. § 14c Abs. 1 UStG den Mehrbetrag. Ein zu hoher Steuerausweis i.S.d. § 14c Abs. 1 UStG liegt auch vor, wenn in Rechnungen über Kleinbeträge (§ 33 UStDV) ein zu hoher Steuersatz angegeben ist (Abschn. 14c.1. Abs. 2 S. 1 UStAE). § 14c Abs. 1 UStG gilt für Unternehmer, die zwar zum gesonderten Steuerausweis berechtigt sind, aber für eine tatsächlich erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung eine höhere als die geschuldete Steuer ausweisen (Abschn. 14c.1. Abs. 1 S. 5 und 6 UStAE). Durch die Vorschrift soll vermieden werden, dass durch das Ausstellen eines Rechnungsdokuments mit zu hohem oder unrichtigem Steuerausweis eine Gefährdung des Steueraufkommens eintritt, indem ein Rechnungsempfänger den zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuerabzug geltend macht. Der Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG beschränkt sich allerdings auf die gesetzlich geschuldete Steuer; die nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Steuer ist nicht abzugsfähig.

Die Rechtsfolgen des § 14c Abs. 1 UStG treten unabhängig davon ein, ob der Kassenbon (als Rechnungsdokument) alle in § 14 Abs. 4 und § 14a UStG aufgeführten Angaben enthält, die

zu den notwendigen Grundangaben einer Rechnung zählen. A hat allerdings mit seinen Kassenbons die Anforderungen des § 33 UStDV i.V.m. § 14 Abs. 6 UStG an eine Kleinbetragsrechnung erfüllt.

Bisherige Rechtsprechung des BFH ...

Der zu hoch ausgewiesene Steuerbetrag kann gem. § 14c Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt werden. Bisher erforderte diese Be-richtigung regelmäßig die Korrektur der Rechnung und die Rückzahlung des unrichtig ausgewiesenen Steuerbetrags an den Leistungsempfänger. A verkauft jedoch seinen Kaffee offensichtlich (fast) ausschließlich an ihm unbekannte Endkunden, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Eine Berichtigung der als Rechnung geltenden Kassenbons und die Rückzahlung der zu hoch berechneten Umsatzsteuer ist aufgrund der Unkenntnis über die Identität der Kunden also nicht möglich. Gleichwohl hat der BFH 5 ausgeführt, dass die Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG auch bei einer Rechnungserteilung an einen Nichtunternehmer entsteht.

... durch EuGH überholt

Demgegenüber hat der EuGH entschieden, dass ein Stpfl., der eine Dienstleistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Bei dieser Fallkonstellation hat der EuGH eine Gefährdung des Steueraufkommens und damit die Anwendung des Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG (unionsrechtliche Grundlage von § 14c UStG) verneint.

Finanzverwaltung fordert Nachweis

Zwar ist die Finanzverwaltung der o.a. Entscheidung des EuGH gefolgt. Es wurde jedoch gefordert, dass die Tatsache, ob die jeweilige Rechnung an einen Endverbraucher ausgestellt worden ist, eine den Steueranspruch einschränkende Tatsache darstellt, die durch den Unternehmer glaubhaft darzulegen bzw. plausibel zu begründen ist. In Zweifelsfällen, in denen nicht sicher beurteilt werden könnte, ob die Rechnungsempfänger als Unternehmer oder als Endverbraucher gehandelt haben, wären die Grundsätze dieses EuGH-Urteils nicht anzuwenden. Insbesondere kann in diesen Fällen weder eine Schätzung des Anteils der betroffenen Umsätze oder der an Endverbraucher ausgestellten Rechnungen noch eine Wahrscheinlichkeitsberechnung oder Ähnliches erfolgen. Bei der Beurteilung, ob der Leistungsbezieher als Endverbraucher gehandelt hat und daher keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, kann allerdings die Art der Leistung berücksichtigt werden (Abschn. 14c.1. Abs. 1a Satz 3 ff. UStAE).

Erneute Vorlage an den EuGH

In seiner obigen Entscheidung hat der EuGH ausschließlich Leistungen gegenüber Endverbrauchern unterstellt. Nachdem in der Nachfolgeentscheidung durch das einzelstaatlicheGericht nicht gänzlich ausgeschlossen werden konnte, dass im Urteilsfall möglicherweise ausgestellte Rechnungen doch zum Vorsteuerabzug verwendet wurden, wurde das Verfahren erneut dem EuGH vorgelegt. Nunmehr hat der EuGH präzisiert, dass die rechnungsbezogene Beurteilung, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, davon abhängt, ob der Empfänger der Rechnung tatsächlich mehrwertsteuerpflichtig ist und damit das Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen könnte. Falls dies der Fall ist, würde Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG (und somit § 14c Abs. 1 UStG) greifen. Soweit dies nicht der Fall ist, hält er an seiner Auffassung fest, dass ein Stpfl. den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehr-

wertsteuer nicht schuldet, wenn die Leistung an einen Nichtsteuerpflichtigen (Endverbraucher) erbracht wurde. Bei Massengeschäften ist durch den leistenden Stpfl. eine einzelfallbezogene Prüfung der Rechnungsempfänger in der Praxis kaum möglich. Folglich erkennt der EuGH ausdrücklich die Möglichkeit einer Schätzung an. Hierfür fordert der EuGH, dass für die Schätzung alle relevanten Umstände zu berücksichtigen sind und diese auf nachvollziehbaren genauen Daten beruhen sollte, die verlässlich und aktuell sind und sich an konkreten Anhaltspunkten orientieren. Insoweit kam im Urteilsfall dem Umstand, dass es sich bei den Kunden des A eher selten um andere Stpfl. handelte, eine besondere Bedeutung zu.

Schätzung bei Aufteilung möglich?

Damit steht die Finanzverwaltung im Widerspruch zum EuGH (vgl. Abschn. 14c.1.Abs. 1a Satz 5 UStAE). Es ist davon auszugehen, dass sich das BMF dem EuGH wie bereits zuvor anschließen wird und in Mischfällen eine Schätzung der betroffenen Umsätze zulassen wird.

Im vorliegenden Fall stellt sich darüber hinaus die Frage, ob es sich nicht fast ausschließlich um Verkäufe an Endkunden oder in vereinzelten Fällen zumindest an Unternehmer für den nichtunternehmerischen Bereich handelt, die die Finanzverwaltung im Widerspruch zur EuGH-Rechtsprechung den Endverbrauchern gleichgesetzt hat. Zwar ist es theoretisch denkbar, dass sich unter den Kunden auch Unternehmer befanden, die den Kaffee für den unternehmerischen Bereich eingekauft haben. Das dürfte aber auf wenige zu vernachlässigende Einzelfälle beschränkt sein. Somit dürfte sich eine Schätzung erübrigen. Die Finanzverwaltung hat – wie oben ausgeführt – betont, dass die Art der Leistung zu berücksichtigen sei. Bei Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch bestimmt sind, sei eine Gefährdung des Steueraufkommens auszuschließen.

III. Hinweise für die Praxis:

In den Fällen, in den keine Rechnungskorrektur und keine Rückzahlung der zu viel gezahlten Steuer erfolgt, wird der geschuldete Steuerbetrag aus dem erhaltenen Zahlbetrag (Bruttobetrag) herausgerechnet (§ 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG). Die Berechnung ergibt sich aus Abschn. 14c.1. Abs. 5 Satz 4 UStAE.

Mit Hinweis auf den neuerlichen BFH-Beschluss ist klarzustellen, dass die dargestellte rechtliche Würdigung sich lediglich auf Fälle des § 14c Abs. 1 UStG für Leistungen an unbekannte Endverbraucher bezieht.

4. Lieferung von alkoholischen Flüssigkeiten durch Landwirte unterliegt der Regelbesteuerung

Alkohol ist weder ein landwirtschaftliches Erzeugnis noch die Herstellung von Rohalkohol aus Obstmaische eine landwirtschaftliche Dienstleistung. Die Herstellung von Alkohol mittels einer Destillieranlage (Schnapsbrennkessel) ist umsatzsteuerrechtlich kein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb, weil er nicht mit Mitteln ausgeübt wird, die normalerweise in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

FG Baden-Württemberg vom 24.4.2024 - 14 K 2016/21

I. Sachverhalt:
Der Kläger betreibt eine Landwirtschaft mit angeschlossener Brennerei. Er baut Obst an, das er teilweise verkauft und teilweise zu Alkohol verarbeitet. Er produziert mittels einer Destillieranlage diverse Obstbrände. Die sensorisch besten Brände füllt er selbst ab und verkauft sie als Schnäpse an Laufkundschaft und Hofläden. Den Rest liefert er als Rohalkohol an Großhändler. Für die Streitjahre 2015 bis 2018 unterwarf der Kläger die Entgelte aus dem Verkauf von selbst hergestellten Bränden der Pauschalsteuer von 8,3 % und die Entgelte aus den Lieferungen von Rohalkohol an Großhändler der Regelbesteuerung mit 19 %.

Abweichend von seinen bisherigen Erklärungen beantragte der Kläger im März 2020, die gesamten Umsätze mit alkoholischen Flüssigkeiten der Pauschalbesteuerung zu unterwerfen. Soweit er Rohalkohol an Großhändler verkaufe, würde diese und nicht er den Rohalkohol einer Reinigung durch eine zweite Destillation unterziehen.

Das beklagte FA lehnte die Änderungsanträge ab, da die Reinigung zu einem Produkt der zweiten oder einer höheren Verarbeitungsstufe führe und die Umsätze deswegen der Regelbesteuerung unterlägen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Die hiergegen erhobene Klage hat das FG abgewiesen. Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig: Die Revision ist anhängig beim BFH (Az.: V R 37/24).

Das FA hat die streitigen Umsätze zurecht der Regelbesteuerung unterworfen.

Gemäß § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG in der für den Streitzeitraum 2015 bis 2018 geltenden Fassung wird für die Lieferung von alkoholischen Flüssigkeiten die Steuer für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze vorbehaltlich der Sätze 2 bis 4 auf 19 % festgesetzt. Nach Satz 3 Alt. 2 der Vorschrift werden die Vorsteuerbeträge auf 10,7 % der Bemessungsgrundlage für diese Umsätze festgesetzt. Nach Satz 4 entfällt ein weiterer Vorsteuerabzug. Aus dem pauschalen Vorsteuerabzug ergibt sich ein effektiver Steuersatz von 8,3 % auf alkoholische Flüssigkeiten.

Nach § 24 Abs. 2 Nr. 1 UStG gelten als land- und fortwirtschaftlicher Betrieb u.a. die Landwirtschaft und der Wein-, Garten-, Obst- und Gemüsebau. Nach Satz 2 der Vorschrift gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt sind.

Diese Regelung zur Privilegierung der Land- und Forstwirte hat in ähnlicher Form schon vor

der Vereinheitlichung des Umsatzsteuerrechts durch die EU bestanden. Sie findet eine Entsprechung in den Artikeln 295 ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Diese Vorschriften gestatten es den Mitgliedstaaten, auf landwirtschaftliche Erzeugnisse eine Pauschalregelung anzuwenden.

Den in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung gleichgestellt sind gemäß Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL die Verarbeitungstätigkeiten, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit Mitteln ausübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

Auf der Grundlage dieser gesetzlichen Regelung und der dazu ergangenen Rechtsprechung hat das FA im Ergebnis zu Recht die Pauschalbesteuerung der streitgegenständlichen Umsätze abgelehnt. Entscheidend hierfür ist allerdings nicht, dass durch den zweiten Destilliervorgang ein Produkt höherer Verarbeitungsstufe entstanden ist, das nicht mehr als landwirtschaftliches Produkt angesehen werden kann und diese zweite Destillation dem Kläger zuzurechnen ist. Letzteres ist nicht der Fall, weil der wichtigste Großabnehmer des Klägers glaubhaft ausgeführt hat, der Kläger selbst habe keine Verträge über den zweiten Destilliervorgang abgeschlossen, sondern ihm seien hierfür nur die Kosten auferlegt worden. Hierauf kommt es jedoch nicht an, weil bereits nach dem ersten Destilliervorgang, den der Kläger durchgeführt hat, kein landwirtschaftliches Erzeugnis mehr vorgelegen bzw. keine Verarbeitung im Rahmen einer landwirtschaftlichen Tätigkeit stattgefunden hat. Sämtliche Umsätze der Brennerei hätten der Regelbesteuerung unterworfen werden müssen.

Zwar ist der Kläger unstreitig ein "landwirtschaftlicher Erzeuger" im Sinne der MwStSystRL und betreibt einen landwirtschaftlichen Betrieb in Gestalt eines Obstbaus im Sinne des UStG und der MwStSystRL. Doch findet die Herstellung des Rohalkohols aus dem angebauten Obst nicht mehr im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs statt.

Der Alkohol ist kein landwirtschaftliches Erzeugnis im Sinne von Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL. Die Herstellung von Alkohol ist in der MwStSystRL mit Ausnahme des in Anhang VII unter Nr. 1 Buchst. a genannten Weinbaus nicht erwähnt. Die Alkoholerzeugung aus Obst ist kein Obstanbau im Sinne von Anhang VII Nr. 1 Buchst. b MwStSystRL und von § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG. Eine entsprechende Auslegung würde die Wortsinngrenze überschreiten.

Die Brennerei und damit die Herstellung des Alkohols ist umsatzsteuerrechtlich auch kein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb im Sinne des § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG bzw. die Alkoholherstellung mittels Destillierung keine nach Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL der landwirtschaftlichen Erzeugung gleichgestellte Verarbeitungstätigkeit, weil sie nicht mit Mitteln ausgeübt wird, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet würden.

Für die Gewinnung des Rohalkohols aus der Obstmaische ist eine Destillieranlage (Schnapsbrennkessel) erforderlich. Dies ist kein Mittel, das normalerweise in einem landwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird.

Vor dem Hintergrund, dass die Art. 295 ff. MwStSystRL eng und gemeinschaftsweit identisch auszulegen sind, genügt dies aber nicht, um die Herstellung von Rohalkohol als landwirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren. Bei ca. 263.000 landwirtschaftlichen Betrieben bundesweit im Jahr 2020 beträgt der Anteil der landwirtschaftlichen Betriebe mit angeschlossener

Brennerei nur gut 11 %.

Der Destillationsvorgang ist auch keine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinne von Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL.

5. Freiwillige Zahlungen von Besuchern einer Internetseite

Liegt ein Leistungsaustausch vor, wenn der Betreiber einer Internetseite zur Finanzierung des Inhalts Spenden von Nutzern erhält? Bisher liegt hierzu keine BFH-Rechtsprechung vor. Jetzt hat sich erneut ein FG mit der Problematik befasst.

FG Berlin-Brandenburg v. 25.4.2025 – 2 K 2085/21

I. Sachverhalt

A betreibt als freier Journalist einen jedem kostenlos zugänglichen Internet-Blog. Er erzielt hieraus Einnahmen aus Anzeigenwerbung und dem Verkauf von Merchandise-Produkten. Zur weiteren Finanzierung ruft A Besucher seines Blogs zur Übernahme einer Patenschaft oder zur Spende eines frei wählbaren Betrags auf. Spender oder Paten erhalten keine besonderen Vorteile.

Frage

1. Handelt es sich bei den vereinnahmten Geldern aus Spenden und Patenschaften um Entgelte für steuerbare Leistungen?
2. Falls nicht, müssen die Vorsteuerbeträge entsprechend zugeordnet bzw. aufgeteilt werden?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

1. Nein, es handelt sich um echte, nicht steuerbare Zuschüsse.
2. Nein, A steht der volle Vorsteuerabzug zu.

Zu 1: Das Finanzamt wertete die Zahlungen als Entgelte für steuerbare Leistungen. Es sah in der finanziellen Unterstützung eine Gegenleistung für das weitere Bestehen des Blogs und für die Möglichkeit, dort erscheinende Artikel lesen zu können. Unerheblich sei, dass die Artikel im Blog jedem frei zugänglich sind.

Das FG Berlin-Brandenburg beurteilt die Zahlungen jedoch nicht als Gegenwert für eine Leistung des A. Voraussetzung für die Steuerbarkeit einer Leistung ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG u.a. deren Ausführung gegen Entgelt. Eine entgeltliche Leistung liegt vor, wenn zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Die vom EuGH für das Erfordernis einer entgeltlichen Leistung aufgestellten Grundsätze zum Leistungsaustausch sind hier nicht erfüllt: Es liegt kein Vertrag zwischen den Spendern oder Paten und A vor; somit ist auch der für einen Leistungsaustausch erforderliche, sich aus einem bestehenden Rechtsverhältnis ergebende unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistendem und Leistungsempfänger nicht gegeben. Auch sind die Spender oder Paten als Leistungserbringer nicht identifizierbar, so dass A ihnen keinen Gegenwert verschafft.

Echte, nicht steuerbare Zuschüsse

Das FG Berlin-Brandenburg vergleicht die von den Spendern oder Paten geleisteten Zahlungen mit den freiwilligen Zahlungen von Passanten an einen Straßenmusiker in dem sog. Straßenmusiker-Fall. Hier liegt kein Leistungsaustausch vor, weil zwischen dem Straßenmusiker und den Passanten keine Vereinbarung besteht. Eine Spende kann aus wohltätigen Motiven in frei wählbarer Höhe erfolgen, unabhängig von der Verweildauer.

Im Ergebnis handelt es sich daher bei den Zahlungen der Spender und Paten an A um echte, nicht steuerbare Zuschüsse.

Voller Vorsteuerabzug

Zu 2: A erzielt sowohl steuerbare als auch nicht steuerbare Umsätze. Gleichwohl steht ihm der volle Vorsteuerabzug zu, ohne dass Vorsteuerbeträge zugeordnet oder aufgeteilt werden müssen. Ein Unternehmer ist, bei Erfüllen der übrigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit die Eingangsleistungen seinen entgeltlichen Ausgangsleistungen wirtschaftlich zuzurechnen sind. Sämtliche Eingangsleistungen des A dienen seiner unternehmerischen, wirtschaftlichen Tätigkeit. Auch die Zahlungen der Spender und Paten dienen der Finanzierung dieser wirtschaftlichen Tätigkeit.

III. Hinweise für die Praxis:

Wann stellen freiwillige Zahlungen einen Leistungsaustausch dar? Diese scheinbar einfache Frage stellt in der realen digitalen Lebenswelt durchaus eine Herausforderung dar. Das FG Berlin-Brandenburg hat in seiner Urteilsbegründung u.a. auch auf die fehlende Identifizierbarkeit der Spender hingewiesen und insoweit schon das Vorliegen eines Leistungsaustauschs verneint. Zu einem anderen Ergebnis kam das FG Düsseldorf, weil ein Streamer hier direkt auf der Internetseite die Möglichkeit geschaffen hatte, Zahlungen an ihn zu leisten und die Spender insoweit identifizierbar waren. Beide Urteile berufen sich auf die vom EuGH aufgestellten Grundsätze zum Leistungsaustausch.

Der BFH hat die Revision gegen das Urteil des FG Berlin-Brandenburg zugelassen. Angesichts der Vielzahl der in der Praxis vorkommenden Varianten an Spendenaufrufen durch Blogger, Streamer, Influencer usw. mit unterschiedlichen Gegenleistungen, wie z.B. Namensnennung im Live-Stream oder in der Kommentarfunktion, bleibt zu hoffen, dass der BFH sich mit der EuGH-Rechtsprechung ausführlich auseinandersetzt und die Kriterien zur Beurteilung von freiwilligen Zahlungen an Internet-Dienstleister präzisiert.

VI. Abgabenordung - Finanzgerichtsordnung

1. Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO

Den Finanzbehörden werden zunehmend elektronische Daten übermittelt. Diese stammen beispielsweise von öffentlichen Einrichtungen wie der Deutschen Rentenversicherung, von Arbeitgebern in Form von Lohnsteuerbescheinigungen oder von Unternehmen wie Banken und Versicherungen. Für diese Übermittlungen existieren unterschiedliche Bezeichnungen, etwa „elektronische Bescheinigung", „elektronische Mitteilung", „elektronische Daten" oder kurz „eDaten". Soweit diese Daten erst nach Erlass des Steuerbescheids erstmalig an das FA übermittelt werden, stellt sich die Frage, ob der Steuerbescheid noch korrigiert werden kann. Darüber hatte der BFH zu entscheiden.

BFH vom 27.11.2024 – X R 25/22

I. Sachverhalt

A bezieht neben weiteren Einkünften auch Renteneinkünfte aus einer inländischen gesetzlichen Rentenversicherung. Diese Renteneinkünfte hat A zutreffend in seiner Einkommensteuererklärung für 01 angegeben. Das Finanzamt berücksichtigte sie gleichwohl nicht, weil hierzu im Zeitpunkt der Veranlagung, im März 03, noch keine elektronische Rentenbezugsmitteilung vorlag. Dementsprechend erließ das Finanzamt am 2.4.2003 einen Einkommensteuerbescheid, in dem diese Einkünfte nicht erfasst waren. Der Bescheid enthielt keinen Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). Am 6.5.2003 übermittelte der Rentenversicherungsträger die Informationen über die Bezüge des A aus der Leibrente an das Finanzamt in elektronischer Form (Rentenbezugsmitteilung). Mit Bescheid vom 16.12.2004 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für 01 unter Berufung auf § 175b AO und unterwarf nunmehr auch die Renteneinkünfte des A als sonstige Einkünfte der Besteuerung.

Frage

War die Änderung des Einkommensteuerbescheids rechtmäßig?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Ja, die Änderung war rechtmäßig.

§ 175b Abs. 1 AO begründet Pflicht zur Anpassung des Steuerbescheids

Gemäß § 175b Abs. 1 AO ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte Daten i.S.d. § 93c AO bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden. Die Regelung begründet nicht nur eine Befugnis der Finanzbehörde, den betreffenden Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, sondern eine Verpflichtung.

Gründe für die fehlende bzw. unzutreffende Berücksichtigung sind unerheblich ...

Es ist unerheblich, worauf die unzutreffende Berücksichtigung der übermittelten Daten durch die Finanzbehörde zurückzuführen ist. Es kommt weder auf eine Verletzung der Mitwirkungspflichten durch den Stpfl., einen Schreib- oder Rechenfehler des Stpfl. noch auf ein mechanisches Versehen der Finanzbehörde nach § 129 AO oder einen Fehler der Finanzbehörde bei der Tatsachenwürdigung oder Rechtsanwendung an.

... ebenso wie Zeitpunkt der Übermittlung

Unerheblich ist im Übrigen auch, zu welchem Zeitpunkt die Daten, die gem. § 175b Abs. 1 AO berücksichtigt werden sollen, i.S.d. § 93c AO an die Finanzbehörde übermittelt worden sind.

Änderung auch bei anderweitig vorliegenden Daten

Insbesondere ist nicht erforderlich, dass diese Daten beim Erlass des zu ändernden Ausgangsbescheids bereits vorgelegen haben. Eine Änderung ist unter Berücksichtigung des Wortlauts des § 175b AO, seiner Entstehungsgeschichte, seines systematischen Zusammenhangs und seines Sinns und Zwecks auch dann zulässig, wenn die Daten erst zu einem späteren Zeitpunkt – erstmalig – an die Finanzbehörde übermittelt worden sind, und zwar auch dann, wenn dem FA die Daten dem Inhalt nach zuvor bereits bekannt waren.

Die Kenntnis oder Nichtkenntnis des Finanzamts von dem in Gestalt der Daten mitgeteilten Sachverhalt ist kein Tatbestandsmerkmal der Norm. § 175b AO ist daher selbst dann anwendbar, wenn bei Erlass des Bescheids die Daten elektronisch übermittelt waren, das Finanzamt sie jedoch nicht ausgewertet hatte. Erst recht steht es der Anwendung von § 175b AO nicht entgegen, wenn der Dateninhalt dem Finanzamt anderweitig bekannt war, ohne dass eine elektronische Übermittlung stattgefunden hätte.

Auch der Umstand, dass das Finanzamt erst anderthalb Jahre nach Übermittlung der Rentenbezugsmitteilung den Änderungsbescheid erlassen hat, macht diesen nicht rechtswidrig. § 175b AO enthält keine Frist, binnen derer die Änderung vorzunehmen gewesen wäre. Im Zeitpunkt des Änderungsbescheids war auch die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen, noch nicht einmal die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO und erst recht nicht die Sieben-Jahres-Frist des § 171 Abs. 10a AO.

III. Hinweise für die Praxis:

Es handelt sich erst um die zweite höchstrichterliche Entscheidung, die zu § 175b AO ergangen ist, der somit weiter Kontur bekommt. Im letzten Jahr hatte der BFH bereits entschieden, dass die Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO auch dann zulässig ist, wenn die unzutreffende Berücksichtigung der von einem Dritten übermittelten Daten auf einen Fehler der Finanzbehörde zurückzuführen ist.

Flankiert wird § 175b AO durch die Ablaufhemmung in § 171 Abs. 10a AO. Danach endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Zugang von Daten i.S.d. § 93c AO, soweit sie innerhalb von sieben Kalenderjahren nach dem Besteuerungszeitraum oder dem Besteuerungszeitpunkt den Finanzbehörden zugegangen sind. Im Ergebnis ergibt sich damit eine umfassende Änderungsverpflichtung auch bei eDaten, die vergleichbar mit der Funktionsweise von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist. Wichtig für die Praxis ist, dass die Änderung des Bescheids je nach Sachverhalt auch zugunsten des Stpfl. ausfallen kann, da § 175b AO auch insoweit keine einschränkenden Voraussetzungen enthält.

Wer eine böse Überraschung vermeiden will, kann mit der Abgabe der Steuererklärung warten, bis alle relevanten Daten elektronisch übermittelt wurden. In der Regel sind diese bis Ende Februar oder März des Folgejahres beim Finanzamt eingegangen. Alternativ kann man im Elster-Portal prüfen, welche Daten dem Finanzamt bereits vorliegen.

2. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand: Kein Erfordernis der Anforderung einer Lesebestätigung bei Übersendung eines Einspruchs per E-Mail

Wird ein Einspruch per E-Mail eingelegt, so ist das Unterlassen der Anforderung einer Empfangs- oder Lesebestätigung ohne Einfluss auf das Verschulden der Fristversäumnis im Rahmen eines Wiedereinsetzungsantrags.

BFH v. 29.4.2025 - VI R 2/23

I. Sachverhalt:

Im Streitfall ging es um die Einkommensteuerbescheide 2015 - 2017 v. 8.8.2018. Mit E-Mail vom 10.08.2018 beantragte der Prozessbevollmächtigte des Steuerpflichtigen die schlichte Änderung dieser Bescheide aufgrund nicht anerkannter Werbungskosten. Den dahingehenden Antrag lehnte das FA am 23.08.2018 ab.

Am 31.5.2019 teilte ein Mitarbeiter des Prozessbevollmächtigten des Steuerpflichtigen dem FA per E-Mail mit, er habe am 29.05.2019 mit dem FA telefonisch Rücksprache gehalten und dabei erfahren, dass dort kein Einspruch gegen die Steuerbescheide vom 8.8.2018 für die Streitjahre vorliege. Er bitte um Bearbeitung des Einspruchs, welcher dem FA bereits zum 30.8.2018 zugegangen sei. Als Anhang war dieser E-Mail ein Ausdruck der vom Prozessbevollmächtigten unterschriebenen E-Mail vom 30.8.2018 beigefügt, mit der gegen die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre Einspruch eingelegt und eine Begründung angekündigt wurde. Ausweislich dieses Ausdrucks wurde die E-Mail am 30.8.2018 um 14:54 Uhr vom Account des Prozessbevollmächtigten an die Poststelle des FA versandt. In das E-Mail-Postfach des Mitarbeiters (er war Cc eingesetzt) ging die E-Mail-Kopie am 30.8.2018 um 15:54 Uhr ein.

Am 26.06.2019 teilte das FA dem Prozessbevollmächtigten des Steuerpflichtigen mit, dass die E-Mail beziehungsweise der Einspruch vom 30.8.2018 nicht beim FA eingegangen sei. Ein solcher sei vielmehr erst durch die E-Mail vom 31.05.2019 und damit nach Ablauf der Einspruchsfrist eingelegt worden.

Das FA verwarf den Einspruch als unzulässig und gewährte auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO).

Dagegen gab das FG der eingelegten Klage statt. Die Revision des FA blieb ohne Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH entschied, dass das FG zu Recht Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt hatte.

War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm nach § 110 Abs. 1 Satz 1 AO auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Das Verschulden eines Vertreters ist dabei dem Vertretenen zuzurechnen (§ 110 Abs. 1 Satz 2 AO). Nach § 110 Abs. 2 AO muss der Antrag innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses gestellt und die versäumte Handlung nachgeholt werden. Ist Letzteres geschehen, so kann Wiedereinsetzung auch ohne Antrag gewährt werden.

Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Dabei muss der Kern des geltend gemachten Wiedereinsetzungsgrundes innerhalb der Antragsfrist schlüssig vorgetragen werden. Nach Ablauf der Monatsfrist können unvollständige Angaben noch erläutert und ergänzt werden, das spätere Nachschieben von Wiedereinsetzungsgründen ist hingegen nicht zulässig.

"Ohne Verschulden" verhindert eine gesetzliche Frist einzuhalten, ist jemand, wenn er die für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und ihm nach den Umständen zumutbare Sorgfalt beachtet hat. Jedes Verschulden -- also auch einfache Fahrlässigkeit -- schließt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aus.

Im Streitfall war das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige ohne Verschulden verhindert war, die Einspruchsfrist zu wahren, so dass ihm das FA angesichts des Vorliegens der weiteren Wiedereinsetzungserfordernisse Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hätte gewähren müssen.

Der Steuerpflichtige hatte die versäumte Rechtshandlung (die Einlegung des Einspruchs) innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist nachgeholt und das Wiedereinsetzungsgesuch auch ausreichend und fristgerecht begründet.

Der Steuerpflichtige hatte die Einspruchsfrist auch schuldlos versäumt. Denn der Prozessbevollmächtigte hatte die E-Mail vom 30.8.2018 zutreffend an die Poststelle des FA adressiert und keinen Rücklauf der E-Mail als unzustellbar erhalten. Mit der Absendung der zutreffend adressierten E-Mail hatte der Steuerpflichtige (beziehungsweise sein Prozessbevollmächtigter) alles ihm Mögliche (und Erforderliche) getan, damit die E-Mail seinen Verantwortungsbereich tatsächlich verlässt; auf die Dauer der "elektronischen" Beförderung der E-Mail vom Absendeserver zum Server des Empfängers und die Ablage von dort in das E-Mail-Postfach des Empfängers sowie einen "Verlust" der E-Mail im "Netz" hatte er keinen Einfluss und musste für diese Fälle auch keine Vorkehrungen treffen. Deshalb ist er auch nicht gehalten, sich des Zugangs der E-Mail beim Empfänger zu versichern, sondern darf auf den ordnungsgemäßen "elektronischen Postgang" vertrauen.

Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ergibt sich auch nicht daraus, dass der Prozessbevollmächtigte den Einspruch im Streitfall per einfacher E-Mail, mithin ohne Anforderung einer Empfangs- oder Lesebestätigung, übermittelt hatte. Auch wenn bei der Übersendung einer E-Mail trotz der gegenwärtigen technischen Bedingungen stets die Gefahr besteht, dass diese den Empfänger -- etwa wegen einer technischen Störung, eines Spam-Filters oder eines Bedienfehlers -- nicht erreicht, kann dies ein gegen eine Wiedereinsetzung streitendes Verschulden des Steuerpflichtigen nicht begründen. Eine qualifizierte Zustellart sieht § 87a AO i.d.F. der Streitjahre nicht vor.

Auch enthält die Abgabenordnung keine dem § 52a Abs. 5 Satz 2 FGO entsprechende Vorschrift. Aus dieser Vorschrift ist abgeleitet worden, dass zur Überprüfung der ordnungsgemäßen Übermittlung eines Schriftstücks an ein Gericht zu prüfen ist, ob das Gericht den Eingang des elektronischen Dokuments gemäß § 52a Abs. 5 Satz 2 FGO bestätigt hat. Mangels einer entsprechenden gesetzlichen Vorgabe in der Abgabenordnung bedarf es auch zur Annahme eines schuldlosen Verhaltens keiner Vorlage einer Empfangs- oder Lesebestätigung, zumal sowohl eine lesebestätigungsbewehrte als auch eine einfache, ohne Anforderung einer Empfangs- oder Lesebestätigung übermittelte E-Mail dem nämlichen "Übermittlungsrisiko" ausgesetzt ist.

3. Zur Unkenntnis der Finanzbehörde bei Steuerhinterziehung

Elektronische Daten, die nicht automatisch zur Papierakte/elektronischen Akte gelangen, sondern lediglich auf Datenspeichern der Finanzbehörde zum Abruf bereitliegen, sind nicht schon deshalb bekannt im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, weil sie mit der Steuernummer des Steuerpflichtigen verknüpft sind.

BFH, Urteil v. 14.5.2025, VI R 14/22

I. Hintergrund:

Verlängerte Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung

Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Die Festsetzungsfrist beträgt für die Einkommensteuer gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO grundsätzlich vier Jahre. Sie beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und fünf Jahre, soweit eine Steuer leichtfertig verkürzt worden ist.

Gemäß § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Ist eine Steuererklärung einzureichen, beginnt die Festsetzungsfrist abweichend mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO).

I. Sachverhalt:

Nichtabgabe einer Einkommensteuererklärung bei Pflichtveranlagung

Die Kläger sind Eheleute und wurden für die Streitjahre 2009 und 2010 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt.

Bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2008 erzielte lediglich der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei sein Lohnsteuerabzug nach der Steuerklasse III erfolgte. Die Kläger reichten bis zum Veranlagungszeitraum 2008 regelmäßig Einkommensteuererklärungen ein. Das FA speicherte den Steuerfall als Antragsveranlagung.

In den Streitjahren erzielte auch die Klägerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Lohnsteuerabzug des Klägers erfolgte weiterhin nach der Steuerklasse III, derjenige der Klägerin nach der Steuerklasse V. Ihr Steuerfall blieb beim FA als Antragsveranlagung gespeichert.

Die elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen wurden dem FA von den jeweiligen Arbeitgebern übermittelt und im Datenverarbeitungsprogramm unter der Steuernummer der Kläger in einer Übersicht über elektronische Bescheinigungen abrufbar erfasst. Außerdem händigten die Arbeitgeber den Klägern Ausdrucke der jeweiligen elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen aus, auf denen vermerkt war, dass die Daten maschinell an die Finanzverwaltung übertragen worden seien.

Steuererklärungen reichten die Kläger für die Streitjahre nicht mehr ein. Aufforderungen zur Abgabe der Einkommensteuererklärungen erließ das FA nicht.

Anfang des Jahres 2018 fiel bei Bearbeitung einer von der Oberfinanzdirektion (OFD) übersandten eDaten-Prüfliste auf, dass mit Aufnahme der nichtselbständigen Arbeit durch die Klägerin im Jahr 2009 ein Wechsel von der Antrags- zur Pflichtveranlagung erfolgt war und die Kläger daher entsprechend verpflichtet gewesen wären, Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre abzugeben.

Am 8.6.2018 erließ das FA daraufhin für die Streitjahre 2009 und 2010 Schätzungsbescheide und setzte die Einkommensteuer sowie Verspätungszuschläge fest.

Im Einspruchsverfahren machten die Kläger geltend, dass Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Das Finanzamt ging demgegenüber von einer verlängerten Festsetzungsfrist wegen vollendeter Steuerhinterziehung aus. Der Einspruch blieb erfolglos.

Der hiergegen erhobenen Klage gab das FG statt. Es war im Wesentlichen der Ansicht, dass der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) nicht erfüllt sei, weil dem zuständigen Bearbeiter die für eine Veranlagung der Kläger erforderlichen Informationen abrufbar zur Verfügung gestanden hätten. Das FA habe deshalb zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen Kenntnis gehabt.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Noch keine die Steuerhinterziehung ausschließende Kenntnis des zuständigen Amtsträgers

Die Kläger waren gem. § 149 Abs. 1 Satz 1 AO und § 25 Abs. 3 EStG i.V.m. § 56 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b der EStDV und § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG für die Streitjahre zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet. Die Festsetzungsfrist begann daher für das Streitjahr 2009 mit Ablauf des 31.12.2012 und für das Streitjahr 2010 mit Ablauf des 31.12.2013. Sie lief mithin grundsätzlich am 31.12.2016 beziehungsweise am 31.12.2017 ab.

Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass vorliegend eine Verlängerung der regulären Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. §§ 370, 378 Abs. 1 AO deshalb nicht in Betracht komme, weil das FA zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen Kenntnis gehabt habe und der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen beziehungsweise einer leichtfertigen Steuerverkürzung daher nicht erfüllt sei.

Zur Kenntnis der Finanzbehörden von den wesentlichen tatsächlichen Umständen

Zur Beantwortung der Frage, ob die Finanzbehörde Kenntnis von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen hat, ist auf diejenigen Personen abzustellen, die innerhalb der zuständigen Finanzbehörde organisationsmäßig für die Bearbeitung des Steuerfalls berufen sind beziehungsweise die den (zu ändernden) Steuerbescheid erlassen haben. Die Finanzbehörde muss sich danach den gesamten Inhalt der bei ihr geführten Papierakten, aber ebenso auch einer elektronisch geführten Akte als bekannt zurechnen lassen. Bekannt sind neben dem Inhalt dieser geführten Akten auch sämtliche Informationen, die dem Sachbearbeiter von anderen (Dienst-)Stellen über ein elektronisches Informationssystem zur Verfügung gestellt werden, ohne dass es insoweit auf die individuelle Kenntnis des jeweiligen Bearbeiters ankommt.

Nicht bekannt sind dagegen elektronische Daten, die nicht automatisch zur Papierakte/elektronischen Akte gelangen und lediglich auf abrufbaren Datenspeichern der Finanzbehörde liegen; dies gilt auch dann, wenn die Daten – wie im Streitfall – mit der Steuernummer verknüpft sind. Dies ergibt sich letztlich aus dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot des Art. 103 Abs. 2 GG i.V.m. § 1 StGB.

Entscheidungserhebliche Daten im Urteilsfall nicht automatisch zur Akte gelangt

Bei Heranziehung dieser Grundsätze ist das FG zu Unrecht von einer den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ausschließenden Kenntnis des sachlich zuständigen Bearbeiters im maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt ausgegangen. Der Steuerfall der Kläger blieb auch in den Streitjahren als Antragsveranlagung gespeichert. Die mit den elektronischen Lohnsteuer-

bescheinigungen an das FA übermittelten Daten waren zwar mit der gemeinsamen Steuernummer der Kläger verknüpft und dieser tatsächlich zugeordnet. Sie waren aber nur aus einem Datenspeicher in einer Übersicht über elektronische Bescheinigungen abrufbar, ohne dass sie bereits automatisch zu einer Papierakte oder elektronischen Akte gelangt waren.

Angesichts der Speicherung als Antragsveranlagung bestand für den Bearbeiter keine Veranlassung zur Einsicht in den Datenspeicher und zum Datenabruf. Kenntnis von dem steuerrelevanten Tatbestand (den Einkünften auch der Klägerin und der damit aufgrund der gewählten Steuerklassen III und V) hat der sachlich zuständige Bearbeiter vielmehr erstmals Anfang des Jahres 2018 durch die von der OFD übersandte eDaten-Prüfliste erlangt.

Noch keine Feststellungen zum subjektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Die tatbestandsmäßige und rechtswidrige Steuerhinterziehung kann nur dann nach § 370 AO geahndet werden, wenn die Tat schuldhaft begangen wurde. Das FG hat im Urteilsfall – von seinem Standpunkt aus zu Recht – noch keine hinreichenden Feststellungen zum subjektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO beziehungsweise für das Streitjahr 2010 gegebenenfalls einer leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) getroffen. Dies hat das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

IV. Hinweise für die Praxis:

Zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen

Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begeht eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen, wer vorsätzlich die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt. Ob ein tatbestandsmäßiges In-Unkenntnis-Lassen bereits dann vorliegt, wenn Steuererklärungen pflichtwidrig nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben werden oder ob die Norm im Sinne eines ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals darüber hinaus erfordert, dass die Finanzbehörde im maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt (Abschluss der wesentlichen Veranlagungsarbeiten) über den wahren Sachverhalt (die steuerlich erheblichen Tatsachen) (noch) keine Kenntnis hat, hat der Senat im Streitfall offenlassen können. Denn entgegen der Auffassung der Vorinstanz hatte das FA zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen jedenfalls noch keine den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ausschließende Kenntnis.

4. Betriebsprüfer fordert E-Mail-Korrespondenz des Betriebs an – darf er das?

Dem Betriebsprüfer werden meistens die Eingangs- und Ausgangsrechnungen sowie die Jahresabschlussunterlagen vorgelegt. In Zeiten der Digitalisierung hat aber auch die E-Mail-Korrespondenz eine große Bedeutung. Vor allem, weil in E-Mails oft freier und leichtfertiger kommuniziert wird als per Brief. Kein Wunder also, dass Betriebsprüfer immer wieder die E-Mail-Korrespondenz anfordern. Doch besteht überhaupt ein Recht dazu?

BFH, Urteil vom 30.04.2025, Az. XI R 15/23

I. Hintergrund:

Die Regelungen zur Aufbewahrungspflicht von Unterlagen

§ 147 Abs. 1 AO bestimmt, welche Unterlagen aufzubewahren und dem Prüfer auf Anforderung vorzulegen sind (§ 200 Abs. 1 S. 2 AO). Dazu gehören klassischerweise die Buchungsbelege – also die Eingangs- und Ausgangsrechnungen – sowie die Jahresabschlüsse nebst Jahresabschlussunterlagen (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 und 4 AO). Aber auch die empfangenen und abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe sind aufzubewahren und dem Prüfer auf Anforderung vorzulegen. Gleiches gilt für sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (§ 147 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 5 AO). Dabei ist zu beachten, dass der Prüfer auch

- Einsicht in die gespeicherten Daten nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen nutzen darf,
- verlangen kann, dass die Daten nach seinen Vorgaben maschinell ausgewertet zur Verfügung gestellt werden, und nach seinen Vorgaben in einem maschinell auswertbaren Format an ihn übertragen werden.

Sollten dabei Kosten entstehen, so müssen Sie diese tragen und nicht der Betriebsprüfer (§ 147 Abs. 6 AO).

Die Aufbewahrungspflicht gilt nicht nur für bilanzierende Unternehmer, sondern auch für Unternehmer, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln (BFH, Urteil vom 07.02.2008, Az. X B 189/07, Abruf-Nr. 081671).

Auch E-Mails sind aufzubewahren

Dass zu den aufzubewahrenden Handels- und Geschäftsbriefen auch E-Mails zählen, hat der BFH bereits entschieden (BFH, Urteile vom 24.06.2009, Az. VIII R 80/06, Abruf-Nr. 093170 und 12.02.2020, Az. X R 8/18, Abruf-Nr. 217354). Hintergrund dafür ist, dass die gesamte – den betrieblichen Bereich betreffende – Korrespondenz aufzubewahren ist, soweit sie sich auf die Vorbereitung, Durchführung oder Rückgängigmachung eines Handelsgeschäfts bezieht. Auf die Form der Korrespondenz kommt es nicht an. Auch Fernschreiben, Telegramme und insbesondere E-Mails sind aufbewahrungspflichtig. Das gilt nach Auffassung des BFH jedenfalls insoweit, wie die E-Mail selbst – und nicht lediglich ihr Anhang – rechnungslegungsrelevante Informationen enthält. Sollten sich die rechnungslegungsrelevanten Informationen nicht aus der E-Mail, sondern nur aus dem Anhang ergeben, dann ist zumindest der Anhang aufzubewahren.

Der BFH und die Anforderung der E-Mail-Korrespondenz

Aus diesem Grund ist nichts dagegen einzuwenden, wenn der Betriebsprüfer bei Ihnen die Vorlage derjenigen E-Mails verlangt, die sich auf die Vorbereitung, den Abschluss und auch auf die Durchführung eines Handelsgeschäfts beziehen. Jedoch darf der Prüfer nicht den kompletten Mail-Verkehr von Ihnen fordern. Er muss sich auf die rechnungslegungsrelevanten Informationen beschränken.

Die Anforderung eines Gesamtjournals, das einerseits erst noch erstellt werden müsste und andererseits auch Informationen zu E-Mails ohne steuerlichen Bezug enthält, ist damit unzulässig. Denn eine Rechtsgrundlage zur Vorlage jedweder E-Mail-Korrespondenz existiert nicht. Fordert der Prüfer aber die komplette steuerlich relevante E-Mail Korrespondenz an, die im Zusammenhang mit Eingangs- und Ausgangsrechnungen steht oder einen bestimmten steuerlich relevanten Sachverhalt betrifft, ist der Aufforderung zu folgen (BFH, Urteil vom 30.04.2025, Az. XI R 15/23, Abruf-Nr. 250230).

Der BFH hat in seinem Urteil auch klargestellt, dass der Prüfer ein Anrecht auf den E-Mail-Verkehr hat, der sich auf die Verrechnungspreisdokumentation bezieht.

Denn Dokumentationen über Konzernverrechnungspreise fallen unter § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO und sind entsprechend aufzubewahren.

Zum Problem wird oft, dass die Datenbestände im E-Mail-Verkehr regelmäßig nicht so strukturiert sind, dass sich genau die E-Mails automatisch herausfiltern lassen, auf die der Prüfer ein Anrecht hat. Es obliegt daher Ihnen, aus den angeforderten Mails im Rahmen Ihres Erstqualifikationsrechts solche E-Mails herauszufiltern und dem Prüfer nicht vorzulegen, die keine Steuerrelevanz haben. Sie können vom Prüfer dagegen nicht verlangen, dass er seine Anforderung weiter eingrenzt und sich z. B. auf bestimmte Suchbegriffe, Mitarbeiter oder kürzere Zeiträume als den Prüfungszeitraum beschränkt.

II. Hinweise für die Praxis:

Mit Recht darf der Betriebsprüfer steuerlich relevante E-Mails anfordern. Das gilt auch dann, wenn die Filterung für Sie mit unverhältnismäßigem Zeit- und Kostenaufwand verbunden ist. Denn es ist Ihre Sache, Ihre Datenbestände so zu organisieren, dass eine berechtigte Einsichtnahme durch den Prüfer erfolgen kann, ohne dass dabei geschützte Bereiche berührt werden. Und was ist, wenn Sie der Aufforderung nachkommen? Im Zweifel kann der Prüfer dann insoweit die Besteuerungsgrundlagen schätzen (§ 162 AO). Er kann aber auch ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen vornehmen. Verstoßen Sie dagegen, wird er gegen Sie ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festsetzen (§ 200a AO).

5. Änderung bei Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO

Ist die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens beim EuGH, dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht (z.B. BFH), können die Finanzbehörden Steuerbescheide insoweit gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig erlassen.

Durch diese Vorschrift soll die massenhafte Einlegung von Einsprüchen vermieden werden. Über die Frage, inwieweit eine nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO angeordnete Vorläufigkeit auch Änderungen zum Nachteil des Stpfl. gestattet, hatte der BFH zu entscheiden.

BFH v. 29.4.2025 – VI R 14/23.

I. Sachverhalt

A absolvierte in den Jahren 01 und 02 eine dreimonatige Ausbildung zur Rettungssanitäterin. Nach der Ausbildung begann sie ein Medizinstudium. Für die Jahre 07 und 08 wurden Ausbildungskosten für ihr Medizinstudium als vorweggenommene Werbungskosten berücksichtigt, obwohl die Voraussetzungen dafür mangels einer vorherigen Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten nicht vorlagen.

Die Bescheide ergingen jedoch hinsichtlich der Abziehbarkeit der Aufwendungen vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO, weil der BFH mit mehreren Beschlüssen v. 17.7.2014 dem BVerfG die Frage vorgelegt hatte, ob das Abzugsverbot in § 9 Abs. 6 EStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.

Nachdem das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit des § 9 Abs. 6 EStG bestätigte, änderte das Finanzamt die Bescheide gem. § 165 Abs. 2 Satz 1 AO, so dass die Aufwendungen für das Studium nicht mehr als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Frage

War die Änderung des Einkommensteuerbescheids rechtmäßig?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nein, die Änderung war nicht rechtmäßig.

Bestätigt das BVerfG die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes – hier § 9 Abs. 6 EStG – mit höherrangigem Recht, besteht nach Auffassung des BFH kein Bedarf, eine gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufige Steuerfestsetzung zu korrigieren.

Eine Änderung der Steuerfestsetzung ist mithin ausgeschlossen. Sie ist vielmehr auf Antrag des Stpfl. für endgültig zu erklären (§ 165 Abs. 2 Satz 4 AO).

Die Frage nach der zutreffenden Anwendung des Steuergesetzes, welches mit höherrangigem Recht vereinbar ist, also die Frage nach der materiellen Richtigkeit der bisherigen Steuerfestsetzung, stellt sich insoweit nicht.

Sinn und Zweck einer auf § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO gestützten, vorläufigen Steuerfestsetzung sprechen ebenfalls dafür, dass deren Änderung zu Lasten des Stpfl. auch bei vorliegender Rechtswidrigkeit nicht auf § 165 Abs. 2 AO gestützt werden kann. Denn der Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO dient der Vermeidung von Massenrechtsbehelfen und damit der Entlastung der Stpfl., der Finanzbehörden und der Gerichte in Fällen von

anhängigen Musterverfahren. Er ermöglicht dem Finanzamt damit eine vorläufige Steuerfestsetzung im Rahmen der geltenden Steuergesetze. Demgegenüber wird dem Finanzamt dadurch nicht die Möglichkeit eröffnet, die Steuer im Hinblick auf eine mögliche Unvereinbarkeit des anzuwendenden Steuergesetzes mit höherrangigem Recht abweichend von der geltenden Rechtslage vorläufig festzusetzen.

Ein Änderungsbedarf ergibt sich danach nicht, falls das BVerfG die Vereinbarkeit des von der Verwaltung vorläufig angewandten Steuergesetzes mit der Verfassung bestätigt. Nur falls das BVerfG das zu Lasten des Stpfl. wirkende Steuergesetz als nicht mit der Verfassung vereinbar erklärt, ist der vorläufige Bescheid zu seinen Gunsten zu ändern. Eine Änderung zu Lasten des Stpfl. sieht § 165 Abs. 2 S. 1, S. 2 Halbs. 1 AO im Fall des § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO folglich nicht vor.

III. Hinweise für die Praxis:

In seiner spärlich begründeten Entscheidung kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass eine nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO angeordnete Vorläufigkeit keine Änderungen zum Nachteil des Stpfl. gestattet.

Das sollte jedoch m.E. zulässig sein, weil der Wortlaut des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1, Satz 2 Halbs. 1 AO dem nicht entgegensteht, vorliegend der gem. § 165 Abs. 1 Satz 3 AO erforderliche Grund („Verfassungsmäßigkeit und verfassungskonforme Auslegung der Norm“) und Umfang („hinsichtlich der Abziehbarkeit der Aufwendungen [...] für ein Studium“) der Vorläufigkeit angegeben war, insoweit also keine Bestandskraft eingetreten ist oder sich Vertrauensschutz hätte bilden können.

Vor diesem Hintergrund und dem der Gesetzesmäßigkeit der Besteuerung müssen m.E. die teleologischen Überlegungen hinter die der Rechtsrichtigkeit zurücktreten. Die Korrektur der fehlerhaften Rechtsauffassung wäre mangels Tatbestandsmäßigkeit auch nicht durch § 176 AO eingeschränkt gewesen.

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Einbringung einer freiberuflichen Praxis in eine Sozietät unter Zurückbehaltung der Forderungen

Wird eine freiberufliche Praxis nach § 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Sozietät eingebracht, kann die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen wahlweise u.a. mit dem gemeinen Wert oder Buchwert ansetzen. Gilt das auch, wenn Honorarforderungen zurückbehalten werden? Wann wirken sich in diesem Fall die Honorarforderungen erfolgswirksam aus?

BFH vom 06.05.2024 – III R 7/23

I. Sachverhalt:

A führte bis zum 31.12.2024 als Steuerberater eine Einzelpraxis, deren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurde.

Im November 2024 vereinbarte er mit dem Steuerberater B die Gründung einer Sozietät in Form einer GbR, an der A und B zu je 50 % beteiligt sind. A verpflichtete sich, sein bisheriges Praxisinventar (Buchwert = gemeiner Wert: 50.000 €) und den originären Praxiswert (gemeiner Wert: 200.000 €) am 1.1.2025 in die Sozietät einzubringen. Die Honorarforderungen von 20.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer, die bis zum 31.12.2024 in der Einzelpraxis des A entstanden sind, wurden nach dem Sozietätsvertrag von der Einbringungsverpflichtung des A ausgenommen.

B erbrachte eine Bareinlage in Höhe des gemeinen Werts des von A eingebrachten Betriebsvermögens von 250.000 €.

Die Eröffnungsbilanz der GbR zum 1.1.2025 hat folgendes Aussehen:

Eröffnungsbilanz GbR			
Aktiva		Passiva	
Praxisinventar	50.000 €	Kapital A	250.000 €
Praxiswert	200.000 €	Kapital B	250.000 €
Bareinlageforderung	250.000 €		
	500.000 €		500.000 €

Auch die GbR ermittelt ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung, d.h. sie geht sofort zur Einnahmenüberschussrechnung über.

Fragen:

1. Ist die Zurückbehaltung der Honorarforderungen für die Anwendung des § 24 UmwStG unschädlich?

2. Kommt es zu einer zwangsweisen Versteuerung der zurückbehaltenen Honorarforderungen im Rahmen der Einbringung, weil die Honorarforderungen in das Privatvermögen des A überführt werden müssen?

3. Sind die Honorarforderungen im Rahmen der Ermittlung eines Übergangsgewinns von A zu versteuern

4. Ist der von A erzielte Einbringungsgewinn nach §§ 16, 34 EStG begünstigt?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

1. Ja, die Zurückbehaltung der Honorarforderungen ist unschädlich.

2. Nein, es kommt nicht zu einer zwangsweisen Versteuerung der zurückbehaltenen Honorarforderungen im Rahmen der Einbringung.

3. Nein, die Honorarforderungen sind auch nicht im Rahmen der Ermittlung eines Übergangsgewinns von A zu versteuern.

4. Der von A erzielte Einbringungsgewinn ist nur zu 50 % nach §§ 16, 34 EStG begünstigt.

Wahlrecht bei Einbringung ...

Zu 1: Wird ein Betrieb nach § 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen in eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) eingebracht, wird dieser Vorgang steuerlich als Sonderfall der Betriebsveräußerung (Tausch) qualifiziert. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG eröffnet für die Personengesellschaft unter den in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen das Wahlrecht, das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert anzusetzen. § 24 UmwStG gilt auch für die Einbringung eines freiberuflichen Betriebs.

... mindestens von wesentlichen Betriebsgrundlagen

Ein Betrieb ist dann i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG eingebracht, wenn seine – funktional – wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die Personengesellschaft übergehen. Ob eine Betriebsgrundlage wesentlich ist, beurteilt sich im Rahmen des § 24 UmwStG nach der funktionalen Betrachtungsweise. Bei der Einbringung einer freiberuflichen Praxis sind der Mandantenstamm, der Praxiswert und unter Umständen die Praxiseinrichtung wesentlich, nicht jedoch bereits vorhandene Forderungen oder Verbindlichkeiten.

Honorarforderungen eines Steuerberaters können nach der Rechtsprechung des BFH als unwesentliche Betriebsgrundlagen bei einer Einbringung nach § 24 UmwStG zurückbehalten werden. Nach diesen Grundsätzen handelt es sich vorliegend um die Einbringung einer ganzen Praxis. § 24 UmwStG ist also anwendbar, obwohl A seine Honorarforderungen nicht miteingebracht hat.

Versteuerung von Forderungen bei Zufluss

Zu 2: Zu einer zwangsweisen Versteuerung der zurückbehaltenen Honorarforderungen im Rahmen der Einbringung kommt es nach Auffassung des BFH nicht, sondern eine Versteuerung findet erst bei Zufluss statt, sofern der einbringende Stpfl. die Honorarforderungen nicht nachweislich ausdrücklich ins Privatvermögen entnimmt. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Die Honorarforderungen bleiben somit sog. Restbetriebsvermögen, und A muss sie erst bei Zufluss versteuern (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG), wenn er seine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bezüglich der zurückbehaltenen Forderungen fortsetzt.

Einbringung erfordert wie Veräußerung ...

Zu 3: Ein Stpfl. muss anlässlich der Einbringung seiner Praxis in die Sozietät mit den gemeinen Werten von der bisherigen Einnahmenüberschussrechnung i.S.v. § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich i.S.v. § 4 Abs. 1 EStG übergehen. Denn das Einbringen einer Einzelpraxis in eine Personengesellschaft gegen Einräumung einer mitunternehmerschaftlichen Beteiligung ist als tauschähnlicher Vorgang wie eine Veräußerung des Betriebs zu werten.

... Wechsel zum Bestandsvergleich

Vorliegend muss A daher im Einbringungszeitpunkt zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen und eine Einbringungsbilanz (Schlussbilanz) erstellen, in der die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens auf den Einbringungszeitpunkt festgehalten werden.

Auf die Ermittlung des Übergangsgewinns kann auch nicht verzichtet werden, wenn (auch) die aufnehmende Personengesellschaft – wie hier – ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt.

Übergangsgewinn ...

Die wegen des Übergangs erforderlichen Korrekturen sind – wie bei einer Praxisveräußerung – beim laufenden Gewinn des letzten Wirtschaftsjahrs vor der Einbringung vorzunehmen. Für den Fall einer Betriebsveräußerung können die Hinzurechnungen als laufender Gewinn nicht auf drei Jahre verteilt werden. Eine Billigkeitsverteilung des Übergangsgewinns auf das letzte Wirtschaftsjahr vor der Einbringung und die beiden folgenden Jahre kommt nach Ansicht der Finanzverwaltung auch in Einbringungsfällen nicht in Betracht.

... ohne Honorarforderungen

Die Honorarforderungen sind aber nicht im Rahmen der erforderlichen Übergangsgewinnermittlung anlässlich der Einbringung zu erfassen. Aus den zurückbehaltenen Honorarforderungen ergibt sich kein Übergangsgewinn, weil A die zurückbehaltenen Honorarforderungen nicht in die Einbringungsbilanz einstellen muss.

§ 24 Abs. 1 UmwStG bezieht sich nur auf das eingebrachte Betriebsvermögen. Folglich findet in Bezug auf die zurückbehaltenen Forderungen kein Wechsel der Gewinnermittlungsart statt. Dies ist nach Auffassung des BFH auch nicht erforderlich, weil die Forderungen durch die Zugehörigkeit zu einem Restbetriebsvermögen weiterhin betrieblich verstrickt bleiben und eine Erfassung der Zahlungseingänge als nachträgliche Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 24 Nr. 2 EStG sichergestellt ist.

Veräußerungsgewinn, ...

Zu 4: Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 Satz 1 EStG). § 16 Abs. 4 EStG ist nur anzuwenden, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen – wie hier – mit dem gemeinen Wert angesetzt wird und es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt; in diesen Fällen ist nur § 34 Abs. 1 und 3 EStG anzuwenden (§ 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG).

... soweit nicht „an sich selbst" veräußert wird

A entsteht danach in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven von 200.000 € ein Einbringungsgewinn. Der Einbringungs-/Übertragungsgewinn gilt aber als laufender Gewinn, soweit auf der Seite des Veräußerers (Einzelunternehmer) und auf der Seite des Erwerbers/Übernehmers (Personengesellschaft) dieselben Personen Mitunternehmer sind (§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG). Durch die Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG in § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG ist klargestellt, dass der Einbringungsgewinn stets als laufender, nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigter Gewinn anzusehen ist, soweit der Einbringende wirtschaftlich gesehen „an sich selbst" veräußert.

Der Einbringungsgewinn des A ist also nur i.H.v. (50 % von 200.000 € =) 100.000 € begünstigt, da A zur Hälfte an der GbR beteiligt ist.

III. Hinweise für die Praxis:

Bei Einbringung eines Betriebs mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in eine Personengesellschaft ist ein Übergang zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nicht zwingend erforderlich, sofern die Einbringung nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu Buchwerten erfolgt und die aufnehmende Personengesellschaft ihren Gewinn ebenfalls durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt.

2. Nachversteuerung eines zurückliegenden Einbringungsvorgangs - Unvereinbarkeit von § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 mit dem Unionsrecht

Nach der Rechtsauffassung des FG Hessen verstoßen die Regelungen des § 22 Abs. 2 Satz 1, 1 Halbsatz UmwStG gegen europarechtliche Vorgaben - hier: Art. 8 Fusionsrichtlinie

FG Hessen Urteil v. 22.5.2025, 3 K 778/21

I. Sachverhalt:

Der Kläger (Alleingesellschafter der in Spanien gegründeten MN-SL mit Sitz in Spanien) sowie Frau E (Alleingesellschafterin der Y-GmbH mit Sitz in Deutschland) vereinbarten, ihre jeweiligen Beteiligungen an der Y-GmbH und der MN-SL in einer gemeinsamen Holdinggesellschaft (nachfolgende F-GmbH) zusammenzuführen.

Lt. Gesellschaftsvertrag und Sachgründungsbericht der F-GmbH aus 2007 wurde das Stammkapital seitens des Klägers durch Einbringung seiner Anteile an der MN-SL und seitens Frau E durch Einbringung ihrer Anteile an der Y-GmbH aufgebracht. Sitz der Gesellschaft war in G-Stadt.

Die Einbringung der jeweiligen Anteile erfolgte zum Buch- bzw. Zwischenwert. Ein Antrag nach § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG wurde von den Einbringenden gestellt.

Durch Beschluss der Gesellschafterversammlung der F-GmbH aus 2008 wurde die F-GmbH nach §§ 190 ff. und 226 ff. UmwG formwechselnd in eine OHG mit fortbestehendem Sitz in G-Stadt umgewandelt. An der OHG waren die Gesellschafter der F-GmbH im Umfang ihrer bisherigen Anteile kapitalmäßig weiter beteiligt. Als Übertragungszeitpunkt wurde der XX.XX.2008 um 14.00 Uhr festgelegt. Die Eintragung des Formwechsels erfolgte am XX.XX.2008.

Der Formwechsel der F-GmbH in die F-OHG wurde der für die F-GmbH beim FA B1 zuständigen Körperschaftsteuerstelle durch eine standardisierte Nachricht des Amtsgerichts mitgeteilt. Darüber hinaus übermittelte der beurkundende Notar dem FA B1 den Gesellschafterbeschluss vom xx.xx.2008.

Im Rahmen einer beim Kläger durchgeführten abgekürzten Außenprüfung stellte der Betriebsprüfer fest, dass der Formwechsel der F-GmbH in die F-OHG zur Entstehung eines Einbringungsgewinns II führe. Bei der Auswertung des BP-Berichts v. 6.5.2014 durch den Einkommensteuerbezirk des Klägers wurden die Feststellungen des Betriebsprüfers im Änderungsbescheid v. 18.7.2014 vollumfänglich übernommen. Als Korrekturvorschrift wurde § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO herangezogen. Der Antrag des Klägers auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen wurde mit der Erwägung abgelehnt, dass die Voraussetzungen einer solchen Maßnahme nach Abschnitt 22.23 des BMF-Schreibens zur Anwendung des § 22 UmwStG i.d.F.d. SEStEG nicht erfüllt seien und auch im Übrigen keine Billigkeitsgründe ersichtlich seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die hiergegen beim FG Hessen eingelegte Klage hatte keinen Erfolg.

Die Revision beim BFH wurde zugelassen. Oh

Der BFH hatte im Jahr 2020 u.a. festgestellt, dass der Formwechsel der F-GmbH in die F-OHG im Jahre 2008 eine Veräußerung der eingebrachten Anteile an der Y-GmbH und der MN-SL i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG i.d.F. SEStEG in Gestalt eines tauschähnlichen Vorgangs darstellte.

Eine teleologische Reduktion der Vorschrift sei nicht möglich, da der Formwechsel trotz der kapitalmäßig (zunächst) gleichgebliebenen Beteiligungsverhältnisse zu einem intrapersonellen Transfer der in den Beteiligungen an der Y-GmbH und der MN-SL liegenden stillen Reserven geführt habe. Eine einschränkende Auslegung des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG n. F. könne allenfalls bei Einpersonengesellschaften erwogen werden. Die Veräußerung gelte nach § 22 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG i.d.F.d. SEStEG sowohl für den Kläger als auch für Frau E dem Grunde nach als fiktives rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Die Ausnahme nach § 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG i.d.F.d. SEStEG greife nicht ein. Die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sei jedoch gleichwohl nur dann anwendbar, wenn der Veräußerungsvorgang nach der Bekanntgabe des zu ändernden Einkommensteuerbescheides stattgefunden habe, was bei Frau E gerade nicht der Fall gewesen sei, da der Formwechsel bereits am xx.xx.2008 in das Handelsregister eingetragen worden sei, der zu ändernde Einkommensteuerbescheid für 2007 gegenüber Frau E jedoch vom 16.4.2010 datiere. Gleiches gelte für den Kläger, dessen zu ändernder letzter Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 16.2.2009 datiere. Ob der Tatbestand des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO infolge der fehlenden Kenntnis des für die Einkommensbesteuerung des Klägers und Frau E örtlich zuständigen Finanzamts beim Kläger und Frau E erfüllt sei, habe das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang zu ermitteln und festzustellen.

Streitig ist die verfahrensrechtliche Änderbarkeit des streitgegenständlichen Steuerbescheids zum Zwecke der Nachversteuerung eines zurückliegenden Einbringungsvorgangs nach den Vorschriften des UmwStG.

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats ist der angegriffene Einkommensteuerbescheid wegen Verstoßes gegen die Fusionsrichtlinie rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten.

Folgende wesentlichen Entscheidungsgründe sind hervorzuheben:

- In dem Formwechsel der F-GmbH in die F-OHG ist ein veräußerungsgleicher Vorgang zu sehen, welcher zur Besteuerung eines Einbringungsgewinns II führt.

- Die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind im Streitfall gegeben. Der Formwechsel stellt eine rechtlich und betraglich erhebliche Tatsache i.S.d. § 173 AO dar, da es sich hierbei um einen tatsächlichen Vorgang der Daseinswelt handelt, welcher Einfluss auf die Höhe des materiell entstandenen Einkommensteueranspruchs des VZ 2007 hat. Eine Tatsache ist nicht schon dann bekannt, wenn irgendeine Stelle der Finanzbehörde von ihr Kenntnis erlangt hat. Es kommt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vielmehr auf den Kenntnisstand der Personen an, die innerhalb der Finanzbehörde dazu berufen sind, den betreffenden Steuerfall zu bear-

beiten. Im Streitfall erlangte der für die Festsetzung der Einkommensteuer des Klägers zuständige Bedienstete erstmals Kenntnis von dem Formwechsel durch das Schreiben des Klägers v. 26.5.2009, mittels welchem der Kläger den Formwechsel anzeigte. Demzufolge war die Tatsache (der Formwechsel) erst nach der Abzeichnung der Verfügung des letzten Änderungsbescheids v. 16.2.2009 bekannt.

- Dass der Änderungsbescheid vom 18.7.2014 auf die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO gestützt wurde, ist für eine Änderungsmöglichkeit dem Grunde nach unschädlich, da der Tatbestand einer anderen Änderungsvorschrift erfüllt ist. Die falsche Bezeichnung der Änderungsvorschrift führt nicht zur Rechtswidrigkeit des Änderungsbescheides

- Die vom FA im Verwaltungsverfahren vorgenommene Besteuerung (Ansatz eines Einbringungsgewinns II) verstößt allerdings gegen die Fusionsrichtlinie. Im Streitfall ist es zwischen dem Kläger (bzgl. der Anteile an der MN-SL) und der F-GmbH zu einem "Austausch von Anteilen" i.S.v. Art. 2e Fusionsrichtlinie gekommen. Unstreitig fällt die F-GmbH in den persönlichen Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie.

- Der Kläger ist als natürliche Person Gesellschafter i.S.d. Art. 8 Fusionsrichtlinie. Die in der Fusionsrichtlinie enthaltenen Regelungen betreffend den Steueraufschub gelten nach dem Ziel der Fusionsrichtlinie, steuerneutrale Umstrukturierungen von Unternehmen und Unternehmensteilen auch in grenzüberschreitenden Fällen zu ermöglichen, insoweit auch für ihn.

- Die Besteuerung eines Einbringungsgewinns II verstößt gegen Art. 8 Abs 1 Fusionsrichtline. Danach darf die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund einer Fusion, einer Spaltung oder des Austauschs von Anteilen für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen. Aufgrund des streitgegenständlichen Anteilstauschs, an dem Gesellschaften aus zwei Mitgliedstaaten beteiligt sind, ist der Tatbestand dieser Vorschrift erfüllt.

- Die deutsche Regelung des § 22 Abs. 2 Satz 1, 1. Halbsatz UmwStG verstößt gegen die vorgenannten Vorgaben, indem sie bei einer Veräußerung der im Rahmen einer Einbringung (Anteilstausch) von der übernehmenden Gesellschaft (F-GmbH) erworbenen Anteile (an der MN-SL) innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Einbringung in pauschaler Weise ohne jegliche Möglichkeit eines Gegenbeweises ein missbräuchliches Verhalten unterstellt und rückwirkend zum Einbringungsmoment die Besteuerung des Anteilseigners hinsichtlich der noch nicht realisierten stillen Reserven in den eingebrachten Anteilen anordnet.

III. Hinweise für die Praxis:

Bei der Besprechungsentscheidung handelt es sich um eine sog. Paukenschlagentscheidung, wird hierdurch - soweit ersichtlich - erstmals durch ein Finanzgericht entschieden, dass die Regelungen des § 22 Abs. 2 Satz 1, 1 Halbsatz UmwStG gegen europarechtliche Vorgaben - hier: Art. 8 Fusionsrichtlinie - verstoßen.

Die zugelassene und zwischenzeitlich eingelegte Revision (BFH, X R 18/25) darf mit Spannung erwartet werden. In analogen Streitfällen sollten Steuerpflichtige Ruhen des Verfahrens beantragen und auf die anhängige Revision verweisen.

VIII. Grunderwerbsteuer

1. Beteiligungsidentische Verschmelzung einer GmbH auf eine SE

Das FG hat entschieden, dass der grunderwerbsteuerliche Erwerbstatbestand nach § 1 Abs. 2a GrEStG auch dann gegeben ist, wenn es durch eine Verschmelzung einer GmbH, die 100%ige Kommanditistin einer grundbesitzhaltenden GmbH & Co. KG war, auf eine beteiligungsidentische SE zu einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes kommt. |

FG Köln vom 18.2.25, 5 K 2382/21; Rev. BFH II R 25/25

I. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach Ansicht des FG kann § 1 Abs. 2a GrEStG nicht dahin gehend ausgelegt werden, dass eine unmittelbare Übertragung von mindestens 95 % der Anteile nicht steuerbar sei, wenn die mittelbaren Gesellschafter gleichgeblieben sind. Die neue Gesellschaft sei nicht als „Altgesellschafterin“ i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG anzusehen.

II. Hinweise für die Praxis:

Höchstrichterlich ist derzeit nicht geklärt, ob der Tatbestand eines fiktiven Grundstückserwerbs durch die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a GrEStG auch durch einen Umstrukturierungsvorgang wie den streitgegenständlichen erfüllt wird, oder ob der vom BFH geforderte Grundsatz der angemessenen Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungsstrukturen es gebietet, einen solchen Umstrukturierungsvorgang aus der Steuerbarkeit herauszunehmen (vgl. BFH 31.7.24, II R 28/21, DB 25, 440).

Zudem könnte aufgrund neuerer Rechtsprechung des BFH (z. B. 25.9.24, II R 2/22, DB 25, 636) eine Steuerbefreiung des vorliegenden Umwandlungsvorgangs nach § 6a GrEStG geboten sein.

Denn dort führt der BFH unter Hinweis auf Sinn und Zweck der Vorschrift, Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen zu erleichtern, aus, dass durch § 6a GrEStG – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – auch solche Umwandlungsvorgänge erfasst werden sollten, durch die ein Konzern beendet oder neu begründet wird. Es sei kein sachlicher Grund erkennbar, nur bestimmte Umwandlungsvorgänge zu begünstigen. In vergleichbaren Konstellationen sollte man sich daher wehren.

IX. Erbschaftsteuer

1. Aufschiebend bedingte Gegenleistung bei einer Schenkung

Als Gegenleistung bei Schenkungen von Grundstücken muss der Beschenkte sich gegenüber dem Schenker mitunter zur Pflege verpflichten oder andere aufschiebend bedingte Lasten im Rahmen der Schenkung tragen. Fraglich ist, wie diese Last zu bewerten ist, wenn der Pflegefall oder eine andere aufschiebende Bedingung eintritt. Rechtsprechung und Verwaltung sehen dies unterschiedlich.

FG München 02.01.2025 4 K 680/23 - Revision

I. Sachverhalt:

X schenkte seinem deutlich jüngeren Bruder B zum 1.7.2018 ein Grundstück, für das ein Wert von 550.000 € festgestellt wurde. Falls die gemeinsame Schwester zum Zeitpunkt des Todes von X noch leben sollte, hat B der S eine lebenslängliche monatliche Rente von 1.500 € zu zahlen.

B hat zum Schenkungszeitpunkt das 60. Lebensjahr vollendet, S das 62. Lebensjahr.

X stirbt am 1.7.2024.

Fragen:

1. In welcher Höhe ist die Steuer zunächst festzusetzen?
2. Wie verändert sich die Steuer nach dem Tod des X nach Verwaltungsauffassung?
3. Welche Auffassung vertritt die Rechtsprechung?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

1. Die Steuer ist mit 132.500 € festzusetzen.

2. Die Rentenlast ist als Gegenleistung mit 152.920 € zu berücksichtigen, die Steuer sinkt auf 94.250 €.

3. Nach Auffassung der Rechtsprechung ist die Last mit 210.924 € abzuziehen, die Steuer beträgt dann 69.500 €.

Berechnung ohne aufschiebend bedingte Last

Zu 1: Zunächst ist zum Zeitpunkt der Schenkung die aufschiebende Bedingung noch nicht eingetreten. Daher liegt hinsichtlich eventueller späterer Rentenleistungen eine nach § 6 BewG nicht zu berücksichtigende aufschiebend bedingte Last vor. Die Steuer ist daher ohne Abzug der Gegenleistung wie folgt zu berechnen:

Wert des Grundstücks	550.000 €
Freibetrag nach § 16 ErbStG (Steuerklasse II)	./. 20.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	530.000 €
Steuersatz nach § 19 ErbStG in Steuerklasse II 25 %	132.500 €

Änderung nach Eintritt der Bedingung

Zu 2: Nach Eintritt des Todes des X ist die aufschiebende Bedingung eingetreten. Dies ist als rückwirkendes Ereignis zu würdigen und es ist eine Änderung des Erbschaftsteuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vorzunehmen. Dabei ist der Wert der Rentenlast abzuziehen. Auf Antrag kann die Änderung auch nach § 5 Abs. 2 BewG durchgeführt werden, weil die Bedingung eingetreten und die Last nicht mehr aufschiebend bedingt ist (§ 6 Abs. 2 BewG).

Lebenslängliche Rentenverpflichtung ...

Die Last ist wertmäßig zu ermitteln. Es wird zuerst der Kapitalwert der Rentenleistung zum Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung ermittelt. Dies ist der 1.7.2024. Zu diesem Zeitpunkt hat die Berechtigte S das 68. Lebensjahr vollendet. Die Rentenlast ist als lebenslängliche Leistung anzusehen und nach § 14 BewG zu bewerten.

Der Jahreswert beträgt (1.500 € × 12 =) 18.000 €. Der Vervielfältiger ist der Tabelle für das Jahr 2024 zu entnehmen und beträgt 11,718. Der Kapitalwert beträgt demnach (18.000 € × 11,718 =) 210.924 €.

... abzinsen auf Tag der Steuerentstehung

Dieser Wert ist nach Verwaltungsauffassung auf den Tag der Steuerentstehung für die Schenkung abzuzinsen, also für 6 Jahre (vom 1.7.2024 zum 1.7.2018). Mit der Abzinsung wird dem Gebot der Bewertung aus dem Blickwinkel des Steuerentstehungszeitpunkts Rechnung getragen. Es ergibt sich für die Abzinsung für 6 Jahre wie bei einer unverzinslichen Forderung bzw. Schuld nach § 12 Abs. 3 BewG ein Vervielfältiger von 0,725.

Aus der Sicht des Zeitpunkts der Steuerentstehung (1.7.2018) beträgt der Kapitalwert der Rentenlast demnach (210.924 € × 0,725 =) 152.920 €.

Neue Steuerberechnung

Die Steuer ist neu zu berechnen und ergibt sich wie folgt:

Wert des Grundstücks	550.000 €
Wert der Rentenlast	./. 152.920 €
Wert der gemischten Schenkung	397.080 €
Freibetrag nach § 16 ErbStG (Steuerklasse II)	./. 20.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	377.080 €
abgerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	377.000 €
Steuersatz (§ 19 ErbStG) in Steuerklasse II 25 %	94.250 €

Keine Abzinsung lt. BFH

Zu 3: Die von der Verwaltung angeordnete Abzinsung hielt der BFH hier nicht für zulässig, da eine Abzinsung nach § 12 Abs. 3 BewG nur vorzunehmen ist, wenn eine bestimmte Fälligkeit bzw. Laufzeit gegeben ist. Dies ist aber aus der Sicht des Bewertungszeitpunkts 1.7.2018 gerade nicht der Fall, da zu diesem Zeitpunkt gerade nicht bekannt ist, ab wann die Rentenleistung zu erbringen ist. Zudem ist die Verminderung der Belastung durch die Rente auf Grund des Zeitablaufs schon durch den Ansatz eines geringeren Vervielfältigers bei der Kapitalisierung der Rente berücksichtigt.

Die Verwaltung folgt dem BFH nicht und hat mit dem unter „Zu 2“ angewendeten Nichtanwendungserlass reagiert. Die Verwaltung sieht nach dem Ereignis gerade einen bestimmten Zeitraum, so dass die Abzinsung zu erfolgen hat. Damit entspricht die Lösung „Zu 2“ der der Verwaltung, nicht der des BFH.

Inzwischen ist das FG München der Auffassung des BFH gefolgt. Es hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es an die Erlasse der Verwaltung nicht gebunden ist. Die Revision wurde ausdrücklich zugelassen, damit der BFH Gelegenheit erhält, seine Rechtsprechung zu bestätigen. Die Revision ist beim BFH anhängig.

Niedrigere Steuerfestsetzung

Ohne die Abzinsung ergibt sich eine deutlich niedrigere Steuer:

Wert des Grundstücks	550.000 €
Wert der Rentenlast	./. 210.924 €
Wert der gemischten Schenkung	339.076 €
Freibetrag nach § 16 ErbStG (Steuerklasse II)	./. 20.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	319.076 €
abgerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	319.000 €
Steuersatz (§ 19 ErbStG) in Steuerklasse II 25 %	79.750 €

Unter Berücksichtigung des Härteausgleichs nach § 19 Abs. 3 ErbStG ergibt sich die nunmehr festzusetzende Steuer wie folgt:

300.000 € × 20 % (Steuer der nächstniedrigeren Tabellenstufe)	60.000 €
19.000 € × ½ (übersteigender Betrag)	9.500 €
zusammen = festzusetzen	69.500 €

Es bleibt also abzuwarten, wie der BFH entscheiden und wie die Verwaltung darauf anschließend reagieren wird.

2. Strenge Anforderungen an die unmittelbare Nutzungsüberlassung

Ziel der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen im Allgemeinen ist es, unternehmerisches Vermögen vor der Inanspruchnahme von Erbschaft- und Schenkungsteuer zu verschonen, um dadurch Unternehmen und Arbeitsplätze zu erhalten. Sinn und Zweck der Erfassung von Dritten zur Nutzung überlassenem Grundbesitz als Verwaltungsvermögen ist die Nichtbegünstigung von zum Betriebsvermögen gehörigen Grundbesitz, der aufgrund der Nutzungsüberlassung an Dritte sonst als Gegenstand der typischerweise risikolosen privaten Vermögensverwaltung anzusehen wäre.

FG Münster vom 3.7.2025 - 3 K 469/24 F

I. Sachverhalt:

Der Kläger ist der Sohn der Eheleute W. und S. (Erblasserin). Diese hatten 1987 ein Grundstück an den Kläger verpachtet. Eine GmbH nutzte seit 1990 den Grundbesitz aufgrund eines mit dem Kläger geschlossenen Unterpachtvertrags als Betriebsgrundstück (Produktions- und Lagergebäude).

Die Erblasserin beerbte Herrn W. Am 1.7.1993 schloss sie mit der GmbH einen Vertrag über eine atypisch stille Beteiligung (GmbH & atypisch still). Auch der Kläger unterzeichnete den Vertrag. Die Erblasserin verstarb am 15.4.2020. Der Kläger beerbte sie. Mit Bescheid vom 18.1.2023 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG, des jungen Verwaltungsvermögens, der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel und der Schulden (§ 13b Abs. 10 ErbStG) stellte das Finanzamt hinsichtlich der übergegangenen stillen Beteiligung von der Erblasserin auf den Kläger die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens auf 354.670 € fest.

Das Grundstück sei schließlich Verwaltungsvermögen. Der Kläger machte geltend, der Grundbesitz sei nicht als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren. Er diene ausschließlich als Produktions- und Lagergebäude der GmbH.

Die GmbH sei in die Rechtsstellung als Pächter hinsichtlich des Pachtvertrags mit der Erblasserin eingetreten und habe ihn als Pächter abgelöst. Selbst wenn dies nicht der Fall sei, reiche die mittelbare Nutzungsüberlassung an die GmbH & atypisch Still für Zwecke des § 13b Abs. 4 Satz Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) 2. Alt. ErbStG aus.

Diese Ansicht werde auch in der Kommentarliteratur vertreten.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hat die gegen den Bescheid gerichtete Klage abgewiesen. Allerdings wurde zur Fortbildung des Rechts die Revision zum BFH zugelassen.

Das Grundstück gehört zum Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG in der am Stichtag geltenden Fassung vom 4.11.2016.

Maßgebend für die Einordnung von Wirtschaftsgütern als Verwaltungsvermögen sind die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer. Zu dem von der Begünstigung des Betriebsvermögens ausgeschlossenen Verwaltungsvermögen gehören u.a. gem. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke und Grundstücksteile. “Dritter” i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG ist jede Person, die nicht mit dem Nutzungsüber-

lassenden identisch ist. Dritte können natürliche Personen --auch Angehörige--, Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften sein (BFH-Urt. v. 28.2.2024, II R 27/21). Nur der Grundstückseigentümer selbst scheidet als Dritter aus.

Das Grundstück war am Stichtag von der Erblasserin an einen Dritten, den Kläger, verpachtet. Der Pachtvertrag wurde nicht aufgehoben und bestand zum Stichtag fort. Aus der späteren Vereinbarung ergab sich lediglich, dass der Pachtvertrag aus dem Jahr 1987 ergänzt wurde und dass der Kläger das Grundstück gemeinsam mit anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen an die GmbH unterverpachtet.

Aus den vertraglichen Ergänzungen ergab sich nicht, dass die GmbH den Kläger als unmittelbaren Pächter des Grundbesitzes der Erblasserin ablöst. Die Rückausnahme nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) 2. Alt. ErbStG war nicht erfüllt. Die Erblasserin hatte das Grundstück nicht der Gesellschaft (GmbH & atypisch Still) zur Nutzung überlassen. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) 2. Alt ErbStG umfasst nicht die mittelbare - durch Zwischenschaltung einer anderen Person - Überlassung des Vermögensgegenstands durch den Gesellschafter an die Gesellschaft.

Es reicht nicht aus, dass die endgültige Nutzung in der Gesellschaft erfolgt. Die vorliegende Verpachtung durch die Erblasserin an den Kläger, welcher den Grundbesitz an die GmbH unterverpachtet, ist nicht vom Wortlaut der Rückausnahme erfasst. Dieses Ergebnis entspricht auch dem Sinn und Zweck der Nichtbegünstigung von Verwaltungsvermögen. Ziel der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen im Allgemeinen ist es, unternehmerisches Vermögen vor der Inanspruchnahme von Erbschaft- und Schenkungsteuer zu verschonen, um dadurch Unternehmen und Arbeitsplätze zu erhalten.

Sinn und Zweck der Erfassung von Dritten zur Nutzung überlassenem Grundbesitz als Verwaltungsvermögen ist die Nichtbegünstigung von zum Betriebsvermögen gehörigen Grundbesitz, der aufgrund der Nutzungsüberlassung an Dritte sonst als Gegenstand der typischerweise risikolosen privaten Vermögensverwaltung anzusehen wäre.

3. Verwaltungsvermögen bei Wohnungsunternehmen

Dritten überlassene Grundstücke oder Grundstücksteile, die zu einem Betrieb gehören, sind grundsätzlich als Verwaltungsvermögen anzusehen. Es gibt aber Ausnahmen. Eine dieser Ausnahmen betrifft Wohnungsunternehmen, wenn die Grundstücke oder Grundstücksteile zum Betriebsvermögen gehören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen besteht. Dabei darf es sich nicht um Vermögensverwaltung handeln, sondern es muss ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) bestehen. Die Verwaltung geht pauschal davon aus, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb regelmäßig nur vorliegt, wenn mehr als 300 Wohnungen vermietet werden.

FG Münster, Urt. v. 10.10.2024 – 3 K 751/22 F.

I. Sachverhalt

G ist Kommanditist der G-GmbH & Co KG. Er hält 60 % der Anteile. Am 1.7.2025 verstarb er. Alleinerbin ist seine Ehefrau E. Der Wert der Beteiligung an der G-GmbH & Co KG wurde mit 11 Mio. € festgestellt, der Wert des Gesamthandsvermögens beträgt 16 Mio. €. Es ist ein Grundstück vorhanden, das vollständig vermietet ist und einen festgestellten Wert von 26,5 Mio. € hat. 75 % der vermieteten Fläche entfällt auf Wohnungen, 25 % auf Büroräume. Insgesamt sind 150 Wohnungen vorhanden.

Die GmbH & Co KG hat gegenüber den Mietern einige bei Vermietung übliche Dienstleistungen erbracht. Es wurde Strom geliefert, Mediendienstleistungen (SAT-Antennen und Internetverbindungen), Überwachungs-, Reinigungs-, Hausmeisterleistungen erbracht und ggf. Handwerker beauftragt. Ertragsteuerlich wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb angenommen.

Es wurden weiterhin für die Beteiligung Finanzmittel i.H.v. 1,5 Mio. € festgestellt und Schulden i.H.v. 6 Mio. €.

Frage

1. Wie hoch ist hinsichtlich der Grundstücke das Verwaltungsvermögen?

2. In welcher Höhe liegt begünstigtes Vermögen vor, in welcher Höhe steuerpflichtiges Vermögen?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

1. Der Wert als Verwaltungsvermögen ist mit 18.218.750 € festzustellen.

2. Der festgestellte Wert von 11 Mio. ist in vollem Umfang steuerpflichtig.

Zu 1: Voraussetzung für ein Wohnungsunternehmen ist, dass der Hauptzweck des Unternehmens in der Vermietung zu Wohnzwecken besteht. Das ist der Fall, wenn wertmäßig mehr als die Hälfte der Grundstücke der Vermietung zu Wohnzwecken dient (R E 13b.17 Abs. 2 ErbStR). Das ist hier offensichtlich gegeben. Damit stellt der gesamte Grundbesitz kein Verwaltungsvermögen dar, wenn die weiteren Voraussetzungen des § 13b Abs. 4 Nr. 1d ErbStG erfüllt sind.

Die Grundstücke müssen zum Betriebsvermögen gehören. Anzumerken ist, dass eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die keine originäre gewerbliche Tätigkeit ausübt, sondern lediglich vermögensverwaltend tätig ist, keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält,

auch wenn sie ertragsteuerlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und buchführungspflichtig ist.Ei ne gewerbliche Vermietungstätigkeit ist nur anzunehmen, wenn die bloße Vermögensnutzung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hinter der Bereitstellung einer gewerblichen Organisation bzw. einer gewerblichen Betätigung zurücktritt.

Nach Auffassung des FG Münster gehören **zur Vermögensverwaltung** die Suche nach Mietern, die Erstellung von Mietverträgen, die Wohnungsübergabe, der Einzug von Mietzahlungen, der Kontakt zu den Mietern und das Abfassen von Betriebskostenabrechnungen, die Gestaltung und Pflege von Außenanlagen, aber auch die Instandhaltung von Wohnungen sowie die Beauftragung von entsprechenden Handwerkern, deren Kontrolle und Bezahlung. Auch die Versorgung mit Strom, Heizkraft und Wasser sowie die Abwicklung damit gehören zur Vermögensverwaltung.

Ein **gewerblicher Charakter** liegt nur vor, wenn besondere Umstände vorliegen und nicht übliche Sonderleistungen erbracht werden, z.B. die ständige Übernahme der Reinigung der vermieteten Wohnungen, Stellung und Reinigung von Bettwäsche, Bereithalten eines Aufenthaltsraums mit Fernsehgerät usw. Ein gewerblicher Charakter in diesem Sinne ist hier nicht gegeben.

Die Voraussetzung nach R E 13b.17 Abs. 3 Satz 2 ErbStR, nach der bei mehr als 300 Wohnungen regelmäßig ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen soll, ist hier ebenfalls nicht erfüllt.

Demnach tritt im vorliegenden Fall der gewerbliche Charakter nicht in den Vordergrund, so dass kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben ist. Damit stellt der gesamte Grundbesitz von 26,5 Mio. € Verwaltungsvermögen dar. Dieses entfällt mit (11 Mio./16 Mio. =) 18.218.750 € auf die Beteiligung des G.

Zu 2: Zunächst ist zu prüfen, ob der sog. 90 % Test (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG) bestanden wird. Auf Grund der Rechtsprechung des BFH und der hierzu ergangenen Verwaltungsregelung ist wie folgt zu rechnen:

Finanzmittel	1.500.000 €
junge Finanzmittel	./. 0 €
Zwischensumme (nicht niedriger als 0 €)	1.500.000 €
Schulden	./. 6.000.000 €
Zwischensumme (nicht niedriger als 0 €)	0 €
junge Finanzmittel	0 €

anzusetzender Wert der Finanzmittel	0 €
Verwaltungsvermögen	18.218.750 €
Bemessungsgrundlage für die 90 %-Grenze	18.218.750 €

ist der Test nicht bestanden, denn das Verwaltungsvermögen ist deutlich höher als 90 % des festgestellten Werts von 11 Mio. €.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH erhält nunmehr Gelegenheit, sich erneut zu den Fragestellungen im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu äußern, denn es ist die Revision gegen

StSem 2025, 340

das Urteil des FG Münster anhängig.[6] Für entsprechende Unternehmen bleibt derzeit eine Unsicherheit bei der Behandlung von Grundstücken als Verwaltungsvermögen bestehen.

A

Aktivrentengesetz 14
Änderung bei Vorläufigkeit 88
Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO 79
Auflösung einer § 6b-Rücklage 46
Aufschiebend bedingte Gegenleistung bei einer Schenkung 99
Ausweis einer überhöhten Umsatzsteuer 71

B

Bekanntgabe von Verwaltungsakten 13
Beteiligungsidentische Verschmelzung 98

E

Ehegatten-Mietverhältnis 39
Ehrenamtliche Betätigung 6
Einbringung einer freiberuflichen Praxis 90
E-Mail-Korrespondenz beu BP 86
Entfernungspauschale 6
Entstrickung durch Überführung von Wirtschaftsgütern 50
Ersparte Mietaufwendungen 41

F

Freiwillige Zahlungen von Besuchern einer Internetseite 77

G

Gemeinnützigkeitsrecht 12
Gewerbesteuerkürzung beim Treuhandmodell 59
Gewinne aus der Veräußerung von Lehrinstituten 61
Gewinnerzielungsabsicht 23
Gold-Warrants 27

H

Herabsenkung der Wesentlichkeitsgrenze 26

I

Innerorganschaftliche Zinsaufwendungen 55

L

Lesebestätigung bei Übersendung eines Einspruchs 81
Lieferung von alkoholischen Flüssigkeiten 74

N

Nachversteuerung eines zurückliegenden Einbringungsvorgangs 94
Neubau 44

O

Ortsübliche Vermietungszeit 31

P

Pauschaler Verlustausgleich 64
Preisgeld 21

R

Rückstellung für Pensionsverpflichtungen 49

S

Sammelpunkt 19
Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau 13
Sphärenzuordnung 13
Steueränderungsgesetz 2025 5
steuerunschädliche Betätigung 12
Streubesitzdividenden bei Familienstiftungen 57
Strukturreform der Steuerberaterprüfung 15

T

Trickbetrüger 29

U

Übungsleiterfreibetrag 5
Umsatzsteuersatzsenkung 11
unentgeltliche Bürgschaft 36
Unkenntnis der Finanzbehörde bei Steuerhinterziehung 83
unmittelbare Nutzungsüberlassung 103
Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung 34

V

Vermietungseinkünften beim Progressionsvorbehalt 17
Verwaltungsvermögen bei Wohnungsunternehmen 105
Vorsteuerabzug für Pkw 67

W

wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb 12
Wirtschaftsjahrumstellung zur Verlustverrechnung 52